



الجمهورية العربية السورية

جامعة دمشق

كلية الحقوق

قسم القانون العام

دور التنسيق الضريبي في تحقيق التكامل الاقتصادي

بحث أُعدَّ لنيل درجة الماجستير في العلوم الإدارية والمالية

إعداد الطالب

محمد حمزه محمد عزت الطحان

إشراف

الدكتور محمد خير العكام

المدرس في قسم القانون العام

٢٠٢٠/٢٠١٩

إِهْدَاء

إلى روح الكريم الجواد المعطاء.....
من أخبرني يوماً أن حسن الخلق وطلب العلم جوهر الحياة...
من بذل في سبيل إسعادنا، وجاهد في الحياة من أجلنا...
والدي

إلى الحانية العطوف، والقلب الرؤوف..
من لا تكلُّ عن الدعاء، ولا تمنع لأجلنا رجاء..
نعيش فيها بمشاعرها المرفهة وإحساسها اللهوف..
والدتي

إلى من شاركني أيامي وآلامي...
وكانت لي العون والسند حتى لا أنكسر..
إلى المواقف والذكريات التي لا تندثر..
زوجتي

إلى الصحبة الطيبة، الصديقة الصدوقة"...
إخوتي

قرة عيني ونعمة ربي
ولدي يوسف

كَلِمَةُ شُكْرٍ

الحمد لله ربّ العالمين، خالق السموات والأرض، مبدع الأولين والآخرين؛ مُسبِّغِ النِّعم ودافعِ النِّقم، مدبِّرِ الأمر بين السماء والأرض؛ والصَّلَاة والسَّلَام على الحبيب المحبوب؛ النبي المصطفى، والعبد المجتبي؛ سيدنا محمد صلى الله عليه وسلم النبي الأكرم. وبعد؛ فإنَّ الشُّكر لله أولاً، مصدر القوة والمدد؛ منبعُّ العتاد والعُدَد؛ الذي ننهل منه كلما نَضِب معينا، وحرار حكيمنا.

ولأن من تمام شكر الله أن يُشكر الناس؛ ولأن أصحاب الفضل والعطاء كُثُر؛ فلا يسعني إلا أن أتوجّه بكبير الامتتان وجزيل الشكر، وعلى سبيل الصلة بالبحث لا الحصر..

إلى حضرة الدكتور محمد خير العكام، مشرف هذا البحث، من أعطاني من وقته وعلمه وفكره، ومنحني مما آتاه الله من المعرفة، من حباه الله نفساً زكية، وروحاً رضية؛ ومعرفة واضحة جليّة.

كما أتوجه بخالص الشكر والامتتان إلى الأستاذ الدكتور محمد الحلاق، الذي كان لي الشرف أن تتلمذت على يده في مرحلة الدراسات العليا، والذي شرفني بقبول الاشتراك في تحكيم هذا البحث فلا يسعني إلا أن أتقدم له بوافر الشكر والعرفان بالجميل، وأن يجزيه الله عني كل خير.

كما أتقدم بعظيم الشكر والعرفان إلى الدكتور محمود الصران لتفضله بقبول الاشتراك في تحكيم هذا البحث، وأسأل الله أن يتكفل عني شكره، وأن يكافئه جزاء صنعه، وأن يرفع درجته.

جزاكم الله عنا كلّ خير، جبر خواطركم، أقال عثراتكم، وسدّد خطاكم.

مقدمة

تسعى معظم دول العالم في التنظيم الدولي المعاصر نحو إقامة تكتلات اقتصادية؛ من أجل تحقيق مكاسب اقتصادية وبُغية الوصول لأهدافٍ سياسية وأخرى اجتماعية، كما تبذل قصارى جهدها للاستفادة من القيم المضافة والمزايا التي تنتشئها مثل تلك التكتلات داخلها، كتحرير انتقال السلع والخدمات، وحرية انتقال عوامل الإنتاج، إضافةً إلى تنسيق السياسات الاقتصادية؛ فالأخيرة تهدف إلى تحقيق تنمية اقتصادية بين الدول التي تدخل في مثل تلك التكتلات إن كانت دول نامية وتحقيق المزيد من الاستقرار الاقتصادي إن كانت فيها دول متقدمة، ولعل من أهم السياسات الاقتصادية التي تساهم في تحقيق التكامل الاقتصادي لهذه الدول؛ السياسة المالية التي تقوم بدورها بتحفيز التنمية الاقتصادية، وترقية المبادلات الاقتصادية، وذلك عن طريق التنسيق المالي بين الدول والذي يشكل إحدى الأدوات الرئيسة في بناء التكامل الاقتصادي.

والحقيقة أن التكامل الاقتصادي يُعد التنسيق الضريبي أساساً مهماً وشرطاً جوهرياً لتحقيق أهداف ذاك التكامل؛ فبقدر ما يكون التنسيق الضريبي محكماً ومتميناً؛ تكون هناك انعكاسات إيجابية على التكتل الاقتصادي.

ومنذ نهاية الحرب العالمية الثانية، أخذت الدول العربية تفكر في بناء تجمع اقتصادي عربي؛ تعبر من خلاله عن مصالحها الاقتصادية؛ فكانت السوق العربية المشتركة، إلا أن المنهج الذي اعتمدته الدول العربية، والآليات التي استخدمتها في إنشاء هذا السوق، لم تكن حلاً للمشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعاني منها الشعوب العربية في كافة الدول المؤلفة لها؛ فكانت نتائج هذا البناء أقل من أن تُذكر،

وذلك على الرغم من تصاعد ظاهرة الإقليمية في العالم، وتنامي الضرورات للدول العربية في بناء تكامل اقتصادي فيما بينها، يجعلها أقوى في تعاملها مع الدول والتجمعات الاقتصادية الأخرى في عالم أصبحت فيه التكتلات الاقتصادية هي الشكل العام للعلاقات الاقتصادية الدولية.

ويشير تاريخ التنسيق الضريبي إلى نجاحات حققتها الدول الأوروبية في مجال التنسيق الضريبي، يرجع إلى تمكن التنسيق من تشكيل الوحدة الأوروبية، وصولاً إلى مراحل متقدمة جداً من درجات التكامل، وذلك بسبب تيقن اللجان التنفيذية للاتحاد الأوروبي من أهمية تأثير الضرائب في تحقيق التكامل الاقتصادي بين دول الاتحاد ككل لما تثيره على مكونات الاقتصاد الكلي، والذي بدأ بالفعل بتطبيق أولى درجات التنسيق الضريبي، وذلك سواءً بالنسبة للضرائب المباشرة أو الضرائب غير المباشرة؛ إلا أن التنسيق في الضرائب المباشرة لم يحقق سوى بعض التقارب في معدلات الضرائب المفروضة على دخل الشركات؛ لتعلق فرض هذه الضرائب بالسيادة الداخلية للدول، ووافرها الكثير على موازنات الدول.

وقد تم عقد الاتفاقيات لمنع الازدواج الضريبي بين الدول فيما يتعلق بضرائب الدخل، أما فيما يتعلق بالضرائب غير المباشرة؛ فقد حقق الاتحاد الأوروبي تقدماً ملحوظاً في الضريبة على القيمة المضافة، وهذا ما جعل تجربة الاتحاد الأوروبي رائدة في مجال التكتلات والتجمعات الإقليمية، والتنسيق الضريبي المرافق له وأثرها في تعميق آثار هذا التكامل.

_ إشكالية البحث: يثير الأخير سؤالاً مهماً وهو؛ ما مدى علاقة التنسيق الضريبي بالتكامل الاقتصادي؟ وفي سبيل الإجابة على هذا التساؤل؛ حاول الباحث الإجابة على

جملة من الأسئلة؛ فما مدى الفعالية المطلوبة من التنسيق الضريبي لتحقيق التكامل الاقتصادي؟ وكيف كان للاتحاد الأوروبي النجاح الملحوظ في مجال التكامل الاقتصادي والتنسيق الضريبي، وما هو دور الإرادة السياسية في هذا الصدد؟ هل هناك محاولات عربية لإقامة تكامل اقتصادي إقليمي؟ ما هي طبيعة تلك المحاولات؟

كما يحاول الباحث من خلال بحثه الإجابة على جملة من الأسئلة:

١. ما هي أهم المعوقات التي تعيق إقامة تكامل اقتصادي عربي؟
 ٢. ما هي أساليب التنسيق الضريبي؟ وماهي الدوافع القانونية والاقتصادية لإقامة تنسيق ضريبي يحقق تعاون اقتصادي؟
 ٣. كيف تتم الاستفادة من التجربة الأوروبية لمواجهة التطور الاقتصادي سريع الحركة، ولتحقيق التكامل الاقتصادي ومعالجة التشوهات الاقتصادية فيما بين الدول العربية؟
- كلها كانت أسئلة طرقت أبواب العلم والمعرفة، وحاول هذا البحث الإجابة عليها.

ـ أهداف البحث: يهدف البحث إلى تسليط الضوء على دور التنسيق الضريبي في تحقيق التكامل الاقتصادي، من خلال عرض أهم تجارب التكتلات الاقتصادية، وتحديد التحديات الضريبية التي قد تواجه مسار أيّ تكامل اقتصادي، بالإضافة لمعالجة إشكالية التنسيق الضريبي، وذلك بالتطرق إلى مختلف جوانبه، ووضع منهجية عمل تستهدف بها الدول العربية؛ محاولةً إعادة بثّ الروح من جديد في المشروعات التكاملية كلّها، وعلى رأسها السوق العربية المشتركة، لنصل في النهاية إلى وضع الحلول التي يمكن من خلالها معالجة المشكلات التي يتعرض لها أي تكتل اقتصادي، وذلك عن طريق إبراز واقع التنسيق الضريبي بمختلف الآثار الناتجة عنه.

_ أهمية البحث: وتكمن أهمية البحث في جملةٍ من النقاط عالجها؛ حيث ناقش البحث:

١. التنسيق الضريبي بين الدول أداة مهمة تستخدم لإزالة الاختلافات بين الأنظمة والتشريعات الضريبية، حتى تصبح منسجمة ومقاربة في مختلف المجالات الضريبية.

٢. التنسيق الضريبي بين الدول والذي يمكن أن تستفيد منه الدول العربية باعتباره أداة مهمة لتسهيل انتقال رؤوس الأموال العربية؛ تمنح الحوافز للمستثمرين فيها، إضافةً إلى كونه عاملاً مهماً في إضافة المشاريع المشتركة وتعبئة الموارد المالية.

٣. أهمية التنسيق الضريبي في تخلص الضريبة من آثارها السلبية، على مستوى كل دولة من دول التكامل، وتعظيم آثارها الإيجابية على مستوى دول التكامل في مواجهة الدول الأخرى، ووضعها في إطارها المحايد لضمان نجاح التكامل الاقتصادي.

_ منهج البحث: اعتمد الباحث في دراسة مواضيع البحث على عدة مناهج علمية تكاملت وكان لا بد منها لإغناء موضوع البحث، ولمحاولتنا عرض نقاطه وأفكاره وفق المنهجية التي تساعد على سبر موضوعاته الفرعية من أجل الإلمام بتفاصيل موضوع البحث وتطورات، وفي سبيل تحقيق هذه الغاية؛ اتبع الباحث منهجين:

١- **المنهج التحليلي:** حيث اعتمد الباحث في معظم أفكار موضوع البحث على المنهج التحليلي، وذلك من خلال دراسة المسائل المفروضة مع إجراء مقارنات بين الأوضاع والظروف المختلفة، وتحليلها للتوصل إلى النتائج والمؤشرات، إذ قام الباحث باستعراض الاتفاقيات المتعلقة بتحقيق المشروعات التكاملية؛ خاصةً تلك التي تتعلق بتنسيق السياسات الضريبية، وعرض القرارات الصادرة في هذا المجال، وفي سياق كل تجربة قمت بتحليل الأسباب التي دعت إلى صدور تلك القرارات بهذا الشكل ومعرفة

قدرتها على تحقيق ذلك الهدف، وبيان المعوقات التي حالت دون تأسيس مشاريع التكامل الاقتصادي العربي.

٢- **المنهج التاريخي:** استعان الباحث بالمنهج التاريخي؛ باعتباره لم يغفل ذكر التطور التاريخي الذي كان ضرورياً لتسليط الضوء على مراحل تطور كل فكرة تتعلق بموضوع البحث، سواءً فيما يتعلق بعرض فكرة التكامل الاقتصادي، أو أهميتها ودرجاتها؛ وصولاً إلى التنسيق الضريبي، بالإضافة إلى أن الباحث قد استعان بالمنهج التاريخي في معرض ذكره للتجارب التكاملية الاقتصادية العالمية؛ خاصةً التجربة الأوروبية، والدور الذي لعبته في تحقيق التكامل، علاوة على استعراض تاريخ العمل العربي المشترك.

لذلك تم تقسيم هذا البحث إلى فصلين اثنين، أورد كل فصل منهما على مبحثين وأورد كل مبحث على مطلبين وفقاً لما يأتي:

الفصل الأول: التكامل الاقتصادي ونظرية التنسيق الضريبي.

المبحث الأول: التكامل الاقتصادي وأهميته.

المبحث الثاني: نظرية التنسيق الضريبي.

الفصل الثاني: تجارب التنسيق الضريبي في إطار مفهوم التكامل الاقتصادي.

المبحث الأول: تجربة التنسيق الضريبي الأوروبية.

المبحث الثاني: التنسيق الضريبي والتجارب الإقليمية.

الفصل الأول

التكامل الاقتصادي ونظرية التنسيق الضريبي

إن موضوع التكامل الاقتصادي الناشئ عن تكتل اقتصادي قويّ، أصبح من سمات العالم المعاصر؛ حيث لم يبقَ من مصلحة أي دولة أن تواجه المجموعات الاقتصادية الضخمة وحدها بشكلٍ منعزل خصوصاً في ظلّ التطورات الاقتصادية المتغيرة والمتجددة بتغير السمة العامة لشكل العالم اليوم وتجّدده، في ظل التقدم العلمي والتقني والتكنولوجي.

والحقيقة أن تنسيق السياسات الضريبية بين دول التكتلات الاقتصادية يلعب دوراً مهماً في خلق التكامل الاقتصادي بين هذه الدول؛ إذ أن علاقة تأثير متبادل بين التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي قائمة على الدوام؛ فكما أن الأخير يصبح أقوى في ظل التنسيق الضريبي؛ فإن نطاق التنسيق الضريبي وأولوياته يحددها شكل التكامل المطلوب تشكيله بين الدول ومضمونه.

وعلى ذلك يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين اثنين أعرضهما على النحو التالي:

التكامل الاقتصادي، وهو المبحث الأول في هذا الفصل، نظرية التنسيق الضريبي، وهو موضوع المبحث الثاني.

المبحث الأول

التكامل الاقتصادي وأهميته

بدأت تظهر صورٌ وأشكالٌ للتكامل بين الدول الأوروبية منذ القرن التاسع عشر، وذلك قبل أيّ تأصيل نظريّ لفكرة التكامل الاقتصادي، الذي بدأ فعلياً بعد الحرب العالمية الثانية، مع تزايد هذه الظاهرة؛ حيث برزت هذه الظاهرة لأول مرة في التاريخ الاقتصادي في الأسس النظرية للاتحاد الجمركي بشكل متكامل في كتاب الاقتصادي (فاينر - ١٩٥٠) والتي شكّلت العمود الفقري لنظرية التكامل الاقتصادي وفق النموذج الرأسمالي، وذلك على أيدي العديد من الاقتصاديين أمثال "بلابلاسا" **Bala Balassa** و "لابسه" وغيرهم...، كما ظهرت صور التكامل الاقتصادي في الدول الاشتراكية بعد الحرب العالمية الثانية، وذلك قبل أي تأصيل نظري أيضاً^(١).

حيث برز خلال النصف الثاني من القرن الماضي مصطلح التكامل الاقتصادي؛ نتيجة لرغبة العديد من الدول في الانضمام إلى تجمعات إقليمية؛ بغية تحقيق عدد من الأهداف الاقتصادية، السياسية، والاجتماعية، وقد شهدت العقود الأخيرة ظهور عدد من التكتلات الاقتصادية الإقليمية في مختلف المناطق في العالم، مثل الاتحاد الأوروبي، و"النافتا"^(٢) و "ميركوسور"^(٣) في الأمريكيتين وغيرها.

^١ - د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠٠٣، ص ٣٩.

^٢ - "النافتا" (North American Free Trade Agreement): هي اتفاقية تجارة حرة لإنشاء منطقة تجارة حرة بين الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك، وقد وقعت هذه الاتفاقية عام ١٩٩٢/، وأصبحت سارية المفعول عام ١٩٩٤/.

^٣ - "ميركوسور" (MERCOSUR): تكتل اقتصادي في أمريكا اللاتينية، أنشأ عام ١٩٩١/ ويهدف إلى تحقيق التكامل الاقتصادي للدول الأعضاء، ويضم كل من البرازيل والأرجنتين وأوروغواي والباراغواي.

وتعدّ المجموعة الاقتصادية الأوروبية و رابطة دول جنوب شرق آسيا من أهم التطبيقات المعاصرة لنظرية التكامل الاقتصادي؛ عرفت أصولها النظرية من كتاب الاقتصاد الرأسمالي ابتداءً ثم الاشتراكي فيما بعد.

وعلى صعيد الدول العربية، فقد كانت الأخيرة سبّاقة في إبداء الرغبة لتحقيق التكامل الاقتصادي العربي، وذلك منذ قيام جامعة الدول العربية عام ١٩٤٥/، وعلى الرغم من ذلك؛ فقد تعطلّ مشروع التكامل الاقتصادي العربي لأكثر من ستة عقود، نتيجة اختلاف الواقع الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدول النامية والعربية منها نتيجة التقسيم الاستعماري لها بهذه الصورة كي تعارض مصالح الدول على المستوى الوطني مع كتلة التكامل ووجود مصالح ذاتية في بعض الدول تمنع ذلك نتيجة ارتباطاته السياسية، وبالإضافة للخلافات السياسية الطاغية على التعاون الاقتصادي بين الدول العربية من جهة، ونتيجة التحديات القائمة، ما كان منها على المستوى العربي أو على المستوى الدولي من جهة أخرى؛ ما أدى إلى فشل التجارب التكاملية للدول النامية التي كانت تحاكي التجربة الأوروبية.

وللتعرف على مفهوم التكامل الاقتصادي، يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطلبين:

المطلب الأول : ماهية التكامل الاقتصادي

المطلب الثاني : أهمية التكامل الاقتصادي

المطلب الأول

ماهية التكامل الاقتصادي

لابد لنا للتعرف على هذا المفهوم الاقتصادي وتميزه على غيره من المفاهيم الاقتصادية من تكتل أو تعاون، من تقسيم هذا المطلب إلى فرعين سيتم تناول المحاولات المتعددة للتعريف بالتكامل الاقتصادي في الفرع الأول، أما في الفرع الثاني فيتم تخصيصه للبحث في مراحل التكامل الاقتصادي.

الفرع الأول

تعريف مفهوم التكامل الاقتصادي

يختلف مفهوم التكامل الاقتصادي تبعاً لاختلاف النظم الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة؛ فبينما يرى الاقتصاديون الرأسماليون الذين كتبوا في موضوع التكامل الاقتصادي في الخمسينات، بدءاً من الاقتصادي "فاينر" وليس انتهاءً بـ "لبسي" وغيرهم أن التكامل الاقتصادي فرع من نظرية التجارة الدولية يرتبط بالتفضيلات؛ نظر الاشتراكيون إلى التكامل على أنه وسيلة لمواجهة الدول الرأسمالية والتعاون فيما بينها، أما الدول النامية -ومنذ أواخر الستينات فقط- نظروا إليه بأنه أفضل وسيلة للتنمية، هذا يؤكد أنه غاية التكامل مختلفة باختلاف طبيعة الدول السياسية والاقتصادية.

أولاً: التكامل الاقتصادي من الناحية اللغوية والاقتصادية:

١_ التكامل لغة :

تدلُّ كلمة ((التكامل)) من الناحية اللغوية على التكميل أو التمام أو الكل التمام^(١)، وفي منظوره اللغوي يشير التكامل إلى تجميع أجزاء الشيء، أو جمع أشياء مختلفة مع بعضها لتؤدي وظيفة معينة؛ وبالتالي فإن التكامل الاقتصادي معناه تكاتف الجهود في مجال الاقتصاد، من أجل تحقيق أهداف اقتصادية معينة.^(٢)

٢_ التكامل اصطلاحاً:

أما التكامل من ناحية المصطلح العام فوفق معناه الاقتصادي البحث، يعني تعزيز الروابط بين القطاعات الاقتصادية التي يكمل بعضها بعضاً الآخر، وترك القطاعات المتنافسة.

وتجدر الإشارة إلى أن الاقتصاديين يستخدمون مصطلح التكامل لنقل معنى التعبير الانكليزي (Integration) بحيث أنه وفي اللغة الانكليزية اشتق هذا اللفظ من (Integer) الذي يعني الشيء المتراكب عضواً في كل لا يتجزأ، مثل ما يسمى في الرياضيات "الواحد الصحيح".^(٣)

لذا فإن القطاعات الاقتصادية كما هو معروف يكمل بعضها الآخر؛ فالقطاع الزراعي يكمل القطاع الصناعي؛ من خلال ما يقدمه له من مواد أولية، والتي لا

^١ - راجع محسن الندوي، تحديات التكامل الاقتصادي في عصر العولمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١، ص ٦٣.

^٢ - د. عبد المطلب عبد الحميد، السوق العربية المشتركة الواقع والمستقبل في الألفية الثالثة، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٢٠٠٣، ص ١٣.

^٣ - د. سامي عفيفي حاتم، التجارة الخارجية بين التنظير والتنظيم، الطبعة الثانية، الجزء الثاني، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، ١٩٩٤، ص ٢٢٢.

يمكنه العمل إلا من خلالها، كالقطن المستعمل في صناعة المنسوجات مثلاً، وهذا ما يسمّى تكاملاً قطاعياً، كما يمكن أن يكون التكامل بين دولتين اثنتين؛ إحداهما صناعية والأخرى زراعية.

٣_ التكامل وفق المناهج الاقتصادية المختلفة:

من الملاحظ أنه وفي علم الاقتصاد، لا يوجد اتفاق بين الاقتصاديين على مفهوم اقتصادي أوحّد للتكامل؛ حيث تعددت التعاريف الخاصة وتنوّعت، من حيث المنهجية والهدف والسياسيات والمراحل، ويلاحظ من تتبع مدلول التكامل عند الاقتصاديين؛ اختلافهم في تعريفه، ويعود ذلك إلى اختلاف المناهج المتبعة في التحليل، واختلاف المدارس الفكرية والظروف الاقتصادية والسياسية، وتباين نظرة الباحثين ضمن المدرسة الفكرية الاقتصادية الواحدة كما يلي:

أ_ في الفكر الليبرالي: عرّف الاقتصادي ميردال Myrdal التكامل الاقتصادي بأنه: عملية اجتماعية واقتصادية، تتم بها إزالة جميع الحواجز بين الوحدات المختلفة، وتؤدي إلى تحقيق تكافؤ الفرص أمام جميع عناصر الإنتاج، ليس على المستوى الدولي فحسب؛ بل على المستوى القومي أيضاً^(١)، وقد انتقد هذا التعريف؛ لأنه يتسم بالعمومية الشديدة والمثالية العالية التي لا تتفق مع الواقع، وقد كان في مطلع المنتقدين العالم الاقتصادي بيلابلاسا الذي عدّ إزالة أي قيود على التجارة بين الدول عملاً من أعمال التكامل، وعرف بدوره التكامل الاقتصادي بأنه: عملية وحالة، فبوصفه عملية يتضمن التدابير التي يراد منها إلغاء التميز بين الوحدات الاقتصادية المنتمية إلى دول قومية مختلفة وبوصفه حالة فالمقصود بها انتفاء صور التفرقة

^١ - راجع د. محمد رضا سليمان محمد، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢، ص ٩.

بين الاقتصاديات القومية^(١)، وانطلاقاً من هذا التعريف؛ نلاحظ أن بيلابلاسا عدّ اختفاء التمييز أو التدخل الحكومي شرطاً منطقياً ومدخلاً طبيعياً لتحرير التجارة بين مجموعة الدول الأعضاء في التنظيم التكاملي^(٢)، وقد قسم بيلابلاسا بناءً على التعريف السابق التكامل إلى خمسة مراحل متدرّجة؛ تبدأ بمنطقة التجارة الحرة، وتنتهي بمرحلة الاندماج الاقتصادي.

ولم يَسلم هذا التعريف من النقد؛ حيث رأى العالم فاجدا بأنه لا يمكن تطبيق هذا المفهوم إلا في الدول التي تعتمد على جهاز الثمن واقتصاديات السوق^(٣)، وميّز فاجدا بين أسلوبين للتكامل الاقتصادي؛ أولاهما التكامل في الأسواق، وثانيهما التكامل الإنتاجي الإنمائي، هذا التمييز الذي أخذ في الاعتبار عدم كفاية مبدأ الحرية الاقتصادية لتحقيق التنمية، من خلال تطوير العلاقات التجارية البينية للدول الأعضاء، وتنسيق عملية الإنتاج، وهو ما يترتب عليه في الوقت نفسه تعزيز قاعدة التكامل ذاته^(٤).

ومن وجهة نظر العالم تنبرجن Tinbergen؛ فإن التكامل هو: إيجاد أحسن إطار ممكن للعلاقات الاقتصادية الدولية، والسعي لإزالة المعوقات المصطنعة أمام التعاون الاقتصادي بين الدول، ويعرّف تنبرجن التعاون على أساس احتوائه على جانبين سلبي وإيجابي؛ إذ أن التكامل في جانبه السلبي فيشير إلى إلغاء أدوات معينة في السياسة الاقتصادية الدولية واستبعادها، أما الناحية الإيجابية منه؛ فيشير إلى

^١ - راجع د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤١.

^٢ - سامي عفيفي حاتم، مرجع سابق، التجارة الخارجية بين التنظيم والتنظيم، ص ٣٠.

^٣ - د. نجوى علي خشبة، التكامل الاقتصادي العربي بين النظرية والتطبيق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج- جامعة أسيوط، المجلد الرابع، العدد الثاني، ١٩٩٠، ص ٢٢٣.

^٤ - د. محمد عبد المنعم عفر، الاقتصاد الدولي، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ١٩٩٩، ص ٢١٧.

الإجراءات المؤيدة إلى إلغاء عدم الاتساق في الضرائب والرسوم بين الدول الساعية إلى التكامل، ووضع برامج إعادة تنظيم الأوضاع الاقتصادية للدول الداخلة في دول التكامل بهدف تطويرها وزيادة الدخل فيها وحل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها ، لعلاج مشاكل التحول، والانتقال إلى الوضع الجديد الذي تنشؤه عملية التكامل بين الدول الأعضاء^(١).

أما جون بندر John pinder فيرى أن التكامل الاقتصادي يشمل إلغاء التمييز بين الوحدات الاقتصادية للدول المتكاملة في الجانب السلبي، وإنشاء وتطبيق سياسات مشتركة منسقة على نطاق كافي لتحقيق الأهداف الاقتصادية^(٢)، وعليه فإن بندر لم يقدم مثل الصور التي قدمها بيلابلاسا؛ لكنه يؤمن بالتداخل بين المراحل التي رسمها الأخير^(٣)، ويرى أن السوق المشتركة تقوم على تنفيذ الجانب السلبي من التكامل، وأن تنفيذ هذا الجانب شرطاً أساسياً لقيام أي تكامل، كما أن قيام الوحدة الاقتصادية يرجع إلى تنفيذ كلا الجانبين الإيجابي والسلبي للتكامل، ويعدّ السوق المشتركة الشرط الأساسي لقيام التكامل^(٤).

والحقيقة أن الفكر الاقتصادي الرأسمالي اهتم بالمفهوم الاستاتيكي للتكامل الاقتصادي؛ الذي يركز حول تحرير التجارة، وتدعيم الروابط الاقتصادية بين الأعضاء؛ من أجل التأثير في المتغيرات الاقتصادية؛ بهدف مساواة أسعار السلع

^١ - راجع د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٥.

^٢ - د. إسماعيل عبد الرحيم شلبي، التكامل الاقتصادي بين الدول العربية والإسلامية، الطبعة الثالثة، دار الإمام الشاطبي، القاهرة، ٢٠١٢، ص ٢٣.

^٣ - أجري خلال تلك الفترة عدة صور للتكامل منها على سبيل المثال ما يلي:

— المجموعة الأوروبية للفحم والصلب عام ١٩٥١ (E.C.S.C).

— السوق الأوروبية المشتركة عام ١٩٥٧ (E.E.C).

— منطقة التجارة الحرة الأوروبية عام ١٩٥٩ (E.F.T.A).

^٤ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤٢.

والخدمات الإنتاجية، التي ستعكس على تخصيص الموارد والدخل والاستهلاك وأسعار الصرف^(١)، وذلك لأن المشكلة الاقتصادية في الدول الرأسمالية شكّلت حواجز تجارية وقفت عائقاً في وجه إمكانية تسويق الإنتاج خارج الحدود الوطنية، ولم تهتم بالمفهوم الديناميكي الذي يركز على تنمية الموارد الإنتاجية إلا في مراحل متأخرة من بنائه النظري.

وبالنتيجة وحسب رأي الفقهاء السابقين؛ نلاحظ أن المشترك فيما سبق هو التركيز على أن التكامل هو: تعزيزٌ للوفاق، ونبذٌ للاختلاف بين الاقتصاديات الساعية للتكامل؛ مع ضرورة توافر فرص متكافئة لكل عضو من الدول الأعضاء، مع مراعاة ظروف الدول الاقتصادية والاجتماعية وسواها؛ في سبيل خدمة أهداف التكامل.

بـ في الفكر الاشتراكي: يرى الفكر الاشتراكي أن التكامل هو: عملية توحيد لاقتصاديات الدول الاشتراكية تدريجياً؛ لأجل القضاء على المشاكل الاقتصادية^(٢)، ذلك بتعميق تقسيم العمل فيما بينها، والتنسيق بين سياساتها المختلفة، وبحسب الفكر الاشتراكي؛ فإن التكامل في الدول الاشتراكية يبدأ بإجراء تطوير التجارة بينها، ومن خلالها يجري تطوير هياكل الإنتاج الداخلية.

فالتكامل الاقتصادي في الفكر الاشتراكي هو: عملية مزدوجة؛ سياسية واقتصادية؛ فهو عملية سياسية لأنه يتضمن علاقاتٍ تداخلٍ حكومية لاتخاذ القرارات اللازمة في مختلف المجالات، وعملية اقتصادية لأنه يؤدي إلى تقسيم العمل على مستوى منطقة التكامل الاقتصادية؛ لبناء التشابك الإنتاجي، والتخصص وخلق

^١ - د. نجوى علي خشبة، مرجع سابق، ص ٢٢٤.

^٢ - راجع في ذلك د. إسماعيل عبد الرحيم شلبي، مرجع سابق، ص ٢٥.

اقتصاديات الحجم^(١)، ووفقاً لذلك؛ عرفه ماكس موفا Maxmova بأنه: عملية موضوعية موجهة لتنظيم متبادل لاقتصاديات بلدين أو أكثر، ذوات أنظمة اقتصادية واجتماعية متماثلة؛ لبلوغ هيكل اقتصادي أمثل ضمن اقتصاد دولي معقد؛ تؤدي في النهاية إلى توفير وزيادة إنتاجية العمل الاجتماعي.^(٢)

ومما سبق يتضح لنا أن التكامل الذي حدث ما بين الدول الرأسمالية سابقاً يختلف عنه في الدول الاشتراكية؛ حيث يركز التكامل في الأولى على مقومات النظام الرأسمالي، والمعروف بحافز الربح وحرية انتقال عوامل الإنتاج وميكانيكية جهاز الثمن، فيتجه أولاً إلى مجال التجارة الخارجية، أما في الدول الاشتراكية؛ فقد اتجهت إلى تحقيق تكامل بين خطط الإنتاج والاستثمار بها؛ لأن التجارة الخارجية بين بلدان هذا المعسكر، تتم عن طريق الاتفاقيات الثنائية، لاسيما أن الحواجز الجمركية تختلف في طبيعتها في الدول الاشتراكية عنها في الدول الرأسمالية.

جـ. في البلدان النامية: يختلف التكامل في الدول النامية عنه في الدول الرأسمالية والاشتراكية؛ وذلك لاختلاف أساليبه ودوافعه؛ حيث إن التكامل في البلدان النامية يجري من أجل تنمية اقتصاديات هذه الدول^(٣)؛ فمشكلتها الاقتصادية تتمثل في ضالة الموارد الاقتصادية المستغلة، وضالة حجم التبادل الخارجي فيما بينها بشكل رئيس، وذلك نتيجة لعلاقات التكامل القسرية التي فرضتها التبعية للاقتصاديات الرأسمالية؛ فالتحرر التجاري بينها لا يؤدي إلى التغير المطلوب في الهياكل الاقتصادية، والاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتوفرة لديها، وتبدو العملية التكاملية في ظل هذا الواقع وكأنها عملية

^١ - د. عبد الوهاب حميد رشيد، الدور التكاملي للمشروعات العربية المشتركة- الطموحات والأداء، الطبعة الأولى، مكتبة شركة كاظمة للنشر والترجمة والتوزيع الكويت-المؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٥، ص ١٦.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤٣.

^٣ - د. إسماعيل عبد الرحيم شلبي، مرجع سابق، ص ٢٥.

تتضارب فيها المصالح؛ نتيجة تماثل المنتجات، ولا تؤدي إلى التنمية المطلوبة إذا ما تمت عبر التكامل السوقي؛ لذلك فإن الدول النامية ولبناء تنميتها؛ يجب أن تبدأ بتنمية القوى الإنتاجية، والتكامل الاقتصادي هو أفضل وسيلة لتنمية هذا القوى، أما الإنتاج واقتصاديات الحجم وعملية التحرر التجاري؛ فتأتي بعد ذلك أو ترافقها؛ فيقتضي البدء بالتركيز على جانب العرض من خلال التحكم في هيكل الطلب، ثم الانتقال إلى السماح للطلب بأن يأخذ دوره في تحريك الاقتصاد المتكامل؛ مما يعني البدء بالإنماء التكاملي، ويعقبه بعد ذلك التكامل الإنمائي.^(١)

وإننا نؤيد الرأي القائل بأنه لا يمكن فصل التكامل في الدول النامية عن التنمية؛ فالهدف من التكامل هو التنمية؛ من خلال إقامة سوق بحجم كافٍ؛ يسمح بإقامة قاعدة صناعية متنوعة. والمشكلة هي ضيق الأسواق الوطنية، وعدم كفاية الموارد الوطنية لإقامة الصناعات الرئيسية؛ لذلك فإن التكامل هو الوسيلة؛ وبناءً عليه فإن التحرر التجاري شرط ضروري لكنه غير كافٍ؛ إذ يجب أن يرافقه تنسيق إنتاجي على أسس إقليمية؛ وهذا التنسيق شرط لازم لكي تجني الدول النامية ثمار التكامل الاقتصادي.^(٢)

ثانياً: التكامل الاقتصادي وبعض المفاهيم المتقاربة:

هناك اختلاف كبير بين الاقتصاديين حول تحديد مصطلح التكامل الاقتصادي بدقة؛ فالبعض منهم استعمل مصطلح الاندماج، والبعض الآخر استعمل مصطلح التعاون، وآخرون استعملوا مصطلح التكتل، ومنهم من يرى بأن التكامل الاقتصادي

^١ - د. محمد محمود إمام، التكامل الاقتصادي العربي بين عقدين، في التكامل الاقتصادي العربي- الواقع والأفاق-، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، ١٩٩٨، ص ٤٧.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤٤.

مفهوم جامد غير دقيق وغير ملائم لقضية التنمية، ويبررون ذلك بكون النظرية الأصلية للتكامل الاقتصادي انبثقت من النظرية الكلاسيكية الجديدة للتجارة^(١).

ويرجع هذا الاختلاف بوجه عام إلى التباين في وجهة نظر الاقتصاديين حول التكامل المقترح بين مجموعة من الدول، هل هو في شكل اتفاقيات ثنائية أو تعاون بين دولتين، أو شكل تكامل إقليمي بين مجموعة من الدول من أجل إنشاء كتلة اقتصادية؟

ولإيضاح مفهوم التكامل الاقتصادي بدقة أكثر؛ لابدّ من التفرقة بين التكامل الاقتصادي وبين بعض المفاهيم الأخرى كالتعاون الاقتصادي والتكتل الاقتصادي والتدويل الاقتصادي والتبعية الاقتصادية.

١- التعاون الاقتصادي:

يتضمن التعاون الاقتصادي ترتيبات تهدف إلى التقليل من التمييز بين الوحدات الاقتصادية مع الحفاظ على السمات الخاصة للدول، مثل الاتفاقيات الدولية المتعلقة بالسياسات التجارية التي تدخل في نطاق التعاون الاقتصادي الدولي، أما بالنسبة للتكامل الاقتصادي؛ فإنه ينطوي على التدابير الفعالة في القضاء على قدر من التمييز أو الحدّ منه لخلق كيان اقتصادي جديد؛ مثل إزالة الحواجز القائمة في وجه التجارة على المستوى الدولي، والتي تعدّ عملاً من أعمال التكامل الاقتصادي^(٢).

والحقيقة أن النظام الاقتصادي الدولي بات يعتمد على التعاون الدولي في ظلّ مجتمع تسوده حرية التجارة والشفافية^(٣)؛ لأن الدول بصفة عامة كما أنها لا تستطيع

^١ - عماد عبد الغني، التكامل الاقتصادي والسوق العربية المشتركة: أسباب التعثر وشروط الانطلاقة، مجلة المستقبل العربي، العدد ٢٥٠، ديسمبر ١٩٩٩، ص ٦٥.

^٢ - عماد عبد الغني، مرجع سابق، ص ٨.

^٣ - محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٧٥.

تحقيق تنميتها الاقتصادية والاجتماعية منفردة؛ لا تستطيع أن تعيش بمعزل عن العالم؛ لأن المصالح تدفعها إلى إنشاء العديد من العلاقات المتنوعة، فعلاقات التعاون الاقتصادي تتضمن عادةً العمليات التي تتم بين دولتين أو أكثر، في مجال اقتصادي معين أو أكثر؛ بهدف تحقيق مصلحة مشتركة ولمدة زمنية محددة، على أساس المعاملة بالمثل؛ فتقوم الدول بعقد اتفاقيات تعاون من أجل تسهيل حركة انتقال عناصر الإنتاج. ويبدو أن علاقات التعاون الاقتصادي ليست بالظاهرة الجديدة؛ فهي من أقدم أشكال العلاقات الاقتصادية الدولية، فهي إما أن تكون ثنائية أو جماعية، وفي قطاع معين أو عن طريق مساعدات تقدمها دولة ما إلى دولة أخرى، أو إلى مجموعة من الدول دون اتفاق مسبق.

إن فكرة التكامل ترتبط بتحقيق تغيّرات وآثار هيكلية في الاقتصاد الوطني للدول الأطراف في عملية التكامل، وتقوم هذه التغيرات والآثار على درجة عالية من التعقيد والشمول، كما تقوم على بُعد المدى في العلاقات الاقتصادية والسياسية بين هذه الدول؛ أما التعاون الاقتصادي؛ فيستهدف بعض التغيرات، ولكنها ليست هيكلية، ولا تصل لدرجة العمق والشمول المستهدف في التكامل الاقتصادي^(١).

٢_ التكتلات الاقتصادية:

يمكن تعريف التكتل الاقتصادي على أنه تعبير عن درجة معينة من التكامل الاقتصادي الذي يقوم بين مجموعة من الدول المتجانسة اقتصادياً أو جغرافياً أو تاريخياً أو ثقافياً أو اجتماعياً، والتي تجمعها مجموعة من المصالح الاقتصادية المشتركة، بهدف تعظيم تلك المصالح وزيادة التجارة الدولية البينية؛ لتحقيق أكبر عائد

^١ - د. إكرام عبد الرحيم، التحديات المستقبلية للتكتل الاقتصادي العربي، مكتبة مدبولي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢، ص ٤٦.

من التبادل فيما بينه، وصولاً إلى أقصى درجة من الرفاهية الاقتصادية لشعوب تلك الدول^(١).

ويعكس التكتل الاقتصادي -كمفهوم- الجانب التطبيقي لعملية التكامل الاقتصادي؛ فهو يعبر عن درجة من درجات التكامل الاقتصادي فيما بين الدول الأعضاء، إذ أنه يعبر عن تطابق الجانب النظري مع الجانب العملي فيما يتعلق بالتكامل الاقتصادي، ويعبر أيضاً عن مستوى معين من مستويات التكامل الاقتصادي، وهو قد يمثل صورة من صور هذا التكامل.

ومن هنا يمكن القول بأن التكتلات الاقتصادية هي وسيلة تلجأ إليها دولة معينة ضمن منطقة معينة لتحقيق أهداف معينة ومتعددة، على أنها تركز جميعها حول دفع عجلة النشاط الاقتصادي في الاتجاه الصحيح وبالسريعة الضرورية، لتحقيق معدلات نمو طموحة يمكن أن تؤدي إلى تضيق الفجوة بين مستويات المعيشة في الدول الغنية وفي غيرها من الدول النامية،^(٢) وذلك يعني أن التكتلات الاقتصادية سواء أكانت تكتلات شرقية أم غربية؛ فإن هدفها هو التكامل الاقتصادي للإمكانيات الموزعة في أنحاء وحدات التكتل، ويتطلب هذا التكامل تحليل الوضع الاقتصادي لكل عضو من أعضاء التكتل؛ لمعرفة مناطق القوة والضعف بالنسبة لهذا التكتل.^(٣)

ويبدو أن الصور المختلفة للتكتل لا تخرج عن المراحل الأربعة للتكامل الاقتصادي وهي:

_ الصورة الأولى: مناطق التجارة الحرة.

- ^١ - د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٣٠.
- ^٢ - عبد العزيز هيكل، الإطار النظري للتكتلات الاقتصادية، الطبعة الأولى، معهد الإنماء العربي، بيروت، ١٩٧٦، ص ١١.
- ^٣ - راجع محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٧٨.

_ الصورة الثانية: الاتحاد الجمركي.

_ الصورة الثالثة: السوق المشتركة.

_ الصورة الرابعة: الاتحاد الاقتصادي.

ويبدو أن الوقع العملي للتكامل الاقتصادي قد يأخذ اتجاهين:

_ **الاتجاه الأول:** حيث يتشكّل التكامل الاقتصادي في إطار المراحل الأربعة للتكامل الاقتصادي سابقة الذكر، وهذا ما حدث للتكامل الاقتصادي الأوربي الذي وصل إلى مرحلة الاتحاد الاقتصادي والذي يعرف بـ "الاتحاد الأوربي"، ويبدو أن هذا الاتجاه يتّسم بالمرحلية والتجانس^(١).

_ **الاتجاه الثاني:** حيث يأخذ التكامل الاقتصادي صورة مناطق التجارة الحرة فقط، وهو اتجاه يتّسم بالواقعية وعدم التجانس بين الدول الأعضاء؛ حيث قد يسمح بأن يضم دولا غير متجانسة اقتصادياً؛ كأن يجمع التكامل الاقتصادي بين دول متقدمة وأخرى نامية مثل ما حدث في التكامل الاقتصادي لأمريكا الشمالية؛ والذي جمع بين الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك^(٢).

٣_ التدويل الاقتصادي والتبعية الاقتصادية:

التدويل الاقتصادي هو اتجاه شامل للتطور العالمي؛ يتم عفواً بغض النظر عن الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية، وهو أيضاً اتجاه تاريخي وموضوعي يجري على مستوى العالم، بغض النظر عن أسلوب الإنتاج السائد^(٣)، أما التكامل الاقتصادي فهو

^١ - د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٣١.

^٢ - محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٧٧.

^٣ - د. سامي عفيف حاتم، مرجع سابق، التجارة الخارجية بين التنظير والتنظيم، ص ٣٤.

عملية موضوعية كالتدويل، ولكنه عملية إرادية وواعية وليست عفوية، تتم بين نظم اقتصادية واجتماعية متجانسة^(١).

أما مصطلح **التبعية الاقتصادية** فيعني علاقة ارتباط من جانب واحد بين الدول الأكثر تطوراً مع الدول الأقل تطوراً لصالح الأولى و على حساب الثانية، وهذا في الوقت الذي ينظر فيه إلى التكامل الاقتصادي على أنه يسعى إلى إقامة علاقات اقتصادية متكافئة لمنفعة كافة الدول الأعضاء في المنطقة التكاملية.

الفرع الثاني

مراحل التكامل الاقتصادي

يختلف أنواع التكامل الاقتصادي، ويختلف كلاً منها عن سواه من حيث القوة؛ إذ يفوق اللاحق السابق عليه بفرض تماثل الظروف التي تمّ فيها التكامل، ووفقاً لنظرية التكامل الاقتصادي في منهجها التقليدي؛ ينشأ التكامل عبر إزالة الحواجز والقيود أمام انتقال السلع والخدمات وعناصر الإنتاج، ووفق مدى إزالة تلك الحواجز؛ تتمايز درجات التكامل كما يلي^(٢):

١_ منطقة التجارة الحرة:

يتمّ في هذه المرحلة الاتفاق بين دولتين أو أكثر على إزالة كافة العقبات التي تقف في سبيل تنمية التجارة البينية فيما بينهما، وبالتالي تلتزم كل دولة من الدول الأعضاء بإزالة كافة الرسوم الجمركية وغير الجمركية؛ كالقيود الكمية والنقدية

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤٧.

^٢ - المرجع نفسه، ص ٥٢.

المفروضة على الواردات من بقية الدول الأعضاء، عادةً فإن هذا النوع من الاتفاقيات لا يخص بعض المنتجات كالموارد الطبيعية، كما لا تطبق أحكامه على عوامل الإنتاج، ويختلف ذلك في الواقع من منطقة تجارة حرة إلى أخرى^(١).

كما وتحفظ كل هذه الدول الأعضاء بالتعريف الجمركية إزاء الدول غير الأعضاء في منطقة التجارة الحرة؛ حيث يكون للدول الأعضاء كل الحرية في فرض الرسوم الجمركية على السلع والخدمات والبضائع التي تراها مناسبة والقادمة من خارج منطقة التجارة الحرة، وبالتالي يحافظ كل بلد عضو على استقلاليته التجارية تجاه الدول غير الأعضاء.

ويلاحظ أنه وعند تطبيق هذه المرحلة؛ ستظهر مشكلة أساسية تتمثل في كيفية السيطرة على ما يسمى بـ "انحراف التجارة"، ويقصد بذلك السلع التي يُعاد استيرادها من خلال الدول الأعضاء ذات التعريف الجمركية المنخفضة بغرض استغلال فروق التعريف.

وعلى هذا الأساس؛ تشكّل هذه المرحلة مصدراً لعدم استقرار العلاقات الاقتصادية بين البلدان الأعضاء، وتمسّ أيضاً بالسيادة الجمركية للدول الأعضاء التي ستطالب بتعريف جمركية مرتفعة، ولتجاوز مشكلة كهذه، أُنقِص في هذا المجال على ترسيخ ما يسمّى بقواعد المنشأ، والتي من خلالها تتفق الدول الأعضاء على تحديد نسبة القيمة المضافة الضرورية للمنتج، كي تجعله إنتاجاً وطنياً حقيقياً يمكن تصديره إلى الدول الأعضاء دون أية تعرفه جمركية^(٢).

^١ - طرفاني عتيقة، التكامل الاقتصادي: حالة اتحاد المغرب العربي، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ١٩٩٦، ص ٣١.

^٢ - د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٢٧.

٢_الاتحاد الجمركي:

في هذا المستوى تتّم المرحلة الأولى الخاصة بمنطقة التجارة الحرة وإلغاء الرسوم الجمركية والقيود الكميّة فيما بين الدول الأعضاء، ويلتزم الدول الأعضاء في هذه المرحلة على مستوى مشتركٍ للتعريفات الجمركية الخارجية، أو تعريفه جمركية موحّدة لكل نوعٍ من المنتجات الواردة؛ فالمنتج الوارد من خارج الاتحاد سيجد نفسه أمام تعريفه جمركية متماثلة،^(١) مهما كانت نقطة الدخول التي يقصدها، ويصبح عندها من غير المجدي بل من غير الضروري تحديد دولة المنشأ ضمن دول التكامل.

وتتطلب هذه المرحلة أيضاً تعديل الاتفاقيات التجارية المعقودة بين أي دولة من الدول الأعضاء والدول غير الأعضاء؛ كيلا تتعارض مع الالتزامات الناشئة عنه فيما بين دولة وأخرى، ومنع الدول الأعضاء من عقد اتفاقيات جديدة دون موافقة الدول الأخرى الأعضاء فيه^(٢)، أي تقييد حرية الدول الأعضاء في اختيار سياساتها التجارية.

هذا ومن شروط الاتحاد الجمركي الكامل؛ وضع سياسات تجارية تخدم مصالح الدول الأعضاء كجماعة واحدة؛ مع التخابط في أي مفاوضات تجارية مستقبلية مع الدول الأخرى بصوت واحد.

ويمكن تلخيص الاتحاد الجمركي في أربعة مكونات رئيسية:

أ_ وحدة القانون الجمركي والتعريفه الجمركية.

ب_ وحدة تداول السلع والخدمات بين الدول الأعضاء.

^١ - فليح حسن خلف، العلاقات الاقتصادية الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، ٢٠٠١، ص ١٦٩.

^٢ - د. حسني علي خريوش، تنسيق النفقات العامة بين الدول العربية، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ١٤.

جـ_ وحدة الحدود الجمركية والإقليم الجمركي، بالنسبة لبقية دول العالم غير الأعضاء في الاتحاد.

د_ توزيع حصيلة الرسوم الجمركية المفروضة على واردات الدول الأعضاء من العالم الخارجي حسب معادلة يُتفق عليها، ويتم من خلالها توزيع الأنصبة بين الدول الأعضاء.

ولابدّ أخيراً من الإشارة إلى أنه يمكن اعتبار الاتحاد الجمركي الشكل الأكثر نضجاً في مجال التكامل الاقتصادي مقارنةً بمنطقة التجارة الحرة، نظراً لمزاياه المتعددة والمتمثلة في توحيد التعريفات الجمركية الخارجية، ووجود منطقة تبادل حرّ داخلية.

٣_ السوق المشتركة:

تعدّ السوق المشتركة المستوى الثالث من مستويات التكامل الاقتصادي؛ حيث تبدأ هذه المرحلة من حيث انتهت مرحلة الاتحاد الجمركي، وما تم تحقيقه بالطبع في المرحلة الخاصة بمنطقة التجارة الحرة؛ فالسوق المشتركة تُدخلنا إلى مرحلة تكامل الأسواق وتكفل تعميق وتحقيق حرية انتقال عناصر الإنتاج من رأس مالٍ وعمل، وإزالة كافة العقبات التي تعوق انتقال وتحريك هذه العناصر، وتجعلها تعمل بحريّة تامة^(١).

ويتوسّع الهدف من التكامل في هذه المرحلة، وذلك من الهدف الاقتصادي البحت إلى الأهداف الاقتصادية والاجتماعية؛ لذلك يعدّ الكثير من الاقتصاديين مرحلة السوق المشتركة هي المرحلة الأكثر تقدماً على المرحلتين السابقتين لها، وتوصّف هذه المرحلة حديثاً بالتكامل العميق، حيث يتحقق ما يسمى تكامل عناصر الإنتاج وبداية الدخول في مرحلة تكامل السياسات الاقتصادية؛ فهي تتطلب نوعاً من التنسيق في سياستها

^١ - د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ٢٨.

الاقتصادية، وخاصة سياساتها المالية؛ كالسياسة الضريبية والنقدية والإنتاجية وغيرها.^(١)

٤_ الاتحاد الاقتصادي:

يعدّ الاتحاد الاقتصادي مرحلة متطورة عن مرحلة السوق المشتركة؛ تحافظ على خصائص السوق المشتركة، وتعمّق تنسيق السياسات الاقتصادية بين الدول الأعضاء؛ سواءً السياسات المالية أم النقدية أم الزراعية أم الصناعية، أم سياسية معدل الصرف، وتوسّعها لتشمل السياسات الاجتماعية؛ كي تضمن تحقيق الانسجام بين السياسات العامة للدول الأطراف فيه.

ويعدّ بعض الاقتصاديين هذه المرحلة، الأخيرة في سلّم التكامل، وتتطلب هذه المرحلة وجود إدارة اقتصادية فوق الإدارات الوطنية؛ لاتخاذ الإجراءات اللازمة والضرورية، وبعدها مرحلة التكامل النقدي^(٢).

٥_ الوحدة الاقتصادية:

وفي هذه الصورة لا يُكتفى بتنسيق السياسات الاقتصادية على نحو ما سبق بيانه، بل تصبح الدول مُندمجة وكأنها اقتصاد واحد؛ تحدّد سياساته المختلفة سلطة عليا تعلو هذه الدول؛ ففي هذه المرحلة تحلّ السلطة الإقليمية محل السلطة الوطنية، ويكون لقراراتها سلطة إلزام بالنسبة لجميع الدول الأعضاء.^(٣)

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٤٩.

^٢ - المرجع نفسه، ص ٤٩.

^٣ - د. اسماعيل عبد الرحيم شلبي، مرجع سابق، ص ٢٧.

المطلب الثاني

أهمية التكامل الاقتصادي

تأتي أهمية التكامل الاقتصادي بين الدول لكونه يُعظم من الإمكانيات الاقتصادية للدول المؤلفة له، ويقسم التكاليف الاقتصادية للمشاكل الاقتصادية التي تعاني منها دوله، ويجعلها أكثر قوة في مواجهة الدول الأخرى مما زاد من دور الاتحادات والتكتلات الاقتصادية؛ لثُمَّلَّ بعداً اقتصادياً مهماً من أبعاد الاقتصاد العالمي الجديد.

وليس بخفيٍّ على أحد أهمية التكتلات الاقتصادية والمزايا التي تحققها لأعضائها؛ فالدول النامية -ومنها الدول العربية- أخرج ما تكون إلى تشكيل اتحادات أو تكتلات اقتصادية؛ لكي تستطيع من خلالها مواجهة المشاكل والتحديات الاقتصادية والاجتماعية التي يشهدها الاقتصاد المالي يوماً بعد يوم.^(١)

ولا شكَّ أن الهدف من التكامل الاقتصادي للدول في الدول النامية هو تحقيق التنمية الاقتصادية؛ وعلى ذلك كانت الدول العربية تحاول تحقيق التكامل الاقتصادي الشامل فيما بينها منذ فترة طويلة؛ فالتكامل الاقتصادي يجب أن يكون هدفاً للسياسات العامة، ومعياراً لتقييم منجزات القومية العربية في فترة ما بعد الاستقلال السياسي لتعزيز استقلالها الاقتصادي والتقليل من تبعيتها للدول المتقدمة، وقد انطلقت العديد من المبادرات على خلفية السعي إلى تحقيق التكامل الاقتصادي؛ بغرض تعميق علاقات

^١ - د. نبيل حشاد، الجات ومنظمة التجارة الدولية* أهم التحديات في مواجهة الاقتصاد العالمي*، الطبعة الأولى، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٥٣.

التجارة والاستثمار وتسهيل التعاون الاقتصادي في العالم العربي، من خلال شتى القنوات، بما في ذلك حركة العمالة^(١).

لذلك يمكن تقسيم هذا المطلب إلى فرعين:

الفرع الأول : التكامل الاقتصادي وتجارب الدول العربية.

الفرع الثاني : الآثار الناشئة للتكامل الاقتصادي.

الفرع الأول

التكامل الاقتصادي وتجارب الدول العربية

يملك الوطن العربي من الأسباب ما يتعدى المبررات التي تملكها الدول النامية ليتبنى منهج التكامل الاقتصادي، فتواجه الدول العربية العديد من المشكلات الاقتصادية والاجتماعية في ظلّ التجارة الدولية والعولمة الاقتصادية والتكتلات؛ نظراً لأن أي دولة عربية منفردة لا تمتلك الهياكل الإنتاجية والمواد الأولية الكافية للقيام بعملية التنمية، كما لا تمتلك وسائل الإنتاج اللازمة لمواجهة هذه المشكلات بالقدر الكافي لتنمية اقتصادها وتطويره.^(٢)

كما تشير تجارب النمو في الدول المتقدمة، وكذا تجارب التنمية الاقتصادية في الدول النامية والدول العربية خاصة؛ إلى الحاجة الضرورية لحدّ أكبر من الإصلاحات

^١ - د. طارق يوسف، دور العمالة المهاجرة المتغير في التكامل الاقتصادي العربي، ندوة معهد السياسات الاقتصادية لصندوق النقد العربي بالتعاون مع معهد صندوق النقد الدولي في إطار برنامج التدريب الإقليمي المشترك بينهما تحت عنوان *التكامل الاقتصادي العربي، الأفق والتحديات*، أبو ظبي، ٢٤ فبراير، ٢٠٠٥، ص ١٤١.

^٢ - د. عمر صقر، التكامل الاقتصادي الإقليمي والدولي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٦، ص ١٥٠.

الاقتصادية والمالية؛ للقضاء على الأزمات الاقتصادية، من تضخم وبطالة وعجز في الميزان التجاري وموازنة الدولة.^(١)

هذا وترجع حتمية التعاون الاقتصادي بين الدول العربية أساساً إلى عوامل تتصل بالواقع الاقتصادي والسياسي الذي تعيشه تلك الدول، إضافة إلى اشتراكها في خصائص ومظاهر متشابهة للتخلف الاقتصادي؛ تتمثل في ضعف القدرة الإنتاجية لاقتصاد كل منها؛ نتيجة انعدام التناسق بين الموارد المتاحة، وانخفاض مستوى الفن الإنتاجي، وأساليب الإنتاج ونظمه. ويساهم في إبراز ظاهرة التخلف الاقتصادي بالبلاد العربية؛ نقشي الأمية، وشيوع العديد من العادات والتقاليد، يضاف إلى ذلك؛ الخضوع إلى علاقات التبعية الاقتصادية للدول الرأسمالية الغربية الكبرى؛ مما أدى إلى عرقلة التقدّم الصناعي بها، وسيطرة مراكز النفوذ الأجنبي على النشاط الاستثماري، واختلال أوضاع تجارتها الخارجية، وضالة نصيب الفرد منها.^(٢)

وقد كان للعولمة النصيب الأكبر من التأثير في جميع اقتصاديات العالم لدرجة كبيرة، وتعتمد هذه الظاهرة على إزالة الحدود الاقتصادية والعلمية بين الدول؛ ليكون العالم أشبه بسوق موحد كبير؛ يضمّ عدة أسواق ذات خصائص ومواصفات تعكس خصوصية أقاليمها، كما تعكس المتطلبات التي يفرضها التكامل الاقتصادي العالمي، والعولمة ليست مصطلحاً جديداً في التنمية الاقتصادية، إنما هي امتداد طبيعي لانسباب المعارف وتيسير تداولها بسهولة بين أرجاء المعمورة.^(٣)

^١ - د. عمر صفور، مرجع سابق، ص ١٥٠.

^٢ - د. وجدي محمود حسين، العلاقات الاقتصادية الدولية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، مصر، د.ت، ص ٢٤١.

^٣ - د. خالد عبيدو، التنمية الاقتصادية، بدون ناشر، ٢٠٠٨، ص ٢٥٨. ويرى البعض أن العولمة نظام عالمي جديد له أدواته ووسائله وعناصره وآلياته، أطاح بالكيانات المودجة التي كانت تُعدّ رموزاً مقدّسة، فطالت

ومن الواضح أن التعامل مع العولمة ليس خياراً لأي دولة؛ إنما هو واقعٌ مفروض لابدّ من المشاركة فيه بشكل إيجابي، ويبدو من الواضح أن الدول العربية -ومنها سورية- تُصنّف من ضمن البلدان النامية؛ فتُعدّ غير مؤهلة بوضعيتها الحالية للتعامل الإيجابي مع نظام العولمة؛ الأمر الذي يتطلب البحث عن الأسس المناسبة لتنظيم اقتصادياتها بشكل يمكّنها من استيعاب التحولات الاقتصادية الدولية، والحقيقة أن تلك الدول لن تستفيد من هذا النظام إلا بتكثّل الدول العربية مع بعضها؛ فالتكامل الاقتصادي بينها أضحى ضرورةً، كما بات يُعدّ أحد المرتكزات الأساسية لإحداث التحوّلات المطلوبة لإمكان التعامل الإيجابي مع العولمة.^(١)

أولاً- تاريخ تطوّر العمل الاقتصادي العربي المشترك :

حاولت الدول العربية إقامة تكامل اقتصادي عربي يهدف إلى التنسيق بين تلك الدول في استخدام إمكانياتها الاقتصادية الكبيرة لتحقيق تقدّم اقتصاديٍّ ملموس في كل دولة من تلك الدول، ورفع مستوى معيشة شعوبها، وتمكين الدول العربية من مواجهة

ثقافات الشعوب وعاداتها وتقاليدها، فدمّرت جدران الخصوصية من حولها، وجعلتها مفتوحة للتأثر بالمستورد تمهيداً للانصهار فيه، إذ يذهب جيمس روزناو إلى أن مفهوم العولمة يُقيم علاقة بين مستويات متعددة للتحليل، الاقتصاد، السياسة، الثقافة، الإيديولوجيا، وكذا إعادة تنظيم الإنتاج، وتداخل الصناعات عبر الحدود، وانتشار أسواق التمويل، وتمائل السلع المستهلكة لمختلف الدول، لتتقاطع مع نتائج الصراعات بين أصحاب البلاد والمجموعات المهاجرة، كما يَستخدم البعض مصطلح العولمة، كإشارة لتلاشي الحدود بين الدول في سبيل تكوين القرية العالمية اقتصادياً وسياسياً وقد حاولت الأدبيّات الغربية إيجاد تعريف للعولمة فقالت أنها: زيادة درجة الارتباط المتبادل بين المجتمعات الإنسانية من خلال عمليات انتقال رؤوس الأموال والسلع، وتقنيات الإنتاج والأشخاص والمعلومات. راجع أحمد موسى، تدويل النزاعات الداخلية في التنظيم الدولي المعاصر (كوسوفا دراسة حالة) رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٩، ص ١٤ وما بعدها.

^١ - د. خالد عبيدو، مرجع سابق، ص ٢٥٨.

التكتلات الاقتصادية التي تتولّى ظهورها على الساحة العالمية؛ سواء في أوروبا أو الأمريكيتين أو آسيا أو إفريقيا أو حتى بين هذه القارات بعضها وبعض.^(١)

ومنذ الحرب العالمية الثانية^٢ بدأت المحاولات الأولى نحو إقامة تعاون اقتصادي بين الدول العربية، ومع أن التحرك نحو إقامة تكامل اقتصادي لم يكن واضحاً بالشكل الذي ظهر عليه فيما بعد؛ فإن العمل الاقتصادي العربي المشترك بدأ من خلال الاتفاقيات الثنائية أو أكثر مع الدول العربية عن طريق معاهدات أو اتفاقيات من أجل تنظيم التجارة، أو تخفيض الجمارك، أو تطوير العلاقات الاقتصادية من خلال جامعة الدولة العربية.^(٣)

^١ - مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، العمل الاقتصادي العربي المشترك ومنظمة التجارة العلمية، شباط، ٢٠٠١، ص ٨.

^٢ - ينعت البعض الحربين العالميتين الأولى والثانية بالحربين الغربيتين بدلاً من العالميتين؛ إذ يرون أن العالم ومعالمه كان يتحدّد بمحددات غربية، وأن التاريخ كذلك كان يُكتب وفقاً لمدار الأحداث في فلك الغرب، وفي ذلك إجحاف وإقصاء خطير، وهذا هو مسار المجتمع الدولي في عصر التنظيم الدولي، فوق الدكتور جاسم زكريا؛ لو قدّر أن تنتصر ألمانيا في الحرب الغربية الثانية؛ لأصبحت الأمم المتحدة في برلين، ولأضحت النازية جوهر التنظيم الدولي. راجع د. جاسم محمد زكريا، مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠٠، ص ٩١/٩٠.

^٣ - د. أحمد سعيد نوفل، البعد السياسي للعمل الاقتصادي العربي المشترك، مطبوعات المعهد العربي للتخطيط، الحلقة النقاشية العاشرة، مؤسسة الكميل، الكويت، ١٩٨٨، ص ١٢٣.

* جامعة الدول العربية : منظمة دولية إقليمية تضم في عضويتها الدول العربية في أفريقيا وآسيا، وقد تم إنشائها في عام ١٩٤٤/١، وتم التصديق على ميثاق هذه الجامعة من الدول الأعضاء بتاريخ ١١ / ٥ / ١٩٤٥ ودخلت حيز التنفيذ منذ ذلك التاريخ، ومن أهداف الجامعة صيانة استقلال وسيادة الدول الأعضاء وحفظ السلم والأمن العربي و توثيق التعاون بين الدول الأعضاء في مختلف المجالات. د. صالح محمد بدر الدين، الأمم المتحدة والمنظمات الإقليمية، دار النصر للتوزيع والنشر، ١٩٩٩، ص ٤٠٢.

والسؤال الذي لا بدّ أن يُطرح؛ هل نجحت الدول العربية في محاولتها تحقيق التكامل المنشود ؟

في واقع الأمر ومنذ بداية الخمسينات، وعلى الرغم من المحاولات المتكررة التي تتولّى الوصول إلى كيان ملائم لإحداث تكامل اقتصادي عربي؛ إلا أنه ذلك لم يتشكّل كيان واحد، قادرٌ على إقامة اقتصاد عربي متكامل؛ يحقّق للعرب الاستقرار والتقدم الاقتصادي، ويجذب الاستثمارات والمدّخرات العربية، وإن كلّ ما هو موجود اليوم من هياكل اقتصادية؛ ليست إلا مسمّيات فاقدة المضمون والإرادة، لذلك ظلّ التكامل الاقتصادي العربي حلمًا بعيد المنال.

هذا ويوجد الكثير من الدلائل على غياب التكامل الاقتصادي العربي؛ أهمها عدم مشاركة البلدان العربية في موجة العولمة التي اتّسمت بها فترة الثمانينات والتسعينات؛ حيث كان اندماجها في ذلك الوقت ضعيفاً؛ ويؤكد ذلك ما سجّله مؤشر أي تي كيرني "A . T . Kearny*" للعولمة^(١)، حيث سجّل المؤشر موقع البلدان العربية من الاندماج الدولي والعولمة، إذ وُجدت الدول العربية في النصف الأسفل من ترتيب المؤشر، وذلك من بين ٦٢/ دولة على الصعيد العالمي، ومن الواضح أن هذا الفاصل الرقمي الذي تعاني منه الدول العربية؛ سوف يؤثّر في إمكانية النمو والتطور في الأمدن المتوسط والطويل؛ ما لم تتم معالجته وتحقيق التقارب الرقمي.

^١ - مؤشر "A . T . Kearny*" للعولمة : يقوم بترتيب ٦٢ بلداً على الصعيد العالمي حسب أربعة مقاييس لإندماجها الدولي (١_ التكامل الاقتصادي وفيه " التجارة، الحافظة، الاستثمار الأجنبي المباشر، العائد من الاستثمار" ٢_ المشاركة السياسية ٣_ الاتصالات الشخصية ٤_ التكنولوجيا) وتكمن أهمية مؤشر العولمة في كونه يتخطى المقاييس الاقتصادية التقليدية للتكامل مع الآخرين ويشمل التكنولوجيا المؤثرة في نمو الإنتاجية على المدى الطويل. راجع ندوة التكامل الاقتصادي العربي بمعهد السياسات الاقتصادية ، صندوق النقد العربي، ٢٠٠٥، ص ٣٤.

ويبين الجدول (١) أنه ومن بين البلدان التي تتوفر عنها المعلومات في المنطقة - وهي تونس والسعودية والمغرب ومصر وإيران-؛ فإن البلد الأعلى ترتيباً هو تونس، إذ يحتل الأخير المرتبة /٣٧/ من أصل /٦٢/، وإن الدول الأخرى تقع بين الدول الأقل عولمة، وتأتي إيران في أسفل السلم الدولي.

الجدول رقم (١) : مؤشرات A. T. Kearny للعولمة.^١

المؤشرات				التغير في عام ٢٠٠٣	الترتيب في عام ٢٠٠٦	
اقتصادي	الشخصي	تكنولوجي	السياسي			
٢	٣	١٠	٤٠	٣	سنغافورة	١
٩	١	٧	٣٥	٠	سويسرا	٢
٩	١	٧	٣٥	٨	الولايات المتحدة الأمريكية	٣
١	٢	١٤	١١	٣-	ايرلندا	٤
٧	١٥	٤	١٢	١	الدنمارك	٥
٢٥	٣١	٤٦	٤٢	٢	تونس	٣٧
٥٤	٣٠	٥٤	٥٥	١١-	المغرب	٤٠
٤٩	٢٤	٤٣	٥٩	٣-	السعودية	٤٤
٥٨	٤٧	٥٣	٤٩	٧-	مصر	٥٥
٥٩	٦٢	٤٨	٦١	٠	إيران	٦٢

^١ - يراجع في ذلك :

إضافة لما سبق؛ فإننا سنتعرّض للتاريخ العربي، ولأهم صور التعاون الاقتصادي، والمحاولات التي قطعتها الدول العربية في هذا المجال لتحقيق التكامل الاقتصادي العربي، والتعاون المشترك فيما بينهما، فمن هذه الصور ما تمّ من خارج نطاق جامعة الدول العربية، ومنها ما تمّ تحت إشرافها ونطاقها، وهذا ما سنراه على النحو التالي:

ثانياً- صور التعاون الاقتصادي التي تمت خارج نطاق جامعة الدول العربية:^(١)

- _ الاتحاد الجمركي بين سوريا ولبنان /١٩٤٣-١٩٥٠/
- _ الوحدة بين سوريا ومصر /١٩٥٨-١٩٦١/
- _ الوحدة الثلاثية بين مصر وسوريا والعراق /١٩٦٣/
- _ الاتفاق بين مصر والعراق /١٩٦٤/
- _ الاتفاق بين العراق والأردن /١٩٦٥/
- _ اتفاقية التكامل بين مصر والسودان وليبيا /١٩٧٠/
- _ اتحاد الجمهوريات العربية بين مصر وسوريا وليبيا /١٩٧١/
- _ اتحاد الإمارات المتحدة بين كل من " دبي، أبو ظبي، الشارقة، عجمان، الفجيرة، رأس الخيمة، أم القيوين "
- _ /١٩٧١/
- _ الوحدة بين مصر وليبيا /١٩٧٣/
- _ الاتفاق بين سوريا والأردن /١٩٧٥/
- _ الوحدة بين سوريا والعراق /١٩٧٨/
- _ الوحدة بين سوريا وليبيا /١٩٨٠/

^١ - راجع في ذلك: د. محمد السناوي، القانون الدستوري " نظرية الدولة والحكومة"، بدون ناشر وسنة نشر، ص ٧١٥، ود. وجدي محمود حسين، مرجع سابق، ص ٢٥٠.

_ الاتفاقية الاقتصادية لدول مجلس التعاون الخليجي بين كل من " السعودية، الكويت،

البحرين، الإمارات، قطر، سلطنة عمان" /١٩٨١/

_ الاتحاد العربي الإفريقي بين ليبيا والمملكة المغربية /١٩٨٤/

_ مجلس التعاون العربي بين مصر والعراق واليمن الشمالي /١٩٨٩/

_ اتحاد المغرب العربي بين كل من "المملكة المغربية، الجزائر، تونس، ليبيا،

موريتانيا". /١٩٨٩ /

ثالثاً- صور التعاون الاقتصادي العربي التي تمت في نطاق جامعة الدول العربية :

١_ الوحدة الاقتصادية العربية : تُعدّ هذه الاتفاقية من أكثر الاتفاقيات العربية تقدماً؛ حيث حدّدت الهدف والأساس من تحقيق الوحدة الاقتصادية بين الدول العربية، وقد أعدّت الجامعة العربية مشروع هذه الوحدة في عام /١٩٥٧/؛ إلا أن الدول الأعضاء لم تصادق عليه إلا في عام /١٩٦٢/، وقد جاء فيه أن الدول الموقعة قد اتفقت على قيام وحدة اقتصادية كاملة بينها، وعلى تحقيقها بصورة تدريجية وبالسّعة الممكنة التي تتضمن انتقال بلادها من الوضع الحاضر إلى الوضع المقبل، دون الإضرار بمصالحها الأساسية.

ومن أهم ما نصّت عليه الاتفاقية: حرية انتقال الاشخاص ورؤوس الأموال، وحرية تبادل السلع والمنتجات الوطنية والأجنبية، وحرية الإقامة والعمل والاستخدام وممارسة النشاط الاقتصادي، وحرية النقل والترانزيت^(١).

٢_ السوق العربية المشتركة : جاء إنشاء السوق العربية المشتركة من قبل مجلس الوحدة الاقتصادية العربية بتاريخ ١٣/٨/١٩٦٤ في قراره المشهور/١٧/ وانضمت إلى

^١ - د. حسين عمر، مرجع سابق، ص ١٦٢.

السوق سبعة دول من أعضاء المجلس، حيث انضمت أربعة منها هي: الأردن، سورية، مصر، العراق في ١٣/٨/١٩٦٤، وانضمت ليبيا في ١/٧/١٩٧٧، وانضمت موريتانيا في ٣/٧/١٩٨٠ كما انضمت اليمن أيضاً في ٢/١٢/١٩٨٠.

والحقيقة أن هذه السوق يُعدّ الخطوة العملية الأولى على طريق الوحدة الاقتصادية الكاملة، وهي إقامة منطقة حرّة بين الدول الأعضاء؛ تنطلق فيها حرية تبادل المنتجات الزراعية والحيوانية، والثروات الطبيعية والمنتجات الصناعية.

وبهدف السير في خطوات جادّة في تنفيذ اتفاقية إقامة السوق العربية المشتركة؛ أصدر مجلس الوحدة الاقتصادية دورته المشتركة، والتي تتضمن بدء الإجراءات من أول يناير /١٩٩٩/ لتطبيق البرنامج بصورة المتزامنة في كافة الدول الأعضاء في السوق، بحيث يتمّ إلغاء كافة الرسوم الجمركية والضرائب ذات الأثر المماثل والقيود غير الجمركية، بحيث يطبق التحرير التدريجي على ثلاث مراحل كحدّ أدنى لشرائح التحرير، وحدّ أقصى للمدى الزمني على النحو التالي^(١):

_ تخفيض نسبة ٤٠٪/ أول يناير /٢٠٠٠/ من الرسوم المطبقة في ١/١/١٩٩٩.

_ تخفيض نسبة ٣٠٪/ أول يناير /٢٠٠١/.

_ تخفيض نسبة ٣٠٪/ أول يناير /٢٠٠٢/.

واستثنى البرنامج الدول الأقل نمواً، أعضاء مجلس الوحدة الاقتصادية وهم: السودان والصومال واليمن وموريتانيا وفلسطين.

^١ - د. وجدي محمود حسين، مرجع سابق، ص ٢٥١.

وعلى الرغم من ذلك؛ لم يستطع السوق أن يضع أساساً فعالاً للتوسّع وتزايد التجارة بين الدول الأعضاء، وتحقيق تكامل اقتصادي حقيقي؛ وذلك لاقتصار السوق على تحرير التجارة دون التكامل التنموي.^(١)

٣_ اتفاقية اتحاد المدفوعات العربي: لم توافق جميع الدول الأعضاء على مشروع مجلس الوحدة العربية لإقامة هذا الاتحاد، على الرغم من التعديلات التي أدخلها مجلس الوحدة الاقتصادية عام /١٩٧٠/، وما قرره عام /١٩٧٣/ من حرية الدول الأعضاء في إدخال تعديلات في الحدود التي تحقق مصالح الجميع، ومن ثم اتجه مجلس الوحدة إلى إنشاء صندوق النقد العربي.

٤_ صندوق النقد العربي : تبلورت في /١٩٧٥/ فكرة مشروع اتفاقية أقرها وزراء المال والاقتصاد العرب في اجتماعهم في الرباط عام /١٩٧٦/، وأعلن بالفعل قيام الصندوق في أبو ظبي /١٩٧٧/ برأس مال قدره /٢٥٠/ مليون دينار عربي حسابي، وبذلك أعلن عن قيام أول تجربة إقليمية للتعاون النقدي العربي؛ الذي يستهدف في المدى البعيد إرساء المقومات للتكامل الاقتصادي العربي.^(٢)

ويقوم الصندوق بجملة من المهام لعل أهمها :

_ تقديم التسهيلات للدول الأعضاء؛ لمساعدتها في تمويل الحجز الكلي في موازين مدفوعاتها مع باقي دول العالم.

_ إصدار الكفالات لصالح الدول الأعضاء؛ تعزيزاً لاقتراضها من المصادر المالية الأخرى.

^١ - د. حسين عمر، مرجع سابق، ص ١٦٣.

^٢ - مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، العمل العربي الاقتصادي المشترك، مرجع سابق، ص ٨.

_ التوسّع في إصدار القروض في الأسواق المالية العربية والدولية لحساب الدول الأعضاء وبضماناتها.

_ تشجيع انتقال رؤوس الأموال بين الدول الأعضاء.

- تطوير الأسواق المالية العربية.

_ إدارة أية أموال يعهد إليها بها عضو أو أعضاء لصالح أطراف أخرى عربية أو غير عربية؛ مما يتفق مع أهداف الصندوق.

٥_ الاتفاقية العربية لتنقل الأيدي العاملة لعام ١٩٦٧/ وتعديلاتها ١٩٧٥/: تعمل الدول تدريجياً على إحلال القوى العاملة العربية محلّ القوى العاملة الأجنبية؛ كما تعمل على إلغاء أية تفرقة ضد العمّال الوافدين العرب، في ظروف العمل وشروطه، كذلك تمتع العمال الوافدين بالحقوق النقابية في إطار التشريعات الوطنية للدولة المستقبلية، بالإضافة إلى حقّ العمال الوافدين في اصطحاب أفراد أسرهم في البلد المستقبل لهم.

هذا ولم يصادق على هذه الاتفاقية سوى خمس دول فقط من الدول العربية هي: الأردن والصومال والعراق وفلسطين ومصر، وهي دول تُعدّ مرسلّة للعمالة، باستثناء العراق الذي لا تضع قوانينه الداخلية قيوداً على الوافدين العرب في دخولهم وإقامتهم وعملهم؛ أما الدول المستقبلية للعمالة؛ فإنها لم تصادق على الاتفاقية، ولذلك فإن أثر هذه الاتفاقية كان محدوداً للغاية، ولم يحقق النتائج المرجوة منها^(١).

ولابدّ لنا أن نذكر بأن معظم المحاولات الثنائية بين الأقطار العربية للتعاون الاقتصادي باءت بالفشل، حتى أن معظمها لم تتعدّ صفحات الورق التي كتبت عليها؛

^١ - د. أحمد سعيد نوفل، مرجع سابق، ص ١٢٣.

حيث كانت تتحكّم بهذه المحاولات مجموعة من العوامل كان أهمها الإرادة السياسية والعلاقات بين الأنظمة السياسية، فإن ساءت تلك العلاقات انعكس ذلك بشكل سلبي على التعاون الاقتصادي بين الدول المعنية والعكس بالعكس؛ إذ أصبح وجود تكتّل أو أي شكل من أشكال التعاون الاقتصادي مرهوناً بتلك العلاقات، ولهذا السبب ظلّت معظم المحاولات العربية للتعاون مجرد قرارات مردّدة، وكيانات فارغة من مضمون العمل الاقتصادي المشترك^(١)، هذا وقد تعطلت هذه الاتفاقية وغيرها من اتفاقيات التكامل والتعاون العربي بسبب ما عصف بالدول العربية من أحداث سياسية عام ٢٠١١/ وحتى الآن.

وبعد العرض الموجز لأهم تجارب التكامل الاقتصادي التي مرّت بها الدول العربية، سواءً داخل نطاق جامعة الدول العربية وإشرافها أو خارجها؛ نودّ أن نوّكد أن مستقبل الأمة العربية واستقرار الأمن القومي العربي يؤكّد حتمية إنشاء التكامل الاقتصادي العربي، حيث يتوافر للدول العربية مجتمعة عوامل مهمّة؛ تتمثّل في وحدة القومية، ووحدة اللغة والظروف التاريخية والحضارية، واختلاف البنيان الاقتصادي، واختلاف فرص الاستثمار والقدرة على تمويله، واختلاف درجات النمو، والاختلاف في توزيع السكان؛ فكلّ هذه العوامل تؤكّد أهمية التكامل الاقتصادي للعالم العربي، وضرورته لكل الدول.

وفي نهاية هذا الفرع نود أن نوّكد أن التكامل الاقتصادي له آثار مهمّة، شأنه شأن أي مشروع تكاملي اقتصادي، وهذا ما سنتعرّض له في الفرع الثاني.

^١ - د. أحمد سعيد نوفل، مرجع سابق، ص ١٢٣.

الفرع الثاني

الآثار الناشئة عن التكامل الاقتصادي

يترتب على وجود التكامل الاقتصادي في أي بلد عدة آثار، منها ما يؤدي إلى زيادة النمو الاقتصادي لدول التكامل؛ وذلك من خلال التخصّص وزيادة حجم السوق، وزيادة فرص الاستثمار، كما أنّ هذا التكامل يؤدي إلى آثار أخرى سياسية أو أمنية؛ فعلى سبيل المثال كانت الأسباب السياسية أحد الدوافع الرئيسية للاتحاد الأوروبي، كما لعبت الأسباب السياسية دوراً مهماً في تكوين كتلة "الأسيان"^(١)، كذلك كان الاستقرار السياسي والاقتصادي من الأسباب الرئيسية لتكوين النافتا^(٢).

ويُعدّ التكامل الاقتصادي من الضروريات اللازم قيامها بين الدول النامية؛ لما تتسم به اقتصاديات هذه الدول من سلبيات، ومنها عدم مرونة جهازها الإنتاجي وما يترتب عليه من محدودية العرض في مواجهة الطلب الضخم،^(٣) ووفقاً لما نرى؛ فإننا لا نجدُ مخرجاً لهذه الدول من حالة الركود التي تعاني منها، أو من تخلف وسائل الإنتاج ومحدوديته؛ إلا في العمل على تأسيس سياسة المشاركة والتكامل في كل مجالات الحياة، الاقتصادية منها والاجتماعية والإدارية، في إطار تكامليٍّ موجه،

^١ - كتلة الأسيان (Association of Southeast Asian Nations): هو منظمة حكومية دولية إقليمية تضم عشر دول من جنوب شرق آسيا للدفاع عن القومية الآسيوية والتعاون الحكومي الدولي، وتسهيل التكامل الاقتصادي والسياسي والأمني والعسكري والتعليمي والاجتماعي والثقافي بين أعضائها والدول الآسيوية الأخرى، وعلى الصعيد العالمي أيضاً. منذ تأسيسها في 8 أغسطس/1967 من قبل إندونيسيا وماليزيا والفلبين وسنغافورة وتايلاند، توسعت عضوية المنظمة لتشمل بروناي وكمبوديا ولاوس وميانمار وفيتنام.

^٢ - د. نبيل الحشاد، مرجع سابق، ص ٥٧.

^٣ - محمد عبد السلام عمر، الأسواق والأثمان وتحقيق التوازن الاقتصادي* دراسة في آلية نظام الاقتصاد الحر، بدون ناشر، ١٩٩٨، ص ٣٦٣.

تعرف في نطاقه كل وحدة دورها، وبدون هذه المشاركة فإننا لا نرى مخرجاً للدول النامية من أزمتها الحادة الراهنة.

وعلى ذلك سوف نتعرض هنا لأهم الآثار الناشئة عن التكامل الاقتصادي لدول التكامل الاقتصادي وذلك على النحو التالي :

أولاً : اتساع حجم الأسواق بين دول التكامل ونطاقه:

ينتج عن قيام التكامل الاقتصادي اتساع نطاق السوق بين الدول المتكاملة، واتساع حجم الأسواق هذا يسمح بتحقيق وفورات الإنتاج الكبير، ويقصد بوفورات الإنتاج الكبير؛ ما يتحقق بفضل اتساع نطاق الإنتاج، من تخفيض تكاليف الإنتاج والارتفاع بمستوى الكفاية الإنتاجية، وما يمكن من إقامة صناعات جديدة ذات حجم اقتصادي كبير؛ حيث أنها تستطيع استيعاب كل المنتجات التي تُنتجها؛ مما يمكنها من العمل بكامل طاقتها الإنتاجية، وهو ما يؤدي إلى انخفاض تكاليف إنتاجها؛ وهذا يعني انخفاض أسعار هذه المنتجات؛ مما يسهم في زيادة تسويقها تجارياً في الدول الداخلة في التكامل^(١)، وفي مواجهتها للدول غير الأعضاء في التكامل.

ويؤدي اتساع حجم السوق إلى تحسين نوع الإنتاج وخفض تكاليفه؛ إذ يقوم هذا الاتساع بتشجيع فرص الاختراع، كما يساعد في تنمية روح الإبداع والاهتمام بموضوع البحث العلمي، والدخول في الاستثمارات الكبيرة، كما يساعد اتساع السوق على تنمية اقتصاد البلاد المنضمة إليه، وتنسيق سياساتها الاقتصادية؛ مما يخفف من أضرار

^١ - د. عمر صقر، مرجع سابق، ص ٤٨.

التقلّبات الاقتصادية الناجمة عن الانكماش والتضخم، كما سيؤدّي هذا الاتساع إلى خلق مجالات جديدة للعمل، وزيادة فرصه أمام الأيدي العاملة في دول التكامل كافة^(١).

ثانياً : تحقيق الرفاهية والتنمية الاقتصادية وضمان فرص التخصص.

إنّ الهدف النهائي من النشاط الاقتصادي هو زيادة الرفاهية؛ ففي حالة التكامل الاقتصادي تتأثّر الرفاهية، وذلك للأسباب التي يحقّقها التكامل على النحو التالي :

ـ التغيّر في كمّيّة السلع المنتجة.

ـ الاعتماد قدر الإمكان على السلع المحلية وتجنب السلع الأجنبية.

ـ تحسين جودة السلع المحلية، كي تصبح في المستقبل تنافس السلع الأجنبية في الجودة، مما يؤدي إلى تحقيق السلع المحلية الرفاهية والتنمية الاقتصادية.

ـ إعادة توزيع الدخل بين المواطنين في البلاد المختلفة.

ـ إعادة توزيع الدخل في كل بلد بصفته الفردية.^(٢)

هذا وتتحقّق التنمية والرفاهية الاقتصادية عن طريق ما يقدّمه التكامل الاقتصادي للدول الأعضاء؛ إذ يعمل التكامل على تخفيض نفقة الإنتاج وانتشار ظاهرة المشروعات الكبيرة، وتغيير البنيان الاقتصادي للدول الأعضاء، وذلك من خلال تحويل اقتصادياتها من اقتصادٍ متخلفٍ أو متدنّيٍ إلى اقتصاد صناعيّ متقدّم، وتغيير ظروف الادخار والاستثمار، وذلك بالحدّ من الاعتماد على التمويل الخارجي باستخدام فائض

^١ - د. نزيه عبد المقصود مبروك، التكامل الاقتصادي العربي وتحديات العولمة، دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٧، ص ٣٢.

^٢ - بيلابالاسا، نظرية التكامل الاقتصادي، ترجمة د. راشد البراوي، دار النهضة العربية، القاهرة، ١٩٦٤، ص ٢٠.

المَدَّخَرَات القومية لدى بعض الدول الأعضاء، وما يفعل التكامل الاقتصادي من تنسيق بين خطط التنمية الاقتصادية لدول الأعضاء، وتقادي ازدواجية إنشاء صناعات تقوم على إنتاج السلعة نفسها، وذلك عن طريق التخصص وتقسيم العمل، وإحلال مبدأ التنمية المتوازنة على المستوى الإقليمي محل مبدأ التنمية المتوازنة على المستوى المحلي^(١).

ومن الأهداف التي يسعى لها التكامل الاقتصادي أيضاً؛ تحقيق زيادة معدلات النمو الاقتصادي للدول الأعضاء، وذلك نتيجة طبيعية لزيادة حجم الاستثمارات واختيار أفضل المواقع لها بعد ما أصبح في الإمكان إنشاء مشروعات وفق معايير اقتصادية وليس بصورة عشوائية، علاوةً على تشجيع الاستثمارات الأجنبي، كما يؤدي التكامل الاقتصادي إلى زيادة وتشجيع حجم التجارة بين الدول الأعضاء في التكامل، وذلك نتيجة إلغاء القيود المختلفة على التجارة البينية بين دولها، سواءً أكانت قيوداً جمركية أو إدارية أو أي معوقات أخرى، وبالإضافة إلى ذلك؛ فإن التكامل يعمل على الحد من قيام أي دولة بتغيير سياساتها التجارية فجأة^(٢).

ثالثاً : الحد من التبعية الاقتصادية وتعزيز المركز التفاوضي لدول التكامل.

تؤدي التبعية الاقتصادية إلى اعتماد الدول النامية في تجارتها وغذائها وسلاحها واقتصادها على الدول الرأسمالية؛ فمعظم التجارة الخارجية للدول النامية تعتمد في تعاملاتها على استيراد المنتجات الغذائية والمصنوعة، وإنتاج المواد الأولية لخدمة صناعة الدول الرأسمالية، ويقوم التكامل الاقتصادي بدعم استقلال اقتصاديات هذه

^١ - د. عمرو محمد يوسف، التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١، ص ٥٩.

^٢ - د. وجدي محمود حسين، مرجع سابق، ص ٢٣٩.

الدول النامية في مواجهة السوق العالمية المتقدمة، وذلك للحدّ من التبعية الاقتصادية لهذه الدول،^(١) كما يعمل التكامل الاقتصادي على منح الدول المتكاملة القوة اللازمة لجعلها قادرة على المساومة؛ حتى تستطيع تحقيق مصالحها؛ فالتكامل الاقتصادي يؤدي حتماً إلى تحكم الدول الأعضاء مجتمعة في التجارة الدولية بنسبة أكبر من تلك التي تتحكم فيها كل دولة على حده، كما أن القدرة على المساومة تؤدي إلى تحسين كفاءة التبادل التجاري مع الدول الخارجية؛ حيث تستطيع الدول المتكاملة استيراد السلع الأجنبية بأسعار منخفضة، وتقوم بزيادة أسعار سلعها الوطنية المصدرة للخارج، فتستطيع الدول المتكاملة بناءً عليه وضع حدّ لتقلبات الأسعار الخاصة بصادراتها، والتي تحدث نتيجة التقلبات الدورية في مستوى التشغيل والإنتاج في الدول المتقدمة^٢.

_ ومما سبق نلاحظ أن الآثار الناشئة عن التكامل الاقتصادي تتضمن نقاطاً بارزة وفقاً لما يلي:

- زيادة حجم السوق، وزيادة فرص وحجم الاستثمار.
- زيادة درجة الرفاهية الاقتصادية.
- زيادة فرص العمل أمام الأيدي العاملة.
- زيادة حجم التجارة بين الدول المتكاملة.
- الحدّ من التبعية الاقتصادية، والحدّ من الاعتماد على التمويل الخارجي.
- تقوية المركز التفاوضي للدول الأعضاء.

^١ - د. أحمد سعيد نوفل، مرجع سابق، ص ١٥٢.

^٢ - د. نزيه عبد المقصود، مرجع سابق، ص ٣٤.

- تحسين الإنتاج وتخفيض تكاليفه.

- تشجيع الاستثمارات الأجنبية، وانتشار ظاهرة المشروعات الكبيرة.

- تنسيق السياسات وخطط التنمية الاقتصادية.

- إلغاء أي قيود جمركية أو إدارية، أو أي معوقات أخرى.

وبهذه النقاط البارزة لأهم الآثار الناتجة عن قيام تكامل اقتصادي، نكون قد انتهينا من عرض أهم الآثار الناشئة عن التكامل الاقتصادي، وفي نهاية هذا المبحث الذي تناولنا فيه التكامل الاقتصادي؛ يتبين أنه وفي حقيقة الأمر، يعيش عالم اليوم متغيرات عديدة تستوجب من الدول النامية وخاصة العربية منها؛ النظر مرة أخرى في مسارها التنموي؛ حيث أصبح من المستحيل أن تحقق دولة ما متطلباتها التنموية بجهدٍ منفردٍ دون أن تلجأ إلى غيرها من الدول لتبادل وتقاسم المنافع المشتركة، كما أنّ هذه المتغيرات العالمية المتلاحقة لا تخلو من بعض المخاطر والمخاوف ولا تستطيع الدولة بمفردها تحمّل تلك المخاطر، بل إن المخاطر تقلّ كلما كان التعاون هو السائد بين الدول؛ لذا نجد التوجّه الدولي نحو الإقليمية يتزايد يوماً بعد يوم، وأصبحت الدول الكبرى تلوذ بمحيطها الإقليمي وتوسّعه، كما يُعدّ التكامل الإقليمي بين الدول النامية جانباً مهماً من جوانب عديدة، يدخل في استراتيجية التنمية؛ إذ يستحيل تحقيق تنميةٍ مستقلةٍ في مواجهة نظام دولي يرفض هذا التوجه بإمكانيةٍ قطريةٍ فردية، ومن هذا المنطق؛ استمدّت فكرة التكامل شرعيتها ومبرراتها حتى غدت توجيهاً عالمياً لا يخصّ الدول النامية بقدر ما يخصّ الدول المتقدمة، أيضاً لذلك سمّح وفق أحكام منظمة التجارة العالمية التي نشأت عام ٢٠٠٥/ بعدم تعميم مزايا التكامل بين دوله على الدول المنضمة إلى هذه المنظمة.

المبحث الثاني

نظرية التنسيق الضريبي

تحتلّ الضرائب بصفة عامة مكان الصدارة بين الإيرادات المتنوعة الأخرى لكثير من الدول؛ حيث يساعد هذا الإيراد المهم الدول تلك على القيام بالدور الاقتصادي والاجتماعي والسياسي، ومن جهة أخرى فإن النظام الضريبي يُعدّ ظاهرة اجتماعية وسياسية واقتصادية، وبالتالي فإنه مرآة تعكس التطورات المهمة داخل أي دولة، بالإضافة إلى أنه يؤثر في تلك التطورات، وقد ارتبطت نظرية التنسيق الضريبي بنظرية التجارة الدولية؛ نظراً لارتباط هيكل هذه التجارة وتطورها بأحكام فرض الضريبة في كل دولة؛ سواءً الضرائب غير المباشرة منها أو المباشرة والتي تترتب على المشروعات القائمة على نشاط التجارة الدولية؛ حيث إن الضريبة إذا تجاوزت دورها الحيادي؛ فإنها تؤثر على التوزيع الجغرافي وحصة كل دولة من هذه التجارة، ولا تُحقق التوزيع الأمثل لهذه التجارة بين الدول، لذلك كان للتنسيق الضريبي أهميته في تخليص الضريبة من الآثار السلبية، ووضعها في إطارها المحايد لضمان نجاح التكتلات الاقتصادية.

وبناءً على ذلك تنقسم هذه الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين :

المطلب الأول : ماهية التنسيق الضريبي.

المطلب لثاني : أهمية التنسيق الضريبي.

المطلب الأول

ماهية التنسيق الضريبي

يُعدّ التنسيق الضريبي بين الدول الأعضاء ذو أهمية كبيرة لوضع قواعد منظّمة للضرائب الداخلية التي تتألف منها الهياكل الضريبية في الدول الأعضاء؛ لتجنّبها الاختلالات التي يمكن أن تُحدثها الاختلافات في تلك الضرائب بين أعضائها، والتي تؤثر سلباً في سير المنافسة فيما بينها؛ مما يؤثر بدوره سلباً في تخصيص الموارد فيها، والتي تحدّ من تحقيق أهداف السوق بين أعضائها، وتقلّل من منافعه على صعيد السوق، فهو إجراء وقائيّ ضمن منطقة السوق؛ للمحافظة على المعدلات الحديثة للتحويل والاستبدال بين دولة وباقي دول العالم، مع العمل على زيادة تلك المعدلات ضمن دولة السوق.

وبما أن التنسيق الضريبي يُعدّ من أهم صور تنسيق السياسات المالية بين الدول، سنتناول في هذا الجزء من الدراسة ما يتعلّق بنظرية التنسيق الضريبي، لما لها من أهمية وآثار اقتصادية كبيرة.

وعلى ذلك تنقسم الدراسة في هذا المطلب إلى ثلاث فروع متتالية على النحو التالي :

الفرع الأول: مفهوم التنسيق الضريبي.

الفرع الثاني: درجات التنسيق الضريبي ونطاقه.

الفرع الثالث: أهداف التنسيق الضريبي وآثاره

الفرع الأول

مفهوم التنسيق الضريبي

يُقسم مفهوم التنسيق الضريبي إلى شقين اثنين؛ الأول منهما يتعلّق بعملية التنسيق ذاتها، أما الشقّ الثاني فيتعلّق بالجانب الضريبي، وعلى ذلك سوف نتعرّض هنا لمحاولة تأصيل هذا المفهوم، من الناحية اللغوية والاقتصادية، وتمييزه عن بعض المفاهيم المتقاربة الأخرى على النحو التالي:

أولاً: التنسيق الضريبي من الناحية اللغوية والاقتصادية:

١_ مفهوم التنسيق الضريبي من الناحية اللغوية:

بالحديث عن تأصيل مصطلح "التنسيق"؛ يمكننا القول أن الأصل الإنجليزي للكلمة هو "Harmonious" بمعنى متناغم أو منسجم أو متوافق، أما الفعل الإنجليزي للكلمة هو "Harmony" والذي يعني إيقاع أو تناغم أو تناسق^(١).

ويأتي مفهوم التنسيق في المعاجم اللغوية العربية قريباً ومتشابهاً، إذ أن المعاجم العربية قد اتفقت على إعطاء معنى واحداً لمفهوم كلمة التنسيق؛ فجاء بمعنى التنظيم^٢، ومصدرها "نسق" أي ما كان منظماً أو مستوياً؛ ففي معجم مختار الصحاح في اللغة، جاء معنى التنسيق أو النسق، أي ما جاء من الكلام على نامٍ واحد، والنسق

^١ - يراجع في ذلك القواميس اللغوية الإنجليزية التالية :

_ The Method English Dictionary ,p151

_ Active study, Dictionary, International Students Edition, Longman, 2000, p307

^٢ - القاموس التجاري، تامر حجازي، دار المطبوعات الجامعية، سلسلة الدليل، ص٣٨.

بالتسكين أي ما نسق الكلام،^(١) وعليه فإن مصطلح التنسيق جاء لغوياً بالمعاني التالية التناغم، والتنظيم، والتوافق.

أما فيما يخص الشق الثاني وهو مصطلح "الضرائب"^(٢)؛ فإن المجال لا يتسع هنا لبيان هذا المصطلح منفرداً، وعلى ذلك نكتفي بعرضه بعد عملية الدمج بين المصطلحين وبيان مفهوم المصطلح الناتج عن عملية الدمج وهو التنسيق الضريبي من الناحية الاقتصادية.

٢_ مفهوم التنسيق الضريبي من الناحية الاقتصادية:

تطوّر مفهوم التنسيق الضريبي في سياق بناء الاتحاد الأوروبي؛ إذ استعمل تعبير "التنسيق الضريبي" في البداية بمعنى الإجراءات التي تعمل على التوحيد الضريبي الكامل بين الدول، ثم ما لبث أن استقر على معنى "التسوية" التي تعني مرحلة وسطاً بين التوافق والتوحيد الكامل للأنظمة الضريبية بين الدول الأعضاء؛ من أجل تحديد الأثر السلبي للاختلافات الضريبية بين الأعضاء في تحقيق أهداف السوق^(٣).

ويقصد بعملية التنسيق الضريبي "مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تُبرم بين عدد من الدول فيما بينها، أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين

^١ - يراجع في ذلك المعاجم اللغوية العربية التالية :

__ معجم الصحاح في اللغة للجوهري، الجزء الثالث، فصل النون، بدون ناشر، ١٩٨٢.

__ معجم العين للخليل بن أحمد الفراهيدي، الجزء الثاني، فصل القاف والسين والنون، دار الرشيد للنشر، ١٩٨٠.

(٢) الضريبة من حيث التعريف: هي فريضة مالية يلتزم الفرد بأدائها للسلطة العامة جبراً دون مقابل، مساهمةً منه في تحمل الأعباء والتكاليف العامة.

راجع د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٧-٢٠١٨، ص ٦.

^٣ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥١٢.

حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تُمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد".^(١)

كما يقصد بالتنسيق الضريبي أيضاً "العملية التي تستهدف إزالة أهم أوجه الخلاف بين النُظم والتشريعات الضريبية المختلفة، بحيث تُصبح بذلك متناسقة ومتناغمة ومقاربة في مختلف المجالات الضريبية المختلفة، ومنها قواعد تحديد الواقعة المُنشئة للضريبة، وأصول وشروط منح الإعفاءات الضريبية، ومعدّلات الضريبة"^(٢).

ومن هنا يمكن التمييز بين معنى التنسيق الضريبي عمليةً، وبين معناه واقعاً؛ إذ أنه وباعتباره "عمليةً" يشمل كافة الإجراءات التي يجب أن تقوم بها الدول الأعضاء لإزالة أهم أوجه الخلاف بين أنظمتها وتشريعاتها الضريبية؛ بحيث تصبح متناسقة ومتناسقة ومقاربة في مختلف المعاملات الضريبية، لتحديد أثرها السلبي في عملية المنافسة بين دولها؛ من أجل بناء تكاملها الاقتصادي، وفق الشكل والمضمون الذي تتطلبه اقتصاداتها. وهو باعتباره "واقعاً" يمثّل حالة التسوية الضريبية المرغوب بها في مختلف المعاملات الضريبية؛ من أجل إزالة كافة الميّزات الضريبية الأكثر تأثيراً في تحقيق أهداف كل مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي بين أعضائه"^(٣).

وعلى ذلك يمكننا وضع تعريفٍ لعملية التنسيق الضريبي بأنها: تلك العملية التنظيمية التي تستهدف التقريب والتنسيق، وتعمل على توحيد المفاهيم بين عدّة تشريعات وقوانين ضريبية مختلفة، بعد دراستها وبيان أوجه الخلاف بينها، بحيث تكون مقاربة وغير متعارضة من حيث الأهداف.

^١ - د. فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسات شباب الجامعة، مصر، الإسكندرية، ٢٠٠٠، ص ٨١.

^٢ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٦٥.

^٣ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥١٤.

ثانياً: التنسيق الضريبي وبعض المفاهيم المتقاربة

١_ التنافس الضريبي (The Tax Competition):

يختلف التنسيق الضريبي بالمعنى الذي تمّ عرضه سالفاً عن المنافسة الضريبية، إذ أن الأخيرة تعني: الإجراء الضريبي الذي تقوم به الدولة من جانب واحد؛ لتشجيع الاستثمار أو توسيع المطرح الضريبي، وذلك من خلال تخفيف المعدلات الضريبية ومنح الإعفاءات، وتماثل سياسة المنافسة الضريبية بسياسة الحماية أو الدعم التي تقوم به الدولة لحماية أو دعم صادراتها، دون مراعاة للسياسات المضادة التي من الممكن أن تقوم بها الدول المنافسة.^(١)

كما يمكن أن يُعرّف التنافس الضريبي على أنه: "تلك العملية الاستراتيجية الحكومية التي تعمل على جذب رؤوس الأموال والاستثمارات، وذلك من خلال التقليل من مجمل الضرائب المفروضة من تلك الحكومة".^(٢)

ونتيجةً لهذا التنافس؛ تلجأ الدولة عادةً إلى جملةٍ من حوافز الاستثمار؛ لتشجيع المستثمرين على تمويل حصص من استثمارهم إليها، منها الحوافز الضريبية كالإعفاءات الضريبية في ضرائب الدخل، والإعفاءات الجمركية، والتسهيلات الجمركية، والحوافز غير الضريبية كالضمانات المقدمة للاستثمار الوافد، والأسعار الرمزية لمستلزمات الإنتاج، والأسعار المنخفضة للأراضي، بالإضافة للمزايا النسبية لعوامل الإنتاج المحلية وغيرها من عوامل الجذب الأخرى، لكون أية استثمارات من أي

^١ - د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مجلة التنمية والسياسيات الاقتصادية - يصدرها المعهد العربي للتخطيط، المجلد الخامس، العدد الأول، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ١٦.

^(٢) Discussion Paper Nr.18, international tax coordination, December, 2006, Published online by <http://epub.wu-wien.ac.at> , p3.

جهة تهدف إلى تحقيق أرباح أكبر وضرائب أقل، وأسواق أوسع وتجارب وبحوث وتطوير دون قيود، ومصادر للطاقة، كما تسعى للتخلص من فائض الإنتاج، ومن تراكم المخزون؛ رغبة في النمو والتوسع، وتحقيق الأحجام الضخمة للمشروعات.^(١)

٢_ الملاذات الضريبية (The Tax Havens):

تُعرف الملاذات الضريبية على أنها الدول أو المناطق التي تقوم بمنح الإعفاءات والتخفيضات الضريبية للأثرياء من الأفراد والشركات؛ وذلك بغرض جذب الأموال والاستثمارات إليها. والحقيقة أن هذه الملاذات الضريبية تمنح لهؤلاء الأفراد والشركات الحصانة الكافية، وذلك بغرض الحماية من ملاحقات محققى ومحصلي الضرائب الدوليين؛ إذ يصعب على هؤلاء متابعة أموال الأثرياء التي يمكن أن تكون خاضعة لضرائب كبيرة في بلدانهم الأصلية.

وطبقاً لتقارير ومؤشرات منظمة الشفافية الدولية في فرنسا، والتي بيّنت أن عدد هذه الملاذات وصلت إلى ٥٠/ منطقة منتشرة حول العالم، وأن هذه المناطق تضم أكثر من ٥٠٠/ مؤسسة مصرفية ونحو ثلثي صناديق الاستثمار، ونحو مليوني شركة في جميع أنحاء العالم، وأن هذه المناطق قد تحولت إلى حاضنات لنحو عشرة تريليونات دولار من الأصول المالية.^(٢)

فقد أدت حركات الانفتاح ووجود البيئة التنافسية بين الدول خلال العقود الماضية؛ إلى العديد من الآثار الواقعة على النظم الضريبية، بما في ذلك خفض معدلات

^١ - د. فريد النجار، مرجع سابق، ص ٣٢.

^٢ - مقالة بعنوان "الملاذات الضريبية: نعمة لأثرياء العالم ونقمة على الدول النامية" بجريدة العرب الأسبوعية، العدد ١٠٠٤٥، السنة ٣٨، الاثنين ٢١/٩/٢٠١٥، ص ٧، متاحة على الموقع الإلكتروني

الضرائب، وتوسيع القاعدة الضريبية؛ التي أدت إلى حتمية إجراء إصلاحات ضريبية على مدى السنوات الخمسة عشر الماضية، ويُنظر إلى تلك التطورات على أنها نتيجة طبيعية للقوى التنافسية التي تشجع البلدان على جعل نظمها الضريبية أكثر جاذبية للمستثمرين. ونتيجة للمنافسة الضريبية الضارة (Harmful Tax Competition)؛ ظهر ما يسمى الملاذات الضريبية، والتي تقوم فيها بعض الدول بممارسات ترمي إلى تشجيع عدم الامتثال لقوانين الضرائب في بلدان أخرى، ونتيجة لهذا؛ فإن الكثير من البلدان قد وضعت تدابيراً لمنع تآكل قواعدها الضريبية حمايةً لهيكلها المالي؛ والتي تتمثل عادةً في المزيد من التعقيد بنظمها الضريبية.⁽¹⁾

ولبيان ما إذا كانت هناك دولة معينة تعد أحد الملاذات الضريبية أو لا؛ فقد وضعت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

،Organization for Economic Co-operation and Development

بعض المعايير التي لو تحققت في دولة ما فإنها تُعدّ ملاذاً ضريبياً، وهذه المعايير على النحو التالي:

ـ **المعيار الأول:** ألا تفرض هذه الدولة أية ضرائب، أو تفرض ضرائب رمزية أو ضئيلة.

ـ **المعيار الثاني:** ألا يوجد نقص أو غيابٌ للشفافية في النظام المالي لتلك الدولة.

ـ **المعيار الثالث:** عدم وجود قوانين تصدرها تلك الدولة، أو ممارساتٍ إدارية تحول دون التبادل الفعال للمعلومات لأغراض ضريبية مع حكومات أخرى، مع توفير الضمانات الواسعة لحماية السرية المصرفية.

⁽¹⁾ The OECD'S project on "Harmful Tax Practices", The 2001 Progress Report, and Published on line by, www.oecd.org, p 4.

_ المعيار الرابع: ألا يتم استقطاب شركات أسمية ذات نشاطات وهمية، دون اشتراط مستوى معين للنشاط.^(١)

ويُعدّ القضاء على تلك الملاذات الضريبية عبر الحدود، وكذلك القضاء على التهرب الضريبي؛ شيء في غاية الأهمية؛ إذ أنه يساعد البلدان النامية على تحقيق المزيد من الإيرادات النازحة إلى الدول الأخرى بسبب هذه المشاكل؛ غير أن تحسين فعالية البلدان النامية في النظم الضريبية هي الحدود الجديدة في سياسية التنمية والسياسية الضريبية، وتُعدّ أحد المحاور الرئيسة في مناقشات السياسة العامة في مجال التنمية، والحقيقة أن خطورة هذه الملاذات الضريبية تتمثل في أنها تعمل على نزوح عائدات الضرائب من البلدان النامية؛ مما يشكل خطورةً بالغةً لهذه الأخيرة.^(٢)

٣ _ الإصلاح الضريبي:

يُعدّ التنسيق الضريبي تعديلاً اتفاقياً بين الدول للأنظمة والتشريعات الضريبية الوطنية، وبذلك يختلف عن مفهوم الإصلاح الضريبي؛ إذ أن التنسيق الضريبي يفترض إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة، بحسب مستوى علاقاتها التكاملية مع بقية الدول الأعضاء في منطقة التكامل وأهدافها، وباتفاقٍ مسبقٍ مع تلك الدول على هذه التغييرات، في حين يهدف الإصلاح الضريبي إلى إحداث تغييرات في النظام الضريبي لدولة معينة، دون اشتراط الاتفاق على تلك التغييرات مع غيرها من الدول التي تشكّل معها تكاملاً اقتصادياً، على الرغم من أن الاتجاهات الحديثة لإصلاح السياسات الضريبية وخاصة في الدول النامية، والتي تدعو إلى التوسع في تطبيق

^(١) Tax Haven Criteria, Center For Tax Policy and Administration, Harmful Tax Practices, OECD'S, 17.3.2004

^(٢) Tax Haven Crackdown Will Benefit Developing Countries, OECD, News Events, 24.4.2009

الضريبة على القيمة المضافة، وتحجيم الحوافز الضريبية لجعلها محددة الهدف، مع تخفيض معدلات ضرائب الدخل؛ تخدم عملية التنسيق الضريبي فيما بينها ولو كانت بدون اتفاق؛ لأنها تخلق حالة من التناسق الضريبي الدولي بين الدول.

وبعد أن تعرّضنا لكل من التنافس الضريبي وظاهرة الملاذات الضريبية، التي تُعدّ من نتائج التنافس الضريبي الضار؛ يتضح لنا أهمية تطبيق منهج التنسيق بين السياسات الضريبية المختلفة، لجعلها واحدة ومتناسقة مع بعضها البعض.

الفرع الثاني

درجات التنسيق الضريبي ونطاقه

لقد حقّقت نظرية التنسيق الضريبي تقدماً عظيماً خلال السنوات الأخيرة؛ خاصةً بعد ما أبرزت كثيرٌ من الدراسات علاقاتها بالتجارة الدولية، وأهمية نظرية التنسيق الضريبي، والدور الذي تلعبه هذه النظرية في خلق التكامل الاقتصادي بين دول التكتل الواحد. وبما أن التكامل الاقتصادي يختلف باختلاف الإطار الذي يتمّ من خلاله الاتفاق بين الدول المتكثلة، وحسب درجة التعاون فيما بينهم؛ فإننا نجد ذلك أيضاً فيما يتعلق بالتنسيق الضريبي؛ إذ يختلف باختلاف درجة التعاون بين تلك الدول، وحسب شكل التكامل الذي تتّبعه، وفي هذا المطلب سنتعرّف على درجات التنسيق الضريبي ثم نطاق تطبيق هذه النظرية.

أولاً: درجات التنسيق الضريبي

يمكن تصنيف حالة الدول بالنسبة إلى الاختلافات القائمة بين ضرائبها من الأكثر اختلافاً إلى الأقل اختلافاً كما يلي :

١- درجة المنافسة الضريبية (حالة اللاتنسيق):

وتظهر هذه الدرجة من درجات التنسيق الضريبي عندما تكون الأنظمة والقوانين والتشريعات الضريبية لدول معينة في حالة عدم تنسيق وعدم توافق؛ مما يُظهر اختلافاً فيما بين تلك الأنظمة والقوانين، وتنشأ هذه الدرجة في عدة حالات، ومثال ذلك :

٢- الاختلاف الناتج عن تحديد السيادة الضريبية بين الدول، والتي توجد بدورها حالة من التنازع في توزيع الاختصاصات الضريبية بين الدول، دون وجود اتفاق فيما بينها على أي مبادئ لتجنب هذا التنازع؛ من أجل تجنب ظاهرة الازدواج الضريبي (Double Taxation)'.^١

١ - يُعدّ الازدواج الضريبي من الظواهر التي تمسّ بالعدالة الضريبية، وتضرّ بالاقتصاد القومي؛ فيعرّف عادة بأنه " فرض نفس الضريبة أو ضريبة من نوعها، مرتين أو أكثر على نفس الشخص، وبالنسبة لنفس المال خلال نفس الفترة الضريبية".

- ولتوفّر هذه الظاهرة لادّ من وجود عدة شروط وهي (فرض أكثر من ضريبة ذات نوع واحد، ووحدة الشخص المكلف بالضريبة، ووحدة المال الخاضع للضريبة، ووحدة الفترة الضريبية).

- وهناك من أنواع الازدواج الضريبي ما هو على نطاق داخلي، يقع داخل الدولة نفسها، وهناك الازدواج الدولي أو الخارجي؛ والذي ينتج عن استقلال السيادة الضريبية لكل دولة، والتي تقرر لها الحق في فرض الضريبة على الأشخاص أو المقيمين على أرضها، ووفقاً للمبادئ التي تراها ملائمة لها. ويؤدي اختلاف هذه المبادئ إلى فرض الضرائب المتعددة على ذات الأموال والأشخاص، بما يعرف بالازدواج الضريبي الدولي؛ فعلى سبيل المثال، نجد أن سوريا تتبع مبدأ الإقليمية في فرض ضريبة الدخل؛ مما يجيز لها فرض ضريبة على دخل المواطن الألماني عن نشاطه في سوريا؛ بينما تعتنق ألمانيا مبدأ عالمية الإيراد؛ فتفرض ضريبة الدخل على المواطنين الألمان عن إيراداتهم المحققة في ألمانيا وفي الدول الأخرى؛ مما يعني أن المواطن الألماني الذي خضع لضريبة الدخل في سوريا؛ سوف يخضع لضريبة الدخل الألمانية عن نفس الدخل.

- ونتيجة هذا الازدواج الضريبي يترتب عدة آثار سلبية على الدول؛ حيث يؤثر ذلك على حركة انتقال رؤوس الأموال والاستثمار بين الدول؛ فالازدواج الضريبي يؤدي إلى زيادة العبء الضريبي على المكلف؛ فيفضّل أن لا ينتقل من بلده إلى بلد آخر حتى لا يتعرض لفرض الضريبة أكثر من مرة؛ مما يقلّل من أرباحه المتوقعة من نشاطه في الخارج، بل إن الازدواج الضريبي قد يقلّل من أثر الإعفاءات الضريبية التي تمنحها بعض الدول لتشجيع المستثمرين الأجانب للعمل في أراضيها؛ فعلى الدول الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي بنوعيه الداخلي والخارجي بإيراداتها المنفردة، وذلك عن طريق قانونها الضريبي، أو يقع عليها أن تتعاون فيما بينها للحدّ من الازدواج الضريبي من خلال الاتفاقيات الضريبية الثنائية التي تبرمها دولتان لتحقيق مصلحة اقتصادية لهما. لمزيد من التفاصيل

راجع د. محمد الحلاق، مرجع سابق، ص ٤٦-٤٧.

ـ التنازع الناشئ بين الدول بشأن جذب الاستثمارات الخارجية إليها؛ عبر تقديم الحوافز والتسهيلات الضريبية؛ كالحالة التي تقع فيها معظم الدول النامية؛ مما يضرّ بالسياسات الضريبية للدول، وبالأهداف الاقتصادية التي تبتغيها منها، خاصةً عندما تكون تلك الدول متقاربة أو متجاورة جغرافياً.^(١)

٢ـ درجة التعاون الضريبي (التنسيق الجزئي):

تنشأ هذه الدرجة من التنسيق عندما تقوم أحد الدول بعقد اتفاقية أو معاهدة مع الدولة أو الدول الأخرى التي لها معها علاقة واسعة (استثمار، عمل، إقامة، جوار) لتدعيم التعاون بين الإدارات الضريبية لهذه الدول، بهدف تبادل ما لديها من معلومات، إضافة لتبادل المساعدات اللازمة، وذلك لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي، أو على الأقل الحدّ منها بالنسبة لمواطني الدولتين المتعاقبتين، ويجب في هذه الحالة؛ مراعاة مصالح الدول النامية أو الفقيرة؛ تطبيقاً لمبادئ التعاون الدولي، ووضع سياسات تمييزية تخدم التنمية في هذه الدول.

وتعالج هذه الاتفاقيات الثنائية أيضاً ما يعرف بظاهرة التهرب الضريبي (Tax Evasion)،^٢ والتي من الممكن وضع حدّ لها أو التقليل منها عن طريق عقد

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٣.

^٢ - يُعدّ التهرب الضريبي (Tax Evasion) ظاهرة عالمية تضارّ منها جميع الدول؛ لارتباطها بالجانب النفسي للإنسان، وحبّه الغريزي للمال، وعدم التفريط به إلا مقابل منفعة خاصة تعود عليه، فيقصد بعملية التهرب الضريبي "عدم قيام الملتزم بدفع الضريبة والوفاء بالتزامه كلياً أو جزئياً؛ مما يؤثر على حصيلة الدولة من الضريبة ويضيع عليها حقها".

ويكون التهرب عادة في مجال الضرائب المباشرة، بينما يطلق التهريب في مجال الضرائب الجمركية واللفظان بمعنى واحد، ومن الأسباب العديدة للتهرب الضريبي والنتيجة عن قصور التشريعات الضريبية: عدم دقّة الصياغة وكثرة الثغرات، وعدم توافر المبادئ السليمة للضرائب، والمبالغة في رفع معدل الضرائب أو ازدواجها، والتمييز في معدل الضرائب بين طوائف أو مناطق، والمغالاة في تعدد الضرائب، وانعدام الوعي الضريبي للمكلف، وضعف الجزاءات الضريبية. لمزيد من التفاصيل راجع رمضان صديق، المالية العامة أصولها النظرية وتطبيقاتها المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤، ص ٣٦٧ - ٣٧٥.

المعاهدات الدولية؛ وذلك لتحصيل الضرائب من المتهربين، وتكون النتيجة من هذه الاتفاقيات خلق نوع من التنسيق الضريبي الثنائي بين تلك الدول؛ ما يؤدي إلى نشوء تناسق جزئي بين أنظمة تلك الدول الضريبية وتشريعاتها.^(١)

٣_ درجة ما قبل التنسيق (حالة التوافق والتناسق الضريبي):

وهي الحالة من التوافق بين الأنظمة والتشريعات الضريبية؛ والتي تسبق حالة التنسيق الضريبي، ويتم فيها تحضير تلك الأنظمة والتشريعات للعمل باتجاه التنسيق الضريبي المرغوب فيه بين الدول، وتنشأ هذه الحالة عندما تكون أهداف وأدوات السياسات الضريبية للدول متقاربة فيما بينها، وكذا تقارب ظروفها الاقتصادية والمالية، مع احتفاظ الدول بحريتها الكاملة في اختيار ضرائبها في نظمها وقواعدها الفنية؛ لتحقيق أهدافها من منظورها العام؛ على أن تكون متّقة فيما بينها على ضرورة وأهمية فرض الضرائب فيها، سواءً في نطاق الضرائب غير المباشرة؛ كالضرائب الجمركية وضرائب الإنفاق، أو في نطاق الضرائب المباشرة؛ كضرائب الدخل الفردية وضريبة الشركات التي فيها توافق على الهدف من وجودها؛ مما يقلل من الاختلافات الواقعة في نُظمها وقواعدها الفنية.

وقد تكون تلك الحالة موجودة بين الدول في إطار العلاقات الاقتصادية الدولية العادية؛ مما يسهّل عملية التنسيق الضريبي بينها، في إطار علاقاتها التكاملية؛ فكلما قلّت درجة الاختلافات الضريبية في هذه المنظومة؛ ارتفعت نقطة البداية في عملية التنسيق الضريبي بين الدول في إطار علاقاتها التكاملية، وتسارعت عملية بلوغ

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٤.

الأهداف وقلّت المدة اللازمة للوصول لدرجة التنسيق المرغوب بها في ظلّ تلك العلاقات، سواءً أكانت جزئية لتحقيق مرحلة منطقة التجارة الحرة أو الاتحاد الجمركي، أو كانت لتحقيق هدف بذاته؛ كجذب الاستثمارات الأجنبية إليها، أو قيام مشروعات مشتركة فيها، أو كانت كلفة لتحقيق مراحل تكاملية أكثر عمقاً وشمولاً؛ كمرحلة السوق المشتركة أو غيرها. ويُعدّ عمل الدول ضمن التكتلات الاقتصادية الدولية وإيجاد حالة من التناسق الضريبي فيما بينها؛ أولى خطواتها باتجاه تنسيق ضريبي قابل للتطبيق بين دولها.^(١)

إنّ فالعلاقة بين التنسيق الضريبي ودرجة الاختلافات الضريبية بين الدول، قد تأخذ في مضمونها علاقة عكسية؛ فكلما زادت درجة الاختلافات الضريبية؛ قلّت فرصة هذه الدول في الحصول على تنسيق ضريبي فعّال قابل للتطبيق، وكلما انخفضت درجة الاختلافات الضريبية بين الدول نتيجة التقريب وإزالة التناقضات الضريبية وعقد الاتفاقات الضريبية الثنائية وغيرها؛ زادت معها فرصة هذه الدول في الحصول على تنسيق ضريبي فعّال.

٤- درجة التنسيق الضريبي:

وتنشأ هذه الحالة بين دول التكتّل الواحد؛ بإزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية بين تلك الدول؛ بحيث تصبح على نحوٍ متناغم ومتناسق ومتقارب، على مختلف المعاملات الضريبية؛ من أجل تحقيق أهداف تلك التكتلات؛ وهي حالة التسوية المرغوب بها بين أنظمتها وتشريعاتها الضريبية من أجل ذلك. ويتطلب تشكيلها تنازل الدول الأعضاء فيها عن جزء من سيادتها الضريبية، ونقلها إلى

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٤.

أجهزة التكتل، بما يقتضيه تحقيق أهدافها؛ لذلك يختلف نطاق التنسيق المرغوب به باختلاف المرحلة التكاملية التي تعمل دول التكتل على تشكيلها.^(١)

والتعديل المطلوب غالباً ما يتضمن المجالات الضريبية التالية :

الإدارات الضريبية، والواقعة المنشئة للضريبة، والمطاح الضريبية، والحوافز الضريبية، وطرق الإهلاك وحسابه، والمعالجة الضريبية للخسائر، وطرق تحصيل الضرائب، وطرق المراجعة والطعن، والمعدلات الضريبية، والمعاملة الضريبية للاستثمار الوافد علاوة على أي معاملة ضريبية أخرى^(٢)، وعادةً ما تبدأ عملية التنسيق بالتعديلات الأقل تأثيراً في حجم الإيرادات فالأكثر تأثيراً، إلا إذا كان هنالك صندوق للدعم المالي على مستوى دول التكامل لتعويض الدول على انخفاض إيراداتها الضريبية الناتجة عن عملية التنسيق التي أدت إلى تعديلات كما هو مذكور أعلاه.

٥- درجة التنسيق التام أو التوحيد الضريبي:

تنشأ هذه الحالة عند الوصول إلى التطابق التام بين التشريعات الضريبية المطبقة في دول التكامل، من حيث المطاح الضريبية الخاضعة للضريبة، وحالات الإعفاء منها، والمعدلات، والإجراءات الضريبية المتعلقة بالفحص الضريبي والربط وتحصيل الضريبة، ويتطلب الوصول إلى هذه المرحلة تنازل الدول الأعضاء عن كامل سيادتها الضريبية الوطنية؛ لتمارس أجهزة التكامل هذه الوظيفة بدلاً عنها، قد يمكن أن تنفذ ذلك الأجهزة الوطنية ولكن بعد الاتفاق على مستوى منطقة التكامل الواحدة؛ لذا فإن توحيد النظم الضريبية يستتبعه حدوث اختلالات عديدة داخل كل دولة وفي العلاقات

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٥.

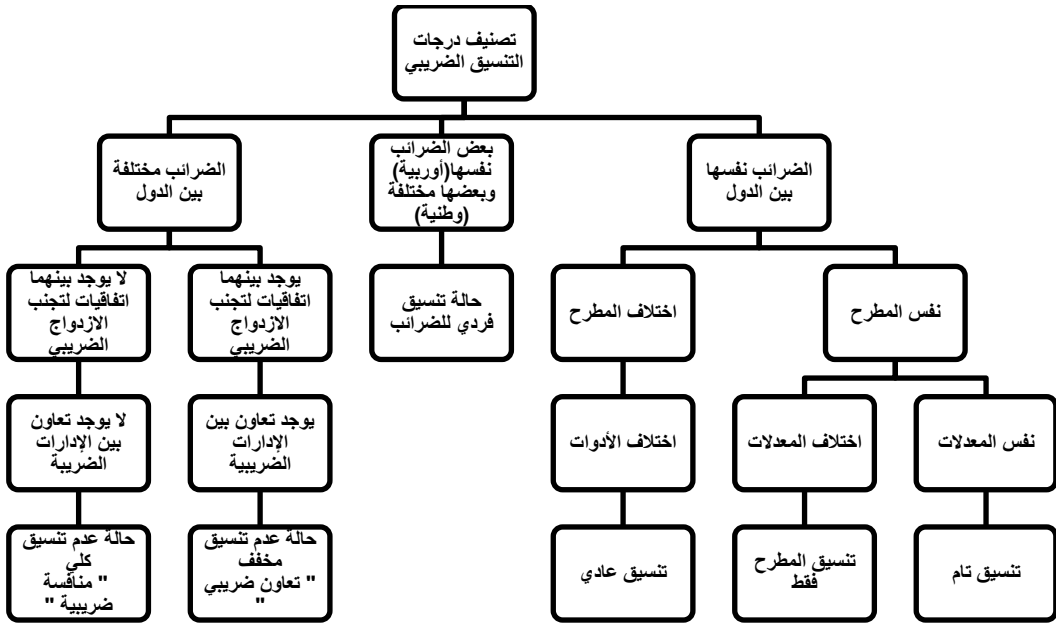
^٢ - د. شويكار اسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق المشتركة- " دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠٠٢، ص ٣٤٠.

الاقتصادية الدولية؛ نتيجةً لتعديل الضرائب القائمة، سواءً بالإلغاء أو التعديل، أو بإحلال بعض الضرائب مكان البعض الآخر، ومن جهة أخرى؛ يواجه تنفيذ مثل هذا التوحيد الضريبي صعوبات سياسية واجتماعية واقتصادية، ويتطلب هذه التوحيد الكثير من الدقة والوقت، ويتعدّر تطبيقه بطريقة فورية^(١)، لذلك فإن التقدم في عملية التنسيق تتطلب سياسة الخطوة خطوة، أي الانتقال التدريجي من حالة المنافسة إلى حالة التعاون فالتناسق فالتنسيق ولا ضروري الوصول إلى مرحلة التوحيد.

لذلك كله؛ فإن التوحيد الضريبي هذا غير مرغوب فيه، خصوصاً في ظلّ التكتلات الاقتصادية حتى بين دول الاتحاد الأوروبي، على الرغم من وصوله إلى مرحلة الوحدة النقدية، ويمكن التمييز في هذه الحالة بين التنسيق الكليّ؛ والذي يعني التطابق أو التماثل التام في الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول في جميع الضرائب المؤلفة للهيكل الضريبي فيها؛ لتظهر وكأنها تمتلك تشريعاً ضريبياً موحداً، ومن غير الضروري الوصول إليها قبل مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل؛ إذ لا يمكن تصوّرها إلا في هذه الحالة، وبين التنسيق التام الجزئي؛ والذي يعني توحيد جزء من الأنظمة والتشريعات الضريبية للدول الأعضاء التي يتطلبها قيام مراحل تكاملية معينة؛ كتوحيد الأنظمة والتعريفات الجمركية التي يتطلبها قيام مرحلة الاتحاد الجمركي^(٢)، أو التنسيق على مستوى ضريبة الدخل أو ضريبة الانفاق بين الدول فقط دون غيرها من الضرائب التي تتألف منها الهيكل الضريبي للدول.

^١ - د. محمد رضا سليمان، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، جامع عين شمس، كلية الحقوق، ١٩٨٠، ص ١٨٧.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٥.



ويوضّح المخطط السابق، التصنيف المرحلي لعملية التنسيق الضريبي، والذي اقترحه أحد الاقتصاديين، وهو مستوحى من تجربة التنسيق الضريبي الأوروبية^(١).

وحتى تصبح عملية التنسيق الضريبي بين دول التكتل الواحد ناجحة وذات فاعلية اقتصادية على مستوى هذا التكتل ومستوى الدول الأعضاء؛ يجب أن تكون هذه العملية هرمية وتراكمية، وبمعنى أدقّ تدرجية؛ حيث تنتقل الدول الأعضاء فيها من حالة المنافسة الكاملة إلى حالة التعاون والتناقص، ولا يمكن الدخول في مرحلة لاحقة قبل الانتهاء من متطلبات المرحلة السابقة، وذلك نظراً لدقة عملية التنسيق الضريبي؛ لما تمسّه من تغيير أو تعديل أو إحلال لبعض أو جزء من القواعد والتنظيمات التشريعية الخاصة بالضريبة لكل الدول داخل التكتل الاقتصادي؛ فهناك شبه استحالة عملية في تطبيق التنسيق الضريبي مرّة واحدة، دون سابقة التخطيط والدراسة والتعديل وتوفيق الأوضاع.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٢٦.

ثانياً: نطاق تطبيق التنسيق الضريبي وأساليبه:

١_ نطاق تطبيق التنسيق الضريبي:

بعد التعرف على درجات نظرية التنسيق الضريبي، وبيان كيفية التطبيق المرحلي والتدريجي لعملية التنسيق الضريبي، لابدّ لنا أن نتعرّف على نطاق تطبيق هذه النظرية، وتوضيح ما إذا كان نطاقاً محدّداً لتعمل فيه أو من خلاله. والحقيقة أن نطاق التنسيق الضريبي يتحدّد بثلاث مستويات مختلفة؛ فهناك التنسيق المحلي للضريبة، والتنسيق ثنائي الأطراف، والتنسيق الضريبي متعدّد الأطراف، أو التنسيق على المستوى الدولي، وذلك على النحو التالي:

أ_ التنسيق الضريبي ضمن الدولة الواحدة:

وهو أن تلجأ الدولة إلى تصحيح هيكلها الضريبي وتعديله؛ بحيث يصبح أكثر فعالية لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي تسعى إليها، وبالتالي فههدف التنسيق الضريبي الوطني هو جعل مكونات الهيكل الضريبي للدول متناسقة من حيث تحقيق هدف النظام الضريبي فيه بحيث لا تكون أهداف فرض ضريبة فيه متعارضة مع أهداف فرض ضريبة أخرى، بحيث يصبح النظام الضريبي في الدولة قادراً على تحقيق أهدافه وأقل تعارضاً، كالاتبعاد ما أمكن عن وجود حالة الازدواج الضريبي بين مكوناته إلا إذا كان ذلك هدفاً للسياسة الضريبية للدول.

ب_ التنسيق الضريبي ثنائي الأطراف:

وتتواجد هذه الصورة من صور التنسيق الضريبي؛ عندما تقوم دولتان بعقد الاتفاقيات الخاصة بشأن المعاملة الضريبية، ومثالاً على ذلك؛ فقد أبرمت العديد من

الاتفاقيات الثنائية فيما بين الدول العربية؛ وذلك لتجنب الازدواج الضريبي، وقامت الجمهورية العربية السورية في عقد العديد من الاتفاقيات مع الدول الأجنبية والعربية؛ بهدف منع الازدواج الضريبي، ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال.

جـ_ التنسيق الضريبي متعدد الأطراف:

ويتمثل هذا النوع من التنسيق الضريبي في الاتفاق الذي يُبرم بين عدة دول تجمعهم مصالح مشتركة في إيجاد صيغةٍ جديدةٍ متفق عليها بإجماع تلك الدول؛ بحيث يكون مضمونها عدم التنافس الضريبي الضارّ، واعتماد معايير متقاربة لفرض ضريبة من الضرائب أو أكثر المكونة للهياكل الضريبية للدول، كما حدث بالنسبة للضريبة على القيمة المضافة في نطاق دول الاتحاد الأوروبي، ويجب أن تستخدم كل دولة من هذه الدول مواردها ومميزاتها التقنية لجذب الاستثمارات، لا أن تكثّر في منح الحوافز والخصومات الضريبية المتعددة كما يجب أن يحدد بين التجمعات التكاملية للدول النامية، وكذلك العمل على تنسيق السياسات الضريبية فيما بينهم.

ولا ننسى أيضاً جهود مجلس الوحدة العربية في هذا المجال؛ ففي قراره رقم ١٠٦٩/ الصادر بتاريخ ١٩٩٧/١٢/٣ بدورته العادية، وافق المجلس على وضع اتفاقية بين الدول الأعضاء؛ مضمونها تجنّب الازدواج الضريبي، وكانت سورية من ضمن الدول الموافقة على هذه الاتفاقية، وكذلك الأردن والإمارات العربية المتحدة ومصر والسودان والصومال والعراق وفلسطين وليبيا وموريتانيا واليمن، وتُعدّ هذه

الاتفاقية محوراً من محاور التعاون العربي المشترك، نحو نظام ضريبي أفضل، وخطوة تحتسب للدول العربية في مجال تنسيق السياسات المالية والضريبية.^(١)

٢_ أساليب تطبيق التنسيق الضريبي:

هناك عدة أساليب للتنسيق الضريبي يمكن للأسواق المشتركة الاستعانة بها من أجل تحقيق أهدافها، وقد تختلف تلك الأساليب باختلاف الضريبة المطلوب تنسيقها؛ فتتسق ضرائب الإنفاق يتطلب الاتفاق على أنظمتها، أما تنسيق ضرائب الدخل فلا يتطلب توحيد مبادئ توزيع الاختصاص الضريبي فيها، كما لا يتطلب تماثل أنظمة الخصم والتخفيض فيها، من أجل تحديد الأرباح الخاضعة لها؛ بل يكفي تناسقها لضبط أثرها بين تلك الدول، ومن ثمّ العمل على تنسيقها بتبني أسلوب منح الدولة العضو حقّ فرضها على الدخل التي تنشأ فيها؛ دون الأخذ بمبدأ الإقامة أو الجنسية في هذا النوع من الضرائب.^(٢)

وعليه فإن أساليب التنسيق الضريبي تختلف وتقسم هذه الأساليب إلى نوعين: الأول هو نوع من الأساليب التي لا ضرورة فيها للتمييز حسب نوع الضريبة، والنوع الثاني: هي الأساليب التي تختلف باختلاف نوع الضريبة إن كانت مباشرة أو غير مباشرة.

أ_ أساليب تطبيق التنسيق الضريبي التي لا تميز في نوع الضريبة:

وهذه الطائفة من الأساليب هي بدورها ثلاث أساليب، هي:

(١) _ أسلوب توحيد الضرائب "Equalization Approach":

يقتضي هذا الأسلوب توحيد النظم والتشريعات الضريبية في كافة القواعد الفنية التي تحكمها، وكافة الضرائب التي يتألف منها الهيكل الضريبي في الدول الأعضاء؛

^١ - د. فريد النجار، مرجع سابق، ص ٨١.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥١٧.

لتظهر وكأنها نظاماً أو تشريعاً ضريبياً واحداً. وقد استند هذا الأسلوب في البداية بالنسبة للسوق الأوروبية المشتركة -وبخاصة في ضريبة الشركات- إلى تفسير اتفاقية روما لمفهوم التكامل الاقتصادي بأنه: خلق الظروف المشابهة لظروف الاقتصاد الواحد، ومنها خضوع الإنتاج نفسه للضرائب نفسها، بصرف النظر عن محل إنتاجه أو استهلاكه.

وعلى الرغم من ما ينطوي عليه هذا الأسلوب من بساطة ظاهرة في إحداث التنسيق؛ إلا أنه لا يمكن تحقيق أهدافه بتوحيد الضرائب؛ لأن اختلاف درجة المنافسة التي تواجهها الشركات عند قيامها ببيع إنتاجها أو عند حصولها على عوامل الإنتاج اللازمة لها؛ تؤثر في إمكانيات نقل عبء الضريبة إلى الأمام أو الخلف، حسب أحجام هذه الشركات وحسب معدلات نموها، وحسب طبيعة هياكلها المالية، ويؤدي ذلك بدوره إلى توحيد عناصر الهيكل الضريبي ومعدلاته في الدول المؤلفة للسوق المشتركة؛ والتي تتفاوت هياكلها الاقتصادية والاجتماعية مما يؤدي بدوره إلى الابتعاد عن أهداف التنسيق الضريبي، أو إحداث اختلاف في هيكل التوزيع الجغرافي للمشروعات الإنتاجية مما يبعدها عن الوضع الأمثل، وهذا الأسلوب يتطلب إرادة سياسية قوية؛ بحيث تتنازل كل دولة عن سيادتها الضريبية لصالح أجهزة التكامل، ولا يمكن تصوّر ذلك في مرحلة السوق المشتركة، كما أنه يتطلب برنامجاً طويل الأمد، يلزمه فترة طويلة ويعمل بالتوافق مع التنسيق بين الهياكل الاقتصادية والاجتماعية الأخرى في السوق كما يسمح تقاربها لظهور دول التكامل كأنها دولة واحدة، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا في مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل، وليس في مرحلة السوق المشتركة.^(١)

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥١٨.

(٢) _ الأسلوب النمطي " Standard Approach " :

يقتضي هذا الأسلوب اتخاذ نمط أو نموذج ضريبي معيّن؛ يتم تطبيقه في كافة الدول الأعضاء، كما يدعو إلى بدء التنسيق بتمائل أنظمة الضرائب دون القواعد الفنية التي تحكمها، ولم يؤخذ هذا الأسلوب في الضرائب المباشرة؛ لصعوبة الاتفاق على النظام الأكثر فعالية في تلك الضرائب؛ خاصةً في ضريبة الشركات بين الدول الأعضاء، وصعوبة تغيير تلك الأنظمة؛ لارتباطها بطبيعة هياكلها الاقتصادية والسياسية والإدارية، وبتقاليد فنية وإدارية بين الإدارات الضريبية والمكّلفين يصعب تغييرها؛ مما جعل كلّ دولة تنجح إلى تعميم نموذجها الضريبي على دول السوق المشتركة، وتدّعي أنه الأكثر فعالية في تحقيق أهدافها^(١)، إلى أن يتم الاتفاق على النموذج الأفضل في كل ضريبة والبدء بإجراءات ومراحل التنسيق التي تقرب الدول تدريجياً إلى هذا النموذج، أو إعطاء الدول وقت من الزمن قد يضيق أو يتسع، للبدء بتطبيق ضريبة من الضرائب وفق النموذج المتفق عليه، ومن ثم الانتقال إلى مرحلة أعمق في تنسيق كل ضريبة وفق النموذج المتفق عليها.

(٣) _ الأسلوب التدرج والتمييز في المعاملة " Differential Approach " :

وفقاً لهذا الأسلوب تتّبع الدول الأعضاء سياسية التدرّج في تنسيق التشريعات والنظم الضريبية فيما بينها؛ بحيث يمكن إزالة الخلافات أو الاختلاف بين هذه النظم بالتدرّج وعلى مراحل زمنية، وفقاً لظروف كل دولة، ويعمل هذا الأسلوب على إحداث التوافق بين آثار الضرائب من دون تغيير أنظمتها أو قواعدها الفنية، إلا وفق ما يقتضيه تحقيق أهداف التكامل الاقتصادي بين الدول.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥١٩.

ويبدو أن هذا الأسلوب يمتاز بالواقعية والمرونة؛ لذلك فهو أكثرها انتشاراً وأكثر قابلية للتطبيق في التكتلات الاقتصادية الدولية، كما يُعدّ الأكثر تعبيراً عن حقيقة استمرار عملية التنسيق الضريبي؛ فهو يعمل على ضبط آثار الضرائب من الناحية الاقتصادية بين دول التكامل، للعمل على تحقيق أهدافها بالتزامن مع تنسيق الظروف الاقتصادية لكل منها، وبما يتناسب مع تحقيق التنسيق التدريجي للهياكل الاقتصادية والمالية وفق ما تتطلبه كل مرحلة تكاملية.

ب_ أساليب تطبيق تنسيق الضرائب تبعاً لنوعها:

يمكن التمييز بين أسلوبين لتنسيق الضرائب في الضرائب غير المباشرة والضرائب المباشرة:

(١)_ الكيفية التي يتم من خلالها تنسيق الضرائب المباشرة:

تُفرض الضرائب على الدخل باعتبارها أحد صور الضرائب المباشرة -بل وأهمها في التطبيق- وفق أحد مبدأين رئيسيين، وذلك على النحو التالي:

المبدأ الأول- مبدأ الإقامة أو عالمية الإيراد :

تقوم الإدارة الضريبية أو الدولة وفقاً لهذا المبدأ، بفرض الضرائب على الأرباح أو مجموع الدخل التي يحققها المكلف الذي ينتمي إليها ويحمل جنسيتها، أو المقيم على أراضيها، أو المتخذ أراضي تلك الدولة موطناً له، أيّاً كان مصدر تلك الأرباح أو مجموع الدخل التي يحققها، سواء تحققت داخل هذه الدولة أو خارج إقليمها.

ويُعدّ هذا المبدأ ذو طبيعة شخصية؛ لأنه يعتمد على شخص من حقق الدخل أو انتفع به، وبغض النظر عن مكان تحقّق هذا الدخل، ومن ثم فهو يعتمد في فرض

الضريبة على أسباب اجتماعية أو سياسية؛ حيث تُفرض الضريبة على أساس محل إقامة الشخص أو الدولة التي يحمل جنسيتها.^(١)

المبدأ الثاني- مبدأ الإقليمية:

تقوم الإدارة الضريبية أو الدولة وفقاً لهذا المبدأ، بفرض الضرائب على كل دخل يتحقق، ويكون مصدره إقليم الدولة، وبغض النظر عن جنسية المكلف أو موطنه، أو تتخذ من الأموال الموجودة داخل إقليم الدولة مطرح لها، وبشكل آخر فإن هذا المطرح يتحدد طبقاً لهذا المبدأ؛ على أساس التصرفات أو الوقائع التي تتم داخل حدود الدولة، سواء أكان القائم بها أو المستفيد منها وطنياً أم أجنبياً.^(٢)

وتمارس الدولة وفقاً لهذا المبدأ سلطانها داخل حدودها، ولا يجوز لها أن تتعدى هذه الحدود، وإلا كان ذلك اعتداءً على سلطة دولة أخرى.

يؤدي اختلاف معيار فرض الضريبة من دولة لأخرى إلى إمكان خضوع الدخل الذي يحققه المكلف إلى الضريبة في دولة أخرى، بما يُعرف بالازدواج الضريبي، بل قد يقع هذا الازدواج حتى بين الدول التي تتبع معياراً واحداً لفرض الضريبة، وذلك في الحالات التي يختلف فهم الدولة لهذا المعيار عن فهمه من قبل الدولة الأخرى له؛ بحيث يؤدي تفسيرهما إلى إخضاع ذات الدخل للضريبة في كل منهما، أو في الحالات التي يتفق فيها المفهوم العام للمعيار في كلا الدولتين، ولكن يختلف معنى الدخل

^١ - د. رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مرجع سابق، ص ٢٠.

^٢ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١٥٣.

الخاضع للضريبة في كليهما؛ مما يضطر المكلف إلى تجنب هذه الضريبة، أو التهرب منها بالممارسات غير المشروعة، أو اللجوء إلى دولة أخرى.^(١)

وتستخدم اتفاقيات الازدواج الضريبي، بهدف تخفيف العبء الضريبي على المستثمر الذي يحقق إيراداً أو ربحاً في الدولتين المتعاقبتين، حيث يتم الإعفاء الضريبي في دولة لحساب الدولة الأخرى، أو باقتسام الضريبة الواحدة بين الدول المتعاقدة، حيث يُفضّل في تنسيق ضرائب الدخل؛ الاعتراف لدولة مصدر الدخل بحق فرض الضريبة، مع منح دولة الموطن الحق في خصم الضريبة الأجنبية عند توجيهها لفرض الضريبة على ذات الدخل؛ لمنع الازدواج الضريبي، لذلك فتعد اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي خطوة على طريق تنسيق الضرائب على الدخل بين دول التكامل بحيث يكون الاتفاق على أساس فرض هذه الضريبة بين هذه الدول؛ لمنع وقوع الازدواج الضريبي فيها بين هذه الدول، أو يتم الاتفاق على ذلك المعيار على أن تصبح جزءاً من التشريعات الوطنية لتلك الدول وبالتالي يصبحوا ليسوا بحاجة إلى عقد اتفاقيات لتجنب هذا الازدواج أصلاً، وبعد ذلك يكون البدء بمرحلة أعمق في تنسيق هذا النمط من الضرائب والمتمثلة في تنسيق قواعدها الفنية بدءاً من الأكثر تأثيراً على أهداف التكامل وأقل تأثيراً بالمحصلة حتى الوصول للمرحلة المطلوبة في تنسيق القواعد الفنية لهذه الضرائب وفقاً لهدف التكامل.

(٢) - الكيفية التي يتم فيها تنسيق الضرائب غير المباشرة:

تُفرض الضرائب غير المباشرة على واقعة استخدام الدخل أو رأس المال، مثل الضريبة الجمركية أو الضريبة على المبيعات، وعليه فإنه من الممكن أن يقع الازدواج أو التعدد الضريبي على السلعة، أو الخدمة وليس على الدخل أو الربح، ولا تصلح

^١ - د. رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مرجع سابق، ص ٢٠.

اتفاقيات تجنّب الازدواج الضريبي المطبقة في مجال ضرائب الدخل للتطبيق في مجال الضرائب غير المباشرة، حيث تُعالج هذه الاتفاقيات الازدواج القانوني؛ والذي يعني تعرّض المكلف الواحد لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة على ذات الدخل خلال نفس الفترة الضريبية، وهو ما لا تتوفر شروطه في الضرائب غير المباشرة؛ حيث تفرض الضريبة الجمركية أو ضريبة المبيعات على المستورد والمصدر-وهما مكلفان مختلفان- دون أن يمنع ذلك المستهلك النهائي لهذه السلعة أو الخدمة من عبء الضرائب المتعددة التي تحملها كل من المستورد والمصدر في البلاد المختلفة؛ والتي رفعت قيمة السلعة أو الخدمة عند حصوله عليها، كما يؤثر سلباً حرية تبادل السلع والخدمات بين الدول المكونة للتكامل.

وتعرف هذه الظاهرة بالازدواج الاقتصادي، والتي تشكّل عائقاً اقتصادياً نحو انتقال السلع والخدمات من دولة مصدرها إلى دولة المستهلك النهائي؛ نظراً لارتفاع أسعارها بمقدار هذه الضرائب؛ مما قد يحدّ من حجم تصديرها إلى تلك الدول بالمقارنة مع الحجم الذي يمكن أن تتمّ به حالة الإعفاء من هذه الضرائب أو تخفيضها.^(١)

ومن ثمّ ولعدم كفاءة اتفاقية منع الازدواج الضريبي بالنسبة للضرائب غير المباشرة؛ تعمل التكتلات الاقتصادية على التنسيق الضريبي في مجال الضرائب غير المباشرة، ويتم ذلك باتباع أحد مبدأين أساسيين:

المبدأ الأول - أسلوب دولة المقصد أو دولة الاستهلاك:

ويعني هذا الأسلوب؛ خضوع المنتج أو الخدمة لضريبة الدولة التي يُستهلك فيها، وليس لضريبة الدولة التي أنتجته؛ مما يستدعي خصم كامل الضرائب التي يتحملها

^١ - د. رمضان صديق، تفسير وتطبيق اتفاقيات الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧، ص ٢٤.

المنتج عند تصديره من دولة الإنتاج إلى دولة الاستهلاك؛ ليخضع بعد ذلك لضرائب هذه الدولة؛ من أجل ضمان المساواة في المعاملة الضريبية بينه وبين المنتج والمستورد، وهذا في الحقيقة يعدّ صالحاً للضرائب غير المباشرة دون المباشرة؛ لأنها الأكثر انعكاساً على مستوى المنتجات بين الدول؛ فهو يعمل على ضمان مساواة العبء الضريبي بين المنتجات، بغض النظر عن مكان إنتاجها؛ مما يضمن حرية انتقالها بين الدول الأعضاء بسهولة وسرعة أكبر. ولضمان أكبر قدر من المساواة في هذا العبء؛ تم الاتفاق على تطبيق نظام الضريبة على القيمة المضافة في السوق الأوروبية المشتركة؛ لأنها أفضل ضريبة داخلية غير مباشرة يمكن أن تُحقق تلك المساواة بين أقرانها؛ فهي ذات أساليب واضحة في حساب الضرائب على الصادرات؛ تسمح بإعمال مبدأ رد الضرائب المدفوعة، عنها وهي الوحيدة التي تسمح بخصم كامل الضريبة على المنتج عند تصديره؛ فتمنع أي تراكم ضريبي في عبئها بين دولتي الإنتاج والاستهلاك، عبر تطبيقها للمعدل الصفري في هذه الحالة، وسعة نطاق الخصم فيها، لتسمح باتساق هذا العبء بين دولها عند تنسيقها^(١)، مما جعل الدول الأوروبية تتفق أولاً في مجال تنسيق الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك المحلي، حيث تم الاتفاق على نموذج للضريبة على القيمة المضافة، ووضعت أفقاً زمنياً للدول المؤلفة للتكامل للانتقال إلى هذا النوع من الضريبة، ومن ثم البدء بالتعمق في عملية التنسيق الضريبي للقواعد الفنية لهذه الضريبة من الدول المؤلفة للتكامل.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص. ٥٢١.

المبدأ الثاني-أسلوب دولة المصدر أو المنشأ:

يعني هذا الأسلوب خضوع المنتج لضريبة الدولة التي أُنتج فيها، بغض النظر عن المكان الذي تستقرّ فيه السلعة أو الخدمة بصورة نهائية، أو جنسية القائم بالتصدير، وبمعنى آخر؛ فإن سيادة الدولة الضريبية ترتبط بالسلعة.

وعلى الرغم من الصعوبات العملية في تطبيق هذا المبدأ في الضرائب غير المباشرة؛ فإن دولة الاستهلاك هي الأكثر قدرةً على تحديد نوع ومعدل الضرائب غير المباشرة التي تتفق وظروفها الداخلية، خصوصاً مع اختلاف ظروف الإنتاج والهيكل الاقتصادي بين الدول الأعضاء، والذي يؤثر في مدى إمكانية عبء الضريبة، وصعوبة قياس ما تمّ نقل عبئه من هذه الضريبة، كي يمكن خصمه عند تصديره؛ مما يؤثر سلباً في حرية المنافسة فيما بينها، فالصعوبات السابقة تجعله غير صالح لهذا النوع من الضرائب.^(١)

ووفقاً لما نرى؛ يُعاب على هذا المبدأ أنه يستند إلى افتراض أن المستهلك لا يستطيع أن يتجاوز حدود دولته بشراء السلعة من الدولة الأخرى التي يكون فيها المعدل أقل بعد الضريبة، كما لا يستطيع المنتج أن ينقل وسائل الإنتاج إلى الدولة التي يكون المعدل فيها أعلى بعد الضريبة، وهو افتراض غير واقعي، كما أن هذا المبدأ يتجاهل أهمية اختلاف الأسعار في اختيار السلع.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص. ٥٢١.

الفرع الثالث

أهداف التنسيق الضريبي وآثاره

يُعَدُّ التنسيق الضريبي وسيلة لتحقيق مجموعة من الأهداف، والتي يحددها نوع التعاون أو التكامل الاقتصادي القائم في ظلّه، والدرجة التكاملية التي تعمل على تحقيقها الدول في التكتلات الاقتصادية المختلفة. وتختلف أهداف نظرية التنسيق الضريبي في ضريبة معينة عن ضريبة أخرى؛ فهدف تنسيق ضريبة الشركات مثلاً يختلف عن تنسيق الضرائب غير المباشرة، كما تختلف في كل منها وفق الأفق الزمني، بين المدى القريب والبعيد، كما في هدف تنمية الاستثمارات الدولية فيها، وتختلف كذلك أهداف التنسيق الضريبي الشامل؛ حيث تتعدد في هذا التنسيق الأهداف إذ تكون فيه كثيرةً وكبيرة. ^(١)

أولاً: الأهداف العامة للتنسيق الضريبي:

وتتمثل أهداف التنسيق الضريبي في ظلّ الاقتصاد المغلق؛ في تحقيق العدالة في توزيع العبء الضريبي بين الأفراد، وترشيد استخدام موارد المجتمع، وتوفير الاستقرار الاقتصادي؛ فقد زاد تعقّد هذه الأهداف في ظلّ الاقتصاد المفتوح؛ ففي النظر لعدالة توزيع العبء الضريبي؛ ظهرت الحاجة إلى إيجاد تعريفٍ جديدٍ لها؛ يناسب خضوع الأفراد لأكثر من اختصاص ضريبي؛ نتيجة امتداد نشاطهم في أكثر من دولة، وفيما يتعلق بترشيد استخدام الموارد؛ فلم يُعَدّ الأمر قاصراً على استخدام الضرائب النوعية على استهلاك بعض السلع كما هو الحال في ظلّ الاقتصاد المغلق، بل أصبح استخدام هذه الضرائب يستهدف التأثير على استخدام هذه الموارد على المستوى

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٣٠.

الدولي؛ بقصد تحقيق التوزيع الجغرافي الأمثل للمشروعات المختلفة؛ خاصة في إطار التكتلات الاقتصادية المعاصرة، وفيما يتعلق بتوفير الاستقرار الاقتصادي؛ فقد أدى التحول إلى الاقتصاد المفتوح إلى اتساع مفهومه، وارتباطه بالعلاقات الاقتصادية الخارجية للدولة.^(١)

ثانياً: أهداف التنسيق الضريبي وفقاً للمدى الزمني:

وهناك من الأهداف ما يتحقق على المدى القريب، ومنها ما يتحقق على المدى البعيد على النحو التالي :

١_ أهداف التنسيق الضريبي قصيرة المدى^(٢)، يمكن الإشارة إلى أهم أهداف التنسيق الضريبي على المدى القصير وفق ما يلي:

أ_ جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة، وتقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال.

ب_ الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي.

ج_ تحسين مناخ الاستثمار.

د_ تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال.

هـ_ توفير فرص أكثر للدول لمنافسة الدول الصناعية الكبرى.

و_ تشجيع توطن رأس المال المحلي.

^١ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٨٨.

^٢ - د. فريد النجار، مرجع سابق، ص ٨١.

ز_ تشجيع التجارة البينية، وتشجيع مناطق التجارة الحرة.

ح_ الاستفادة من مزايا مماثلة من الدول الأعضاء في التنسيق.

٢_ أهداف التنسيق الضريبي بعيدة المدى^(١)، يمكن الإشارة إلى أهم أهداف التنسيق الضريبي على المدى البعيد وفق ما يلي:

أ_ التوجّه نحو التكامل الاقتصادي.

ب_ المساهمة في تنسيق السياسات المالية والنقدية.

ج_ زيادة حجم التجارة البينية.

ء_ القضاء على التضخم.

هـ_ زيادة حجم الاستثمار المشترك.

و_ تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي.

ز_ جلب المزيد من الاستثمارات و استقرار مناخ الاستثمارات.

ح_ توظيف أمثل لعوامل الإنتاج المحلية و الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

ط_ جذب تكنولوجيا متقدّمة.

ي_ تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي.

^١ - يراجع في ذلك:

- د. فريد النجار، مرجع سابق، ص ٩٠.
- د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٣١.

ك_ زيادة الائتمان الدولي، ومن ثم القضاء على البطالة.

وبعد أن تعرّضنا لأهم أهداف التنسيق الضريبي على المدى القريب والبعيد؛ فإن السؤال المطروح الآن؛ هل لهذه النظرية آثاراً اقتصادية؟ وهل هذه الآثار إيجابية بمجملها؟ أم أن هذه النظرية لا تخلو من عيوب وآثار سلبية كأى نظرية أخرى؟

ثالثاً: آثار تطبيق نظرية التنسيق الضريبي اقتصادياً:

إن التنسيق الضريبي قد يحقق آثاراً اقتصادية متنوعة، منها ما هو إيجابي، ومنها ما هو سلبي:

١_ الآثار الإيجابية:

تتمثل الآثار الإيجابية للتنسيق الضريبي فيما يلي:

أ_ يعمل التنسيق الضريبي على الحدّ من الآثار السلبية الناتجة عن التنافس الضريبي، حيث يساعد التنسيق في تحسين الوضع الاقتصادي للدول الداخلة في التنسيق، كما يسهم في زيادة الرفاهية؛ عن طريق التعاون فيما بينهما بتنسيق سياستهم الضريبية؛ وذلك للوصول إلى عائد مشترك، عكس ما كان عليه الوضع حينما كانت كل دولة تطبق ما تختاره من سياسة ضريبية بإرادتها المنفردة؛ مما يؤدي إلى الاختلاف في مستوى معدلات الضرائب؛ لأن كل دولة تحاول جذب رؤوس الأموال إليها بتخفيض معدلاتها الضريبية، ومنح العديد من الحوافز الضريبية؛ متجاهلةً في ذلك أية اعتبارات للكفاءة الاقتصادية الدولية.^(١)

^١ - د. رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مرجع سابق، ص ٢٨.

ب_ تساعد هذه النظرية في مجال تنسيق السياسات المالية والنقدية؛ وذلك بالحدّ من ظاهرة الازدواج الضريبي؛ مما يحقق مبدأ العدالة بالنسبة للمكلف، لتقلّ نسبة التهرب الضريبي التي كثرت في الآونة الأخيرة.

ج_ تساعد هذه النظرية الدول في تخفيض التكلفة الإدارية الموضوعة لمتابعة فرض وتحصيل الضريبة؛ فلا تحتاج هذه الدول إلى البحث في تحديد معاملة ضريبية مختلفة باختلاف القوانين السارية في كل دولة، كما يستفيد المكلف أيضاً؛ حيث تقلّ التكاليف الإدارية التي يتحملها إذا ما قام بالتنسيق الضريبي على تبسيط النظم الضريبية وتوحيدها في الدول الأعضاء؛ مما يسهل عليه إمكانية الالتزام الضريبي بتكلفة أقلّ من التكلفة التي قد يتحملها في ظلّ تنوّع النظم والإجراءات الضريبية للدول وتعدّدها والتي يرتبط نشاطه بها.

د_ وأخيراً فإنّ نظرية التنسيق الضريبي تعمل على الحد من حجم التشوهات الاقتصادية الناتجة عن الاختلاف في القواعد الضريبية التي تطبقها الدول على المنتجين والمستهلكين؛ بحيث تصبح هذه الضريبة غير حيادية بالقدر المطلوب منها؛ لضمان التبادل الحرّ للسلع والخدمات ورأس المال.^(١)

٢_ الآثار السلبية: وتتمثل هذه الآثار فيما يلي:

لا تخلو أية نظرية في مجال التطبيق من العيوب أو بعض الآثار السلبية التي قد تنشأ عند تطبيقها؛ فنظرية التنسيق الضريبي وعلى الرغم من آثارها الإيجابية بالغة

^١ - يراجع في ذلك

Gregorio Izquierdo Llanes, Harmonization and Tax Competition - Efficiency Versus Fairness, Published online by, www.unibw.de 11. Jg.(1999), Nr. 2, p 5.

الأهمية الاقتصادية؛ فإن فيها من الآثار السلبية ما لفت نظر الباحثين في القانون؛ إذ يُعدّ النقص المتوقّع في الحصيلة الضريبية لبعض الدول الأعضاء من أهم الآثار السلبية للتنسيق الضريبي، والتي تقلّل من فرص نجاحه؛ ما لم يتم تداركها من جانب الدول الداخلة في التنسيق، وينشأ هذا الأثر السلبي نتيجة إعادة توزيع الإيرادات الضريبية، والتي يترتب عليها تعديلاً في التشريعات الضريبية الداخلية لبعض الدول الأعضاء؛ مما ينتج عنه زيادة في معدلات بعض الضرائب، وتخفيضاً لبعضها الآخر. ومن الآثار السلبية لهذه النظرية، أيضاً التدخل في سيادة الدولة الضريبية، فضلاً عن عدم ملائمة برنامج التنسيق الضريبي للظروف الاقتصادية لبعض الدول؛ مما ينشأ عنه تشوّهاً في هيكلها الإنتاجية، وكل هذه الآثار تحدث ما لم تنجح الدول في اختيار الأسلوب الذي تعالج فيه هذه الآثار^(١)، كأن تأخذ في التدرج في تنفيذ التنسيق مما يؤثر على ظروفها الاقتصادية تدريجياً نحو الأفضل، إضافة إلى إنشاء صندوق تعويضي على مستوى دول التكامل لتعويض الدول من النقص في إيراداتها الضريبية كيلا يؤثر سلباً على موازنتها، وذلك لفترة من الزمن على أن تغير ظروفها ويحقق التنسيق الضريبي أهدافه المنشودة وتصبح الدول بغير حاجة إلى تلك التعويضات على المدى البعيد.

وفي نهاية هذا الفرع نجد أن هناك حاجةً إلى تنسيقٍ ضريبيٍّ محكم بين دول التكتل الواحد؛ للعمل على جذب الاستثمارات لدول التنسيق، وإعطاء التكتل الاقتصادي صبغةً قويةً تجعله ينجح في إتمام ما قام من أجله؛ فيعتمد أيّ تكتلٍ اقتصاديٍّ، أيّاً كان شكله أو درجته على السياسات المالية أو النقدية؛ والتي تُعدّ جوهر أيّ تكتلٍ اقتصاديٍّ قوي.

^١ - د. رمضان صديق، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مرجع سابق، ص ٣٢.

المطلب الثاني

أهمية التنسيق الضريبي

بعد أن تعرّفنا على مصطلح التنسيق الضريبي، وعن نطاق تطبيقه والعناصر المفترض توافرها لنجاح هذه النظرية، وما لهذه النظرية من أهمية بالغة؛ سنقوم بالتطرق إلى أهداف عملية التنسيق الضريبي في مجال التطبيق؛ ليظهر ما للضريبة أو الضرائب بصفة عامة من أهمية، سواءً على مستوى الاقتصاد الوطني أو على المستوى الدولي، بالإضافة إلى ضرورة تناول موضوع التعاون الضريبي بين الدول؛ والذي بات ضرورياً في هذا العصر، لما يتسم به من التطور والتقدم التكنولوجي السريع، والذي أدى إلى مزيدٍ من التنافس بين الدول في المجال الضريبي؛ باستحداث طرق جديدة لإدارة الجهات الإدارية الضريبية من أجل التعامل مع تداعيات التقدم التكنولوجي، بالإضافة إلى ظهور التجارة الإلكترونية عبر الشبكة الدولية للمعلومات؛ وما يتطلبه ذلك من آلية حديثة للتعامل مع هذه التجارة، بالإضافة إلى ظهور ما يسمى بالملاذات الضريبية؛ والتي تتطلب مزيداً من التعاون الدولي، ووضع الاستراتيجيات الحديثة بين الدول لدعم عملية التنسيق والتعاون في مجال السياسات الضريبية.

وعلى ذلك تقسيم هذا المبحث إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع الأول: التنسيق الضريبي والتجارة الإلكترونية.

الفرع الثاني: العلاقة بين درجات التكامل الاقتصادي وعملية التنسيق الضريبي.

الفرع الأول

التنسيق الضريبي والتجارة الإلكترونية

إنّ البشرية لم تشهد خلال تاريخها الطويل، تغيرات في نمط الإنتاج، وفي التبادل والاتصال، وفي أسلوب الحياة، بالعمق والشمول والسرعة التي تشهدها المجتمعات، منذ دخلت في حياتها التقنيات الحديثة للمعلومات والاتصال، هذه المعلومات المختلفة تغلغت في معظم القطاعات، ومنها قطاع التجارة، حتى وصلت إلى الدرجة التي تحوّلت معها الأساليب والممارسات التي تستخدمها المؤسسات في هذا القطاع تحولاً جذرياً وشاملاً؛ فقد ساد العالم موجة صاخبة من الاهتمام المتصاعد بالتجارة عبر شبكة الإنترنت -التجارة الإلكترونية- ضماناً للدخول في القرن الواحد والعشرين^(١)، مما يستدعي معه تغييراً في تشريعات الدول، ومنها التشريعات الضريبية بما يتناسب وطبيعة هذه التجارة مما يستدعي تغيرات في قواعد فرض الضرائب سواءً على الدخل أم على الاستهلاك، ومما يستدعي بدوره تغييراً في قواعد تنسيق الضرائب بين الدول فيما يتعلق بهذا النوع من التجارة بشكل يختلف عن التجارة التقليدية.

فقد شهد العالم خلال العقد الأخير من القرن العشرين، ثورة حقيقية في تقنية المعلومات والاتصالات؛ أثّرت إلى حد كبير على أوجه النشاط الاقتصادي والاجتماعي، ومن أهم المنتجات الثانوية لها كانت التجارة الإلكترونية؛ لما مثّلته من محورٍ أساسي في التجارة الدولية والداخلية، لجميع دول العالم، وما أثارته من تحديات للنظم الضريبية القائمة.

^١ - د. لطيف زيود، التحديات الضريبية للتجارة الإلكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سوريا، المجلد التاسع والعشرون العدد الأول، ٢٠٠٤، ص ٤

ونتيجة لكل هذه الأمور؛ كان لابدّ من ظهور شكلٍ فريدٍ ومنهجٍ جديدٍ من المناهج الحديثة في مجال الأعمال والتبادل التجاري، ألا وهو التجارة الإلكترونية؛ إذ أضحت الآن وفي ظل هذه التطورات؛ حتميةً وبدلياً للتجارة التقليدية بين الدول.^(١)

أولاً: ماهية التجارة الإلكترونية:

١_ التعريف التجارة الإلكترونية:

عرّفت منظمة التجارة العالمية التجارة الإلكترونية بأنها: أنشطة إنتاج السلع والخدمات وتوزيعها وتسويقها وبيعها، أو تسليمها للمشتري من خلال الوسائل الإلكترونية^(٢)، وحسب هذا التعريف تشمل المعاملات التجارية ثلاثة أنواع من العمليات وهي:

أ- عمليات الإعلان عن المنتج وعمليات البحث عنها.

ب- عمليات تقديم ثمن الشراء وسداد ثمن المشتريات.

ج- عمليات تسليم المشتريات.

٢_ مراحل التجارة الإلكترونية:

^١ - د. عابد بن عابد العبدلي، التجارة الإلكترونية في الدول الإسلامية "الواقع، التحديات، الآمال"، بحث مقدم للمؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥، ص ٩.

^٢ - د. ابراهيم العيسوي، التجارة الإلكترونية، الطبعة الأولى، المكتبة الأكاديمية القاهرة، مصر، ٢٠٠٣، ص ١١-١٢.

وعلى العموم؛ فإن التجارة الإلكترونية تمرّ بعدة مراحل كما الآتي:^(١)

أ_ مرحلة توفير المعلومات: إذ أن من أهم معالم التطور التكنولوجي، وأشكال التجارة الإلكترونية؛ التقدّم المذهل في مجال المعلومات، ويبدو ذلك في حجم تبادل المعلومات وسرعة تداولها بين مختلف الأفراد والدول عبر شبكة الإنترنت، حيث انتقلت وسيلة التطوير في نقل المعلومات إلى أشكال أخرى، مثل الصور المتحركة، والرسائل الصوتية؛ مما يؤدي إلى توفير المعلومات الكافية عن العرض والطلب أمام المشتريين والبائعين.

كما تسهم ثورة المعلومات في تحقيق العولمة؛ فقد اندمجت كل الأسواق ضمن سوق واحدة، وأصبحت عملية التبادل تتمّ طبقاً للمعلومات المتوفرة عالمياً عن جميع الأسواق، وليس السوق المحلية فقط، وبالتالي فإن التبادل يتمّ مع أي سوق تتوافر فيه السلعة الأقل ثمناً.

ب_ عقد الصفقات: يعدّ عقد الصفقات وإبرام الاتفاقات بين طرفي العملية من الأهمية بمكان في التجارة الإلكترونية؛ حيث توفرّ شبكة الإنترنت وسيلة اتصال سريعة بين المتعاملين؛ إذ يمكن الاتصال بين المشتري والبائع، من خلال البريد الإلكتروني، ويتمّ الاتفاق على الصفقات.

ويتسم نظام البريد الإلكتروني بإمكان استخدامه بين كل أنواع الأجهزة، ويمكن من خلاله إرساله ونقل جميع العقود القانونية والأوراق، وكذلك الرسومات والصور، ومن ثم

^١ - د. الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسات الضريبية في تحضير الاستثمارات في ظل

التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٢، ص ٦٢

ومابعدھا.

تتم المراسلات بين المتعاملين؛ سواءً للتفاوض أو لعقد الصفقات، وتتميز عملية التفاوض أو الاتفاق النهائي من خلال البريد الإلكتروني، بوصول المستندات بسرعة فائقة بالمقارنة بالوسائل الأخرى، علاوةً على تخفيض التكلفة والوقت، إلى جانب الحفاظ على سرية المراسلات.

جـ_ التبادل التجاري: يسمح نظام التجارة الإلكترونية بالتبادل لأنواع معينة من السلع والخدمات، كالكتب والبحوث والرسوم الهندسية، وبرامج الحاسب الآلي والاستشارات؛ فيتم فيها التبادل التجاري بسهولة، من خلال تسليمها مباشرةً عبر الكمبيوتر؛ لإمكانية تحويل هذه السلع إلى أرقام؛ ليتولى المستهلك استلامها فوراً من خلال الشبكة، ثم طباعتها من جهازه الشخصي، دون المرور عبر المنافذ الجمركية، وتسمى بـ "تجارة السلع الرقمية"، أما بقية السلع والخدمات المادية؛ فيمكن نقلها بطريقة إلكترونية؛ لعدم إمكانية تحويل هذه السلع إلى تقنيات رقمية؛ فيلزم بعد إتمام الصفقة أن تتم عملية التبادل التجاري، بمرورها عبر الحدود الجمركية، وتسمى بـ "تجارة السلع المنظورة".

ع_ النقود الإلكترونية: وهي ضرورية لتسوية الالتزامات والحسابات الناشئة عن هذه الصفقة بين أطراف العملية، من خلال شبكة الإنترنت.

٣_ أدوات التجارة الإلكترونية:

يوجد مجالات متعددة يمكن أن تُمارس من خلال التجارة الإلكترونية، وذلك بفضل الأدوات المتقدمة والمتعددة، التي أصبحت متاحة في مجال التجارة الإلكترونية، ومن أهم هذه الأدوات ما يلي:

أ_ بطاقات الدفع الإلكتروني (النقود الإلكترونية):

هناك نوعين من بطاقات الدفع الإلكتروني لابدّ من توضيح الفرق بينهما:

النوع الأول: بطاقات الائتمان "Credit Card":

هي بطاقات للدفع الإلكتروني، تصدرها كافة البنوك لكافة عملائها، بشرط امتلاك حساب بنكي، يمكن لجميع حاملي تلك البطاقات التسوق والشراء عبر الإنترنت، ومن ثم الدفع بواسطتها؛ حيث يقوم البنك المصدّر لتلك البطاقات، بتوفير مبلغ مالي على هيئة قرض لحساب العميل، يمكنه من خلاله الدفع لمشترياته، ومن ثم يقوم بالسداد لاحقاً، خلال المدة المتفق عليها، بدون تسديد أي فوائد على الإطلاق، ويطلق على عملية التسوية بين البنوك الأطراف فيها اسم، نظام الدفع الإلكتروني، والذي تقوم بتنفيذه المنظمات العالمية الراعية للبطاقة،^(١) وذلك تماماً مثل البطاقات مسبقة الدفع.

النوع الثاني: البطاقات مسبقة الدفع "Prepaid Card"

وتعرف أيضاً باسم "البطاقات المدفوعة مسبقاً"، وهي عبارة عن بطاقات للدفع الإلكتروني، تمكّن حاملها من الدفع لمشترياتهم إلكترونياً من أي مكان وفي أي وقت، دون الحاجة إلى امتلاك حساب بنكي.

وتصدر بطاقات مسبقة الدفع عن كافة البنوك، ولكن لابدّ لحاملها بأن يقوم بإيداع بشكل مسبق لمبلغ من المال، حتى يتمكّن بعد ذلك من استخدام البطاقة والدفع الإلكتروني لأي منتج أو خدمة يريد الحصول عليها عبر أي متجر أو موقع إلكتروني في العالم، يتيح الدفع الإلكتروني ببطاقات الدفع المسبق.

^١ - د. أيمن عبد الحفيظ ، حماية بطاقة الدفع الإلكتروني، بدون ناشر، ٢٠٠٧، ص ٩.

ب_ الخدمات المصرفية الإلكترونية:

يتمّ إتمام معظم الصفقات المالية إلكترونياً، ويعدّ إتمام الخدمات المصرفية إلكترونياً من أقدم المجالات في التجارة الإلكترونية، وهي تتقدم بشكل متزايد.

هذا ويلاحظ قلّة البنوك الدولية العالمية الرئيسية التي تقدّم الخدمات المصرفية بصورة مباشرة، ولكن من المتوقع أن لا يستمر هذا الوضع كثيراً؛ حيث أن تكلفة إتمام الصفقة بالطريقة التقليدية تقدّر بأكثر من مئة ضعف تكلفة الإنترنت، وفي هذا الإطار؛ فإنه يتمّ تعديل الكثير من الاستشارات المالية والخدمات الشخصية؛ بحيث تتلاءم مع التسليم الإلكتروني، وتعدّ الولايات المتحدة من أكبر الدول التي يتم فيها الاعتماد على الكروت الإلكترونية في إتمام الصفقات عموماً.^(١)

٤_ مجالات التجارة الإلكترونية

اتفقت معظم الدراسات على أن مجالات التجارة الإلكترونية يمكن تصنيفها من حيث طبيعة المعاملات على النحو الآتي:

أ_ التعاملات فيما بين الشركات؛ وهو البيع والشراء بينها، وأغلب معاملات التجارة الإلكترونية تنصبّ تحت هذا التصنيف، وفي مجملها هي أنظمة معلومات، وتعاملات للأسواق الإلكترونية فيما بين الشركات.

ب_ التعاملات فيما بين الشركات والمستهلكين؛ وهو بيع المنتجات والخدمات من الشركة للمستهلك، وتتمّ معاملاتها عن طريق تجار التجزئة عبر الإنترنت، وتعدّ شركة أمازون المعروفة ببيع الكتب ضمن هذا التصنيف.

^١ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١٨٩.

جـ_ التعاملات فيما بين المستهلك والمستهلك، وفي ظلّ هذا التصنيف؛ فإن المستهلك يبيع مستهلكاً آخرأ بصورة مباشرة.

ء_ التعاملات فيما بين المستهلكين والشركات، ويضمّ هذا التصنيف الأفراد الذين يقومون ببيع منتجات أو خدمات للشركات، والجدير بالذكر أن الاهتمام-خاصة في الدول المتقدمة التي نشأت فيها التجارة الإلكترونية، وكذلك على صعيد المنظمات الدولية- قد انصب على النوعين الأول والثاني.^(١)

ثانياً: التجارة الإلكترونية وأهمية التنسيق الضريبي بين الدول:

تمثّل التجارة الإلكترونية النتيجة المباشرة لاستثمار الطاقات الذهنية والقدرات الفكرية للعنصر البشري؛ حيث يتمّ عرض صفحات على الإنترنت، تعرض فيها المؤسسات والشركات المختلفة منتجاتها من سلع وخدمات، وتستخدم كل الفنون وأدوات العرض الحركي، التي تتيحها تقنيات الكمبيوتر والتطبيقات الملحقة به؛ بحيث توضح خصائص المنتجات ومزاياها، وتتيح للمستثمرين فرص استعراض مزايا واستخدامات السلعة أو الخدمة، ثم يتم الاتصال بين البائع والشاري عن طريق شبكة الإنترنت، باستخدام البريد الإلكتروني، والحقيقة أن التجارة الإلكترونية تُعدّ إحدى الأساليب والنظم الحديثة في إتمام المعاملات والصفقات التجارية وتنفيذها.

ومن القضايا المهمة والمتعلقة بالتجارة الإلكترونية؛ قضية فرض الضرائب على الأرباح الناتجة عن ممارسة هذه التجارة من جهة وعلى الاتفاق الناتج عن تداول السلع والخدمات المتداولة إلكترونياً؛ حيث تكمن خطورة هذه القضية في أن عقد الصفقات

^١ - د. نهال أحمد الجندي، دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على اختيار استراتيجية التسعير في شركات التجارة الإلكترونية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثاني والعشرون، ٢٠٠٤، ص ٢٧٦.

التجارية من خلال الوسائط والوسائل الإلكترونية؛ جعل في مقدور كل من البائع والشاري إبرام الصفقات التجارية، دون الحاجة إلى وجود منشأة ثابتة يمكن الاستناد إليها في فرض الضريبة، ويثير هذا الوضع مشكلة إمكان فرض الضريبة المستحقة على هذه الصفقات تبعاً لأسس فرضها على التجارة التقليدية، سواءً على المستوى المحلي أو الدولي؛ ولذا فإن فكرة الوجود المادي للمنشأة الدائمة، والتي هي أساس مشروعية فرض الضريبة على الدخل، غير موجودة أصلاً في التجارة الإلكترونية، لذا لا بدّ من طرح سؤال هنا ألا وهو: ما الدليل الذي يمكن الاعتماد عليه لتحديد أساس فرض الضريبة على دخل تلك المنشأة على هذا النشاط المستحدث على المستوى العالمي؟^(١)

إن الهيكل القانوني والتشريعي الحالي لا يلبي احتياجات ومتطلبات العمل بالأعمال الإلكترونية في كل أبعادها وتطبيقاتها؛ فضمن إطار هذا النوع نجد العديد من التحديات التي يجب التعامل معها والحد من آثارها السلبية ومنها:

- المعلومات، وخصوصية التعامل مع الجانب الشخصي والسري منها.
- الإجراءات والقواعد الخاصة بالأمان في التعامل الإلكتروني.
- حقوق الملكية الفكرية والنشر الإلكتروني، وحقوق النسخ والنشر وعموماً والممارسات التجارية الحديثة الأخرى.
- التعامل المصرفي عن بعد، وإجراءات التوقيع الإلكتروني.
- جمود الأنظمة الضريبية، وبعده ذلك التحدي الأهم الذي يواجهه التجارة الإلكترونية العربية في المجال الضريبي كالتالي :

(١) د. صالح محمد حسني محمد ، دراسة تحليلية لدور النقود الالكترونية والعمليات المصرفية الالكترونية لدعم تنمية الصادرات، المؤتمر السنوي الرابع لكلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، مصر، ٢٠٠٣، ص ٨٨٨.

- التجارة الإلكترونية غير منظورة، وبالتالي يسهل تهريب عوائدها.
- صعوبة الحصر وتحديد المجتمع الضريبي للتجارة الإلكترونية.
- صعوبة تتبع وفهم المعاملات التي تتم عبر شبكة الإنترنت.
- عدم وضوح مبدأ فرض الضرائب بشكل واضح التطبيق على التجارة الإلكترونية سواء كانت على الدخل أم على الانفاق.
- تطبيق القواعد التقليدية على التجارة الإلكترونية والذي يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي دولي.
- قصور التشريعات الضريبية الحالية، وعدم وجود مستندات يمكن مراجعتها من قبل الإدارات الضريبية.
- عدم تطور الإدارات والكوادر الضريبية بما يلزم وطبيعة التجارة الإلكترونية، والقصور في مجال التعاون الضريبي الدولي على هذا النوع من التجارة.

ومن الجدير بالذكر أن العديد من المبادئ الضريبية السائدة، تحتاج إلى إعادة نظر بصورة تحقق مدى اتساق هذه المبادئ مع التغيرات التكنولوجية، ويشمل ذلك على سبيل المثال لا الحصر المبادئ التالية:

أ_ مبدأ إقليمية الضريبة: إذ تفرض الضريبة على الدخل الذي يتحقق داخل إقليم الدولة، بغض النظر عن جنسية المكلف، سواء تمّ ذلك عن طريق تواجد مادي للمنشأة في هذه الدولة، أو وكيل سلطة إبرام العقود أو عن طريق الدورة التجارية الكاملة (الشراء والبيع)، وقد يتحقق في الصفقة التي تبرم عن طريق الإنترنت هذه العناصر أو بعضها، أو لا يتحقق عندما لا يكون للمكلف منشأة فردية، أو وكيلاً مفوضاً، ومن ثم لا تتور مشكلة من ناحية هذا المبدأ.

وقد لا يتحقق أي من هذه العناصر، عند إنشاء منشأة في الخارج، ولا يكون لها وجودٌ ماديٌّ في الدولة الأخرى؛ فلا تستطيع الدولة أن تطالب بالضريبة على الدخل الذي يتحقق من مصادر داخل دولتها في هذه الحالة، ويعني ذلك تعرض معظم الدول النامية لخسائر ضريبية نتيجة لتطبيق هذا المبدأ في حالة صفقات الإنترنت؛ لذا يجب امتداد هذا المبدأ ليشمل المعلومات على شبكة الإنترنت، وليس قصرها على مفهوم التواجد المادي فقط.

ب_ مبدأ عالمية الإيراد: تفرض الدولة الضريبة على الدخل الذي يحققه المكلف الذي ينتمي إليها، بغض النظر عن مصدر تحقق الدخل، ولن يمنع تطبيق هذا المبدأ من إمكانية التهرب الضريبي، عن طريق إبرام صفقات الإنترنت؛ إذ يمكن للمكلف إبرام الصفقة في دولة لا يقيم فيها، ولا يحمل جنسيتها، بل إنه يستطيع إبرام صفقة عبر جهاز كمبيوتر صغير، ومع ذلك؛ فإن وطأة الآثار التي تترتب نتيجة إبرام الصفقة عبر الإنترنت تكون أقل عند تطبيق مبدأ عالمية الإيراد، عند تطبيق مبدأ الإقليمية.

إن الدول النامية ليس لديها إمكانية تطبيق هذا المبدأ؛ لما يتطلبه من ضرورة تواجد إدارة ضريبية على درجة عالية من الكفاءة لما تعانيه من قلة الكفاءة في هذا المجال، وتستخدم قاعدة بيانات حديثة ومطورة، وتلك المهارات الإدارية والفنية؛ ما يجعلها قادرة على التعامل مع الأنشطة الدولية، وهذا ما يصعب تحقيقه في بعض الدول، لما يتطلبه ذلك من أعباء مالية وإدارية ضخمة، ومن هنا تظلّ هناك صعوبة في فرض الضريبة على الربح المحقق من الصفقات عبر التجارة الإلكترونية.

ج_ مبدأ العدالة الضريبية: ويقصد به هنا اتساع مفهوم العدالة الضريبية على المستوى العالمي، بصورة تضمن تقليل حركة الأفراد والشركات من جانب، وعدم وجود اختلال

في أسعار الحصول على السلع نتيجة الوسيط الذي يتم تسليمها من خلاله من جانب آخر؛ فقد دأبت العديد من الدول على تقسيم الأنشطة المرتبطة بتحصيل الرسوم والضرائب بين عدة جهات متنوعة، كالجمارك والضرائب العامة على الدخل وضريبة المبيعات.

وبالنسبة للدخل الناتج عن الصفقات التي تتم من خلال شبكة الإنترنت، وإمكانية دخول السلع غير المادية دون العبور على المنافذ الجمركية؛ فهناك أحد حلين: إما إعفاء هذه السلع من الضرائب الجمركية، وهو ما يخلُ بمبدأ المساواة الضريبية، وإما فرض الضرائب الجمركية عند قيام مصلحة الضرائب العامة بالمراجعة السنوية لحسابات الشركات والمؤسسات، ويتمّ تحصيلها لمصلحة الجمارك، والاتجاه السليم في هذا الصدد يكون بتوحيد الجهات التي تقوم بتحصيل الضريبة، وتكامل أعمالها في المراحل المختلفة، وذلك لضمان الحصول على الإيرادات، وتحقيق العدالة الضريبية، بغض النظر عن الجهة التي تقوم بتحصيلها، من الناحية الوظيفية.

وفي إطار تزايد السلع المادية وتناميها، وتحول بعض هذه السلع إلى خدمات؛ فإن هذه المبادئ تحتاج إلى إعادة صياغة، بما لا يفرّق بين نشاط تجاري وآخر، بناءً على نوع السلعة المتداولة وتحول طبيعة المادة المطبقة عليها الضريبة إلى خدمة؛ حيث يمكن تغيير بعض أشكال السلع من الصورة المادية إلى الصورة الإلكترونية إلى غير طبيعتها، واختلاف المعاملة الضريبية عليها عند تحول طبيعتها إلى خدمة.^(١)

^١ - د. أبو بكر عبد العزيز البناء، المعاملة الجمركية والضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الإلكترونية المحلية والدولية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثاني والعشرون، ٢٠٠٤، ص ٥٤-٥٦.

وعلى الرغم من أن الطبيعة الفنية لشبكة الإنترنت تثير صعوبات عديدة في التنسيق الدولي في القواعد التي تحكمها؛ فقد حاولت الدول الأوروبية تجاوز هذه الصعوبات؛ بإصدار بعض التوجيهات التي تتضمن تنسيقاً لبعض المسائل القانونية المتعلقة بها.

ومن أمثلة هذه التوجيهات؛ ذاك الصادر عام ٢٠٠٠/ والمعروف باسم "توجيه التجارة الإلكترونية" وهو توجّه بخصوص تنظيم بعض المسائل القانونية المتعلقة بخدمة مجتمع المعلومات، وبصفة خاصة في التجارة الإلكترونية والتجارة عبر الإنترنت، ويوجد أيضاً التوجيه الصادر في ١٢/ يوليو ٢٠٠٢/ الخاص بحماية البيانات الشخصية، وحماية الخصوصية في مجال الاتصالات الإلكترونية.^(١)

ويتبين لنا مما سبق؛ أن التجارة الإلكترونية بما لها من خصائص تميزها عن التجارة التقليدية؛ تتطلب معاملة ضريبية تختلف عن تلك التي تتعامل مع التجارة التقليدية، وأن هذه المعاملة يجب أن تتصدى للصعوبات والمشكلات التي تفرضها طبيعة التجارة الإلكترونية المختلفة عن طبيعة التجارة التقليدية، والتي تعمل عبر الإنترنت، وغيره من تقنيات الاتصال الحديثة، متجاوزةً حدود الدول، ومتخيلةً عن ضرورة الوجود المادي للبائع أو من يمثله في دولة المستهلك، ومهددةً الإيرادات الضريبية للعديد من الدول، وخاصةً النامية منها، والتي من المتوقع أن تخسر كثيراً من هذه الإيرادات إذا ما بقيت قواعدها الضريبية التقليدية هي المطبقة على هذا النوع الجديد من مزاوله النشاط وتحقيق الدخل.

^١ - د. شريف محمد غنام، التنظيم القانوني للإعلانات التجارية عبر شبكة الانترنت، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٨، ص ١٢.

ويتجلى دور تنسيق السياسات المالية والضريبية في حفز وتنمية التجارة الإلكترونية فيما يلي:

أ_ إصدار التشريعات اللازمة لضبط التعامل داخل مجال التجارة الإلكترونية، وذلك لمنع التدليس والغش، ومنع الاحتكار، وحماية الأسرار الخاصة للمنتجين والمستهلكين، ويؤدي كل ذلك بالضرورة إلى توفير الثقة والطمأنينة لكل المتعاملين في مجال التجارة الإلكترونية.

ب_ تنسيق السياسات الضريبية بين الدول على النحو الذي يمنع معه الازدواج الضريبي، ويحثّ التجارة الإلكترونية من جهة أخرى على النمو والازدهار.

ج_ إحكام الرقابة على المعاملات التجارية التي تتم عبر التجارة الإلكترونية، وذلك عن طريق تدريب الكوادر اللازمة والقادرة على العمل في هذا المجال، مع ضرورة ضبط مواصفات السلع ومستوى أداء الخدمات مع المواصفات الدولية؛ اتساقاً مع أحكام اتفاقية "منظمة التجارة العالمية"^(١)، وذلك لحماية الدول من المنافسة الأجنبية.

د_ وضع الاستراتيجيات اللازمة لنشر التقدم التقني والتكنولوجي، واستحداث الطرق الفنية للإنتاج والخبرات الإدارية المتقدمة، وذلك للدخول إلى مستوى التجارة الإلكترونية برتبة تضاهي المستويات العالمية السائدة في هذا المجال؛ حتى تتمكن الدول من تحقيق مكان ملائم لها على الساحة الدولية.

(١) "منظمة التجارة العالمية" (WTO): هي منظمة عالمية مقرها مدينة جنيف في سويسرا، مهمتها الأساسية ضمان انسياب التجارة بأكبر قدر من السلاسة واليسر والحرية، وهي المنظمة العالمية الوحيدة المختصة بالقوانين الدولية المعنية بالتجارة ما بين الدول، وتأسست هذه المنظمة عام ١٩٩٥/.

هـ_ تنسيق وتنظيم عملية منح حوافز ضريبية لتشجيع التجارة الإلكترونية؛ إذ تُعدُّ هذه الحوافز جزءاً من خططٍ عامة لتسجيل البحوث والتنمية، أو إنشاء مشروعات ذات تقنية عالية، وصناعة الحاسبات الآلية، والبرامج المرتبطة بها.

وبناءً على ما تقدم؛ فإن التجارة الإلكترونية تُعدُّ ذات أهمية كبرى، تتمثل فيما يلي:

أ_ تُعدُّ وسيلةً متميزة وغير مسبقة للوصول إلى أسواق العالم جميعها في وقت واحد، بأقل النفقات؛ حيث تساعد البائعين على تخطي حواجز المسافات، والوصول إلى أسواق بعيدة ومتنوعة ومتعددة.

ب_ إحداث فرص عمل جديدة، وتقليل الأعمال الورقية، وسهولة نقل المعلومات بين البائع والمشتري، وتقليل الأخطاء والتكلفة.

ج_ تحويل قطاع الأعمال من اقتصاد صناعي إلى اقتصاد معلوماتي، بدون حدود سياسية وجغرافية.

د_ تُعدُّ وسيلة فعّالة للقيام بعقد الصفقات بين المتعاقدين عن طريق الاتصال الإلكتروني، وبذلك فهي تسغني عن المستندات الورقية، وما تستلزمه من نفقات.

هـ_ تساهم في تنظيم عمليات المشروعات، وتحقيق أهدافها عن طريق القضاء على التأخير في إصدار القرارات الإدارية، ومنع الأخطاء، وتخفيض التكاليف الإدارية للتحقق وجباية الضريبة.

و_ تغيير صور الشركات، وتحويلها من شركات ضخمة مترهلة تعاني من تعقد الهياكل التنظيمية، وكثرة أعداد العاملين فيها، إلى شركة صغيرة الحجم، يعمل فيها عدد

قليل من العاملين، يتمتعون بمستويات معرفية ومهارية عالية، في عصر التجارة الإلكترونية.

ز_ تساعد الشركات على اتباع نظم التصنيع الحديثة؛ التي تتم بمساعدة الكمبيوتر، من حيث تعقب عمليات التشغيل وأسلوبه، وعمليات التحكم والرقابة، وتخطيط الاحتياجات من المواد وموارد التصنيع.^(١)

وفي نهاية هذا الفرع يتضح لنا وفقاً لما نرى، أن تحديات التجارة الإلكترونية أمام التنسيق الضريبي تتمثل في ما يلي :

- اختفاء الوثائق الورقية في هذه المعاملات، حيث تتم كافة المعاملات بشكل إلكتروني.
- عدم إمكانية تحديد هوية المتعاقدين؛ حيث تتاح شبكة الإنترنت للمنشآت التجارية بكفاءة من أي مكان في العالم.
- إمكانية تسليم المنتجات إلكترونياً، وغياب العلاقة المباشرة بين الأطراف المتعاقدة.
- اختلاف التوقيت الزمني أيضاً بين مكاني البائع والمشتري.

كل هذه المشكلات تظهر أمام الإدارات والتنظيمات التشريعية لملاحقة هذه النوعية من التجارة، وإمكانية خضوعها للضرائب؛ مما يستلزم معه ضرورة التنسيق على المستوى الدولي، بوجود اتفاقيات لمعالجة المسائل الضريبية التي تثار في مجال التجارة الإلكترونية، الأمر الذي يأتي معه أهمية التنسيق الضريبي في هذا المجال بين الدول.

^١ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١٨٧.

الفرع الثاني

العلاقة بين التكامل الاقتصادي وعملية التنسيق الضريبي

تعد عملية التكامل الاقتصادي من أهم الظواهر وأكثرها تعقيداً في العالم المعاصر؛ وأساسها الموضوعي هو شيوع الأهمية في الحياة الاقتصادية؛ والتي تتمثل في العملية المكثفة لتطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية بين الدول والشعوب.

وما ينبغي أن ندركه عن عملية التكامل الاقتصادي؛ أنها تعني إقامة تجمّعات اقتصادية دولية كبرى فيما بين بلدان متجانسة من حيث النظام الاجتماعي والاقتصادي، وبداخلها تعمل عوامل اقتصادية معيّنة؛ تساعد على توزيع أكثر رشداً للطاقات والموارد الطبيعية والبشرية؛ بهدف تنمية أكفأ لقوى الإنتاج وعدالة أكبر في علاقة الإنتاج؛ فالتكامل الاقتصادي هو الاتجاه الدافق لتطور العلاقات الاقتصادية الدولية في عصرنا الراهن، وبغض النظر عن نجاح التجارب في البلدان النامية أو فشلها؛ فإن قوى عديدة داخلية وخارجية تدفع كافة بلدن العالم إلى التكامل؛ فالتكامل ظاهرة موضوعية رأسمالية واشتراكية ونامية في وقت واحد؛ حيث تفرض هذه النظرية نفسها على مستوى العالم كله وبغض النظر عن أساليب أو طرق الإنتاج السائدة.^(١)

أولاً- دور الضريبة في تحقيق التكامل الاقتصادي:

تمارس الضرائب وظيفتها في بناء التعاون الإنساني، باستخدام كافة أنواع الضرائب المباشرة وغير المباشرة، وبالتنسيق بين السياسات الضريبية المختلفة، على المستويات الإقليمية والعالمية؛ على أن الخطوات الأولى تبدأ عادةً في هذا المجال

^١ - د. فؤاد مرسي، فصول في التكامل الاقتصادي العربي، العربية للدراسات والنشر، القاهرة، ١٩٨٥، ص ٢٢٣.

بتوحيد سياسات الضرائب الجمركية، ثم يتم تحقيق التنسيق بين كافة سياسات الضرائب الأخرى في المراحل التالية، ويتطلب لقيام الضريبة بوظيفتها في تحقيق هذا التنسيق والتكامل؛ إجراء دراسات دقيقة؛ تستهدف تحقيق الأهداف المنشودة بنجاح، دون التعرض لأية هزات عنيفة قد تؤثر في الاقتصادات الوطنية، وعلى المستوى الإقليمي التكامل.

وتُعدّ الضرائب من أهم بنود الإيرادات في الدول المتقدمة والنامية على حدّ سواء، وقد اهتمت التكتلات الاقتصادية بالتنسيق الضريبي؛ باعتباره مصدراً مهماً من مصادر الإنفاق العام، ويُعدّ التنسيق الضريبي الخطوة الأولى في التنسيق المالي، ويليه تنسيق الإنفاق العام كخطوة لاحقة، ومنها إلى تحقيق التكامل المنشود.^(١)

هذا وتلعب الضريبة دوراً مهماً في إنجاح عملية التكامل الاقتصادي؛ حيث تدخل في جميع مراحل التكامل المختلفة؛ بدايةً من نظام التجارة التفضيلي أو نظام المعاملة التفضيلية، وصولاً إلى مرحلة الاندماج الاقتصادي الكامل أو التكامل التام؛ لذلك نجد أن جوهر إرساء أي مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي؛ مبنيٌّ على إزالة القيود والفروض المالية التي تُفرض على أوجه التبادل التجاري المختلفة، وبطبيعة الحال؛ تُعدّ الضرائب والرسوم الجمركية من أهم العوائق المالية أمام أي عملية تبادل تتم بين دولتين، وعلى ذلك؛ فإن أهمية التنسيق الضريبي بين دول التكتل الواحد تنشأ من أن إنجاح عملية التنسيق هذه تؤدي بالتأكيد إلى فرصة وجود تكتل أو تكامل اقتصادي قوي، متناسق، وناجح؛ كما وإن للضريبة دوراً مهماً فيما يسمى "برنامج الإصلاح الاقتصادي" حيث تُعدّ الضريبة من مكوناته الأساسية، وتدعو عمليات الإصلاح إلى

^١ - د. حسني على خريوش، مرجع سابق، ص ٢٠.

مزيد من التحرر الاقتصادي، والاتجاه نحو التكامل والاندماج للاقتصاديات القومية للدول النامية في الاقتصاد العالمي.

المجال الضريبي وما يتطلبه في المرحلة القادمة لدفع عملية التكامل الاقتصادي:

في ظلّ المشكلات الاقتصادية والمالية، والمتغيّرات الداخلية والخارجية واسعة النطاق التي تشهدها المرحلة الراهنة، وما للمجال الضريبي هنا من دور؛ يجب التنسيق بين الدول في النطاق الإقليمي، والتنسيق على الصعيد الدولي على نحو يحقق التعاون، ويبني صرح التكامل؛ لمواجهة هذه المشكلات المختلفة، ويعظّم من عائد الإمكانات والموارد العالمية المتاحة، وتستثمر هذه الإمكانيات والإيجابيات الكثيرة التي تتركز بها الساحة الدولية؛ خاصةً في مجال جذب عوامل الإنتاج التي تفتقر إليها، وفي مقدمتها رأس المال، والتكنولوجيا المتقدمة، وأساليب الإنتاج الحديثة، حتى تحقق التنمية المنشودة على أرضها؛ ثم ينعكس كل هذا التعاون والتضامن والتكامل البناء على المجتمع الإنساني.^(١)

وعلى الرغم من سرعة التقلّبات وشِدّة التغيّرات التي يتّصف بها الاقتصاد العالمي في الوقت الراهن، سواءً في الأنظمة الاقتصادية أو في السياسات التجارية المطبّقة من الدول المتخلّفة؛ فقد سعت الدول النامية والمتقدّمة على السواء نحو تحقيق مصالحها الاقتصادية والقومية؛ من خلال الاختيار بين البدائل المتعدّدة؛ خاصةً من خلال السياسات المالية والضريبية والتجارية والنقدية، الأمر الذي جعل معظم الدول تتجه إلى

^١ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١١٢.

محاولات التصحيح الشامل لبرامجها التجارية والمالية والضريبية والنقدية، وذلك تماشياً مع حركة التوسع في العلاقات الاقتصادية الدولية.^(١)

ولا يكفي هنا أن تحسّن الدولة اختيار السياسات الضريبية الملائمة لظروف مجتمعها، وأن تُصاغ لتطبيق هذه السياسات تشريعات مدروسة؛ مالم يقابل ذلك إدارة ضريبية جيدة؛ تطبّق تلك التشريعات بكفاءة ونزاهة، ويكون دورها الرئيس دعم ثقة المجتمع في أهمية الإذعان للقانون الضريبي لصالح الجماعة ككل، وألا يقتصر دورها على جباية الضريبة؛^(٢) فالواقع أن الإدارة الضريبية هي من الإدارات التي تحتاج إلى الإصلاح الدائم؛ إذ أن تحسين فعالية الإدارة الضريبية هو من متطلبات العصر، حتى تستطيع أن تؤدي واجباتها ومهامها المخوّلة لها بدقة وإحكام، مع الاهتمام بالتكوين المهني السليم لرجال الإدارة، والعمل على تحسين العلاقة بينها -كإدارة ضريبية تمثل جهة الدولة- وبين المكلف.

لذلك نستنتج أن لإعادة تصحيح السياسة المالية والضريبية دور هام في إنجاح عملية التكامل الاقتصادي، ويتجلى هذا الدور فيما يلي :

- ١_ تحسين الإدارة الضريبية، ورفع كفاءتها، والتنبّث من صحة تنفيذها للنظام الضريبي القائم، قبل أن تتجه إلى تقييم تشريعاتها الضريبية وتغييرها.
- ٢_ معالجة الزيادة غير الرشيدة في النفقات العامة، والذي يؤدي عدم معالجتها إلى عدم التوازن بين جانبي الإيرادات والنفقات العامة، وزيادة عجز الموازنة؛ مما يسبب

١- د. إيهاب محمد يونس، قضايا اقتصادية معاصرة، بدون ناشر، ٢٠٠٨، ص ٤٩.

٢- د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١١٣.

أزمة اقتصادية لتلك الدول؛ مما يستوجب على هذه الدول معالجة النظام الضريبي وسياساتها المالية.

٣_ يجب على الدول المتخلفة أن تعمل على إزالة العوائق الضريبية، وأن تقوم بدراسة النظم الضريبية للدول المصدرة لرأس المال؛ حتى تستطيع جذب حركات الاستثمار إليها.

٤_ مواكبة الأحداث الاقتصادية من خلال إعادة هيكلة النظام الضريبي؛ ليصبح أكثر ملائمة مع غيره من النظم الضريبية للدول الأخرى.

ثانياً: الربط بين درجات التكامل الاقتصادي والتنسيق الضريبي:

تتعامل نظرية التنسيق الضريبي مع كافة درجات التكامل الاقتصادي بين الدول؛ فالتنسيق الضريبي هو أداة محكمة في جميع درجات وأشكال التكامل الاقتصادي وذلك على النحو التالي:

١_ التنسيق الضريبي المطلوب لتحقيق منطقة التجارة الحرة:

يعمل التنسيق الضريبي في هذه المنطقة التكاملية بشكل جزئي، وذلك يتم عن طريق الاتفاق بين دول المنطقة الحرة على إلغاء كافة القيود الجمركية على حركة السلع والخدمات مع احتفاظ كل دولة عضو في هذه المنطقة بتعريفاتها الجمركية تجاه بقية دول العالم، فإن نجاح هذه المنطقة في تحقيق أهدافها مرهون بمدى إمكانية تنسيق السياسات المالية والضريبية بين تلك الدول، والتي يختلف مضمونها باختلاف المدخل التكامل (المدخل الإنتاجي والمدخل السلعي).

٢_ التنسيق الضريبي المطلوب لتحقيق الاتحاد الجمركي:

فالتنسيق المطلوب تطبيقه في هذه المرحلة التكاملية، هو :

أ_ تبني الدول في هذه المنطقة التكاملية الاقتصادية تعريف جمركية واحدة تجاه التجارة الخارجية من دول العالم الخارجي.

ب_ إزالة القيود التعريفية وغير التعريفية الجمركية في وجه التجارة البينية بين الدول الأعضاء.

وتطبق هذه السياسات بين الدول الأعضاء بشكل تدريجي، لضمان نجاح هذه المنطقة التكاملية.

٣_ التنسيق الضريبي المطلوب لتحقيق السوق المشتركة:

تظهر عملية التنسيق الضريبي في منطقة السوق المشتركة بصورة أكبر وأعمق من الصور السابقة، ويتمثل التنسيق الضريبي في هذه المنطقة بالمظاهر التالية:

أ_ التنسيق بين الضرائب غير المباشرة من أجل تحقيق حرية حركة السلع والخدمات فيما بين الدول الأعضاء.

ب_ تطبيق تعريف جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي.

ج_ إلغاء القيود على حركة عناصر الانتاج (العمل، رأس المال) فيما بين دول السوق، لتشكل بذلك هذه الدول سوقاً واحدة يتم من خلالها انتقال السلع والخدمات والأشخاص و رؤوس الأموال بحرية تامة، من خلال التنسيق بين ضرائبها المباشرة وخاصةً ضرائب الشركات فيما بين دوله.

٤_ التنسيق الضريبي المطلوب لتحقيق الاتحاد الاقتصادي

في هذه المرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي المتقدمة يعمل التنسيق الضريبي بصورة أكبر وأشمل من الصورة السابقة، ومن مظاهر ذلك:

أ_ التعمق في درجة التنسيق الضريبي بين دوله سواء في ضرائبها المباشرة أم غير المباشرة.

ب_ تنسيق السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية، هذا إلى جانب السياسات الاجتماعية والضريبية الأخرى والتي تتمثل في التشريعات والنظم الضريبية.

٥_ التنسيق الضريبي المطلوب لقيام الوحدة الاقتصادية:

ويظهر التنسيق هنا بالإضافة إلى ما تتميز به مرحلة الاتحاد الاقتصادي من تنسيق للنظم والسياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والضريبية، فتصل نظرية التنسيق الضريبي في هذه المرحلة إلى ذروتها، حيث تعمل توحيد تام للسياسات الاقتصادية بين الدول الأعضاء، وتعمل أيضاً في إيجاد عملة نقدية موحدة يجري التعامل والتداول بها بين بلدان ودول منطقة التكامل الاقتصادي.

ويتضح لنا مما سبق أن تنسيق السياسات الضريبية بين دول التكتلات الاقتصادية يلعب دوراً مهماً في تحقيق التكامل الاقتصادي بين الدول لأهدافه؛ إذ أن علاقة تأثير متبادل بين التنسيق الضريبي والتكامل الاقتصادي قائمة على الدوام، فكما أن الأخير يصبح أقوى عند التنسيق الضريبي، فإن نطاق التنسيق الضريبي وأولوياته يحددها مدخل التكامل المطلوب تشكيله بين الدول ودرجته.

وعلى ذلك فالدول العربية لا تحتاج إلى إنشاء كيانات وأجهزة تكاملية جديدة بل تحتاج إلى الاهتمام أكثر بالمدخل الانتاجي للتكامل، كما تحتاج إلى تطبيق عملية التنسيق الضريبي بالصورة التي تتناسب مع المرحلة التكاملية المراد تنفيذها، فسياسة التنسيق الضريبي سوف تجعل من السوق العربية المشتركة أو منطقة التجارة الحرة العربية حقيقة وأمر واقع وليس مجرد كيانات قليلة التأثير في الهياكل الاقتصادية العربية، كما تحتاج إلى تسريع وتائر التنمية فيها.

ثالثاً: المجال الضريبي والوضع العربي:

تحاول معظم الدول العربية تحسين الإجراءات الإدارية المعمول بها في مجال الضرائب والجمارك وتنظيمها؛ والتي تتصل بآلية الجباية والتحصيل، إذ اشتملت هذه الإجراءات توحيد المعدلات الضريبية وشرائح التعرفة الجمركية؛ بالإضافة إلى تقليل التشوهات في فرض الضرائب التي تؤثر بشكل مباشر في الأسعار، كما عملت على تحسين القواعد التشريعية الضريبية وتنظيمها؛ وذلك من خلال زيادة الحوافز عبر إصلاح نظامي الضرائب على الدخل، وأرباح الشركات؛ خصوصاً في مجال الأنشطة الإنتاجية؛ وذلك بهدف خلق المناخ المناسب للاستثمار الخاص، وزيادة تدفق رؤوس الأموال إلى الاقتصاد المحلي.^(١)

ونتيجةً لتعديلات الدول العربية والإصلاحات الضريبية؛ فقد بينت المؤشرات الضريبية ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية في جميع الدول العربية؛ مما يدل على مرونة النظم الضريبية وتحسنها خلال أعوام الإصلاح؛ خاصةً في الدول التي تعتمد على الإيرادات الضريبية مصدراً مهماً لها. وبلاحظ أن النمو المرتفع في الإيرادات

^١ - د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ١١٧.

الضريبية حدث بشكل متوازن، وكانت نتيجة هذه الإصلاحات التي قامت بها غالبية الدول العربية؛ ترشيد الإعفاءات الضريبية، وإزالة التشوهات، والتحول نحو الضرائب غير المباشرة على الاستهلاك.^(١)

وخلاصة القول أن نظرية التنسيق الضريبي تُعدّ من أهم تطبيقات السياسات المالية المعاصرة؛ خصوصاً فيما يتعلّق بمسألة التعاون الضريبي الدولي؛ في الوقت الذي يشهد العالم العديد من التطورات على الصعيدين السياسي والاقتصادي؛ والتي يتبعها تطورات تكنولوجيا ضخمة، أدت إلى وجود تنافس بين دول العالم، في محاولة لجذب الاستثمارات الأجنبية والمحلية إليها. والحقيقة أن هذه الدول تلجأ وبمفردها إلى ممارسات مالية وضريبية ضارة لدول الجوار؛ ما أدى إلى وجود تنافس ضريبي على من يقدم أعلى الحوافز والمميزات الضريبية؛ إذ أن هذه المنافسات أدت إلى هروب رؤوس الأموال والاستثمارات إلى دول ومناطق رمادية تسمى الملاذات الضريبية، في الوقت الذي تعاني فيه بعض الدول من رصدها لحركات التهرب الضريبي، وفقدتها جزءاً مهماً من إيراداتها الضريبية؛ فجاءت هذه النظرية لدرء كل هذه الآثار الناتجة عن الممارسات الضريبية الضارة ومواجهتها من جانب بعض الدول والمناطق. وحتى تنجح هذه النظرية في التطبيق بين دول بعينهم؛ لا بدّ من توافر عدة مقومات أساسية لقيام هذا التعاون؛ مثل الرغبة القوية، والإرادة السياسية في خلق مثل هذا التعاون، ووجود تلك الدول التي ترغب في تنسيق سياساتها المالية والضريبية تحت ظل التكامل الاقتصادي، بهدف ارتباط واعتماد أشكال ودرجات التكامل الاقتصادي بالسياسات الضريبية والمالية بشكل كبير.

^١ - التقرير الاقتصادي العربي الموحد، صندوق النقد العربي، ٢٠٠٨، ص ١١٦.

الفصل الثاني

تجارب التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي

واجهت عملية تطبيق التنسيق الضريبي العديد من المشكلات والتخوفات؛ نظراً لما ستؤثر عليه عملية التطبيق من تقلبات اقتصادية، وهنا برز دور السياسات المالية وخاصة فيما يتعلق بالقيود والتشريعات الضريبية لإنجاح عملية التطبيق، الذي يعد أحد أهم متطلبات تحقيق التكامل الاقتصادي في أي درجة من درجاته وأي شكل من أشكاله؛ بدءاً من أدنى درجاته وأشكاله؛ وصولاً إلى مرحلة الاتحاد الاقتصادي التام.

وعلى صعيد ذلك؛ فقد بدأ الاتحاد الأوروبي -باعتباره من أقوى الاتحادات الاقتصادية الموجودة على الساحة الاقتصادية الإقليمية والعالمية المعاصرة- في محاولات لتطبيق تلك النظرية؛ بدءاً من اتفاقية روما للسوق الأوروبية المشتركة عام ١٩٥٧/ حيث كانت الدول الأوروبية الموقعة على هذه الاتفاقية تملك نفس النظام الاقتصادي، ذو مستوى متقارب في درجة التصنيع؛ ما أدى إلى تحديد أثر الاختلاف في نوع النظام الاقتصادي في سياستها الاقتصادية، وبالتالي في سياستها الضريبية، وهذا ما قلل من أثر الاختلاف في درجة التقدم الصناعي في هذا المجال؛ مما انعكس إيجابياً وقلل من مدى تلك الاختلافات الضريبية فيما بينها، وعزز بعض القواسم المشتركة من حيث الشكل والمضمون بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛ وصولاً إلى تقسيمات هذا الهيكل، والقواعد التي تحكم كل ضريبة فيه لدى كل منها، وهذا ما جعل عتبة البدء بالتنسيق الضريبي فيما بين دوله، أفضل من عتبة البدء به من غيره من التجمعات الاقتصادية التكاملية الإقليمية، كما هو الحال لدى الدول العربية من حيث درجة الاختلافات الضريبية بين الدول أكبر.

وقد بذل الاتحاد الأوروبي جهوداً لتضييق الاختلافات الموجودة بين الأنظمة الضريبية؛ لتحديد أثارها السلبية في قيام السوق في معرض التنسيق بين سياستها الضريبية في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة؛ لتقويم الآثار الإيجابية لهذا التنسيق، ومعرفة مدى النجاح الذي حققه في تحييد أثر الضرائب السلبية في قيام السوق؛ بل وجعل الضرائب عاملاً مساعداً في تحقيقها واستمرارها وتعمقها؛ والذي تطوّر وتوسّع نطاقه مع انتقال العملية التكاملية الأوروبية من مرحلة إلى أخرى أكثر عمقاً، وذلك ما سوف نتعرض له في محاولةٍ لتقريب عملية التطبيق المتعلقة بنظرية التنسيق الضريبي، بالإضافة إلى بعض التجارب الاقتصادية الأخرى؛ حتى تستفيد منها معظم التكتلات الاقتصادية؛ والتي فشلت حتى الآن في تحقيق أدنى درجات هذا التكامل.

وقد ظهرت العديد من التجارب الفعّالة في إطار تطبيق التكامل الاقتصادي ونظرية التنسيق الضريبي، وتتمثل تلك التجارب في تجربة السوق الجنوبية المشتركة، بالإضافة إلى تجربة عربية إقليمية على مستوى محدود من الدول وهي تجربة مجلس التعاون الخليجي، ومحاولاتٍ عربية خجولة أخرى، وهذا ما سوف يتعرض له المبحث الثاني.

والحقيقة أن الغرض من عرض تلك النماذج يعود إلى ما لافته تلك التجارب من نجاحات كبيرة وغير مسبوقة في تطبيق منهج التكامل الاقتصادي، وتنسيق السياسات المالية؛ ما أدى إلى تزايد دور تلك التكتلات الاقتصادية يوماً بعد يوم في الوصول إلى أهداف التكامل الاقتصادي.

وبناء على ذلك يمكن تقسيم في هذا الفصل إلى مبحثين على النحو التالي:

المبحث الأول: تجربة التنسيق الضريبي الأوروبية.

المبحث الثاني: التنسيق الضريبي والتجارب الإقليمية.

المبحث الأول

تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي

يُعدُّ الاتحاد الأوروبي من أكبر التكتلات الاقتصادية في العالم وأكثرها تكاملاً من حيث البنى والهياكل التكاملية، ومن حيث الاستمرار في استكمال المسيرة التكاملية. وإنَّ فكرة توحيد أوروبا ليست بالفكرة الحديثة؛ بل راودت المفكرين والفلاسفة منذ القرن التاسع عشر، ولكن هذا الحلم تبدّد بفعل الحروب التي اجتاحت القارة خلال السنوات الماضية. وبعد الحرب العالمية الثانية؛ ظهر تصميم لدى الدول الأوروبية لوضع حدٍّ للكراهية والتنافس العالمي في أوروبا، وإيجاد وسيلةٍ لمنع حدوث الدمار الكبير، والخسارة في الأرواح الذي لحق بها؛ إذ قرّرت بأن أفضل طريقة للبناء والتعمير ومنع وقوع حرب أخرى؛ هي العمل معاً على إنشاء تجمّع يضم الدول الأوروبية؛ يكون قادراً على مواجهة المشاكل والصعوبات.

وتتميّز التجربة الأوروبية بأنها محصّلة محاولاتٍ متعدّدة من التجارب التي قادت إلى المنهج الذي يُبنى عليه التكامل الإقليمي بمعناه الشامل، من خلال المدخل الاقتصادي، وإسناد ذلك إلى قدرٍ ضخم من الدراسات النظرية في علمي السياسة والاقتصاد على حدٍّ سواء، ومن ثم فإن الاختبار الذي نجح في أوروبا يحمل في ثناياه - إلى حد كبير - الخصائص التي اتّسمت بها الدول الأوروبية في حقبة زمنية معيّنة، ولذلك فإن معالم التجربة - بل والأسس النظرية التي وضعت من أجلها - لا تتملّ بالضرورة منهجاً لا بديل عنه في كل مجموعات الدول، وتحت مختلف الظروف، والأرجح أن التجربة الأوروبية لو قرر لها أن تبدأ في مرحلة زمنية مغايرة، وتحت ظروف مختلفة؛ لكانت قد سلكت منهجاً مغايراً؛ بل إن التطور الزمني يخضع للقاعدة

نفسها، وهو لذلك يُعدُّ مثالاً للتغيّرات المواكبة للظروف، وليس أنموذجاً يحدّد الاقتداء به في كل الأوقات وجميع الأماكن دون تعديل.^(١)

وتُعدُّ السياسات المالية والاقتصادية داخل هذا الاتحاد من أهم الإجراءات والترتيبات التي قامت بها دول الاتحاد الأوروبي؛ حيث باتت تلك الدول مجتمعة على منهج واحد؛ وهو إجراء الإصلاحات والتدابير والصياغات التشريعية لملائمتها لسياسة هذا الاتحاد حتى بلغ صورته الحالية؛ وصولاً إلى مرحلة توحيد العملة بين هذه الدول ووجود سلطة فوق قومية تتصرف بأمر الاتحاد ككل.

وعلى ذلك تنقسم الدراسة في هذا المبحث إلى مطلبين على النحو التالي:

المطلب الأول: تجربة التكامل الاقتصادي الأوروبي وتطوراتها.

المطلب الثاني: التنسيق والسياسة الضريبية في الدول الأوروبية

^١ - د. محمد محمود الإمام، الجوانب المؤسسية والإدارية للتكامل الاقتصادي العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية إدارة البحوث والدراسات، جامعة الدول العربية، ١٩٩٨، ص ٤٢٧.

المطلب الأول

تجربة التكامل الاقتصادي الأوروبي وتطوراتها

يُعدّ عام ١٩٥١/ تاريخ ولادة فكرة الاتحاد الأوروبي؛ حيث تم تأسيس السوق المشتركة للفحم والصلب European Coal and Steel Community بين الدول الست المؤسسة (بلجيكا، جمهورية ألمانيا الاتحادية، فرنسا، إيطاليا، لوكسمبورج، هولندا)، وكان الهدف من إقامة هذا السوق عقب الحرب العالمية الثانية؛ تحقيق السلام بين الدول الأوروبية والدول المنتصرة والمهزومة وجميعهم على قدم المساواة، والتعاون من خلال المؤسسات المشتركة.^(١)

وبتاريخ ٢٥/ مارس ١٩٥٧/ قرّرت حكومات هذه الدول الست توسيع هذا التعاون ليضم مجالات أخرى؛ وذلك حين وقّعت تلك الدول على اتفاقية روما، وقد استندت هذه الاتفاقية على عمل المجموعة الأوروبية للفحم والصلب، وشكّلت هيئتين دوليتين أخريين: أحدهما المجموعة الاقتصادية الأوروبية والأخرى المجموعة الأوروبية للطاقة الذرية، لتعمل جنباً إلى جنب مع المجموعة الأوروبية للفحم والصلب.^(٢)

وفي عام ١٩٧٣/ توسّعت المجموعة الاقتصادية الأوروبية لتضم الدانمارك، والمملكة المتحدة، وإيرلندا، وفي عام ١٩٧٥/ تم إنشاء الصندوق الأوروبي للتنمية الإقليمية.

^١ - د. أحمد الكواز، التجارة الخارجية والتكامل الاقتصادي الإقليمي، منشورات جسر التنمية، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الدول العربية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد ٨١، ٢٠٠٩، ص ٢٠.

^٢ - محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٣٢٨.

وقد شهد عام ١٩٧٩/ خطة حاسمة إلى الأمام بالنسبة للجماعة الأوروبية، مع إجراء أول انتخاب للبرلمان الأوروبي بالاقتراع العام المباشر لشغل /٤١٠/ مقعداً، وتجري هذه الانتخابات مرة كل خمس سنوات.^(١)

وفي عام ١٩٨١/ انضمت اليونان للمجموعة الأوروبية، وفي عام ١٩٨٦/ انضمت البرتغال وإسبانيا، وفي العام نفسه دخل القانون الأوروبي الموحد حيّز التنفيذ؛ ليُزيل التجارة المصطنعة ما بين الدول الأعضاء؛ لكي تتمكن البضائع ورؤوس الأموال والخدمات وكذلك الأفراد من التنقّل والعيش والعمل بحرية، دون قيود في أي من الدول الأعضاء، كما بدأ إصدار جوازات السفر الأوروبية.

وفي تاريخ ٩/ نوفمبر /١٩٨٩/، تم سقوط جدار برلين؛ والذي غيّر الشكل الأساسي لاقتصاديات العديد من الدول؛ حيث جعلها تتجه نحو الإصلاحات الاقتصادية واتخاذ سياسة تحرير وإلغاء القيود على حركات التجارة.

وفي عام ١٩٩١/، كانت الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي تعمل على التفاوض بشأن معاهدة جديدة للاتحاد الأوروبي، لوضع حجر الأساس للسياسات الخارجية والأمنية، وتوثيق التعاون بشأن العدالة، وإنشاء الاتحاد الاقتصادي والنقدي؛ بما في ذلك إصدار عملة واحدة، وقد تمّ اعتماد هذه المعاهدة من قبل المجلس الأوروبي، وتمّ التوقيع عليها من قبل قادة الدول الأوروبية في ماسترخت ١٩٩٢/٢/٧، والتي دخلت حيّز التنفيذ في ١/١١/١٩٩٣^(٢)

^١ - د. أحمد الكواز، مرجع سابق، ص ٢١.

^٢ - د. مجدي محمود شهاب، الوحدة النقدية الأوروبية "الإشكاليات والآثار المحتملة على المنطقة العربية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، ١٩٩٨، ص ٦٩.

وقد عبّدت اتفاقية ماسترخت الطريق أمام دول أوروبا الشرقية من الانضمام للاتحاد الأوروبي، وفي /١٩٩٥/ انضمت كل من النمسا والسويد وفنلندا؛ ليرتفع عدد أعضاء الاتحاد الأوروبي إلى /١٥/ دولة عضو.

وبتاريخ /١/ يناير /١٩٩٩/، تمّ اعتماد اليورو في المعاملات، في حين أن العملات الورقية والمعدنية صدرت بعد ذلك بثلاث سنوات في /١٢/ دولة عضو، وتمّ الاستغناء عن العملات الوطنية للدول الأعضاء تماماً، وقد أثر استخدام عملة واحدة داخل الاتحاد الأوروبي في دفع عملية التكامل الاقتصادي ودعمها.

وابتداءً من عام /٢٠٠٤/؛ امتدّ الاتحاد الأوروبي نحو دول أوربا الشرقية؛ فقد انضمت دول الكتلة السوفيتية (التشيك، بولندا، المجر، سلوفاكيا) ودول البلطيق الثلاث؛ والتي كانت جزءاً من الاتحاد السوفيتي (استونيا، لاتفيا، ليتوانيا) وكلاً من قبرص ومالطا وسلوفينيا، وفي عام /٢٠٠٧/ انضمت كل رومانيا وبلغاريا، وقد كان آخر توسّع في عام /٢٠١٣/ حين انضمت كرواتيا؛ ليصل عدد أعضاء الاتحاد الأوروبي حتى /٢٠١٤/ إلى /٢٨/ دولة.^(١)

وقد اجتمع قادة الاتحاد الأوروبي في أكتوبر ٢٠٠٧ في العاصمة البرتغالية لشبونة؛ بغية إقرار معاهدة تهدف إلى إصلاح مؤسسات الاتحاد وعملية صنع القرار فيه، وتحلّ محلّ الدستور الأوروبي الذي رفضته فرنسا وهولندا سابقاً في ٢٠٠٥.

^١ - موقع الاتحاد الأوروبي على الشبكة الدولية للمعلومات http://europa.eu/index_en.htm

وفي عام ٢٠١٦/، قررت بريطانيا في استفتاء شعبي جرى في ٢٣/ حزيران الخروج من حضان الاتحاد، وهي خطوة أثارت قلقاً كبيراً داخل الاتحاد الأوروبي وسط تحذيرات من مستقبل مجهول ينتظر اقتصاد المملكة.

وتُعدّ هذه الخطوات من أهم المحطات التاريخية في حياة الاتحاد الأوروبي.

الفرع الأول

مبادئ وأهداف الاتحاد الأوروبي

يقوم الاتحاد الأوروبي على جملة من المبادئ، كما أنه يهدف إلى تحقيق جملة من الأهداف، نبينها فيما يلي :

أولاً : مبادئ الاتحاد الأوروبي :

يمكن تحديد أهم أهداف قيام الاتحاد الأوروبي بما يلي:

١_ التعاون بين الدول الأعضاء، وهي الطريقة التي تمّ الاعتماد عليها في تأسيس الاتحاد الأوروبي عن طريق بقاء كلّ دولة مستقلة عن باقي الدول، دون أن تتخلّى عن سيادتها الوطنية؛ لأن الغرض منه ليس إقامة دولة تكون فوق الدول، وإنما إيجاد رابطة بين هذه الدول ذات السيادة.

٢_ احترام الهوية الوطنية للدول الأعضاء التي تقوم على نظام الحكم الديمقراطي.

٣_ احترام الحقوق الأساسية المنصوص عليها في الاتفاقية الأوروبية لحقوق الإنسان، والحريات الأساسية المنبثقة عن المبادئ الدستورية المشتركة، باعتبارها مبادئ عامة لحقوق الإنسان في المجموعة الأوروبية.

٤- تعزيز التعاون السياسي والاقتصادي عن طريق إنشاء اتحاد نقدي واقتصادي.

ثانياً : أهداف الاتحاد الأوروبي: يمكن تحديد أهم أهداف قيام الاتحاد الأوروبي بما يلي:

- ١- توفير السلام والرخاء والاستقرار لشعوب الاتحاد.
- ٢- التغلب على الانقسامات في القارة والعمل على الوحدة.
- ٣- ضمان الأمن وتحقيق السلام لدول الاتحاد الأوروبي.
- ٤- العمل على تعزيز التنمية الاقتصادية والتضامن الاجتماعي.
- ٥- مواجهة تحديات العولمة، والحفاظ على التنوع لشعوب أوروبا.
- ٦- المحافظة على القيم المشتركة في أوروبا، مثل احترام حقوق الإنسان واقتصاد السوق الاجتماعي.^(١)

لذلك أصبح هذا الكيان المتكامل والهائل أحد المراكز الاستراتيجية العالمية لعمليات صنع القرارات الاقتصادية والسياسية في العالم؛ فقد أصبح الاتحاد الأوروبي أكبر قوة اقتصادية في العالم، لغناه بالموارد البشرية والمالية، ولكن على الرغم من ما أبرزه هذا الاتحاد في تحقيق التكامل الاقتصادي؛ إلا أن الوحدة السياسية (الخارجية والأمنية) الأوروبية إلى اليوم تُعدّ أمراً يصعب تحقيقه في ظلّ الظروف الراهنة وتحدّ خطير يواجه عمليات صنع أي قرار سياسي أوروبي موحد، ولهذا فقد تبنّت دول الاتحاد ديناميكية متميّزة ومرنة؛ تتمثل في "سياسات صنع القرار الأوروبي وحلول الوسط"؛ والتي بفضلها

^١ - موقع الاتحاد الأوروبي على الشبكة الدولية للمعلومات http://europa.eu/index_en.htm

تمكّن الاتحاد الأوروبي من التغلّب على العديد من الصعاب والتناقضات؛ وبذلك فقد وضع الاتحاد الأوروبي أسس التعاون بديلاً عن الصراع والتنافس، وصهّر المجتمعات الأوروبية الأعضاء في "بونقة" مصالح واحدة، على الرغم من تمايزها من حيث التقاليد والثقافة والطموحات، وبذلك يكون الاتحاد الأوروبي قد حقّق خلال أربعة عقود ما لم يحققه العرب على مدى القرون.

الفرع الثاني

هياكل صنع القرار في الاتحاد الأوروبي

نصّت معاهدة روما على وجود عدد من المؤسسات أو الهيئات التي تضطلع بمسؤولية صنع القرارات في الجماعة الاقتصادية الأوروبية، ومما ميّز الاتحاد الأوروبي عن غيره من التنظيمات الدولية هو المؤسسات التي تعمل في إطاره، والتي لعبت دوراً بارزاً في إحداث التقدّم الذي شهدته الجماعة الاقتصادية الأوروبية منذ ميلادها وحتى الآن، والتي يمكن إرجاعها إلى :

١- **مجلس الاتحاد الأوروبي** : حيث يأتي هذا المجلس في قمة صنع القرارات لدى الجماعة الاقتصادية الأوروبية، هذا ويتشكّل المجلس من وزراء أو رؤساء الدول الأعضاء، ويتمّ اتخاذ قراراته بالإجماع، أو عن طريق التصويت بالأغلبية البسيطة المؤهلة، ويجتمع المجلس أربع مرات في السنة الواحدة، ويرأسه أحد رؤساء الدول الأعضاء.^(١)

^١ - محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٣٣٢.

٢_ **البرلمان الأوروبي** : يتكوّن البرلمان الأوروبي من نواب منتخبين بالاقتراع العام لمدة خمس سنوات طبقاً لمبدأ التمثيل النسبي، ويمارس البرلمان الرقابة السياسية على أنشطة الاتحاد الأوروبي، كما يتولّى تسمية أعضاء المفوضية والموافقة على كل المعاهدات الدولية، ويجتمع لمدة أسبوع في كلّ شهر في مدينة ستراسبورغ بفرنسا بجلّسات علنية، ويشارك البرلمان في العملية التشريعية منذ عام ١٩٧٩، كما يراقب نشاط الاتحاد.^(١)

٣_ **المفوضية الأوروبية**: تتشكّل المفوضية من عشرين مفوضاً ترشّحهم حكومات الدول الأعضاء، وينتخبهم البرلمان الأوروبي، وهي عبارة عن الهيئة التنفيذية للاتحاد، والتي لها الحق في اقتراح التشريعات وكذا سياسات الاتحاد الأوروبي، وتتولى المفوضية رفع الشكوى إلى محكمة العدل الأوروبية بشأن انتهاكات الدول أو المؤسسات للتشريعات المشتركة.^(٢)

٤_ **محكمة العدل الأوروبية** :

تتكوّن محكمة العدل الأوروبية من ١٥ قاضياً، يساعدهم ٩ محامين عامّين؛ بحيث يعيّن القضاة لمدة ست سنوات قابلة للتجديد، ومقرّها لوكسمبورغ.

وتنظر المحكمة في الشكاوى المرفوعة إليها من قبل الدول الأعضاء أو المفوضية ضد دولة لا تحترم التزاماتها الأوروبية، كما تختص بتفسير المعاهدات وتنظر في قضايا التعويض عن الأضرار التي تسببها الأجهزة الأوربية للغير؛ بحيث يقوم المحامي

^١ - د. محمد المجذوب، التنظيم الدولي " نظرية المنظمات العالمية والإقليمية والمتخصصة"، دار الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٦، ص ٤٩٥.

^٢ - محسن الندوي، مرجع سابق، ص ٣٣٥.

العام بدراسة القضايا المعروضة عليه، ثم يحيلها إلى المحكمة؛ مشفوعةً برأيه
المسبّب.^(١)

وتشمل مهام المحكمة القضايا التي رفعها المواطنون الطبيعيون والمعنويين للجماعة
على أجهزتها، بشأن قراراتٍ يكونون مخاطبين بها، أو تمسّ مصالحهم الخاصة،
والأحكام الصادرة منها تكون ملزمة للدول الأعضاء ولمؤسسات الجماعة، وهي نهائية
لا تُستأنف.

٥- ديوان المحاسبة :

يختصّ ديوان المحاسبة بمراقبة حسابات الإيرادات وحسابات النفقات لجميع الأموال
التي تردّ أو تصرف من قبل كل مجموعة من المجموعات الأوروبية، وتتمثّل مهمة هذا
الجهاز أيضاً في ضمان شرعية ودقّة المعاملات المالية؛ لضمان الإدارة الحكيمة للجهاز،
وتتخذ هذه الهيئة مدينة لوكسمبورغ مقراً لها.^(٢)

٦- اللجنة الاقتصادية الاجتماعية :

حيث يمكن اعتبارها بمثابة هيئة استشارية لكلّ من القمة الأوروبية ومجلس
الوزراء واللجنة التنفيذية، وتُعَدّ هذه اللجنة في واقع الأمر بمثابة تجمّع لجماعات
المصالح الاقتصادية والاجتماعية التي من حقّها أن تطرح آراءها أمام مؤسسات
الجماعات الاقتصادية الأوروبية.^(٣)

^١ - المادة ١٧٧ من معاهدة روما.

^٢ - د. محمد المجنوب، مرجع سابق، ص ٤٩٤.

^٣ - د. سامي عفيفي حاتم، التكتلات الاقتصادية بين التنظير والتطبيق، دون دار نشر، الطبعة الرابعة،
مصر، ٢٠٠٣، ص ٢٤١.

٧_ اللجنة العليا :

يقع مقرّها في بروكسل ولوكسمبورغ، وهي من أهم الأجهزة التي يضمّها الاتحاد الأوروبي، واللجنة العليا تضمّ مفوضين يعيّنون من طرف الدول الأعضاء وبالموافقة المشتركة بينهم لمدة خمس سنوات؛ بشرط أن تتّم الموافقة عليهم من قبل البرلمان الأوروبي، وتمثّل هذه اللجنة مصالح الدول الأعضاء من دون أن تكون تابعة لدولة منها، عن طريق ضمان تطبيق التوصيات والتعليمات المعتمدة من قبل مجلس الاتحاد، ومن حقّها في حال عدم التطبيق أن تعرض القضية على محكمة العدل الأوروبية، كما تتمتع اللجنة العليا بحقّ المبادرة في التشريع في أي مرحلة من مراحل عمل المجلس، وذلك في الشؤون المتعلقة بتطبيق الاتفاقية.^(١)

٨_ بنك الاستثمار الأوروبي :

يمثّل بنك الاستثمار الأوروبي المؤسسة المصرفيّة لدول الاتحاد الأوروبي، ويتمثّل عمل البنك في تنفيذ سياسة الاتحاد الأوروبي في أمور التنمية وتوزيع الأموال، ويُعدّ البنك من أكبر مؤسسات الإقراض والاقتراض في العالم، والمساهمين فيه هم الدول الأعضاء داخل الاتحاد، وعلاوة على ذلك؛ فإنّ البنك يوفّر القروض والضمانات، وتقديم المساعدة لمناطق الاتحاد الأوروبي الأقلّ نمواً، ويموّل الاستثمارات الرأسمالية في المشاريع المختلفة داخل المناطق الأقلّ نمواً، ويتخذ مدينة لوكسمبورغ مقراً له.^(٢)

^١ - د. عبد الكريم علوان، الوسيط في القانون الدولي العام، ج ٤، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، ٢٠٠٢، ص ٢٠٣.

^٢ - د. أحمد الكواز، مرجع سابق، ص ٢١.

٩_ البنك المركزي الأوروبي :

يقع مقره في فرانكفورت، وهو مسؤول عن إدارة اليورو منذ ولادته بموجب معاهدة ماسترخت؛ فقد تولّى السياسات النقدية من المصارف المركزية للدول الأعضاء، وهو مسؤول عن إدارة سياسة الاتحاد الأوروبي النقدية.^(١)

المطلب الثاني

التنسيق الضريبي والسياسة الضريبية في الدول الأوروبية

تتألف السياسة الضريبية للاتحاد الأوروبي من عنصرين أساسيين؛ هما الضرائب المباشرة؛ والتي تُعدُّ المصدر الأساسي للضرائب في الدول الأعضاء، والضرائب غير المباشرة؛ والتي تؤثر بدورها في حركة البضائع وحرية تقديم السلع والخدمات. ونظراً لازدياد حالة التهرب من أداء تلك الضرائب، ولمنع الازدواج الضريبي من جهة أخرى ومن أجل تحقيق أهداف التكامل؛ فقد اتخذت الدول الأعضاء العديد من التدابير الاقتصادية تهدف لضمان عدم المنافسة بين الدول في السوق الداخلية، وتدابير ضريبية تتطلب عملية تنسيق ضريبي بين الضرائب المكونة للهيكل الضريبية، وذلك من أجل إزالة الحواجز الضريبية، وللقضاء على التمييز، ومنع الازدواج الضريبي بين دول الاتحاد وزيادة فعالية وكفاءة التكامل في مواجهة الدول الأخرى.

وعلى ضوء ما تقدّم؛ يتم تقسيم هذا المطلب إلى الفروع التالية:

الفرع الأول: واقع الاختلافات الأوروبية قبيل التوقيع على معاهدة روما.

الفرع الثاني: التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب المباشرة وآثاره.

الفرع الثالث: التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب غير المباشرة وآثاره.

^١ - د. سامي عفيفي حاتم، مرجع سابق، التكتلات الاقتصادية بين التنظير والتطبيق، ص ٢٤٨.

الفرع الأول

واقع الاختلافات الأوروبية قبيل التوقيع على اتفاقية روما

يُشير واقع الأوضاع الضريبية لدى دول السوق الأوروبية المشتركة عند التوقيع على الاتفاقية المنشئة للسوق إلى وجود اختلافات في التشريعات الضريبية المطبقة لديها، وهذا الاختلاف في الأوضاع الضريبية أدى إلى وجود تفاوت نسبي في مقدار العبء الضريبي بين الدول الست المؤلفة للسوق الأوروبية المشتركة، ومن المعروف أن من خصائص الأنظمة الضريبية لدول السوق الأوروبية المشتركة؛ غلبة الضرائب المباشرة في إسهامها في إجمالي إيراداتها الضريبية؛ نتيجةً لامتلاكها جهاز إنتاجي متنوع وتطور اقتصادي وتصنيعي، والذي انعكس على دخلها القومي، ورفع من متوسط الدخل الفردي فيها، وهذا أعطى الضرائب المباشرة -وبخاصة الضرائب على الدخل وضرائب الشركات- أهمية كبيرة في هيكلها الضريبي؛ على أن ذلك لم يمنع من وجود اختلاف نسبي في توزيع الضرائب المباشرة وغير المباشرة في هيكلها الضريبي، كما لم يمنع الاختلاف في أهمية كل منها في تمويل الموازنة العامة لدولها.^(١)

ويمكن معرفة تلك الاختلافات من خلال معرفة الفروقات بين ضرائبها المكونة

لها في دول السوق قبيل توقيعها على اتفاقية روما:

أولاً : الاختلاف الموجود في الضرائب غير المباشرة:

تتمثل أهم نقاط الاختلاف في مجال الضرائب غير المباشرة في دول السوق في الضريبة على رقم الأعمال، لكن ذلك لا يعني عدم وجود اختلافات في غيرها من هذه الضرائب؛ فهناك اختلاف في الرسوم والضرائب الجمركية، والوصول إلى مرحلة السوق

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٥١.

المشتركة؛ استدعى توحيد هذه الرسوم والضرائب فيما بينها، كما أن هناك اختلافاً في رسوم الإنتاج؛ إذ كان يوجد تنوعاً في هذه الرسوم؛ فكانت تُفرض على إنتاج التبغ والوقود والكحول، وكان هنالك ضرائب عالية على استهلاك القهوة والسكر المفروضة عليها، كما أن هناك اختلافاً في رسوم الدمغة؛ إذ كان هناك تنوعاً في أسعارها، وتميزاً في تلك الأسعار والإعفاءات، استناداً إلى منشأ السلعة؛ فإذا كان وطنياً يعامل معاملة مخفضة؛ مما يؤثر سلباً في انتقالها بين الدول، لذلك عملت معاهدة روما على منع ذلك التمييز.

وقد كانت الضريبة على رقم الأعمال أهم ضريبة غير مباشرة من حيث إيراداتها، وتمثل الضريبة الأكثر تأثيراً في حرية حركة السلع والخدمات بعد إلغاء الرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء؛ لما تؤثر في تكلفتها وتحديد أسعارها، وهو العامل الأهم في تداولها في الاقتصاد الأوروبي.^(١)

تتعدد صور الضريبة على رقم الأعمال التي كانت مطبقة في دول السوق الأوروبية المشتركة قبل عام ١٩٧٠ على النحو التالي:

١ - ضريبة ذات مراحل متعددة أو ضريبة تراكمية "The Multiple Stage Tax":

وهي الضريبة التي تُصيب القيمة الكلية في كل مرحلة من مراحل الإنتاج وتوزيع السلعة، وكان لهذا النوع من الضرائب محاباة في المنافسة الحرة لصالح المنشآت الكبيرة على حساب المنشآت الصغيرة التي لا تستطيع الشراء مباشرة من المنتجين.

٢ - الضريبة الوحيدة على رقم الأعمال أو المبيعات: "The Single stage":

تُفرض هذه الضريبة على السلعة في إحدى مراحل إنتاجها أو توزيعها، وتُثير هذه

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٥٦.

الضريبة مشكلات عديدة؛ فهي مرتفعة المعدل باعتبارها وحيدة، مما يُشعر المستهلك بعبئها؛ فيحاول التهرب منها؛ مما يستدعي وجود إدارة ضريبية لتحصيلها؛ خاصة إذا فرضت على مرحلة تجارة التجزئة؛ الأمر الذي يرهق الإدارات الضريبية.

٣- ضريبة القيمة المضافة "Value Added Tax":

وأول من طبّقها في معرض تطوير صورة الضريبتين السابقتين في أوروبا كانت فرنسا عام ١٩٥٤، وتُحدد تلك الضريبة عادةً بطريقتين؛ فإما أن تحسب على القيمة التي أضافها المشروع، وإما أن تحسب على إجمالي ثمن بيع المنتجات في نهاية فترة معينة، ثم يستنزل منها الضريبة التي سُددت عن تلك المنتجات في مراحل إنتاجها أو توزيعها السابقة لمرحلة المحاسبة الضريبية.

وفي معرض المقارنة بين الضريبة على رقم الأعمال والضريبة على القيمة المضافة؛ فإن الضريبة على رقم الأعمال كانت تثير العديد من المشاكل في الدول الأوروبية، من حيث أثر الاختلاف في معدلاتها ومطارحها وإعفاءاتها، ومجال شمولها لمراحل إنتاج وتوزيع السلع؛ مما يؤثر كثيراً في تكلفتها، وفي درجة المنافسة وحرية حركتها، وتتلخص أهم تلك المشاكل في: (١)

أ_ ضرورة تحمل السلعة أو الخدمة نفس العبء الضريبي، بغض النظر عن منشئها، وضريبة رقم الأعمال كانت لا تحقق ذلك.

ب_ فيما يتعلّق في مجال شمول الضريبة؛ فالاختلاف في مرحلة فرضها -فيما إذا فُرضت على مراحل مختلفة- أو توزيعها باختلاف الدول؛ فإن ذلك يؤدي إلى اختلاف مقدراتها، وإذا فُرضت على نفس المرحلة في الدولتين فاختلاف معدلاتها وإعفاءاتها في كلا الدولتين؛ فإن

(١) Ali M. El-Agraa, *The Economics of the European Community*, Third Edition, Philip Allan, UK, 1990, p.272-274.

ذلك يؤدي إلى اختلاف مقدراتها، وإذ فُرضت حتى مرحلة تجارة التجزئة؛ فالاختلاف في مجال إعفاءاتها فيما إذا كانت على النفقات الاستثمارية أم على المواد الأولية، كل ذلك يزيد من الاختلاف في عبئها، وبالتالي على أسعار السلع والخدمات في الدول الأعضاء.

جـ. حتى إذا كانت الضريبة تشمل نفس مراحل الإنتاج أو توزيع السلعة أو الخدمة؛ فإن الاختلاف في مرحلة إعطاء الإعفاءات يؤدي إلى اختلاف المدخلات الضريبية لكل مرحلة؛ مما يؤدي إلى اختلاف مخرجاتها، بالإضافة إلى اختلاف نوع هذه الإعفاءات ومقدراتها، وكانت تلك المشاكل السبب الرئيس لاختيار الضريبة على القيمة المضافة، على المستوى الأوروبي عند تنسيق هذا النوع من الضرائب؛ فالضريبة على القيمة المضافة تتجاوز معظم المشاكل التي تثيرها الضرائب السابقة، والتي تزيد من آثار الاختلافات على العبء الضريبي الذي تتحمله السلع والخدمات عند تداولها وتقلل من عوامل ذلك الاختلاف إلى أقل مدى.

ثانياً - الاختلاف الموجود في الضرائب المباشرة:

غالباً ما تتألف الضرائب المباشرة في الهيكل الضريبي للدول الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة من ضرائب الدخل الشخصية، وضريبة الشركات، وضريبة الأرباح الرأسمالية، وضرائب على الثروة، وهي غالباً وفق الترتيب السابق من حيث أهميتها التمويلية.

وإن الاختلاف في الضرائب المباشرة يؤثر سلباً في حركة عناصر الإنتاج بشكل مباشر؛ مما يجعل تأثيرها في حركة السلع والخدمات أقل أهمية؛ فالعبء المرتفع لضريبة الدخل الفردية وضريبة الشركات يشكل أحد عناصر تكلفة السلع والخدمات؛ مما يؤثر على رفع التكلفة أو خفضها، وقد ينعكس معدلاتها؛ مما يؤثر في حرية تداولها.

١- الاختلاف في ضريبة الشركات: كانت جميع الدول المؤلفة للسوق تعتمد هذه الضريبة، ولكن الاختلافات التي تتعلق بها بين هذه الدول كانت تغطي المجالات التالية:

أ- الاختلاف في الأنظمة الضريبية: حيث يوجد ثلاثة أنظمة تحكمها هي:

(١)- النظام الكلاسيكي: ويعني الفصل التام بين ضريبة الدخل الشخصية وضريبة الشركات، كما يُدعى أيضاً بنظام الأزواج الاقتصادي؛ لفرضه الضريبة مرتين على نفس المطرح الضريبي، مرةً على الأرباح غير الموزعة، ومرةً على الأرباح الموزعة على المساهمين دون أي خصم، وطبقته كل من هولندا ولوكسمبورغ وبلجيكا.^(١)

(٢)- نظام المعدلين الضريبيين: حيث يفرض هذا النظام ضريبة على الأرباح الموزعة بمعدل منخفض عن المعدل الذي تخضع له الأرباح غير الموزعة، وقد طُبّق هذا النظام في ألمانيا الغربية حتى عام ١٩٧٦/؛ حيث أخذت الأخيرة بعد ذلك بنظام الخصم الجزئي.

(٣)- نظام الخصم الجزئي: يُخصم فيه جزء من ضريبة الشركات المفروضة على أرباح المساهمين الموزعة من ضريبة الدخل على هؤلاء المساهمين، ويختلف الجزء المخصوم من دولة لأخرى، وقد طبّقته فرنسا منذ عام ١٩٦٥/.

- كان من الصعب تصنيف النظام الإيطالي ضمن أحد الأنظمة الثلاثة السابقة، حيث تعدّ ضريبة الشركات جزء من ضريبة الدخل الشخصية التي تعدّ الضريبتين ضريبة واحدة ذو معدلين مختلفين؛ أحدهما للأرباح الموزعة والآخر للأرباح غير الموزعة؛

^١ - د. محمد رضا سليمان محمد، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢، ص ٢١٠.

حيث تتحد ضريبة الشركات جزئياً في ضريبة الأرباح الموزعة التي تخصم من ضريبة دخل المساهمين.^(١)

ب- **اختلافات في المعدلات الضريبية:** حيث كان هنالك اختلافات واسعة في معدلات هذه الضريبة بين الدول الأوروبية بين دول تأخذ بمعدلات منخفضة نسبياً، ودول تأخذ بمعدلات أعلى نسبياً من الدول الأولى.

ج- **اختلافات في تحديد مطرح الضريبة:** فقد كان هناك اختلافات في طرق تحديد الربح الخاضع للضريبة؛ فهناك اختلاف في المعاملة بالنسبة لاستهلاك الأصول الثابتة المسموح بها قانوناً، والنسب المطبقة في تحديد أقساط الاستهلاك، وفي كيفية معاملة الخسائر وتسوية الأرباح، والديون الخارجية، وطرق تقييم المخزون.

د- **اختلافات في طرق المحاسبة الضريبية؛** إذ كان هناك نظامين للمحاسبة، هما النظام البريطاني ذو الدفع التصاعدي، والذي يُعدُّ أقلَّ صرامة في حساب مطرح الضريبي من النظام الثاني، وهو النظام الفرنسي الذي يُعدُّ نظاماً صارماً في المحاسبة الضريبية، لمعرفة الربح الخاضع للضريبة.^(٢)

هـ- **اختلاف في طرق تحصيل الضريبة؛** إذ يوجد اختلاف في نظم حجز الضريبة من المنبع بالنسبة لتوزيعات الأرباح على المساهمين.

و- **اختلاف في الإعفاءات والحوافز الضريبية؛** لتشجيع الاستثمارات داخل دولها.

¹ -Ali M. El-Agraa, op. cit. p.272.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٦١.

ز - **اختلاف في المعاملة الضريبية** فيما يتعلق بالأرباح والخسائر الناتجة حكماً أو فعلاً عن اندماج الشركات العاملة ضمن هذه الدول، وتوزيعات الشركات التابعة للشركات الأم.

٢ - **الاختلاف في ضريبة الدخل الشخصية:** وهي ضريبة موحدة وتصاعدية في معظم الدول الأوروبية؛ إلا أنها تختلف في المعاملة الضريبية فيها من بلد لآخر، سواء في طرق تحديد مطرحها؛ أم في معدلاتها؛ أم في الإعفاءات الممنوحة فيها؛ أم في طرق ربطها وتحصيلها؛^(١) كطرق حجزها عند المنبع، كما تختلف أيضاً في الواقعة المنشئة لها؛^(٢) فتختلف الدول فيما بينها من حيث الأسس التي تستند إليها عند النظر في فرضها على الأفراد؛ إذ كانت تطبق كل من ألمانيا الغربية ولوكسمبورغ مبدأ دولة الإقامة (التبعية الاجتماعية)؛ بينما تطبق هولندا مبدأ دولة المصدر (التبعية الاقتصادية)؛ أما إيطاليا وبلجيكا فكانتا تفرّقا بين نوعي ضرائب الدخل الشخصية بالنسبة إلى ذلك؛ فتطبق مبدأ دولة المصدر على الضرائب النوعية منها، ومبدأ دولة الإقامة على الضرائب التي تأخذ فيها بنظام الضريبة الموحدة، وتلك الاختلافات كانت تُحدث ازدواجاً ضريبياً واضحاً فيما بينها؛ مما كان يزيد من العبء الضريبي المفروض على الأفراد، وهذا ما دفع الدول الأعضاء إلى محاولة تنسيق تلك الضريبة، بالإضافة إلى الفرق الكبير في دخول الأفراد نفسها بين دول السوق؛ فالدخل الفردي في الجنوب الأوروبي كان منخفضاً؛ بينما كان مرتفعاً في الشمال الأوروبي،

^١ - Ali M. El-Agraa, op. cit. p.272.

^٢ - د. محمد رضا سليمان محمد، مرجع سابق، ص ١٨٠.

وهذا ما ولد اختلافات واسعة الإيرادات الضريبية، لتؤثر تلك الاختلافات تأثيراً بالغاً في حركة العمالة بين دول السوق.^(١)

ثالثاً- اختلاف الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهيكل الضريبي لدول السوق الأوروبية المشتركة:

تُشير نسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهياكل الضريبية للدول الأعضاء في عامي ١٩٥٥/ و ١٩٥٩/ وفق الجدول التالي إلى الملاحظات التالية:

الجدول رقم ٢/

توزيع الهيكل الضريبي في دول السوق الأوروبية المشتركة في عامي (١٩٥٥-١٩٥٩):^٢

الدولة	نسب الضرائب غير المباشرة		نسب الضرائب المباشرة	
	عام ١٩٥٥ ^(١)	عام ١٩٥٩ ^(٢)	عام ١٩٥٥ ^(١)	عام ١٩٥٩ ^(٢)
بلجيكا	٥٠,٧	٤٧,٠	٤٩,٣	٥٣,٣
فرنسا	٣٨,٤	٤٦,٤	٦١,٦	٥٣,٦
ألمانيا الغربية	٥٢,٤	٥٣,٤	٤٧,٧	٤٦,٦
إيطاليا	٣٦,٣	٣٤,٠	٦٧,٧	٦٦,٠
لوكسمبورغ	٦٦,٤	٦٥,٠	٣٣,٦	٣٥,٠
هولندا	٦٠,٠	٥٦,٠	٤٠,٠	٤٤,٠

(١) Ali M. El-Agraa, op. cit. p.274.

٢-د. محمد رمضان سليمان محمد، مرجع سابق، ص ١٨١.

ويلاحظ في الجدول السابق:

أ- ارتفاع الأهمية النسبية للضرائب المباشرة عن الضرائب غير المباشرة؛ مما يدل على أهميتها في مجال تمويل الموازنة العامة للدول الأعضاء، وكذا ارتفاع متوسط الضرائب المباشرة إلى غير المباشرة بين عامي المقارنة من (٥٠,١%) تقريباً إلى (٥٣,٥%)؛ مما يدل على الأهمية المتزايدة لها في هذا المجال.

ب- الاختلاف النسبي في نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة أكبر من الاختلاف النسبي في العبء الضريبي بين الدول الأعضاء؛ مما يزيد من التأثير السلبي لهذا الاختلاف في تحقيق أهداف السوق.

ج- هناك تقلص طفيف في الاختلاف النسبي بين عامي المقارنة؛ إذ تقلص الفارق في الاختلاف بين نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة بين دول السوق من ٣٤,١/ نقطة عام ١٩٥٥/ إلى ٣١/ نقطة عام ١٩٥٩/ مما يُعدُّ عاملاً إيجابياً تجاه تحقيق أهدافه.

والحقيقة أن الاختلافات في نسب الضرائب المباشرة وغير المباشرة بين دول السوق رغم كل ذلك هي ليست بالاختلافات الكبيرة فيما عدا إيطاليا ولوكسمبورغ، وهذا ما يدل على اختلال الأوضاع الاقتصادية السائدة في تلك الدولتين؛ وبالتالي اختلاف شروط المنافسة بينها وبين الدول الأخرى؛ مما يؤثر سلباً في حرية انتقال السلع والخدمات وعناصر الإنتاج فيما بينها، وهذا تطلب جهداً أكبر في عملية التنسيق الضريبي بين سياساتها في هاتين الدولتين، ولأن كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة وخاصة الضرائب الجمركية وضريبة رقم الأعمال أو رسوم الإنتاج تؤثر تأثيراً مباشراً في حرية حركة السلع والخدمات لتأثيرها المباشر في أسعارها؛ مما يؤثر في حرية تداولها، أما الضرائب المباشرة فإن أثرها في أسعارها أقل، وذلك لقلة إمكانية انعكاسها عليها، ولكنها تؤثر تأثيراً مباشراً في حرية انتقال عناصر الإنتاج وتوزيعها بين

دول السوق؛ لذلك لابدّ من معرفة الاختلافات في كل ضريبة من الضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهيكل الضريبي للدول الأعضاء؛ لتحديد أثر اختلافها في تحقيق أهداف السوق فيما بينها، وذلك لمعرفة درجة التنسيق الضريبي المرغوب بها في كل ضريبة فيها وأولوياته مع تقدم التجربة التكاملية الأوروبية.

الفرع الثاني

التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب المباشرة وآثاره

نظّمت عملية تنسيق السياسات الضريبية داخل الاتحاد الأوروبي العديد من النصوص والقرارات، ومن أهم تلك النصوص؛ ما نصّت عليه بنود معاهدة روما الموقّعة في ٢٥/ مارس /١٩٥٧؛ فقد ضمّ القسم الخامس من معاهدة روما القواعد المشتركة عن المواضيع المنافسة، والضرائب والتقريب بين القوانين معاً في قسم واحد، وذلك للارتباط الشديد بين تفاوت الضرائب واختلاف القوانين وعملية المنافسة، وما لذلك من أثر مباشر في تلك العملية بين الدول الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة؛ فقد نصت المواد من ٩٥/ حتى ١٠٠/ على تنسيق السياسات الضريبية والأحكام الضريبية على النحو التالي:

- نصت المادة (٩٥) على أنه (... يحظر على الدول الأعضاء التمييز في الضرائب الداخلية سواءً أكانت ضرائب مباشرة أم غير مباشرة، بين المنتجات المحلية والمنتجات المماثلة بين الدول الأعضاء الأخرى؛ كما يحظر على الدول الأعضاء فرض ضرائب داخلية على منتجات الدول الأخرى بغية توفير الحماية غير المباشرة للمنتجات المحلية).

- وقد نصت المادة (٩٦) على أنه (...) عدم تجاوز الضرائب الداخلية المفروضة على تصدير المنتجات إلى أراضي أي دولة من الدول سواء بشكل مباشر أو غير مباشر).

- وقد نصت المادة (٩٨) على أنه (...) يحظر على الدول الأعضاء منح أية إعفاءات ومنح رسوم تعويضية بالنسبة لواردات أي من الدول الأعضاء الأخرى، إلا بموافقة المجلس الأوروبي وبأغلبية مؤهله).

- وقد نصت المادة (٩٩) على أنه (...) للمجلس الأوروبي النظر في كيفية تنسيق التشريعات المختلفة للدول الأعضاء، مثل رسوم الإنتاج وغيرها من أشكال الضرائب غير المباشرة بما في ذلك من التدابير التعويضية المطبقة على التجارة بين الدول الأعضاء، والعمل على تنسيقها بالقدر المناسب اللازم لضمان إنشاء وسير السوق المشتركة).

- وقد نصت المادة (١٠٠) على أنه (...) يصدر المجلس توجيهات للتقريب بين القوانين واللوائح والنصوص الإدارية للدول الأعضاء التي تؤثر بطريق مباشر في إنشاء وتشكيل السوق المشتركة).

أولاً : تنسيق الضرائب المباشرة :

تعددت المحاولات والدراسات الأوروبية في عملية تنسيق الضرائب المباشرة، وفي ظل غياب نص صريح في معاهدة الاتحاد الأوروبي يهدف إلى توحيد الضرائب المباشرة.

١_ضريبة الشركات :

تشجع دول السوق الأوروبية شركاتها للاندماج مع بعضها؛ لإنشاء شبكة من الشركات العملاقة بهدف منافسة الشركات العالمية الأخرى، وزيادة قدرتها التنافسية تجاه غيرها من الشركات، وقد كان الحافز الرئيسي هو تكوين تنسيق ضريبي في مجال الضرائب المباشرة،

لا سيما ضرائب الشركات؛ بحسبان أن الشركات تُعَدُّ من الركائز الرئيسية في جذب الاستثمارات بين دول السوق الأوروبية.

ـ **تقرير لجنة نيو مارك لعام /١٩٦٢/**: وقد أفادت هذه اللجنة أن الاختلافات في مجموع العبء الضريبي قد لا يؤثر على ظروف المنافسة داخل الجماعة، وإنما الاختلاف في القواعد الضريبية والهياكل هو الذي قد يؤدي إلى هذا التأثير؛ لذلك نصح ذاك التقرير بأن تكون بداية عملية تنسيق هذه الضريبة عبر الاتفاق على توحيد أنظمتها في نظام واحد، وقد أوصت بالتعامل مع الازدواج الضريبي من خلال اعتماد اتفاق متعدد الأطراف محلّ أي ترتيبات ثنائية في المقدمة، وقد أوصى التقرير بتطبيق نظام المعدلين على دخل الشركات، لكن الدول الأعضاء رفضت هذه الاقتراحات.^(١)

ـ **تقرير فان دين تيمبال عام /١٩٧٠/**: لم يركّز هذا التقرير على ضرورة تنسيق أنظمة الضريبة فقط؛ بل على تنسيق أنظمة الضريبة ومعدلاتها معاً، وأوصى في الأخذ بالنظام الكلاسيكي (The Classical System) كنظامٍ موحدٍ للضريبة، والاتفاق على معدل عام للضريبة فيما بين الدول، ولكن هذه الاقتراحات رُفِضت ليس من الدول الأعضاء هذه المرة؛ بل من اللجنة التنفيذية للسوق، والتي تقدّمت بدلاً منها بمقترحات أخرى إلى مجلس وزراء السوق عام /١٩٧٥/،^(٢) وقد قام مجلس الوزراء بإحالتها إلى البرلمان الأوروبي؛ الذي رفض هذه المقترحات لكثرة التعديلات التي يتطلبها في معدلات وأنظمة الضريبة لدى الدول الأعضاء غير المتحمسة لإجراء مثل هذه

(١) Simon James and Christopher Nobes, The Economics of Taxation, 7th Edition, Pearson Education Limited – Edinburgh at England, 2000–2001, P. 296.

٢- د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٧٢.

التعديلات في أنظمتها وأسعارها، وقناعتها بعدم كفاية تنسيق أنظمة ومعدلات الضريبة عند وجود انحرافات واسعة في مطارحها بين الدول الأعضاء.

- وقد توجّه الاهتمام في مجال تنسيق هذه الضريبة نحو تنسيق معدلاتها ومطارحها؛ على اعتبار أن التباين في المعدلات والمطارح الضريبية يؤثر في المنافسة أكثر من التباين في أنظمتها بين دول السوق، وبخاصة التباين في المطارح الضريبية، وأصبح هناك شبه اتفاق على قاعدة مفادها أن التنسيق في أنظمة الضريبة ومعدلاتها غير كافٍ لتأمين حيادية هذه الضريبة تجاه عملية المنافسة إذا وُجد تعارض واسع في القواعد المحددة للريح الخاضع للضريبة؛ لذلك فإن أهم ما يجب تنسيقه هو المطارح الضريبية فيها، وبخاصة ما يتعلّق بمسموحات الهلاك وطريقة معاملة الخسائر، وطرق تقييم رأس المال، وطرق معاملة الديون الخارجية ضريبياً؛ بالإضافة إلى ضرورة معالجة المشاكل الضريبية الناتجة عن اندماج الشركات عبر الدول الأعضاء.

- وفي عام ١٩٩٠/ تم تقديم ثلاث مقترحات من قبل لجنة من الخبراء المستقلين حول ضريبة الشركات؛ بغية معالجة المشاكل الضريبية الناتجة عن اندماج الشركات عبر الدول الأعضاء، وذلك بقصد التخفيف من عبء الضريبة التي يتوجّب دفعها، والناتجة عن هذا الاندماج بين شركات الدول الأعضاء على النحو التالي:

١ - **اتفاقية التحكيم:** وهي عبارة عن اتفاقية متعددة الأطراف؛ تلتزم الإدارات الضريبية بموجبها بدعم بعضها بعضاً من الناحية الإدارية، وفي شتى المسائل الضريبية، في سبيل القضاء على الازدواج الضريبي بين الدول.

٢ - **التوجه للاندماج** والذي يضمن معه إزالة الحواجز الضريبية.

٣ - **إلغاء الضرائب على أرباح الأسهم** التي تدفعها الشركات التابعة للشركات الأم داخل المجموعة الأوروبية، وبموجب هذا التوجّه يتمّ القضاء على الازدواج الضريبي؛ فتوزيعات الأرباح معفاة من الضرائب عن طريق شركة تابعة لشركتها الأم، أو أن

تسمح الشركة الأم بائتمان ضريبي لاقتطاع الضرائب التي تدفعها الشركة عن الأرباح التي تدفع أرباح الأسهم.

ـ تقرير لجنة رودينغ عام ١٩٩٢ / (The Ruding Committee Report):^١

نشرت هذه اللجنة -بعد دراسة دامت سنتين- تقريراً اقترح ما يلي:^(٢)

١ - إلغاء التدابير التي تنطوي على التمييز لصالح الشركات المحلية أو ضد التدابير الأخرى التي تشكّل تشويهاً للدعم الإداري في النظم الضريبية؛ والذي يعرقل بدوره الاستثمارات عبر الحدود.

٢ - الوقاية من المنافسة المفرطة؛ عن طريق تحديد معدل ضريبي على الشركات بـ ٣٠% كحد أدنى كقاعدة ضريبية، وحد أقصى لم يحدده بل تركه مفتوحاً، ولكن يجب الأخذ بالاعتبار عند تحديد هذين الحدين؛ ضرورة تأثرهما في معدل أرباح رؤوس الأموال المستثمرة بقصد جعل المنطقة جاذبة للاستثمارات الخارجية.

٣ - تنسيق المطارح الضريبية؛ من أجل الوصول إلى طرق متقاربة في معرفة الربح الخاضع للضريبة؛ مما يجعل الاهتمام يتمحور حول تنسيق طرق الإهلاكات، والإيجار التمويلي، وطرق التقييم الرأسمالي، وكيفية معالجة الديون المشكوك بتحصيلها، وكيفية معالجة الأرباح والخسائر الخارجية، وطرق معالجة الأرباح الرأسمالية، إلا أن هذا التقرير لم يلزم الدول باتخاذ أي خطوات إجبارية من أجل ذلك؛ بل قدم إرشادات يمكن الاسترشاد بها من أجل تنسيق ضريبة الشركات، كما لم يُشر إلى نظام ضريبة مفضّل للأخذ به أساساً لتنسيقها، ولعل ذلك يعود إلى تحريض حكومات الدول الأعضاء على التحرك

^١ - وأنشئت هذه اللجنة في أعقاب لجنة الاتصالات في إبريل ١٩٩٠ وكانت من ضمن وظائف تلك اللجنة هو وتخصيص الأرباح بين الشركات، وكانت هذه اللجنة برئاسة السيد رودينغ.

^(٢) Simon James and Christopher Nobes, op. cit, P. 298.

الذاتي للقيام بذلك؛ لما تشكّله هذه الضريبة من أهمية تمويلية لموازنتها، وأهمية تتعلق بسياسة الاستثمار لكل منها؛ على ألا تتضارب مع سياسة السوق العامة في هذا المجال. _ وفي عام /١٩٩٢/ أصدرت اللجنة التوجيهية والاستراتيجية مجموعة من المبادئ بشأن الضرائب المفروضة على الشركات في سوق واحدة؛ نتيجة تقرير لجنة Ruding، وقد اتفقت اللجنة على قرار اللجنة السابقة بشأن المسائل التالية:

- أولوية القضاء على الازدواج الضريبي على تدفقات الأموال عبر الحدود.
- الحاجة إلى توسيع نطاق عمليات الاندماج والتوجيه لجميع أنواع المشاريع.
- إعداد شبكة من المعاهدات الهادفة لمنع الازدواج الضريبي.
- صناعة نهج مشترك، من أجل منع الازدواج الضريبي الناجم عن تطبيق قواعد مختلفة.

- الدعم الإداري بين الدول، لضمان أن أرباح الاستثمارات الأجنبية لا تخضع للضرائب بدرجة أكبر من الاستثمارات المحلية ونظيراتها.

_ ويوضّح الجدول التالي التغيّرات في معدلات الضرائب على الشركات المفروضة من قبل دول الاتحاد الأوروبي في الفترة /١٩٩٥/ إلى /٢٠٠٩/؛ حيث تنسّم هذه الفترة بتزايد حركة التكامل الاقتصادي الأوروبي وتفاعله، وزيادة قوته ككيان واحد؛ إذ تدلّ هذه النسب على بعض الانخفاضات والاتجاه النزولي في معدل هذه الضريبة من جانب بعض الدول كما هو موضّح بالجدول.

الجدول رقم ٣/

معدل ضريبة الشركات بين دول الاتحاد الأوروبي من الفترة ١٩٩٥/٢٠٠٩^١

نسبة الاختلافات ١٩٩٥- ٢٠٠٩	٥٠- ٦٠	٦٠- ٧٠	٧٠- ٨٠	٨٠- ٩٠	٩٠- ١٠٠	١٠٠- ١١٠	١١٠- ١٢٠	١٢٠- ١٣٠	لدى دول الأعضاء
٦,٢-	٣٤	٣٤	٣٤	٣٤	٤٠,٢	٤٠,٢	٤٠,٢	٤٠,٢	بلجيكا
٣٠-	١٠	١٠	١٥	٢٣,٥	٢٨	٣٤,٣	٤٠,٢	٤٠	بلغاريا
٢١-	٢٠	٢٤	٢٦	٣١	٣١	٣٥	٣٩	٤١	التشيك
٩-	٢٥	٢٥	٢٨	٣٠	٣٠	٣٢	٣٤	٣٤	الدنمارك
٢٧-	٢٩,٨	٣٨,٧	٣٨,٦	٣٩,٦	٣٨,٣	٥١,٦	٥٦,٧	٥٦,٨	ألمانيا
٥-	٢١	٢٢	٢٤	٢٦	٢٦	٢٦	٢٦	٢٦	استونيا
١٥-	٢٥	٢٥	٣٢	٣٥	٣٧,٥	٤٠	٤٠	٤٠	اليونان
٥-	٣٠	٣٢,٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	إسبانيا
٢,٣-	٣٤,٤	٣٤,٤	٣٥	٣٥,٤	٣٦,٤	٤٠	٤١,٧	٣٦,٧	فرنسا
٢٧,٥-	١٢,٥	١٢,٥	١٢,٥	١٢,٥	٢٠	٢٨	٣٦	٤٠	أيرلندا
٢٠,٩-	٣١,٣	٣٧,٣	٣٧,٣	٣٨,٣	٤٠,٣	٤١,٣	٥٣,٢	٥٢,٢	إيطاليا
١٥-	١٠	١٠	١٠	١٥	٢٨	٢٥	٢٥	٢٥	قبرص
١٠-	١٥	١٥	١٥	١٩	٢٥	٢٥	٢٥	٢٥	لاتفيا
٩-	٢٠	١٨	١٥	١٥	٢٤	٢٩	٢٩	٢٩	ليتوانيا
١٢,٣-	٢٨,٦	٢٩,٦	٣٠,٤	٣٠,٤	٣٧	٣٧,٥	٣٩,٣	٤٠,٩	لوكسمبورغ
١,٦-	٢١,٣	٢١,٣	١٧,٥	١٩,٦	١٩,٦	١٩,٦	١٩,٦	١٩,٦	المجر
٠	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	مالطا
٩,٥-	٢٥,٥	٢٥,٥	٣١,٥	٣٤,٥	٣٥	٣٥	٣٥	٣٥	هولندا
٩-	٢٥	٢٥	٢٥	٣٤	٣٤	٣٤	٣٤	٣٤	النمسا
٢١-	١٩	١٩	١٩	٢٧	٢٨	٣٤	٣٨	٤٠	بولندا
١٣,١-	٢٦,٥	٢٦,٥	٢٧,٥	٣٣	٣٥,٢	٣٧,٤	٣٩,٦	٣٩,٦	البرتغال
٢٢-	١٦	١٦	١٦	٢٥	٢٥	٣٨	٣٨	٣٨	رومانيا
٤-	٢١	٢٣	٢٥	٢٥	٢٥	٢٥	٢٥	٢٥	سلوفينيا
٢١-	١٩	١٩	١٩	٢٥	٢٩	٤٠	٤٠	٤٠	سلوفاكيا
١	٢٦	٢٦	٢٦	٢٩	٢٩	٢٨	٢٨	٢٥	فنلندا
١,٧-	٢٦,٣	٢٨	٢٨	٢	٢٨	٢٨	٢٨	٢٨	السويد
٥-	٢٨	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣٠	٣١	٣٣	المملكة المتحدة

1- Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, 2009 available on the Internet (<http://europa.eu>), p10.

ويتبين لنا من الجدول؛ اتجاه معظم الدول الأوروبية نحو خفض معدلات الضرائب على دخل الشركات، وإلغاء بعض القيود في النظم الضريبية في بعض الدول الجديدة نسبياً في الاتحاد، إلا أن بعض الدول القديمة قد اتخذت طريقها لتخفيض المعدلات الضريبية المفروضة على الشركات؛ وبصفة عامة فإن جميع الدول الأعضاء - باستثناء مالطا وفنلندا والمجر - قد خفّضت هذه المعدلات في عام ٢٠٠٩/ عن ما كان عليه الوضع بعام ١٩٩٥/، والملاحظ أيضاً وجود بعض الدول في اتجاه نزوليٍّ مستمر، ومن هذه الدول إيطاليا وإسبانيا وليتوانيا ولوكسمبورغ والسويد وألمانيا واستونيا وجمهورية التشيك.

وقد شهدت هذه الفترة الزمنية زيادةً تفاعل وتكامل بين دول الاتحاد الأوروبي؛ والذي أدى إلى انصياح دول هذا الاتحاد - التي تتميز بمعدلات ضرائب مرتفعة - إلى تخفيض هذه المعدلات، مما أدى إلى بعض التقارب بين معدلات تلك الضرائب بين الدول بعضها وبعض؛ في محاولةٍ لضبط معدلات تلك الضرائب على المستوى الذي يروونه مناسباً؛ لاجتذاب رؤوس الأموال، ولمنع السباق إلى القاع والتنافس الضريبي الضار، وذلك عن طريق تنسيق السياسات الضريبية.

وهكذا يمكننا القول أن الجهد المبذول من قبل الدول الأوروبية من أجل تنسيق ضريبة الشركات الأوروبية؛ ركّز في مراحله الأولى على تنسيقها وفق مراحل زمنية معينة، وبترتيب معين؛ يبدأ بالتنسيق بين أنظمتها، وبعد الانتهاء من هذه المرحلة ينتقل إلى تنسيق معدلاتها ومن ثم مطارحها؛ إلا أن التنسيق في دراسة ذلك أدى إلى تجاوز التصور السابق، وتغييرات أولويات التنسيق؛ فتبين أن الاختلاف في المطارح الضريبية هو الأهم في ذلك؛ لأن العبء الضريبي لضريبة الشركات يوجد في تحديد مطرحها بدقة ومن ثم معدلاتها؛ فاتجهت الأولوية إلى تنسيق المطارح ثم المعدلات، وتراجعت أهمية النظام الضريبي المفضل للتنسيق إلى مؤخرة الاهتمامات، كما أضيف

إلى هذه العملية معالجة المشاكل الضريبية التي تعترض عملية اندماج الشركات الأوروبية، وأصبحت معالجة هذه المشاكل ذات أولوية أولية في عملية تنسيقها.

إلا أنه وعلى الرغم من هذه الجهود؛ ما زالت الشركات الأوروبية تعاني من الاختلاف في أنظمة ومعدلات ومطاح ضريبة شركاتها؛ بسبب مقاومة الدول لمبدأ التخلي عن سيادتها الضريبية، وتأثير الضريبة المهم في تمويل موازنتها؛ على الرغم من إيمانها بضرورة تنسيق هذه الضريبة؛ والتي زادت في الآونة الأخيرة مع ظهور الحاجة المتزايدة إلى اندماج الشركات الأوروبية، وضرورة معالجة المشاكل الضريبية المرافقة والناجمة عن عملية الاندماج؛ بسبب الاختلافات الوطنية في طرق معالجة الأرباح والخسائر التي يمكن أن تنتج عن هذه الاندماجات؛ لذلك كله كانت المقترحات والتوصيات في تنسيقها غير ملزمة للدول، وكان تجاوز مسألة تحديد المراحل الزمنية الملزمة أولوية من أولويات تنسيقها؛ لمرور فترة زمنية طويلة، حتى تم الاتفاق على ترتيب هذه الأولويات، على أنه يمكن في الفترة القادمة التقدم في عملية التنسيق نحو تحديد هذه المراحل.

ويوضّح الجدول التالي المعدلات المفروضة من معظم دول الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بضريبة الشركات، وذلك طبقاً لأحدث التعديلات عام ٢٠١٨/؛ حيث توضّح هذه المعدّلات التقارب بين معدلات تلك الضرائب المفروضة من قبل تلك الدول، والذي يدلّ معه أيضاً على رغبة تلك الدول في تقريب معدلاتها؛ لجعلها متقاربة ومتناسقة قدر الإمكان؛ وإن كان ذلك ينبع من إيمان تلك الدول بهذا الاتحاد لجعله أكثر تكاملاً وقوة.

الجدول رقم ٤/

معدلات ضرائب الشركات بدول الاتحاد الأوروبي عام ٢٠١٨

الدول الاعضاء	كود الدولة	معدلات ضرائب الشركات	الدول الأعضاء	كود الدولة	معدلات ضرائب الشركات
بلجيكا	BE	٢٩,٦%	بولندا	PL	١٩%
جمهورية التشيك	CZ	١٩%	هولندا	NL	٢٥%
الدنمارك	DK	٢٢%	إيطاليا	IT	٣١,٥%
ألمانيا	DE	٢٩,٨%	فرنسا	FR	٣٤,٤%
استونيا	EE	٢٠%	سلوفاكيا	SK	٢١%
اليونان	GR	٢٩%	النمسا	AT	٢٥%
إسبانيا	ES	٢٥%	السويد	SE	٢٢%
أيرلندا	IE	١٢,٥%	النرويج	NO	٢٣%
البرتغال	PT	٣١,٥%	لاتفيا	LV	٢٠%
ليتوانيا	LT	١٥%	لوكسمبورغ	LU	٢٦%
المجر	HU	٩%	سلوفينيا	SI	١٩%

ويُظهر الجدول معدلات ضريبة الشركات في ٢٢/ دولة أوروبية، ويبيّن أن البلد الذي سجّل أعلى نسبة هو فرنسا (٣٤,٤%)، تليها البرتغال (٣١,٥%)، فألمانيا (٢٩,٨%)، أما البلدان التي لديها أقل معدلات هي المجر (٩%)، وأيرلندا (١٢,٥%)، وليتوانيا (١٥%)، ونلاحظ من خلال الجدول أن غالبية الدول تفرض ضريبة دخل على الشركات بمعدلات تتراوح بين (١٩%) إلى (٢٥%).

لذلك من المحتمل أن تنمو الدول ذات الضريبة المنخفضة على دخل الشركات بشكل أسرع، وتجذب استثمارات ووظائف أكبر من البلدان ذات الضريبة المرتفعة على دخل الشركات؛ الأمر الذي يؤثر في بلدان مثل المجر وليتوانيا وأيرلندا تأثيراً إيجابياً

¹ - OECD, Table II.1. Statutory Corporate income tax rate, http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II1,

على النمو الاقتصادي لها، ومع ذلك؛ فإن القاعدة الضريبية مهمة؛ لأن الطريقة التي تُصمّم بها ضريبة الشركات يمكن أن تضرّ بأفاق نموّها، حتى لو تمّ تخفيض معدلات فرضها.

وقد أصبحت الدعوة إلى التنسيق الضريبي بين السياسات الضريبية أعلى صوتاً؛ خاصةً بعد دخول الدول الجديدة للاتحاد الأوروبي؛ لما تتميز به هذه الدول من معدل ضرائب منخفضة نسبياً عن مثيلاتها؛ خاصة أن الانخفاض كان في معدلات ضريبة الدخل على الشركات، كما وضع الجدول السابق، وقد أدى هذا الأمر إلى اقتراح بعض الدول القديمة فرض الحد الأدنى لمعدّلات الضرائب؛ من أجل منع المنافسة غير العادلة فيما بين دول الاتحاد الأوروبي إذ أصبح ضرورة من ضرورات دعم السوق الواحدة.^(١)

٢_ ضريبة الدخل الفردية:

_ شكّلت عام ١٩٧٠/ لجنة انبثقت عن اجتماع لاهاي، سُمّيت "لجنة وارنر"، وقد توصّلت هذه اللجنة إلى صعوبة تنسيق ضرائب الدخل الفردية في تلك الفترة، وقد كانت هذه نتيجة منطقية أمام الأسباب الكثيرة التي تجعل عملية تنسيق ضريبة الدخل الفردية شبه مستحيلة في ظلّها؛ كاختلاف مستوى الدخل ومعدّلات توزيعها بين الدول الأعضاء، وتباين سياسات الأجور، وتباين مستويات الأسعار ونظم الضمان الاجتماعي، وشروط التوظيف، وميزان المدفوعات؛ لذلك أوصت اللجنة بعدم إمكانية تنسيق ضريبة الدخل الفردية في ظلّ هذه الظروف، مع التأكيد على أهمية تنسيقها،

(١) يراجع في ذلك:

Alfred Boss, "How to Handle Tax Competition", Institute for World Economics, Paper presented at the 2nd EUROFRAME Conference on Economic Policy Issues in the European Union", June 2005, Vienna, Austria, published online by, http://www.euroframe.org/fileadmin/user_upload/euroframe/dose/2005/session5/eurof05_boss.pdf, p1

ودوره في تحقيق حرية انتقال العمال؛ لذلك يمكن القول أنه لم يكن هناك أية محاولة لتنسيق ضريبة الدخل الفردية في تلك الفترة.^(١)

_ وفي عام /١٩٧٩/ كان هناك توجّهات بسيطة من قبل اللجنة التنفيذية؛ تتعلق بتنسيق جزئي لضريبة الدخل؛ من خلال وضع القواعد التي تعالج مشكلات ربط وتقدير الضريبة؛ بحيث تكون هذه القواعد ملزمة لإدارات الضرائب في دول الاتحاد الأوروبي؛ وذلك بهدف الحفاظ على مبدأ العدالة الضريبية فيما يتعلق بضريبة الدخل الشخصية للعمالة المهاجرة؛ والتي تقتضي عدم إخضاع هؤلاء العمال المهاجرين إلى دول أخرى لضرائب سوى ضرائب الدول التي يحملون جنسيتها ضمن دول السوق؛ لأن ذلك يعرّضهم لضريبة الدخل مرتين؛ مرة في بلد اكتساب الدخل، ومرة في البلد التي يحملون جنسيتها، إلا أن التنسيق الضريبي واجه في هذا النوع من الضرائب صعوبة بالغة؛ لارتباط هذه الضرائب بالسيادة الضريبية؛ والتي تشكل ركناً أساسياً في سيادة الدول.

_ وقد صرّح رئيس لجنة الاتحادات الضريبية والجمركية في ٢٠/٤/١٩٩٠ بأن اللجنة الأوروبية قرّرت التنازل عن اتجاهها السابق نحو تنسيق الضرائب المباشرة؛ لكن ذلك لا يمنع من صدور العديد من التعاميم الخاصة، والتي تهدف إلى التنسيق الجزئي، وإصدار اتفاقية لتجنّب الازدواج الضريبي، في إطار نموذج الاتفاقية المعدّ من قبل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD.^(٢)

_ هذا ومنذ قيام السوق الأوروبية الموحّدة؛ لم تجر أي دراسة أو محاولة جديدة لنفس الأسباب التي دعت إلى عدم تنسيقها في الفترة السابقة؛ ما أدى إلى تفاوت الضرائب

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٧٥.

^(٢) يراجع في ذلك :

-Taxation trends in the European Union, op. cit. P44.

على دخول الأفراد من حيث المعدلات والإعفاءات والإجراءات الإدارية وقواعد الإلزام، واختلاف نظم الضمان الاجتماعي، وقد أثر ذلك كله في انتقال الأفراد وقرارات الادخار والاستثمار عبر حدود الدول الأعضاء، ومن ثم على مواقع إدارات الشركات.^(١)

ـ وبوضّح الجدول التالي المعدلات المفروضة في معظم دول الاتحاد الأوروبي فيما يتعلّق في ضرائب الدخل الشخصية، وذلك طبقاً لأحدث التعديلات لعام ٢٠١٧؛ حيث يُبيّن لنا الجدول مدى صعوبة تنسيق هذه الضريبة؛ نظراً للتفاوت الكبير في معدلاتها.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٩٢.

الجدول رقم ٥/

معدلات ضرائب الدخل الشخصية بدول الاتحاد الأوروبي عام ٢٠١٧/١

الدول الأعضاء	الكود	معدلات ضرائب الدخل الشخصية	الترتيب
بلجيكا	BE	٦٠,٢%	٢٤
جمهورية التشيك	CZ	٣١,١%	٣
فرنسا	FR	٥٥,١%	٢٠
إيرلندا	IE	٥٢,٠%	١٦
لوكسمبورغ	LU	٤٢,٨%	٨
استونيا	EE	٢١,٣%	١
فنلندا	FI	٥٨,٣%	٢٢
السويد	SE	٦٠,١%	٢٣
ألمانيا	DE	٤٧,٥%	١٤
إسبانيا	ES	٤٣,٥%	٩
البرتغال	PT	٦١,٠%	٢٥
إيطاليا	IT	٥٢,٨%	١٨
الدنمارك	DK	٤٧,٥%	٢١
هولندا	NL	٥٢,٣%	١٧
بولندا	PL	٣٩,٩%	٦
المجر	HU	٣٣,٥%	٤
اليونان	GR	٥٥,٠%	١٩
سلوفينيا	SI	٦١,١%	٢٦
سلوفاكيا	SK	٣٥,١%	٥
لاتفيا	LV	٢١,٤%	٢
النرويج	NO	٤٦,٧%	١٢
المملكة المتحدة	UK	٤٧,٠%	١٣

¹ -OECD, (http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_17). Tax Foundation Calculations.

ويتم احتساب هذا المعدل بتطبيق أعلى معدل ضريبة دخل قانوني، ويُؤخذ بعين الاعتبار الإعفاءات الضريبية وخصم الضرائب، ومن خلال الجدول يتبين لنا تمتع استونيا (٢١,٣%)، ولاتفيا (٢١,٤%)، وجمهورية التشيك (٣١,١%) بأدنى معدلات ضريبة الدخل في جميع البلدان الأوروبية، أما البلدان التي لديها أعلى معدلات ضريبة الدخل هي سلوفينيا (٦١,١%)، والبرتغال (٦٠,٠%)، وبلجيكا (٦٠,٢%).

ونلاحظ من خلال الجدول؛ أن غالبية الدول تفرض ضريبة دخل شخصية بمعدلات تتراوح بين ٢١% إلى ٦٠%؛ ونظراً لهذا التفاوت في معدلات ضريبة الدخل الشخصية بين دول الاتحاد؛ يتضح لنا استحالة قيام تنسيق ضريبي بشأن هذه الضريبة في الوقت الحالي.

٣- تنسيق ضرائب الاقتطاع على المدخرات:

خلال بناء التجربة التكاملية الأوروبية اقترحت المفوضية الأوروبية توحيد معدل هذه الضريبة، ووضع حدّ أعلى لها يبلغ ١٥%؛ حتى لا تسعى رؤوس الأموال إلى التهرب من الضريبة بالتحرك بين الدول الأعضاء أو النزوح خارجها؛ غير أن الدول ذات الأسواق المالية العالمية -كبريطانيا ولوكسمبورغ- رأت أن حرية انتقال الأموال يجعلها تفضّل المناطق التي ترتفع فيها كفاءة الأسواق المالية؛ مما يؤدي إلى المنافسة في خفض معدلات الضريبة إلى درجة الصفر، وإنّ عدم صدور قرار إقليمي بتنسيقها ساعد في رفض اقتراح المفوضية في هذا المجال.

ولتعميق هذا الاتجاه؛ حاولت اللجنة الاقتصادية والاجتماعية للاتحاد الأوروبي عام ١٩٨٩/ فرض معدل أقل من السابق؛ بحيث لا يتجاوز ١٠% مع إعفاء الودائع الصغيرة من الضريبة.^(١)

١- د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٩٢.

ونستطيع القول إن عملية التنسيق الضريبي في مجال الضرائب المباشرة تهدف

إلى:

- منع التهرب الضريبي.
- القضاء على الازدواج الضريبي؛ مثل عمل اتفاقيات بشأن توزيع الأرباح لغير المقيمين.
- منع تشوهات الممارسة، لاسيما في قرارات الاستثمار.
- منع تقويض الإدارات عن طريق المنافسة الضريبية.
- الحدّ من نطاق المحاسبة المتلاعبة على سبيل المثال؛ عن طريق التسعير التمويلي.

ثانياً- آثار تطبيق التنسيق الضريبي على الضرائب المباشرة:

أثارت عملية التنسيق الضريبي العديد من التساؤلات حول حدود السيادة الوطنية في الضرائب وخاصة المباشرة منها، ولكن الحاجة إلى توحيد الضرائب المفروضة على سبيل المثال في ضرائب الشركات، ونتيجةً للمكاسب التي سوف تعود على كلّ دولة عضو؛ والتي كانت الدافع وراء عملية هذا التنسيق، خاصةً وأن المعاهدة المنشئة للجماعة الأوروبية لا تحدد مباشرةً الأحكام المتعلقة بالضرائب المباشرة.

وقد أكّدت المفوضية الأوروبية أن التنسيق الضريبي بالنسبة للضرائب المباشرة - وخاصة الضريبة على الدخل الشخصي- يُعدّ أمراً ضرورياً؛ لمنع ظاهرة الازدواج الضريبي للعمال عبر الحدود، بالإضافة إلى غير ذلك من العوائق التي تلحق الضرر بالسوق المحلية؛ إلا أن لجنة ومحاكمة العدل الأوروبية تتقاسمان رأياً مخالفاً للرأي السابق؛ حيث أفادت بعدم وجود ما يدعو إلى تطبيق نظرية التنسيق الضريبي على ضرائب الدخل؛ إلا أن هناك الكثير من الدراسات التي تؤكد نظرياً إمكانية تطبيق تلك النظرية، وإحداث المواءمة بين الضرائب المباشرة؛ إلا أن الواقع العملي يدلّ على

صعوبة التطبيق؛ حيث لن تتخلى الدول أو تمنح تنازلات فيما يتعلق بسيادتها المالية والتشريعية في مسألة تنظيم الضرائب وخاصة المباشرة منها، إذ يُعدّ ذلك من العوائق أمام تداول رؤوس الأموال والأيدي العاملة بالاتحاد الأوروبي.^(١) الجداول أرقام (٦ ، ٧)

^١ - يراجع في ذلك:

Pacurar Daniela Cristina, "Limits To the Harmonization with the European Legislation- Case Study on Corporations ' Income Tax", Published online by, <http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2007/v7-finance-accounting-and-banks/113.pdf>, p501

الجدول رقم ٦/
مجموع الضرائب على دخل الشركات (كأحد أنواع الضرائب المباشرة)
كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي ٢٠١٦/٢٠٠٤

الدولة	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	نسبة الاختلافات ٢٠١٦-٢٠٠٤
بلجيكا	٣,٠	٣,١	٣,٥	٣,٤	٣,٣	٢,٣	٢,٥	٢,٨	٣,٠	٣,١	٣,٣	٣,٤	٣,٠	٠,٠
بلغاريا	٢,٥	٢,٨	٢,٠	٢,١	٤,١	٢,٤	١,٩	١,٨	١,٧	٢,١	٢,١	٢,١	٢,٥	٠,١
النشيك	٤,٢	٤,١	٤,٤	٤,٥	٤,٠	٣,٤	٣,٢	٣,٢	٣,١	٣,٢	٣,٣	٣,٤	٣,٥	٠,٩-
الدنمارك	٢,٩	٣,٤	٣,٧	٣,٢	٢,٦	١,٩	٢,٣	٢,٢	٢,٦	٢,٨	٢,٨	٢,٨	٢,٧	١,٠-
ألمانيا	٢,٠	٢,٣	٢,٨	٢,٨	٢,٥	١,٩	٢,١	٢,٤	٢,٥	٢,٤	٢,٤	٢,٤	٢,٧	٠,١-
استونيا	١,٧	١,٤	١,٥	١,٦	١,٦	١,٨	١,٣	١,٢	١,٤	١,٧	٢,١	٢,١	١,٧	٠,٣
اليونان	٢,٧	٣,٣	٢,٥	٢,٣	٢,١	٢,٥	٢,٥	٢,١	٢,١	١,١	١,٩	٢,٢	٢,٥	٠,٠
إسبانيا	٣,٥	٣,٩	٤,٢	٤,٨	٢,٩	٢,٤	٢,٠	١,٩	٢,٣	٢,٢	٢,١	٢,٤	٢,٣	١,٩-
فرنسا	٢,٤	٢,٤	٢,٤	٣,٠	٣,٠	١,٨	٢,٣	٢,٦	٢,٧	٢,٨	٢,٦	٢,٧	٢,٦	٠,٤-
إيرلندا	٣,٥	٣,٣	٣,٨	٣,٤	٢,٨	٢,٣	٢,٤	٢,٢	٢,٣	٢,٤	٢,٦	٢,٦	٢,٧	١,١-
إيطاليا	٢,٣	٢,٣	٢,٨	٣,١	٢,٩	٢,٤	٢,٣	٢,٢	٢,٣	٢,٥	٢,٢	٢,٠	٢,١	٠,٧-
كرواتيا	١,٨	٢,٣	٢,٨	٣,١	٢,٩	٢,٦	١,٩	٢,٣	٢,٠	٢,٠	١,٨	١,٩	٢,٢	٠,٦-
قبرص	٣,٤	٤,٢	٤,٩	٦,١	٦,٤	٥,٩	٥,٦	٦,٢	٥,٧	٦,٥	٦,٣	٥,٩	٥,٨	٠,٨
لاتفيا	١,٧	١,٩	٢,١	٢,٥	٣,٠	١,٦	١,٠	١,٤	١,٦	١,٦	١,٥	١,٦	١,٧	٠,٤-
ليتوانيا	١,٩	٢,١	٢,٨	٢,٥	٢,٧	١,٨	١,٠	٠,٨	١,٣	١,٤	١,٥	١,٦	١,٦	١,١-
لوكسمبورغ	٥,٦	٥,٨	٥,٠	٥,٣	٥,٣	٥,٦	٥,٨	٥,٠	٥,١	٤,٨	٤,٣	٤,٤	٤,٦	٠,٣-
المجر	٢,١	٢,١	٢,٣	٢,٧	٢,٦	٢,١	١,١	١,١	١,٣	١,٢	١,٥	١,٧	٢,٢	٠,١-
مالطا	٣,٥	٣,٧	٤,١	٦,٠	٥,٩	٥,٩	٥,٧	٢,٤	٥,٩	٦,٢	٦,١	٦,٣	٦,٥	٢,٤
هولندا	٣,١	٣,٤	٣,٤	٣,٤	٣,٣	٢,٢	٢,٣	٢,٢	٢,١	٢,٢	٢,٦	٢,٧	٣,٣	٠,١-
النمسا	٢,٣	٢,٣	٢,٢	٢,٥	٢,٥	١,٨	٢,٠	٢,١	٢,١	٢,٢	٢,٢	٢,٣	٢,٤	٠,٢
بولندا	١,٩	٢,١	٢,٤	٢,٧	٢,٧	٢,٢	١,٩	٢,٠	٢,١	١,٨	١,٧	١,٨	١,٨	٠,٥-
البرتغال	٢,٨	٢,٦	٢,٨	٣,٥	٣,٥	٢,٧	٢,٧	٣,١	٢,٧	٣,٣	٣,٣	٣,١	٣,١	٠,٢
رومانيا	٣,٢	٢,٧	٢,٨	٣,٠	٢,٩	٢,٤	٢,٠	٢,٣	١,٩	٢,٠	٢,١	٢,٣	٢,٢	٠,٦-
سلوفينيا	١,٩	٢,٧	٢,٩	٣,٢	٢,٥	١,٨	١,٨	١,٧	١,٢	١,٢	١,٤	١,٥	١,٦	١,٣-
سلوفاكيا	٢,٥	٢,٧	٢,٨	٢,٩	٣,٠	٢,٥	٢,٥	٢,٤	٢,٤	٢,٩	٣,٣	٣,٧	٣,٥	٠,٦
فنلندا	٣,٤	٣,٢	٣,٣	٣,٧	٣,٣	١,٩	٢,٤	٢,٦	٢,١	٢,٤	٢,٩	٢,٢	٢,٢	١,٠-
السويد	٢,٨	٣,٤	٣,٤	٣,٦	٢,٦	٢,٧	٣,١	٣,٠	٢,٥	٢,٧	٢,٦	٢,٩	٢,٨	٠,٦-
المملكة المتحدة	٣,٠	٣,٤	٣,٥	٣,٣	٣,٠	٢,٦	٢,٩	٢,٩	٢,٧	٢,٦	٢,٥	٢,٥	٢,٨	٠,٧-

¹ - Source: Taxation trends in the European Union, Data for The EU Member States and Norway, 2016, available on the Internet (<http://europa.eu>), p 187

- الجدول رقم / ٧ / حجم تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة لدول الاتحاد الأوروبي
٢٠٠٧-٢٠١٦-٢٠١٧ الأرقام بالملليون دولار^١

حجم الاستثمار الخارج FDI Outflows			حجم الاستثمار الداخل FDI Inflows			الكود	الدول الأعضاء
٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠٠٧	٢٠١٧	٢٠١٦	٢٠٠٧		
٢٠٩٢٦	٢٢٣٠٠	٩٣٩٠١	٧٤٠	٣٠٣٠٧	١١٠٧٧٣	BE	بلجيكا
٢٩٦	٤١٣	٢٧٤	١٠٧١	١١٩٤	١١٧١٦	BG	بلغاريا
١٦٢٣	٢١٨٢	١٦١٩	٧٤١٢	٩٨١٥	١٠٤٣٧	CZ	جمهورية التشيك
١٠٠٣١	٩٤١٩	١٧٦١٧	٣١١٥-	١٥٩-	٩٤٠٨	DK	الدنمارك
٨٢٣٣٦	٥١٤٦٠	١٧٩٥٤٧	٣٤٧٢٦	١٦٩٨٢	٥٦٤٠٧	DE	ألمانيا
١٩	٣٥٢	١٧٣٧	٧٨٤	٩١٥	٢٧٣٦	EE	استونيا
٦٧٢	١٥٢٩-	٥٣٣٨	٤٠٤٦	٣٠٦٩	١٩١٨	GR	اليونان
٤٠٧٨٦	٣٨١٠١	٩٦٠٦٢	١٩٠٨٦	١٩٦٦٠	٢٨١٧٩	ES	اسبانيا
٥٨١١٦	٦٣٢٣٢	٢٢٤٦٥٢	٤٩٧٩٥	٣٥١٦٥	١٥٧٩٧٣	FR	فرنسا
١٨٦١٤	٢٩٣٨٣	٢١١٤٦	٢٨٩٧٥	١٤٥٢٣	٢٤٧٠٧	IE	ايرلندا
٤٤١٧	١٧٧٥٢	٩٠٧٧٥	١٧٠٧٧	٢٢٢٤٣	٤٠٢٠٢	IT	إيطاليا
١٣٣٢	٥٥٥	١٢٠٦	٦٣٤٣	٢١١٨	٢١٨٨١	CY	قبرص
٩٢	١٤٤	٣٣٥	٧٢١	١٤٨	٢٢٤٧	LV	لاتفيا
٣١-	١٠٨	٦٠٨	٥٩٥	٢٦٤	٢٠١٧	LT	ليتوانيا
٤١١٥٥	٤٤٣٥٣	٥٧٩٩٤	٦٦٢٣	٤٥١٢٣	٣١٦٩٢-	LU	لوكسمبورغ
٣٢٢	٨٥٥٢-	٣٧٣٧	٢٤٩٢	٥٨٥٥-	٦٠٨٨	HU	المجر
٧١١٥-	٥٣٦٨-	٣١	٣١٨٥	٣٨١٣	٩٢٥	MT	مالطا
٢٣٣١٨	١٧٢٠٦١	٢٨٥٤٤	٥٧٩٥٧	٨٥٧٧٨	١١٨٣٧٦	NL	هولندا
١٠٨٩٢	٣٥٢٠-	٣٣٣٨٠	٩٦٣٠	٩٠٠١-	٢٩٥٨٦	AT	النمسا
٣٥٩١	٨٠٧٤	٤٧٤٨	٦٤٣٤	١٣٩٢٨	٢٢٦١٢	PL	بولندا
٢٤٠٩-	٢٧١٦	٥٤٩٠	٦٩٤٦	٦٣١٠	٣٠٥٥	PT	البرتغال
١٠	٥	٢٧٨	٥١٦٠	٤٩٩٧	٩٩٢٣	RO	رومانيا
١٠٧	٢٨٧	١٨٠٥	٧٠٢	١٢٦٠	١٤٣٨	SI	سلوفينيا
٣٥٠	٢٤٨	٣٨٤	٢٢٧٧	٢٩٥-	٣٢٦٥	SK	سلوفاكيا
١٧٢٧	٢٥٦٦٢	٧٦٥٥	١٣٢٨	١١٦٤٤	١٢٣٥١	FI	فنلندا
٢٤٣٠٣	٥٩٢٥	٣٧٧٩٧	١٥٣٩٦	١٢١٧٧	٢٢٠٧٠	SE	السويد
٩٩٦١٤	٢٢٥١٦-	٢٧٥٤٨٢	١٥٠٩٠	١٩٦١٣٠	١٨٣٣٨٦	UK	المملكة المتحدة
٤٣٥٧٣٦	٤٥٢٨٧٠	١١٩٢١٤٢	٣٠٣٥٨٠	٥٢٤٠١٠	٨٤٢٣١١	EU	إجمالي الاستثمارات

^١ - World Investment Report, Investment and New Industrial Policies, 2018, p184.

ونتيجةً لاتجاه الاتحاد الأوروبي نحو محاولة التنسيق الضريبي، وإيمانه التام بأهمية الضرائب على مستوى كل دولة عضو وعلى مستوى الاتحاد ككل؛ ونستنتج من خلال الجدولين السابقين تخفيض بعض الدول معدلات الضرائب المباشرة، الأمر الذي جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية إلى هذه الدول، وإن كان النظام الضريبي وحده ليس العامل الوحيد لمثل هذه الاستثمار؛ فعلى سبيل المثال، سلكت في سياق ذلك دولة ألمانيا، حين قامت بتخفيض معدلات ضريبة الدخل على الشركات من (٥٦,٨) % عام ١٩٩٥/ إلى (٢٩,٨) % حالياً، في الوقت الذي تسجل فيه إيرادات الضريبة على دخل الشركات ازدياد بنسبة (١,٨) % من إجمالي الناتج المحلي؛ مما كان عليه الوضع عام ١٩٩٥/، حيث كانت النسبة (٠,٩) % بينما بلغت نسبة هذا الإيراد نحو (١,٤) % عام ٢٠٠٧/ واستمرت بالزيادة إلى أن وصلت إلى (٢,٧) % عام ٢٠١٦/، الأمر الذي تسجل معه أيضاً المؤشرات إلى زيادة في حجم التدفقات الداخلية والخارجية عاماً بعد عام، ويتوقع أن يظل مستوى التدفقات أدنى بكثير من مستوى الذروة، والذي بلغتته تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر عام ٢٠٠٧/، لذا فإن الانتعاش المتزامن سيؤدي للنمو الاقتصادي في المناطق الرئيسية، مما يحسن من مستوى أرباح الشركات؛ مما يؤدي بدوره إلى تعزيز ثقة القطاع الخاص، ورغبة الشركات متعددة الجنسية في الاستثمار، إلا أن تدفق الاستثمار الأجنبي انخفض في دول الاتحاد الأوروبي من ٥٢٤/ مليار دولار في عام ٢٠١٦/ إلى ٣٠٣,٥/ مليار دولار في عام ٢٠١٧/ أي بنسبة (٤٠) %، وكان السبب الرئيسي وراء هذه النسبة المنخفضة؛ مطالبة بريطانيا بالخروج من الاتحاد الأوروبي بعد إجراء استفتاء شعبي عام ٢٠١٦/؛ حيث انخفضت تدفقات الاستثمار الأجنبي في المملكة المتحدة من ١٨١/ مليار دولار وبنسبة (٩٢) % تقريباً في عام ٢٠١٧/ عن عام ٢٠١٦/.

الفرع الثالث

التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب غير المباشرة وآثاره

بدأت محاولات الاتحاد الأوروبي في التنسيق الضريبي في أواخر الخمسينات، وإننا سنركز في هذا الفرع على ضريبة القيمة المضافة، لما لها من أهمية بين الدول الأوروبية خاصة، وبين دول العالم عامة، ولما لها من تأثير إيجابي نحو إقامة السوق المشتركة.

أولاً : تنسيق الضرائب غير المباشرة:

١- الضريبة على القيمة المضافة:

ضريبة القيمة المضافة (Value-added tax) هي ضريبة غير مباشرة، وتفرض على الإنفاق، وأسس المحاسبة فيها هو عامل الاستهلاك، وقد اعتمد الاتحاد الأوروبي نظام الضريبة على القيمة المضافة، في الوقت الذي قُبل تطبيق هذه الضريبة في عدد كبير من الدول الأخرى في جميع أنحاء العالم.

وفي عام ١٩٦٢/؛ أوصى تقريرٌ مُعدّ من قبل اللجنة المالية والضريبة بتطبيق التنسيق الضريبي على الضرائب غير المباشرة؛ حيث أوصى التقرير بالإلغاء التدريجي بشأن الضريبة على رقم الأعمال؛ من أجل الوصول إلى ضريبة تحقق الأهداف التالية:^(١)

- جعل معدل الضريبة المقترحة منخفضاً، وأن تكون الضريبة وفيرة الحصيلة في نفس الوقت.

- أن تكون محايدة أكثر ما يمكن بالنسبة لمبدأ المنافسة.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٦٦-٥٦٧.

- ألا تضرّ الضريبة المقترحة بعملية الإنتاج.

- أن يكون انتقال عبء الضريبة فيها إلى ثمن السلعة أو الخدمة سهلاً.

وقد تبنت اللجنة التنفيذية في البداية تطبيق الضريبة على القيمة المضافة طبقاً لمبدأ بلد المقصد، مع إمكانية تطبيقها في المستقبل وفق بلد المصدر، ومن ثمّ توحيد تلك الضريبة بين الدول الأعضاء. وقد كان من المقرر أن تكتمل هذه المرحلة في عام ١٩٧٠/؛ لكن ما حصل هو إجراء إصلاحات ضريبية لإلغاء الضرائب المغايرة لها، وإحلالها مكان تلك الضرائب، وذلك لما تمتاز به هذه الضريبة عن باقي الضرائب المشابهة بميزات أهمها:

أ- أنها تغطّي مرحلة تجارة التجزئة؛ بينما غيرها قد لا تغطي هذه المرحلة.

ب- يمكن استخدامها مصدراً رئيساً للموازنة العامة للسوق.

ج- تساعد على توحيد هيكل الأنظمة الضريبية الأوروبية؛ لأنه باعتمادها ستشكل جزءاً مهماً من هذا الهيكل.

د- تحقّق فكرة الحياد الضريبي بالنسبة لمبدأ المنافسة الحرة؛ بحسبانها تؤدي إلى تساوي المعاملة الضريبية بين السلع المحلية والمستوردة.

هـ- ضريبة القيمة المضافة تقلّل بطبيعتها من العبء الضريبي بمنعها للازدواج الضريبي عند مقارنتها مع الضرائب التراكمية، كما أن الأسلوب الذي أُتبِع في تنسيقها باعتماد دولة المقصد -أي اعتماد دولة الاستهلاك عند فرضها- يتلافى الازدواج الضريبي عند انتقال السلع بين الدول. وقد استقرّ الرأي على تأخير موعد فرضها في تلك الدول على الموعد المقرر من قبل مجلس وزراء السوق -كما الحال في إيطاليا- لذلك تمّ الاتفاق على ضرورة التدرّج في تطبيق هذه الضريبة؛ حتى

تصبح بعد فترة من الزمن مطبقة في كافة الدول الأعضاء، الأمر الذي حدث في عام ١٩٧٧/ (١).

_ إحلال الضريبة على القيمة المضافة بدلاً من الضريبة المتتابة على المبيعات، وفي سياق هذه المرحلة؛ قدّمت المفوضية الأوروبية في عام ١٩٧٧/ اقتراحاً لتقريب عناصر الضريبة على القيمة المضافة، وتعدّ فرنسا أول بلد أوروبي اعتمد نظام الضريبة المضافة تليها اليونان.

إن استعداد دول السوق المشتركة للدخول إلى مرحلة الاتحاد الأوروبي؛ فرض الانتقال إلى مراحل متقدمة في تنسيق ضريبة القيمة المضافة؛ وذلك للوصول إلى معاملة ضريبية متماثلة على منظومة الضرائب غير المباشرة في الدول الأعضاء؛ لتأمين أوسع مدى من الحرية للسلع والخدمات على طول الحدود، وكأنها في دولة واحدة. (٢)

_ وقد اقترحت اللجنة الفنيّة وضع سعر محدّد منخفض للضريبة على القيمة المضافة، بما لا يزيد عن (٢,٥%) لكل دولة؛ غير أن هذا الاقتراح لم يلقَ قبولاً؛ لذلك فرضت المفوضية الأوروبية في عام ١٩٨٩/ هيكل ثنائي؛ أي وضعت ضريبة القيمة المضافة وفق معدلين؛ معدل أساسي وآخر منخفض؛ على أن يتراوح معدّل الضريبة المنخفض بين (٤%) و (٩%) وتطبق على السلع والخدمات الأساسية والضرورية؛ كالمواد الغذائية، والمواد الأولية، والكتب، والصحف، والمياه، وموارد الطاقة، ووسائل نقل الركاب؛ أما معدّل الضريبة الأساسي يتراوح بين (١٤%) و (٢٠%) من قيمة السلعة أو الخدمة. وقد أخذت بعض الدول بهذه المعايير، وبعضها الآخر لم يلتزم بها، بل

١- د. محمد رضا سليمان محمد، مرجع سابق، ص ١٩٥.

(٢) Ali M. El-Agraa, op. cit. p.281.

قاومها؛ فبريطانيا قاومت في البداية إقرار الأنظمة التي تحدّد ذلك بسبب تخوّفها من فقدانها السيادة في هذا المجال، واعتقادها أن قوّة الأسواق هو العامل الأساسي الذي يحدّد معدلات الضريبة، كما أنّ معدّل ضريبتها المنخفض سيجعلها تتحمّل خسارة في إيراداتها، ثم في النهاية قبلتها^(١)

_ وفي عام ١٩٩١/؛ اقترح البرلمان الأوروبي -فيما يتعلق بمعدلات الضرائب المفروضة- أن يكون المعدّل (١٥%) كحد أدنى؛ إلا أن القرار لم يمرّ إذ تمّ التصويت ضده. وقد علا بعد ذلك في عام ١٩٩٧/ اقتراح بأن تكون النسبة (٢٥%) كحدّ أقصى؛ لكن وفي عام ١٩٩٨/ وافق البرلمان أن تكون النسبة ما بين (١٥%) و (٢٥%)، وقد حثّ البرلمان كافة الدول الأعضاء على اتخاذ كافة التدابير والإجراءات في سبيل ضمان التطبيق الموحد للقواعد، وفي عام ٢٠٠٥/ شجّعت معدّلات الضرائب على القيمة المضافة تقدّمًا نحو التوحيد؛ حيث تمّ التصويت لصالح الحدّ الأقصى لمعدّل الضريبة، بأن يكون بنسبة (٢٥%)، ومع ذلك فقد أكّد البرلمان الأوروبي على أهمية تنسيق هذه الضرائب وتوحيدها، وأكّد على الدول ضرورة بذل الجهود اللازمة لجعل هذا الأمر واقعاً ملموساً.^(٢)

_ وفي التوجيه رقم ١١٢/ لعام ٢٠٠٦/ الصادر عن الاتحاد الأوروبي؛ والذي ينصّ على وجود التزام قانوني وسياسي للجنة والدول الأعضاء لإقامة نظام مشترك للضريبة على القيمة المضافة، وقد وضع الاتحاد الأوروبي بعض التدابير التي يضمن معها آلية تنفيذ نظام الضرائب على القيمة المضافة بشكل نهائي، مع منع الغشّ والتهرب من دفع الضريبة، وتعدّ أول خطوة لذلك؛ احترام المبادئ الأساسية التي اعتمدها الاتحاد الأوروبي وهي:

^١ - د. محمد خير العكام، ص ٥٨٢.

^٢ - Value Added Tax (VAT), on line by, <http://www.europarl.europa.eu>

- تشكيل السوق المشتركة.

- ضمان المنافسة العادلة.

- حظر التدابير التي تحول دون التنقل الحر للسلع والخدمات.

وعلى الرغم من فقدان الدول الأعضاء جزء من سيادتهم الضريبية في سبيل تنسيق وتحديد معدلات الضريبة على القيمة المضافة؛ إلا أنّ عملية تنسيق الضرائب على القيمة المضافة مهمة في سبيل قيام السوق المشتركة؛ حيث تشير التقديرات إلى أنّ الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي مجتمعة قد تكبدت خسائر سنوية، قُدّرت بحوالي بليون يورو؛ حيث يتمّ حساب هذه التقديرات بالنظر إلى الفرق بين إيصالات ضريبة المبيعات والمتحصلات الفعلية، وترجع هذه الخسارة الكبيرة في الإيرادات إلى مجموعة متنوعة من العوامل؛ منها التهرب الضريبي، والإعسار التجاري، والطرق الاحتياالية؛ بالإضافة إلى المنافسة الضريبية الضارة وغير العادلة والمشوّهة لأداء السوق المشتركة؛ فمعالجة هذه الأمور ترجع إلى وضع استراتيجية واحدة منسّقة؛ تعمل على معالجة التهرب الضريبي، وتضمن اتخاذ التدابير اللازمة للمساعدة في مكافحة الاحتيال الضريبي على القيمة المضافة^(١).

ويوضّح الجدول التالي المعدّلات المفروضة في معظم دول الاتحاد الأوروبي

فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة، وذلك طبقاً لعام /٢٠١٧/.

(١) د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٢٣٨.

الجدول رقم ٨/

معدلات ضرائب القيمة المضافة بدول الاتحاد الأوروبي عام ٢٠١٨/١

الدول الأعضاء	الكود	معدلات ضرائب القيمة المضافة		حد التسجيل
		المعدل القياسي	المعدل المنخفض	
بلجيكا	BE	%٢١,٠	%١٢	٣٠٠٠٠ يورو
جمهورية التشيك	CZ	%٢١,٠	%١٥, %١٠	٣٨,٩٩١ يورو
بلغاريا	BG	%٢٠,٠	%٩	
فرنسا	FR	%٢٠,٥	%١٠, %٥, %٢,٥	٨٢٢٠٠ يورو
ايرلندا	IE	%٢٣,٠	%١٣,٥, %٥, %٩	٧٥٠٠٠ يورو
لوكسمبورغ	LU	%١٧,٠	%١٤, %٨, %٣	٣٠٠٠٠ يورو
استونيا	EE	%٢٠,٠	%٩	٤٠٠٠٠ يورو
فنلندا	FI	%٢٤,٠	%١٠, %١٤	١٠٠٠٠ يورو
السويد	SE	%٢٥,٠	%٦, %١٢	٢٩٢٤ يورو
ألمانيا	DE	%١٩,٠	%٧	١٧٥٠٠ يورو
اسبانيا	ES	%٢١,٠	%٤, %١٠	٠ يورو
البرتغال	PT	%٢٣,٠	%٦, %١٣	١٠٠٠٠ يورو
ايطاليا	IT	%٢٢,٠	%١٠, %٥	٣٠٠٠٠ يورو
الدنمارك	DK	%٢٥,٠	لا يوجد معدل مخفض	٦٧٠٩ يورو
هولندا	NL	%٢١,٠	%٦	١٣٤٥ يورو
بولندا	PL	%٢٣,٠	%٨, %٥	٤٦٩٣٢ يورو
المجر	HU	%٢٧,٠	%١٨, %٥	غير واردة
اليونان	GR	%٢٤,٠	%١٥	١٠٠٠٠ يورو
سلوفينيا	SI	%٢٢,٠	%٩,٥	٥٠٠٠٠ يورو
سلوفاكيا	SK	%٢٠,٠	%١٠	٤٩٧٩٠ يورو
لاتفيا	LV	%٢١,٠	%١٢	٤٠٠٠٠ يورو
ليتوانيا	LT	%٢١	%٩, %٥	٤٠٠٠٠ يورو
النرويج	NO	%٢٥,٠	%١٢, %١٥	٥٢١٠ يورو
المملكة المتحدة	UK	%٢٠,٠	%٥	٩٦٠٧٧ يورو

¹ - International Tax Competitiveness Index (ITCI), available on the Internet, (<http://files.taxfoundation.org>).

يوضح لنا الجدول السابق أن الضريبة على القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي تُفرض وفق مُعدلين على الأقل:
أولاً : المُعدل القياسي:

هو المُعدل الذي يُفرض على جميع السلع والخدمات التي لا تدخل في فئات الأسعار المخفضة، ويتم تحديد المعدلات القياسية من قبل الدول الأعضاء.
ثانياً: المعدل المنخفض:

هو المعدل الذي يُفرض على سلع وخدمات معينة تدخل ضمن فئات الأسعار المخفضة، وسمح الاتحاد الأوروبي للدول الأعضاء في تحديد المعدلات المخفضة على معظم السلع والخدمات.

وللتوضيح أكثر يتم فرض ضريبة القيمة المضافة في دول الاتحاد الأوروبي بمعدلات مختلفة بحسب نوع السلعة أو الخدمة، فعلى سبيل المثال فالمعدل القياسي في إيرلندا يبلغ (٢٣%) ويُفرض على جميع السلع والخدمات، أما المعدل المنخفض يتم فرضه بمعدلات مختلفة حسب نوع السلعة أو الخدمة، فإذا كانت الخدمة هي الكهرباء يتم فرض ضريبة القيمة المضافة بمعدل (١٣,٥%) لكونها تدخل ضمن الأسعار المخفضة، وتُفرض بمعدل (٩%) على الصحف، و(٤,٨%) على استئجار الخيول^(١).
ونلاحظ أيضاً من الجدول السابق أن الدنمارك تفرض ضريبة القيمة المضافة حسب المعدل القياسي فقط، وعدم اعتمادها على المعدل المنخفض نهائياً، الأمر الذي يؤدي إلى وجود تفاوت كبير بينها وبين الدول الأعضاء الأخرى في الاتحاد الأوروبي، وذلك من ناحية المعدلات المخفضة.

وبيّن لنا الجدول السابق التقارب الشديد بين المعدلات القياسية لهذه الضريبة بين الدول الأعضاء؛ الأمر الذي يدلّ على إصرار هذه الدول على تقريب معدّلاتها القياسية

^١ - يراجع في ذلك:

<http://www.moneyguideireland.com/vat-rates-in-ireland-to-increase.html>

تاريخ الدخول: ٢٠١٩/١٠/٤

وتتسيق سياستها الضريبية؛ لجعلها متقاربة ومتناسقة قدر الإمكان، وذلك في سبيل جعل الاتحاد الأوروبي أكثر تكاملاً وقوة.

ويتضح لنا أيضاً أن معظم الدول الأوروبية حدّدت حدوداً لضريبة القيمة المضافة، وهذا يعني أن عائدات الشركة من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة يجب أن تكون أعلى من قيمة معيّنة، قبل أن تصبح مستحقة التسجيل ودفع ضريبة القيمة المضافة على منتجاتها -كما هو الحال في فرنسا- حيث تُعفى الشركات الفرنسية من تسجيل ودفع الضريبة على القيمة المضافة إذا بقيت إيراداتها أدنى من الحدود المرتفعة البالغة /٨٢٢٠٠/ يورو، إذ أن وضع هذه الحدود يُتيح للشركات الصغيرة توفير الوقت والمصروفات، ويميّز الشركات الضخمة والكبيرة؛ الأمر الذي يؤدي إلى تشوهات اقتصادية.

٢- تنسيق رسوم الإنتاج:

كانت تخضع الكثير من السلع لضريبة الإنتاج؛ مثل السكر والدخان والمشروبات الروحية، وكان هناك تفاوتٌ كبيرٌ في رسوم الإنتاج المفروضة بين الدول،^(١) وللوقوف على سعة الاختلاف في مستوى رسوم الإنتاج بين الدول، يمكن ملاحظة ذلك من الجدول التالي:

¹ - Ali M. El-Agraa, op. cit. p.277.

الجدول رقم ٩/

رسوم انتاج بعض السلع لدى السوق الأوروبية المشتركة في تموز عام ١٩٧٩

المادة الدولة	الدخان	الكحوليات	البترول المكرر	الغاز والبنزين
بلجيكا	٨٦%	٦٢%	٩٩%	٨٥%
الدنمارك	٢٩٩	٢٨٩	١٣٢	٥١
فرنسا	٤٢	٨٩	١٢٧	١٥٦
ألمانيا الغربية	١١٨	٦٣	٩٢	٢٠٣
ايرلندا	٧٤	١٤٧	٧٦	٧٢
إيطاليا	٥٧	١٨	١٤٠	٢٧
لوكسمبورغ	٥٤	٣٤	٧٤	٤٤
هولندا	٧٧	٦٢	٩١	٨٢
بريطانيا	٩٢	١٣٢	٦٨	١٨٠

نستنتج من هذا الجدول الملاحظتين التاليتين:

أ- الاختلاف الكبير في مستويات رسوم الإنتاج بين الدول الأعضاء، وبخاصة بين الدنمارك ولوكسمبورغ؛ فهي عالية نسبياً لدى الأولى، ومنخفضة لدى الثانية.

ب- الاختلاف الكبير في مستويات رسوم الإنتاج باختلاف المادة الخاضعة لها؛ فهي (٢٩٩%) من قيمتها في مادة الدخان لدى الدنمارك بينما هي (٤٢%) في فرنسا.

الاختلاف الواسع في رسوم الإنتاج باختلاف الدولة والسلعة؛ جعل السير في عملية تنسيقها بين الدول بطيئةً وشاقةً؛ وذلك لاعتماد الدول على محصلة هذه الرسوم في تمويل موازنتها العامة، والاختلاف في السياسات العامة للدول التي لها علاقة باستهلاك هذه السلع التي فرضت تطبيق هذه الرسوم؛ مما يمنع النظر في تنسيقها دون تعديل تلك السياسات.^(٢)

^١ - Ali M. El-Agraa, op. cit. p.279.

^٢ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٧٠.

ومع ذلك تمّ الاتفاق على تعديل بعض رسوم الإنتاج؛ حيث تحقّق ذلك في مادة التبغ بإقرار نظام جديد لتنسيق رسوم إنتاجها منذ بداية /١٩٧٨/ عناصر هذا النظام الرئيسية تتمثّل في إلغاء أي رسوم إنتاج على مادة التبغ الخام، وفرض ضريبة مبيعات جديدة عند مستوى تصنيعها، وتحويلها إلى دخان تُجمع مع الضريبة النسبية على الدخان بالإضافة إلى الضريبة على القيمة المضافة على الدخان.

وقد اقترحت المفوضية الأوروبية توجيهات خاصة برسوم الإنتاج، وذلك لمواكبة المرحلة التكاملية الجديدة، والوصول إلى أقصى درجة ممكنة لحرية السلع والخدمات، وتتمثّل هذه التوجيهات في: ^(١)

أ- إيجاد أنظمة متناسقة للنظم الجمركية الخاصة (والتي توجد من أجل تأجيل دفع رسوم الإنتاج على السلع التي تبقى فيها، طالما لم تدخل هذه السلع في عمليات تصنيع محلية أو تصدير).

ب- التقريب بين نظم ومعدلات رسوم الإنتاج بين الدول الأعضاء.

وقد اقترحت المفوضية الأوروبية أن يجري تحديد المعدلات الدقيقة لرسوم الإنتاج بالاتفاق بين الدول، وأن تُحدد بوحدة النقد الأوروبية على إنتاج المواد المتنوعة (كالمشروبات الروحية، الزيوت الهيدروكربونية، منتجات التبغ) وفيما يتعلّق بإنتاج التبغ على وجه الخصوص؛ عدّت ذلك ضرورياً من أجل حساب قيمة العناصر الخاضعة لرسوم الإنتاج، والعناصر الخاضعة لضريبة القيمة المضافة في إنتاج الدخان.

هذه المقترحات كانت غاية في الأهمية؛ لأنّ أثر الاختلاف في رسوم الإنتاج على تكلفة السلعة النهائي يمثّل أثر الاختلاف في معدلات الضريبة على القيمة المضافة؛ فالاختلاف في معدّل هذه الرسوم ومعدّل القيمة المضافة يضاعف من أثرها على تكلفة

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٨٤.

السلعة في حدودها العليا والمنخفضة؛ فالاختلاف في رسم إنتاج سلعة حتى لو تماثلت معدلات الضريبة على القيمة المضافة؛ يؤدي إلى اختلاف مدخلات هذه الضريبة؛ مما يزيد من أثر هذا الاختلاف في التكلفة التي قد يتحملها المنتج؛ أما الاختلاف في معدلي الضريبة والرسم؛ فينتج عنه نتائج سلبية جداً تتعلق بتكلفة وسعر السلع، مما يؤثر تأثيراً مباشراً في عملية المنافسة، وتأمين الحريات التي تركز عليها السوق.

ثانياً : آثار تطبيق التنسيق الضريبي على الضرائب غير المباشرة:

لقد بلغت الضريبة على القيمة المضافة -باعتبارها أشهر أنواع الضرائب غير المباشرة- درجات عالية من التنسيق والتوافق، فهناك بعض المناطق والدول داخل الاتحاد الأوروبي قد تمّ تنسيقها، والبعض الآخر اكتفى بالتقريب بين معدّلاتها والمعدّلات المفروضة من جانب الدول الأخرى؛ وذلك بسبب إدراك هذه الدول أهمية هذه الضريبة، لما لها من إمكانيات زيادة الإيرادات الضريبية، بالإضافة إلى أنها أداة خصبة لتشكيل معدّلاتها؛ مما يجعل تنسيقها أمراً ممكناً.

وتطبّق الضريبة على القيمة المضافة بدول الاتحاد الأوروبي منذ عام /١٩٧٠/، وفي حقيقة الأمر إن كلّ ما يتعلق بالتشريعات الضريبية للاتحاد جاءت مؤكّدة على ضرورة التنسيق الضريبي لهذه الضريبة، وعلى أهميتها في تسيير السوق الموحّدة، وقد برز دور البرلمان الأوروبي في هذا الشأن، وذلك استناداً إلى نصوص معاهدة روما والتي تؤكّد على أهمية البرلمان في النظر بأمور السياسات الضريبية، وجعلها أكثر ملائمة مع أهداف الجماعة الأوروبية.

وتدلّ بيانات الجدول التالي على ما وصلت إليه دول الاتحاد الأوروبي فيما يتعلق بمسألة الاتفاق على معدلات واحدة أو شبه متقاربة على مرّ الأعوام الماضية؛ فنلاحظ تقارب هذه المعدّلات ببعضها وبعض؛ مما يدل على إيجابية إرادة هذه الدول في

استراتيجية واحدة ومتماثلة أو شبه متقاربة، وبما يتناسب مع توجيهات الاتحاد الأوروبي

وأجهزته المعنية بتنظيم السياسات المالية والضريبية، وذلك على النحو التالي:

الجدول رقم / ١٠ / تطور معدلات الضريبة على القيمة المضافة بدول الاتحاد الأوروبي

الدول الأعضاء	كود الدولة	سنة اعتماد الضريبة	المعدل المفروض	المعدل الحالي	حجم التعديل
بلجيكا	BE	١٩٧١	%١٨	%٢١	٣+
بلغاريا	BG	١٩٩٤	%١٨	%٢٠	٢+
جمهورية التشيك	CZ	١٩٩٣	%٢٣	%٢١	٢-
الدنمارك	DK	١٩٧٦	%١٠	%٢٥	١٥+
ألمانيا	DE	١٩٦٨	%١٠	%١٩	٩+
استونيا	EE	١٩٩١	%١٠	%٢٠	١٠+
اليونان	GR	١٩٨٧	%١٨	%٢٤	٦+
إسبانيا	ES	١٩٨٦	%١٢	%٢١	٩+
فرنسا	FR	١٩٦٨	%١٦,٥	%٢٠,٥	٤+
أيرلندا	IE	١٩٧٢	%١٦,٣٧	%٢٣	٦,٦٣+
إيطاليا	IT	١٩٧٣	%١٢	%٢٢	١٠+
قبرص	CY	١٩٩٢	%٥	%١٥	١٠+
لاتفيا	LV	١٩٩٥	%١٨	%٢١	٣+
ليتوانيا	LT	١٩٩٤	%١٨	%٢١	٣+
لوكسمبورغ	LU	١٩٧٠	%٨	%١٥	٧+
المجر	HU	١٩٨٨	%٢٥	%٢٧	٢+
هولندا	NL	١٩٦٩	%١٢	%٢١	٩+
بولندا	PL	١٩٩٣	%٢٢	%٢٣	١+
البرتغال	PT	١٩٨٦	%١٦	%٢٣	٧+
رومانيا	RO	١٩٩٣	%١٨	%١٩	١+
سلوفانيا	SI	١٩٩٩	%١٩	%٢٢	٣+
سلوفاكيا	SK	١٩٩٣	%٢٣	%٢٠	٣-
فنلندا	FI	١٩٩٤	%٢٢	%٢٤	٢+
السويد	SE	١٩٦٩	%١١,١١	%٢٥	١٣,٨٩
المملكة المتحدة	UK	١٩٧٣	%١٠	%٢٠	١٠+

وفي حقيقة الأمر؛ نودُّ أن نذكر أن الاتحاد الأوروبي لا ينوي في مسألة

التنسيق الضريبي توحيد النظم الضريبية لجميع الدول الأعضاء؛ ولكن يسعى في

جعل النظم الضريبية للدول الأعضاء أكثر تقارباً وانسجاماً مع بعضها، ومع سياسة

وأهداف الاتحاد ككل؛ وذلك لضمان نظم ضريبية تسهم في رفع كفاءة السوق، ومن أجل زيادة معدلات النمو، ومكافحة التنافس الضريبي الضار، ومعالجة مسألة الازدواج الضريبي؛ مما يجعل الرقعة الأوروبية أكثر جذباً لرؤوس الأموال والاستثمارات الموجهة.

وذلك يتطلب من الاتحاد الأوروبي بذل مجهود كبير، ودرجة مشاركة كبيرة في مجال تنسيق الضرائب على القيمة المضافة؛ وذلك بسبب الأهمية البارزة لهذه الضريبة في تقويم السوق وضمان المنافسة غير الضارة في معظم أنحاء الاتحاد الأوروبي، وفي سبيل ذلك تم وضع الحدود الدنيا والعليا لمعدلات الضريبة على القيمة المضافة من جانب الاتحاد الأوروبي، وترك مجالاً للاختلافات الوطنية في معدلات هذه الضريبة، كما يمكن أن يسمح بالاستثناءات إذا ما رغبت الدول في ذلك، بما يتناسب مع مبادئ الاتحاد الأوروبي وقواعده.

ومن جهة أخرى؛ توضح لنا بيانات الجدول متحصلات الدول الأعضاء بالاتحاد الأوروبي من الضرائب غير المباشرة، خاصة فيما يتعلق بالضريبة على القيمة المضافة كنسبة مئوية من الناتج المحلي الإجمالي، والتي تدلّ معها على زيادة طفيفة عاماً بعد عام، في الوقت الذي تتجه فيه معظم الدول الأعضاء في تقريب معدلاتها؛ سواءً بالزيادة أو بالنقصان، في محاولة منها لتحقيق التنسيق والتقارب بين معدلات الضرائب المفروضة.

الجدول رقم ١١/ مجموع الضرائب على القيمة المضافة (كأحد أنواع الضرائب غير المباشرة)

كنسبة مئوية من إجمالي الناتج المحلي ٢٠١٦/٢٠٠٤

الدولة	٢٠١٦	٢٠١٥	٢٠١٤	٢٠١٣	٢٠١٢	٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	٢٠٠٥	٢٠٠٤	نسبة الاختلافات ٢٠١٦ ٢٠٠٤
بلجيكا	٦,٧	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٦,٨	٦,٨	٦,٩	٦,٩	٦,٨	٠,١-
بلغاريا	٩,٦	١٠	١٠,٤	٩,٨	١٠,٤	٨,٥	٨,٦	٨,١	٩,٠	٩,٣	٨,٩	٩,٠	٩,٢	١,٢-
جمهورية التشيك	٦,٧	٦,٦	٦,١	٦,٠	٦,٥	٦,٦	٦,٦	٦,٩	٧,٠	٧,٤	٧,٤	٧,٣	٧,٤	١,٣
الدنمارك	٩,٤	٩,٨	٩,٩	١٠	٩,٧	٩,٧	٩,٥	٩,٦	٩,٦	٩,٤	٩,٤	٩,٤	٩,٦	٠,٤-
ألمانيا	٦,١	٦,١	٦,١	٦,٨	٦,٩	٧,٢	٧,٠	٧,٠	٧,٠	٧,٠	٦,٩	٧,٠	٧,٠	٠,٩
استونيا	٨,٣	٨,١	٩,٠	٨,٨	٧,٨	٨,٧	٨,٥	٨,٢	٨,٤	٨,٢	٨,٧	٩,٢	٩,٤	٠,٤
اليونان	٦,٥	٦,٧	٦,٨	٧,١	٧,٠	٦,٣	٧,١	٧,٣	٧,٢	٧,٠	٧,٣	٧,٣	٨,٢	١,٥
اسبانيا	٦,١	٦,٣	٦,٣	٥,٩	٥,٠	٣,٩	٥,٤	٥,٣	٥,٥	٦,١	٦,٣	٦,٥	٦,٤	٠,٣
فرنسا	٧,٠	٧,١	٧,١	٧,١	٧,٠	٦,٧	٦,٨	٦,٨	٦,٨	٦,٨	٦,٩	٦,٩	٦,٩	٠,٢-
ايرلندا	٧,٠	٧,٣	٧,٤	٧,٣	٧,٠	٦,١	٦,٠	٥,٧	٥,٨	٥,٨	٥,٩	٤,٦	٤,٧	٢,٨-
إيطاليا	٥,٦	٥,٧	٥,٧	٦,٠	٥,٩	٥,٧	٥,٥	٦,١	٦,٠	٦,٠	٦,٠	٦,١	٦,١	٠,١
كرواتيا	١١,٩	١٢,٠	١٢,٠	١٢,٠	١١,٨	١١,٢	١١,٤	١١,٣	١٢,٣	١٢,٦	١٢,٦	١٢,٨	١٣,٠	١,٠
قبرص	٧,٦	٨,٣	٨,٧	٩,٣	٩,٦	٨,٣	٨,٣	٧,٧	٨,١	٧,٧	٨,٦	٨,٥	٩,٢	٠,٥
لاتفيا	٦,٧	٧,٤	٨,٠	٧,٦	٦,٣	٥,٩	٦,٧	٦,٨	٧,٢	٧,٤	٧,٥	٧,٧	٨,٢	٠,٢
ليتوانيا	٦,٤	٧,١	٧,٦	٨,٠	٧,٩	٧,٣	٧,٨	٧,٨	٧,٦	٧,٥	٧,٦	٧,٧	٧,٨	٠,٢
لوكسمبورغ	٥,٩	٦,٢	٥,٧	٦,١	٦,٢	٦,٧	٦,٥	٦,٧	٧,٢	٧,٤	٧,٥	٦,٦	٦,٥	٠,٨
المجر	٨,٧	٨,٢	٨,٤	٧,٤	٧,٨	٨,٣	٨,٥	٨,٤	٩,١	٨,٩	٩,٢	٩,٦	٩,٣	١,٩
مالطا	٦,٩	٧,٧	٧,٦	٧,٣	٧,٥	٧,٤	٧,٢	٧,٦	٧,٥	٧,٦	٧,٦	٧,٤	٧,٣	٠,٣-
هولندا	٦,٨	٦,٨	٦,٩	٦,٩	٦,٨	٦,٥	٦,٨	٦,٥	٦,٥	٦,٥	٦,٤	٦,٦	٦,٩	٠,٠
النمسا	٧,٧	٧,٦	٧,٤	٧,٤	٧,٤	٧,٧	٧,٧	٧,٥	٧,٧	٧,٧	٧,٧	٧,٦	٧,٧	٠,٤
بولندا	٧,١	٧,٧	٨,١	٨,٢	٨,١	٧,٩	٧,٣	٧,٦	٧,٨	٧,٠	٧,١	٧,٠	٧,٠	٠,١-
البرتغال	٧,٦	٨,٢	٨,٣	٨,٢	٨,١	٦,٨	٧,٥	٨,١	٨,٣	٨,١	٨,١	٨,٥	٨,٥	٠,٢
رومانيا	٦,٦	٨,٠	٧,٩	٨,٠	٧,٨	٦,٥	٦,٥	٨,٦	٨,٢	٨,١	٧,٦	٨,١	٨,١	١,٤-
سلوفاكيا	٨,٤	٨,٥	٨,٤	٨,٣	٨,٣	٧,٩	٨,١	٨,١	٨,٠	٨,٠	٨,٤	٨,٣	٨,٣	٠,٢-
سلوفاكيا	٧,٦	٧,٧	٧,٣	٦,٦	٦,٧	٦,٦	٦,٢	٦,٧	٦,٠	٦,٣	٦,٦	٦,٩	٦,٧	٠,٦-
فنلندا	٨,٢	٨,٤	٨,٤	٨,٢	٨,١	٨,٤	٨,٣	٨,٨	٩,٠	٩,٣	٩,٢	٩,١	٩,١	٠,٧
السويد	٨,٣	٨,٥	٨,٥	٨,٦	٨,٨	٩,١	٩,٢	٩,٠	٨,٩	٩,٠	٩,٠	٩,٠	٩,٢	٠,٧
المملكة المتحدة	٦,٢	٦,٠	٦,٠	٦,٠	٥,٩	٥,٢	٦,١	٦,٨	٦,٨	٦,٧	٦,٨	٦,٨	٦,٨	٠,٨

¹ – Taxation trends in the European Union, 2016, Op.Cit, p 17.

وفي نهاية الحديث عن التجربة التكاملية الأوروبية ودور التنسيق الضريبي في إنجاحها وتعميقها ، نودُّ أن نوّكّد بأنّه يجب على الدول النامية وخاصة الدول العربية أن تتعلّم من التجربة الأوروبية دروساً مستفادة في منهج التنسيق الضريبي واختيار أولويات التنسيق الضريبي المرغوب فيها لنوع التكامل المطلوب إقامته، فالدول العربية بحاجة أكثر للتكامل التنموي وبالتالي إلى المدخل الانتاجي للتكامل، وهذا يتطلب أن يتم التنسيق الضريبي في ضرائب الدخل قبل ضرائب الانفاق لتأثيرها المباشر على عملية التكامل التنموي المطلوب إقامته، وهذا عكس ما هو عليه الحال لدى الدول الأوروبية التي أعطت الأولوية لتنسيق ضرائب القيمة المضافة، فقد حقّق الاتحاد الأوروبي خطوات رائدة في مجال السياسات المالية والضريبية فيما يتعلق بإزالة الرسوم والضرائب الجمركية بين الدول الأعضاء؛ علاوةً على تقدّمه في مسألة تنظيم التوافق والتنسيق بين معدلات الضرائب على القيمة المضافة وكان لديه أولوية لذلك بحسبانه تكامل سلمي اتخذ فيه الأولوية لتحقيق حرية تبادل السلع والخدمات، علاوةً على المحاولات العديدة في تنسيق الضرائب المباشرة؛ خاصةً الضرائب على الشركات؛ لما لها من تأثير على نشاط الاستثمار. وعلى ذلك تُعدُّ التجربة الأوروبية مرجعاً مهماً لقوى اقتصادية عظمت في العالم؛ لما يشهده هذا الاتحاد من تزايد وقوّة يوماً بعد يوم، فقد حقّق هذا الاتحاد ما لم يحقّقه غيره من التكتلات الراهنة، وعلى الدول العربية أن تتخذ من هذا النموذج منهاجاً؛ لها تمشي على دربه في سبيل تحقيق التكامل الاقتصادي العربي.

المبحث الثاني

التنسيق الضريبي والتجارب الإقليمية

للسياسية الضريبية دورٌ مهمٌ وحيويٌّ في تحقيق التكامل الاقتصادي، من خلال التنسيق بين سياسات الدول أعضاء هذا التكامل، والتقارب في العناصر الفنية لفرض الضرائب بين الهياكل الضريبية للدول ؛ لأن الاختلاف بين المعدلات الضريبية وتقارب العناصر الفنية المنظمة لفرض الضريبة بين هذه الدول سيؤدي إلى تقييد حرية انتقال رؤوس الأموال المُعدّة للاستثمار بين بلد وآخر، كما سيؤدي إلى تقييد تبادل السلع والخدمات، حتى لو تمَّ إلغاء الرسوم الجمركية عليها تماماً؛ فمثلاً نجد أن تقارب معدلات ضرائب الاستهلاك المختلفة يؤثرُ بدرجةٍ كبيرةٍ على حركة المبادلات التجارية بين دولة وأخرى داخل نطاق المنطقة المتكاملة؛ حيث سيؤدي انخفاض معدلها في دولة أخرى إلى تنشيط حركة التبادل التجاري معها في السلع نفسها؛ بينما يؤدي ارتفاع معدلها في دولة ما إلى تقييد حرية التبادل التجاري معها في السلع التي تفرض عليها هذه الضرائب، وهو ما ينتج كذلك في حالة الازدواج الضريبي بين الدول المتكاملة؛ حيث يؤدي الازدواج إلى تقييد انتقال رؤوس الأموال لأغراض الاستثمار الإقليمي؛ كما يؤدي إلى إبطاء حركة المبادلات التجارية.

وقد اهتمت بعض التكتلات الإقليمية -والتي تضمُّ بين طياتها عدداً محدوداً من الدول- بالسياسات المالية، ويتنسيق النظم الضريبية والجمركية، في سبيل تحقيق بعض المزايا التكاملية؛ والتي سوف تعود إلى دولها الأعضاء، وذلك بخلاف التجربة الأوروبية ومشوارها في تحقيق الوحدة والتكامل الاقتصادي؛ فقد اتخذت هذه التكتلات تجربة أوروبا التكاملية منهاجاً ودليلاً راشداً لها؛ من أجل تحقيق المزيد من التكامل والتنسيق والنمو.

وعلى الرغم من العدد المحدود لهذه التكتلات مقارنةً بالاتحاد الأوروبي؛ فقد وصلت هذه التكتلات إلى نتائج مهمة وواضحة في طريق التكامل الاقتصادي. وبناءً على ذلك؛ فقد انقسمت الدراسة في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب على النحو التالي:

المطلب الأول: التنسيق الضريبي والسوق الجنوبية المشتركة.

المطلب الثاني: التنسيق الضريبي ومجلس التعاون الخليجي.

المطلب الثالث: التنسيق الضريبي والمحاولات العربية.

المطلب الأول

التنسيق الضريبي والسوق الجنوبية المشتركة (الميركوسور)

تأسست المجموعة الاقتصادية بأمريكا الجنوبية عام ١٩٩١/٣/٢٦ بموجب معاهدة سُميت معاهدة "Assuncion"، والتي دخلت حيز التنفيذ بعد توقيع الدول الأعضاء على بروتوكول "أورو بريتو" الذي وضع الهيكل المؤسسي والمالي للمنظمة. وتضمّ السوق في عضويتها الدول الأربع المؤسسة لها، وهي البرازيل والأرجنتين وباراجواي وأوروغواي، وقد انضمت كل من تشيلي وبوليفيا بصفة شريكة إلى المجموعة عام ١٩٩٦/، ثمّ انضمت بيرو بصفة شريكة في عام ٢٠٠٣/، ثمّ الإكوادور فكلومبيا عام ٢٠٠٤/، واللغات الرسمية داخل هذه السوق هي البرتغالية والإسبانية.^(١)

^١ - الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

- <http://www.mercosur.int>

ومن الأهداف الرئيسية لقيام هذه السوق هي دعم الحريات الأساسية، وحقوق الإنسان، وحماية البيئة، ومكافحة الفقر، والتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وتحقيق العدالة، وتُعدّ أيضاً عملية جذب الاستثمارات الخارجية واحدة من الأهداف الرئيسية للسوق الجنوبية المشتركة؛ خاصّةً في مجال الساحة الدولية؛ والتي تزداد قدرته التنافسية يوماً بعد يوم؛ حيث تحاول بلدان كثيرة تقديم حوافز عديدة للمستثمرين، ونتيجةً لذلك فقد أرسلت هذه السوق أولى القواعد لترسيخ الاتحاد الجمركي؛ حيث سيوفّر ذلك إطاراً مؤاتياً لجذب رؤوس الأموال، وذلك على الرغم من وجود صعوبات عديدة، تتمثّل في البيئة الاقتصادية الدولية، بالإضافة لإعادة هيكلة الاقتصاديات المحلية.

وقد قرّرت الدول الأعضاء في السوق الجنوبية المشتركة أولويات عدة في طريق تحقيق التنسيق والتكامل الإقليمي المنشود، سواءً على الصعيد الإقليمي أو الخارجي، وهذه الأولويات هي:^(١)

- تبسيط الإجراءات على الحدود.
- القضاء على القيود الجمركية وغير الجمركية على حركة السلع، والقضاء على أية قيود أخرى مماثلة.
- تنسيق سياسات الاقتصاد الكلي والقطاعية بين الدول الأطراف: التجارة الخارجية، الزراعة، الصناعة، المالية، التبادل رأس المال والخدمات، الجمارك، المواصلات والاتصالات وغيرها مما هو متفق عليها، من أجل ضمان الظروف الملائمة للمنافسة بين الدول الأطراف.
- تعزيز عملية التكامل من خلال موازنة تشريعات الدول الأطراف في المجالات ذات الصلة.

^١ - الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

- <http://www.mercosur.int>

- تنمية العلاقات الخارجية مع التكتلات الاقتصادية والبلدان الأخرى.
- القضاء على الازدواج الضريبي، والعمل على إيجاد تقارب من التعرفة الخارجية المشتركة.
- تعزيز المؤسسات.

أولاً: صندوق تمويل المشاريع الاقتصادية الصغيرة " FOCEM " ^(١)

أكدت الأطراف عام ٢٠٠٦/ على أولوية معالجة الاختلالات الهيكلية في السوق تلك الدول، ونتيجة لهذا الهدف -والذي أجمعت عليه الدول الأعضاء- فقد تم إنشاء صندوق للتقارب الهيكلي في السوق الجنوبية المشتركة FOCEM بقرار اللجنة المركزية رقم ٤٥/ وقد تم إنشاء هذا الصندوق لتحقيق عدّة أهداف منها:

- تمويل برامج لتعزيز التقارب الهيكلي بين دول السوق.
- زيادة القدرة التنافسية لدول السوق في مواجهة الدول الأخرى.
- تعزيز التماسك الاجتماعي، لاسيما في الاقتصادات الأصغر حجماً، والمناطق الأقل نمواً، في دول السوق.
- دعم عملية التكامل الاقتصادي.

ويُعدُّ إنشاء صندوق FOCEM خطوة بارزة في عملية التكامل الاقتصادي بين دول السوق الجنوبية المشتركة؛ حيث قدّم هذا الصندوق إجاباتٍ وحلولاً طويلة الأجل ذات هيكلية أكبر، بغية حلّ مشكلة عدم التماثل البيّن بين هياكل الدول الأعضاء الاقتصادية ^(٢).

^١ - الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

- <http://www.mercosur.int>

^(٢) د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٢٥٩.

وتتم عملية تمويل هذا الصندوق من خلال المساهمات السنوية للدول الأطراف بقيمة تقدر بحوالي مائة مليون دولار، ويتم توزيع الموارد على الدول الأعضاء بشكلٍ يتناسب عكسياً مع مقدار المساهمات المقدّمة، وذلك لمراعاة المبادئ الأساسية لهذا الصندوق، وتعزيز التماسك الاجتماعي في الاقتصاديات الأصغر حجماً، والمناطق الأقلّ نمواً، كما هو موضّح بالجدول التالي:

الجدول رقم / ١٢ /

مقدار مساهمات الدول وتوزيع الموارد عليهم في صندوق FOCEM^١

الدول الأعضاء	المساهمات المقدمة من الدول الأعضاء	توزيع الموارد عكسياً مع مقدار المساهمات المقدمة
الأرجنتين	٢٧%	١٠%
البرازيل	٧٠%	١٠%
باراجواي	١%	٤٨%
أورجواي	٢%	٣٢%

وتعد هذه الخطوة المهمة من الخطوات لجذب الدول الأقل نمواً إلى السوق، وعاملاً من عوامل نجاحه، ويجب على الدول العربية في إطار تجاربها التكاملية إنشاء مثل هذا الصندوق.

وفي إطار عمل الصندوق في دعم عملية التكامل الاقتصادي، وإيجاد حلول طويلة الأجل لتقديم التنسيق والتوافق المطلوب؛ فقد قدّم هذا الصندوق في سبيل تحقيق ذلك البرامج التالية :

١- برنامج التقارب الهيكلي.

٢- برنامج تنمية القدرة التنافسية.

^١ - الموقع الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

٣- برنامج التضامن الاجتماعي.

٤- برنامج تعزيز البنية المؤسسية، ودفع عملية التكامل الاقتصادي.

ثانياً: برلمان الميركوسور ودوره في دعم التكامل الاقتصادي:

أنشئ هذا البرلمان بموجب القرار رقم (٢٣/٢٠٠٥) الصادر عن اللجنة المركزية للسوق؛ حيث أكدت الدول الأعضاء على ضرورة وجود إرادة سياسية حازمة وجادة لتعزيز عملية التكامل في دول الميركوسور وتعميقها، والعمل على مراعاة مصالح جميع الدول الأطراف؛ مما يساهم في عمليات التطوير المتزامن للتكامل مع منطقة أمريكا الجنوبية.

وقد تمّ إنشاء هذا البرلمان اقتناعاً من الدول الأعضاء بأن تحقيق الأهداف المشتركة التي تمّ وضعها يتطلب وجود إطار مؤسسي متوازن وفعال؛ من أجل تهيئة المعايير، وضمان فاعليتها في تطوير عملية التكامل؛ لتشجيع التغيير الاقتصادي، وتحقيق المساواة الاجتماعية، وتنمية التكنولوجيا والاستثمار، وخلق فرص العمل في جميع الدول الأطراف لصالح مواطنيها، بالإضافة إلى تعزيز الأهداف المحددة لمواثمة التشريعات الوطنية في المجالات ذات الصلة، وضمان سرعة إدماج نُظمها القانونية الداخلية لقواعد السوق المشتركة^(١).

ويتألف البرلمان من ممثلين منتخبين من قبل جميع الدول الأعضاء؛ كما تتمثل الأغراض والأهداف التي من أجلها أنشئ هذا البرلمان في:

- تمثيل الشعب في السوق المشتركة.
- الحماية الدائمة، وتعزيز الديمقراطية والحرية والسلام.
- تشجيع التنمية المستدامة في المنطقة، مع تحقيق العدالة الاجتماعية.

(١) د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٢٥٨.

- ضمان مشاركة الجهات الفعّالة في المجتمع المدني في عملية التكامل.
 - المساهمة في إيجاد تكامل أمريكا اللاتينية، من خلال تعزيز السوق المشتركة وتوسيعها.
 - تعزيز التضامن والتعاون إقليمياً ودولياً.
- وتتمثل أهم قرارات الميركوسور والتي تم اتخاذها عقب اجتماعات القمة السادسة في مونتيفيديو في كانون الأول / ١٩٩٧/ في إصدار العملة الموحّدة، وإصدار جواز سفر موحّد.

ثالثاً: السوق الجنوبية المشتركة وتنسيق السياسات المالية:^(١)

- أقرّت نصوص معاهدة Assuncion إنشاء السوق المشتركة، وكذلك التأكيد على إنشاء تعرفّة خارجية مشتركة، والذي يُعدّ بذاته أمراً محورياً في تعزيز الاتحاد الجمركي بين بلدان السوق المشتركة؛ وذلك بحسبانها خطوة ضرورية لتشكيلها.
- وقد حدّدت الدول الأعضاء عدداً من الإجراءات الأساسية لضمان الحدّ الأدنى لمتطلّبات العمل الجاد في الاتحاد الجمركي، وتتمثّل هذه الإجراءات في التالي:
- قواعد المنشأ للمنتجات والاستثناءات المفروضة، للحصول على المنتجات من بلدن أخرى.
 - القيود غير التعريفية.
 - الإجراءات الخاصة بالجمارك، والحوافز لزيادة الصادرات دول السوق.
 - نظام الضمانات تجاه البلدان المؤلفة للسوق.
 - آليات لتنسيق السياسات المصرفية.
 - قواعد المنافسة.

^١ - الموقع الالكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

- القواعد الإدارية لمعاملات الواردات.
 - المسائل الضريبية.
 - علاقات السوق، والروابط مع البلدان الأخرى خارج السوق.
 - المناطق الحرة، ومناطق تجهيز الصادرات.
 - المعاملة الوطنية، وعدم التمييز.
 - تنسيق السياسات المالية، لتعزيز الصادرات وتشجيعها.
- وفي إطار تنسيق السياسات المالية؛ فقد وجدت دول السوق الجنوبية المشتركة أن إيجاد تعريف جمركية خارجية مشتركة واحدة من الأدوات الرئيسية لتكوين السوق المشتركة بين الدول المؤلفة للتكامل، وفي سبيل ذلك؛ قرّر مجلس السوق المشتركة ١٠/١٩٩٤ ما يلي:
- 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 (الجات).
 - التزام جميع الدول الأعضاء بالتنشاور مع باقي الدول الأعضاء عند إنشاء أو منح أي حوافز جديدة للصادرات من جانب أي دولة أخرى عضو.
 - التزام جميع الدول الأعضاء بالامتناع عن تقديم أو منح أيّة حوافز، مثل التبادل الذي ينطوي على منح الإعانات؛ حيث تؤدي هذه الحوافز من أسعار الصرف أو غيرها من التمييز لصالح بعض المنتجات.
 - يجوز لأي دولة طرف منح القروض لتمويل الصادرات، بما يتفق مع الشروط المقبولة.

- يجوز للدول الأطراف إعفاء كل أو جزء من الضرائب غير المباشرة التي يدفعها المصدرون والمتركمة في وقت سابق لمراحل الإنتاج من السلع المصدرة وفقاً للاتفاق العام بشأن التعريفات الجمركية والتجارة (الجات) جولة الارغواي.
- يجوز للدول الأطراف الإعفاء من دفع الضرائب الداخلية للسلع غير المباشرة والمعدة للتصدير.
- للدول الأعضاء تقرير النظم الجمركية الخاصة للمصدرين، مع إيجاد مخططات للإعادة والدفع أو السماح المؤقت بذلك، والتي تتألف من تعليق أو إعفاء أو استرداد الضرائب التي تؤثر في معدلات السلع الموجهة لأغراض التنمية والتصنيع والتكامل، وتُحدّد المدة القصوى للتعليق؛ بحيث يجب أن تكون لمدة عامين إلا في حالات استيراد السلع؛ من أجل إنتاج السلع الرأسمالية في جميع مراحل الإنتاج لتصل إلى خمس سنوات.

رابعاً: التنسيق الضريبي ومحاولات السوق الجنوبية المشتركة:^(١)

وقد اتبعت الميركوسور استراتيجية زمنية لمحاولة التنسيق الضريبي؛ فكانت البداية عام ٢٠٠٥/٢٠٠٦؛ حينما أُرست هذه المرحلة الأسس والقواعد لإعطاء الأولوية لتقنين وتنسيق الضرائب المؤلفة لهياكلها الضريبية، وإنشاء الأدوات والمرافق اللازمة، والتي يتعيّن تنفيذها، وإنشاء مجلس استشاري؛ لإيجاد مكاناً للمفاوضات وتبادل الخبرات.

حيث توضّح الدراسات حقيقة أمر الهياكل الضريبية المقارنة في دول السوق الجنوبية المشتركة؛ حيث يلاحظ وجود اختلافات واسعة في الضرائب، يحول دون قيام أي تشابه ملحوظ في هياكلها؛ كما تؤكد تلك الدراسات أن مجموع العبء الضريبي في البرازيل على سبيل المثال يمثل أكثر من ثلاثة أضعاف النسبة نفسها في باراجواي؛

^١ - الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة

كما يمثل العبء الضريبي مرة ونصف أكثر من الأرقام المناظرة بالنسبة للأرجنتين ونحو عشرين في المئة أعلى نسبة في أوروغواي.

ويوضّح الجدول التالي معدّلات الضرائب المفروضة من قبل الدول الأعضاء، مثل ضريبة الشركات باعتبارها من أهم تطبيقات الضرائب المباشرة، والضريبة على القيمة المضافة كأحد أهم صور الضرائب غير المباشرة.

الجدول رقم /١٣/

معدّلات ضريبة الدخل على الشركات وضريبة القيمة المضافة لدول السوق الجنوبية المشتركة لعام

٢٠١٨/١

الدول الأعضاء	معدّلات ضريبة الشركات Corporate Income Tax	معدّلات ضريبة القيمة المضافة Value Added Tax
البرازيل	34%	17-25%
الأرجنتين	30%	21%
باراجواي	10%	10%
أوروغواي	25%	22%

وفي حقيقة الأمر؛ فإنّ النظم الضريبية بين الدول الأعضاء في الميركوسور، وعلى الرغم من اختلاف أحجام اقتصاديات تلك الدول؛ إلا أنه يلاحظ بعض أوجه التشابه المحدود في النظم الضريبية الوطنية؛ والتي تُعدّ بمثابة نقطة انطلاق لعملية التنسيق الضريبي، فنجد أنّ هناك اثنين من أكبر اقتصاديات دول هذه السوق (وهما البرازيل والأرجنتين) لديهم أرقام مشابهة إلى حدٍ ما، بالإضافة إلى أن الأهمية الاقتصادية لعائدات الضرائب هي نفسها -بدرجة الأهمية- في البلدين كما يوضّح الجدول التالي:

تاريخ الدخول: ٢٠١٩/٨/١٢. www.worldwide-tax.com - 1

الجدول رقم /١٤/

نسبة حصيلة الضرائب بدول السوق الجنوبية المشتركة^١

الدولة	نسبة حصيلة الضرائب من إجمالي الناتج المحلي	نسبة الضريبة على الدخل من إجمالي حصيلة الضرائب	نسبة الضرائب غير المباشرة من إجمالي حصيلة الضرائب
البرازيل	16.3%	16.6%	41.7%
الأرجنتين	17.1%	12.8%	35.8%
باراجواي	10.4%	13.9%	53.3%
اورجواي	30.2%	4.2%	43.5%

ووفقاً للجدول السابق؛ فإنه من الممكن التأكد بأن الهياكل الضريبية لبعض الدول الأعضاء متشابهة إلى حدٍ ما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، وبالتالي فإن التدابير المتخذة في عملية التنسيق الضريبي سوف تؤثر على جميع الدول الأعضاء تقريباً بالدرجة نفسها.

وفي نهاية الحديث؛ لا بدّ من الإشارة إلى أنه ولنجاح السوق الجنوبية المشتركة؛ لا بدّ من التنسيق الضريبي في المنطقة بين الدول الأعضاء؛ الذي يُعدّ ضرورياً لنجاح أي تكتل اقتصادي؛ فعدم اتساق الضرائب داخل كتلة التكامل يشكّل عائقاً أمام دعم وتعميق التكامل الاقتصادي داخل السوق الجنوبية المشتركة، بالإضافة لضرورة التغلب على التحديات التي تواجه السوق المشتركة في سبيل

¹ - Jose Marcos Pinto Alvares, "Perspectives on Tax Harmonization for Brazil and for the Southern Cone Common Market-Mercosur", 1998 published online by, <http://business.gwe.edu/ibi/researchpapers/docs/Jose.Marcos.Alvares.pdf>, p6.

توطيد مشروع الاندماج الاقتصادي الذي يُعدُّ من أهم الأهداف التي تسعى إليها معاهدة السوق المشتركة.

المطلب الثاني

التنسيق الضريبي ومجلس التعاون الخليجي

يضمّ مجلس التعاون الخليجي في عضويته كلاً من المملكة العربية السعودية وقطر والإمارات العربية المتحدة والبحرين والكويت وسلطنة عمان، ويشكّل هذا المجلس نموذجاً للتكامل الاقتصادي العربي منذ نشأته في عام ١٩٨١/، وقد سلك المجلس طريقاً لا بأس به في إنجاز الوحدة الاقتصادية الكاملة، من خلال تحرير التجارة البينية، وتوحيد التعرفة الجمركية، ومحاولات توحيد السياسات النقدية والمالية، وتشجيع السياسات المشتركة، وخلق كيان خليجيّ موحد في مواجهة كافة التحديات في عصر التكتلات الكبرى الاقتصادية.

إنّ دور الخليج العربي المهم والحيوي، جعله موضوعاً للتنافس الدولي الحادّ بين القوى الأوروبية المختلفة؛ وذلك نتيجةً لأهميته الاستراتيجية والاقتصادية، وتُعدّ تجربة مجلس التعاون الخليجي من أهم التجارب العربية الإقليمية، وذلك نظراً لما حقّقه هذا التكتل من نجاح يوماً بعد يوم، على الرغم من أن هذا التكتل الاقتصادي، جاء على حساب التكامل الاقتصادي العربي، على الرغم من النجاحات النسبية التي حقّقها. وقد حدّد النظام الأساسي لمجلس التعاون في مادته الرابعة أهداف مجلس على النحو التالي:

١- تحقيق التنسيق والتكامل والترابط بين الدول الأعضاء في جميع الميادين؛ وصولاً إلى وحدتها.

٢- تعميق وتوثيق الروابط والصلات، وأوجه التعاون القائمة بين شعوبها في مختلف المجالات.

٣- وضع أنظمة متماثلة في مختلف الميادين، بما في ذلك المجالات التالية:

- الشؤون الاقتصادية والمالية.
- الشؤون التجارية والجمارك والمواصلات.
- الشؤون التعليمية والثقافية.
- الشؤون الاجتماعية والصحية.
- الشؤون الإعلامية والسياحية.
- الشؤون التشريعية والإدارية.

٤- دفع عجلة التعلم والبحث العلمي والتقني في مجالات الصناعة والتعدين والزراعة والثروات المائية والحيوانية، وإنشاء مراكز بحوث علمية، وإقامة مشاريع مشتركة، وتشجيع تعاون القطاع الخاص؛ بما يعود بالخير لشعوبها.^(١) وقد حقق مجلس التعاون لدول الخليج العربي العديد من الإنجازات في مختلف المجالات الاقتصادية خلال مسيرة العمل المشتركة؛ حيث تبلورت فكرة التكامل الاقتصادي لدول الخليج العربي على النحو التالي:

أولاً: قيام الاتحاد الجمركي:

قرّر المجلس الأعلى في دورته الثالثة والعشرين التي عقدت بدولة قطر عام ٢٠٠٢ مباركة قيام الاتحاد الجمركي لدول المجلس في الأول من يناير عام ٢٠٠٣، وأقرّ الإجراءات والخطوات التي اتفقت عليها لجنة التعاون المالي الاقتصادي (وزراء المالية والاقتصاد في دول المجلس) لقيام الاتحاد الجمركي لدول المجلس.

^١ - النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربي - ١٩٨١

ـ شكّل قيام الاتحاد الجمركي نقلةً نوعيةً في العمل الاقتصادي المشترك بين دول السوق؛ نظراً إلى أن الاتحاد الجمركي يقوم بشكلٍ رئيسٍ على توحيد التعرفة الجمركية، وإزالة معوّقات التبادل التجاري، وتوحيد إجراءات الاستيراد والتصدير، ومعاملة المنطقة الجغرافية للدول الست الأعضاء كمنطقة جمركية واحدة، وعلى الرغم من تأخر ولادة الاتحاد الجمركي لدول المجلس؛ إلا أنه يُعدّ اتحاداً متقدّماً من الناحية القانونية؛ حيث تمّ الاتفاق مسبقاً على أهم عناصره؛ إذ تنص المادة الأولى من الاتفاقية الاقتصادية بين دول المجلس التي تمّ التوقيع عليها في قمة مسقط في ديسمبر عام ٢٠٠١ على المبادئ الرئيسية التالية للاتحاد الجمركي لدول المجلس:

- ١- تعرفة جمركية موحدة تجاه العالم الخارجي.
 - ٢- أنظمة وإجراءات جمركية موحدة.
 - ٣- انتقال السلع والخدمات بين دول المجلس بدون قيود جمركية أو غير جمركية.
 - ٤- معاملة السلع المنتجة في أي من دول المجلس معاملة المنتجات الوطنية.
- وكما هو واضح من المبادئ التي يقوم عليها الاتحاد الجمركي لدول المجلس؛ فإن الهدف الأساسي من إقامة ذلك الاتحاد؛ هو تحرير التجارة البينية بين دول المجلس؛ لذلك فإن القطاع الخاص في جميع دول المجلس يتأثر بشكلٍ مباشر بقيامه؛ حيث يسمح لجميع السلع والخدمات الواردة من دول المجلس الأخرى، بدخول الأسواق المحلية دون تعرفة جمركية، ودون معوقات جمركية أو غير جمركية، ويستثنى من ذلك ما تفرضه بعض الدول فيما يتعلق بالمواد المحظورة، كما تُحدد القواعد الخاصة بالحجر البيطري والحجر الزراعي والتي تضمّنها القانونان الصادران بهذا الشأن؛ معاملة خاصة في حالة الحاجة إلى فرض حجر بيطري أو حجر زراعي.^(١)

^١ - الموقع الالكتروني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي على الشبكة الدولية للمعلومات

ـ كما سبق وأشرنا أن الاتحاد الجمركي يقوم على توحيد التعرفة الجمركية لدول المجلس تجاه العالم الخارجي من خلال الآتي:

١- تعفى من الضرائب الجمركية ما يقارب /٨٠٠/ سلعة (بند فرعي)، بالإضافة إلى الإعفاءات الواردة في نظام قانون الجمارك الموحد لدول المجلس.

٢- تطبق تعرفة جمركية واحدة بواقع ٥% على جميع السلع الأجنبية المستوردة من خارج الاتحاد الجمركي، وتمّ العمل بها اعتباراً من الأول من يناير /٢٠٠٣/، مع إعفاء /٩٣٩/ سلعة أجنبية من الرسوم الجمركية كالسلع الضرورية.

٣- يطبق رسم جمركي بواقع (١٠٠%) على التبغ ومشتقاته (الفصل ٢٤ من جدول النظام المنسق).

٤- إعداد ومتابعة النظام الجمركي المنسق وتعديلاته التي ترد من منطقة الجمارك العالمية على التعرفة الجمركية الخليجية كل خمس سنوات.

٥- تحصيل الضريبة الانتقالية، وضريبة القيمة المضافة من خلال البيان الجمركي الموحد.

ـ كما تُعدّ نقطة الدخول الواحدة من أهم الأسس لتكوين الاتحاد الجمركي لأي تجمع اقتصادي، ومن أهم متطلبات العمل بنقطة الدخول الواحدة ما يلي:

١- يُعدّ أيّ منفذ جمركي برياً كان أو بحرياً أو جويّاً لدول المجلس وله ارتباط بالعالم الخارجي؛ نقطة دخول البضائع الأجنبية لأيّ دولة عضو.

٢- يقوم أول منفذ جمركي لدول المجلس تجاه العالم الخارجي بإجراء المعاينة والتفتيش على البضائع الواردة لأيّ دولة من الدول الأعضاء، والتأكد من

مطابقتها للمستندات المطلوبة، وخلوها من الممنوعات، واستيفاء الرسوم الجمركية المستحقة عليها.

٣- وضع ضوابط موحدة للاستيراد وتنتقل المستوردات الحكومية والإعفاءات الخاصة التي تتمتع بالإعفاء من الرسوم الجمركية.

٤- البضائع الممنوع استيرادها في بعض الدول الأعضاء ومسموح استيرادها في الدول الأخرى، يكون استيرادها مباشرةً للدول المستوردة لها، أو عن طريق دولة عضو تسمح بدخولها؛ بشرط عدم عبورها لأراضي الدول الأعضاء التي تمنع استيرادها.

وبناء على ما تقدّم؛ تمّ إقرار دليل الإجراءات الجمركية الموحدة في المنافذ الجمركية بدول المجلس من قبل لجنة التعاون المالي والاقتصادي في اجتماعها الثامن والتسعين في عام /٢٠١٤/، وتمّ العمل به مطلع عام /٢٠١٥/ في جميع نقاط الدخول الأولى في الدول الأعضاء.

وفي نهاية الحديث عن الاتحاد الجمركي الخليجي؛ لابدّ لنا من استعراض الآثار الإيجابية لقيام هذا الاتحاد بين دول المجلس وفق التالي:

- ١- الاستخدام الأمثل للموارد، والاستفادة من اقتصاديات الحجم وزيادة المنافسة.
- ٢- التفاوض الجماعي لدول المجلس؛ للحصول على شروط أفضل مع الدول والتكتلات الاقتصادية الدولية.
- ٣- تجاوز الصعوبات المصاحبة لوضع منطقة التجارة الحرة؛ من انحرافٍ للتجارة، وصعوبة الوفاء بمتطلبات قواعد المنشأ على السلع الوطنية، بما في ذلك اشتراط تحقيق قيمة مضافة (٤٠%)؛ مما مكن كافة السلع الوطنية المنتجة في دول المجلس من التنقل بين الدول الأعضاء؛ معفاة من الرسوم الجمركية.

٤- تطبيق قانون الجمارك الموحد، وتوحيد الإجراءات والنماذج الجمركية، وكذلك تطبيق تعرفه جمركية موحدة؛ مما انعكس إيجاباً على حركة التبادل التجاري بين دول المجلس، وأدى إلى زيادة التجارة البينية بين دول المجلس، كما يوضّح الجدول التالي:

الجدول رقم /١٥/

إجمالي حجم التجارة البينية لدول مجلس التعاون الخليجي

(صادرات-واردات) ٢٠١٢/١٩٨٤^(١)

العام	قيمة إجمالي التجارة البينية (صادرات/واردات) القيمة بالمليون دولار	العام	قيمة إجمالي التجارة البينية (صادرات/واردات) القيمة بالمليون دولار
١٩٨٤	٥٩٢٥,٨	١٩٩٩	١٣٥١٣,٩
١٩٨٥	٦٤٧٠,١	٢٠٠٠	١٣٤٧٧,٦
١٩٨٦	٥٢٤٥,٢	٢٠٠١	١٢٧٤٦,٣
١٩٨٧	٦٠٤١,٨	٢٠٠٢	١٥١٣٧,١
١٩٨٨	٥٤٩٥,٦	٢٠٠٣	١٩٨٨٥,٣ قيام الاتحاد الجمركي الخليجي
١٩٨٩	٦٦٢٦,٤	٢٠٠٤	٢٥٤٢٤,١
١٩٩٠	٧٥٣٨,٣	٢٠٠٥	٣٣٨٦٤,٧
١٩٩١	٨٦٦٤,٢	٢٠٠٦	٤٣٩٢٢,٩
١٩٩٢	٩٠٣٥,٩	٢٠٠٧	٥٣٠٠١,٠
١٩٩٣	١٠١٠٢,٣	٢٠٠٨	٦٤٦١٠,٣
١٩٩٤	٩٣٨٠,١	٢٠٠٩	٦٠٦١٩,٠
١٩٩٥	٩٣٨٠,١	٢٠١٠	٦٧٣٣٧,٥
١٩٩٦	٩٣٨٠,١	٢٠١١	٨٠٩٣٨,٣
١٩٩٧	١٣٧٢٢,٦	٢٠١٢	٨٧٦٩١,٢
١٩٩٨	١١٧٦٢		

(١) د. عمرو محمد يوسف، مرجع سابق، ص ٢٧٩.

يتّضح لنا من الجدول السابق وجود ارتفاع كبيرٍ فاق التوقعات في حجم التجارة البينية في دول المجلس بعد قيام الاتحاد الجمركي في الأول من يناير عام ٢٠٠٣/؛ فقد ارتفع إجمالي حجم التبادل التجاري بين دول المجلس من (١١,٦) بليون دولار في عام ١٩٩٣/ إلى ٢٠,٣/ بليون دولار عام ٢٠٠٢/؛ أي بزيادة (٧٥%) خلال عشر سنوات؛ أما بعد قيام الاتحاد الجمركي عام ٢٠٠٣/؛ فقد ارتفع حجم التبادل التجاري البيني بمعدّل سنوي تجاوز (٢٠%)، وهذا ما يوضّحه الجدول السابق؛ والذي بيّن حجم التجارة البينية (صادرات وواردات) بين دول المجلس؛ والذي وضّح أيضاً نموّ هذه التجارة وازديادها عاماً بعد عام.

٥- زيادة رفاه المستهلك؛ من خلال خفض أسعار السلع الوطنية والأجنبية؛ نتيجة إزالة المعوّقات أمام تنقّل تلك السلع، وفتح الأسواق.

٦- قيام الاتحاد الجمركي يمثّل مرحلةً أساسية لاستكمال السوق الخليجية المشتركة.

ثانياً: استراتيجية التكامل ومرحلة الاتحاد النقدي:

بدأت فكرة إصدار العملة الموحّدة لدول مجلس التعاون الخليجي مع نشأة المجلس؛ فقد أشارت الوثيقتان الرئيسيتان للمجلس؛ النظام الأساسي، والاتفاقية الاقتصادية الموحّدة لعام ١٩٨١/، إلى الخطوط العريضة والمعالم الأساسية والعامّة لبرنامج تعاون وتكامل اقتصادي لدول مجلس التعاون، وقد نصّت المادة ٢٢/ من الاتفاقية الاقتصادية الموحّدة على أنه "تقوم الدول الأعضاء بتنسيق سياساتها المالية والنقدية والمصرفية، وزيادة التعاون بين مؤسسات النقد والبنوك المركزية بما في ذلك العمل على توحيد العملة لتكون متممة للتكامل الاقتصادي المنشود فيما بينها".

ومنذ ذلك الوقت بدأ العمل لتحقيق التكامل بين دول المجلس؛ فقد أنشئت في إطار المجلس عام ١٩٨٣/ لجنة محافظي مؤسسات النقد والبنوك المركزية في دول

المجلس بهدف تنفيذ ما نصّت عليه المادة /٢٢/ من تنسيق السياسات النقدية والمصرفية، وخلال الفترة ما بين (١٩٨٥-١٩٨٧) أجرت لجنة المحافظين مشاورات مكثّفة بين الدول الأعضاء؛ للتوصّل نحو العملة الخليجية الموحّدة.

وفي نهاية عقد التسعينات؛ ونظراً للتقدم فيما يتعلق بالاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون، ولنجاح الاتحاد الأوروبي في موضوع اليورو، وانطلاقاً من توجّه دول المجلس لتعزيز العمل الاقتصادي المشترك، وتبني آليات وبرامج زمنية لتحقيقه؛ لذلك كلّه أُعيد بحث موضوع العملة الخليجية الموحّدة، وقرر المجلس الأعلى في قمته التي عقدت في (مملكة البحرين، ديسمبر ٢٠٠٠) تبني الدولار الأمريكي مثبّثاً مشتركاً لعملات دول المجلس في المرحلة الحالية، ووجّه وزراء المالية والمحافظين بإعداد برنامج زمني لإقامة الاتحاد النقدي وإصدار العملية الخليجية الموحّدة.

وقد وُضع البرنامج الزمني للاتحاد النقدي، ووافق المجلس الأعلى في (المنامة، ديسمبر ٢٠٠١) على البرنامج الزمني لإقامة الاتحاد النقدي؛ والذي يقضي بتطبيق الدولار الأمريكي مثبّثاً مشتركاً لعملات دول المجلس في المرحلة الحالية قبل نهاية عام /٢٠٠٢/، وهو ما تمّ تطبيقه بالفعل من جميع دول المجلس في الموعد المحدّد؛ كما يقضي البرنامج بأن تتفق الدول الأعضاء على معايير تقارب الأداء الاقتصادي ذات العلاقة بالاستقرار المالي والنقدي اللاّزمة لنجاح الاتحاد النقدي قبل نهاية عام ٢٠٠٥.

وقد أقرّ المجلس الأعلى للسوق في دورته السادسة والعشرين (أبو ظبي، ديسمبر

٢٠٠٥) المعايير التالية لتحقيق تقارب الأداء الاقتصادي، والاستقرار المادي والنقدي:

١- معايير التقارب النقدي؛ وتتمثّل في معدّلات التضخم، ومعدّلات الفائدة ومدى كفاية احتياطات السلطة النقدية من النقد الأجنبي.

٢- معايير التقارب المالي؛ وتتمثّل في نسبة العجز السنوي في المالية الحكومية إلى الناتج المحلي الإجمالي، ونسبة الدين إلى الناتج المحلي الإجمالي.

وقد ناقشت لجنة المحافظين طريقة حساب وقياس هذه المعايير، وتحديد نسب العجز والمديونية القصوى المسموح بها، كما ناقشت البدائل المقترحة للسلطة النقدية المشتركة التي ستتولى مهام إصدار العملة الخليجية الموحدة، وإدارة السياسات النقدية الموحدة.

وقد اعتمدت لجنة التعاون المالي والاقتصادي في مايو / ٢٠٠٧ / طريقة حساب المعايير المالية والنقدية لتقارب الأداء الاقتصادي والنسب المتعلقة بها، وقرّر المجلس الأعلى في دورته الثامنة والعشرين (الدوحة، ديسمبر ٢٠٠٧) بأن تعمل الدول الأعضاء على تحقيق هذه المعايير، وكلّف وزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية بمتابعة استكمال ذلك.

وقد اعتمد المجلس الأعلى للسوق في دورته التاسعة والعشرين (مسقط، ديسمبر ٢٠٠٨) اتفاقية الاتحاد النقدي؛ والتي وضعت الإطار القانوني والمؤسسي للاتحاد النقدي، وحددت مهام الاتحاد النقدي، والبنك المركزي لدول مجلس التعاون؛ الذي سيصدر العملة الموحدة.

وقد قرّر المجلس الأعلى للسوق في لقاءه التشاوري الحادي عشر (مايو ٢٠٠٩) اختيار الرياض مقراً دائماً للاتحاد النقدي، كما تمّ -في العام نفسه- التوقيع على اتفاقية الاتحاد النقدي من قبل وزراء خارجية الدول الأعضاء في الاتحاد النقدي؛ وهم مملكة البحرين، والمملكة العربية السعودية، ودولة قطر، ودولة الكويت، وفي / ٢٧ / فبراير / ٢٠١٠ / دخلت اتفاقية الاتحاد النقدي حيّز التنفيذ.^(١)

^١ - الموقع الإلكتروني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي على الشبكة الدولية للمعلومات، مرجع سابق.

ثالثاً: التنسيق الضريبي:

تقوم إدارة تابعة للمجلس -تُسمى بإدارة الدراسات والتكامل- بإعداد نظام ضريبة القيمة المضافة؛ حيث تقوم الإدارة بالمهام الرئيسية المتعلقة بتنفيذ قرار لجنة التعاون المالي والاقتصادي؛ كما تقوم بإجراء دراسة شاملة لوضع نظام ضريبي يطبق بصفة جماعية في دول المجلس، بالإضافة لتشكيل فريق عمل لهذا الغرض من الدول الأعضاء والأمانة العامة، وقد قرّرت اللجنة في اجتماعها الثاني والسبعين في الرابع والخامس من نوفمبر عام ٢٠٠٦/ بتكليف الفريق بوضع نظام ضريبي غير مباشر موحد؛ يعتمد على ضريبة القيمة المضافة، ويطبق بصفة جماعية في دول المجلس، وقد تمّ التوصل خلال عام ٢٠٠٨/ إلى ما يلي:

١- الاتفاق على الملامح الرئيسية لنظام ضريبة القيمة المضافة، سواءً ما يتعلّق منها بالسياسة الضريبية، أو الإدارة الضريبية.

٢- إعداد الوثيقة الأساسية للنظام الضريبي.^(١)

وانطلاقاً من الأهداف الواردة في النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربية الرامية إلى أهمية تنمية علاقات التعاون القائمة بينها، وتماشياً مع أهداف الاتفاقية الاقتصادية بين دول مجلس التعاون، والتي تسعى إلى مراحل متقدّمة من التكامل الاقتصادي، ورغبةً في تعزيز اقتصاد دول المجلس، ومواصلةً للخطوات التي تمّ اتخاذها لإقامة الوحدة الاقتصادية بينها؛ تمّ في عام ٢٠١٦/ التوقيع من قبل جميع دول المجلس على الاتفاقية الموحّدة لضريبة القيمة المضافة، وبناءً على هذه الاتفاقية؛ فإنه من المستهدف تطبيق ضريبة القيمة المضافة ابتداءً من ٢٠١٨/١/١، وتقوم دول

^١ - التقرير السنوي (المسيرة والإنجازات) لمجلس التعاون الخليجي ٢٠٠٨ على الموقع الرسمي، مرجع سابق.

المجلس حالياً بصياغة التشريعات الخاصة بضريبة القيمة المضافة؛ فالمملكة العربية السعودية التزمت بتطبيق أدنى معدلات ضريبة القيمة المضافة في العالم بنسبة ٥% بدءاً من ١/ يناير/ ٢٠١٨، وتتولى الهيئة العامة للزكاة والدخل مسؤولية إدارة وتطبيق ضريبة القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية؛ وذلك بالتعاون مع كافة الجهات المعنية، بما في ذلك مصلحة الجمارك، وتفرض ضريبة القيمة المضافة على كل مرحلة من مراحل سلسلة التوريد؛ ابتداءً من الإنتاج ومروراً بالتوزيع وحتى مرحلة البيع النهائي للسلعة أو الخدمة.

وفي دولة الإمارات العربية المتحدة؛ بدأ تطبيق ضريبة القيمة المضافة في ١ يناير/ ٢٠١٨، وتشكل ضريبة القيمة المضافة مصدر دخل جديد للدولة، وفي هذا السياق؛ أكدت وزارة المالية الإماراتية أن التنسيق بين دول المجلس التعاون من أجل تطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ يأتي من أن الإمارات تشكل جزءاً من مجموعة من الدول مؤلفة للسوق؛ ترتبط فيما بينها ارتباطاً وثيقاً؛ من خلال الاتفاقية الاقتصادية، والاتحاد الجمركي لدول مجلس التعاون.

وقد وافقت مملكة البحرين على تطبيق ضريبة القيمة المضافة؛ ابتداءً من مطلع عام ٢٠١٩، وذلك ضمن حزمة من الإجراءات المالية والاقتصادية المرتبطة ببرنامج التوازن المالي المدعوم من قبل المملكة العربية السعودية، ودولة الإمارات، ودولة الكويت، ويأتي فرض ضريبة القيمة المضافة تماشياً مع التزام مملكة البحرين بالاتفاقية الموحدة لضريبة القيمة المضافة لعام ٢٠١٦، وسوف يتم تطبيقها في البحرين من خلال الجهاز الوطني للضرائب الخليجية.

أما بالنسبة لكل من دولة الكويت وسلطنة عمان وقطر؛ فقد وافقوا على اتفاقية ضريبة القيمة المضافة الموحدة؛ كما أكدوا على أهمية تطبيق الاتفاقية، حيث تُعد إضافة مهمة للناتج المحلي الإجمالي لأي دولة ومصدراً لزيادة الدخل؛ إلا أن هذه

الدول أٌجِلَت تطبيق الضريبة؛ حيث يعتزم بعضها تطبيقها في وقت لاحق من عام ٢٠١٩/ والبعض الآخر عام ٢٠٢٠/ (١).

المطلب الثالث

التنسيق الضريبي والمحاولات العربية

يهدف التنسيق الضريبي في التشريعات الوطنية العربية إلى زيادة تنافسية الوطن العربي ككلّ؛ ولذلك لدى الدول العربية نموذج للاتفاقيات الضريبية الجماعية، والتي يمكن القول من خلاله بأنّ هذه الاتفاقيات تُعدّ خطوةً متقدّمة في طريق الوحدة العربية؛ بل خطوةً متقدمة في مجال التنسيق الضريبي بين الدول العربية؛ ولذلك تعدّدت محاولات الدول العربية نحو تطبيق هذه النظرية؛ بالإضافة إلى الوطن العربي يتوافر فيه العديد من المقوّمات الأساسية المطلوبة لنجاح أي تكثّل اقتصادي لم يتمّ استغلالها حتى الآن بالمستوى المطلوب إلا ان هناك عقبات حالت دون تنفيذ القرارات المشتركة بين البلدان العربية، كما أنه لم تتوفر الإرادة السياسية المطلوبة لتنفيذ متطلبات ذلك.

وعلى ذلك تنقسم دراسة في هذا المطلب إلى فرعين على النحو التالي:

الفرع الأول: معوّقات التكامل الاقتصادي العربي ومقوّمات نجاحه.

الفرع الثاني: المحاولات الجماعية العربية نحو التنسيق الضريبي.

^١ - الموقع الإلكتروني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي على الشبكة الدولية للمعلومات، مرجع سابق.

الفرع الأول

التكامل الاقتصادي العربي معوقاته ومقوماته

في بداية الحديث عن مقومات التكامل الاقتصادي ومعوقاته؛ نودُّ أن نذكر أن الدول الآخذة في النمو -ومنها الدول العربية- تتَّصف بمجموعة من الخصائص التي تختلف عن تلك التي تتميز بها الدول المتقدمة، من حيث التقدّم الاقتصادي، وتشابه هياكل الإنتاج، وتوافر البنية الأساسية، ومرونة الجهاز الإنتاجي الذي يجعل الدول الآخذة في النمو نماذج اقتصادية لها خصوصيتها.^(١)

وقد أصبح وجود التكامل الاقتصادي بين الدول العربية أمراً ضرورياً؛ لذلك كان لا بدّ من تحديد مراحل التكامل الاقتصادي، ومن ثم معرفة معوقاته وسبل تلافيتها، وكذلك بيان ما يمكن أن يقدّمه النظام الاقتصادي العربي لتنظيم اقتصاداتها بشكل يجعلها في موضع تتمكّن معه من الاحتفاظ بشخصيّتها، والتأثير الفعّال في الاقتصاد الدولي، فيجب أن تعمل الدول العربية على مواجهة التكتلات الأوربية ومع الولايات المتحدة الأمريكية ومع الاتحاد الروسي؛ لما لهذه التكتلات الغربية من أهمية قصوى في ساحة الاقتصاد الدولي^(٢)، من أجل التعامل معها على أسس من الاستقلالية وتعظيم المنافع منها والتقليل من تكلفة الاندماج من اقتصاداتها.

أولاً: معوقات التكامل الاقتصادي والعمل العربي المشترك:

واجهت تجربة التكامل الاقتصادي مشاكل وصعوبات، بسبب بعد مخططات التنمية العربية بعضها عن بعض، بالإضافة للتفاوت الإقليمي في مستويات النمو،

^١ - د. عمر صقر، التكامل الاقتصادي الإقليمي والدولي، مرجع سابق، ص ٩٧.

^٢ - د. خالد عبيدو، التنمية الاقتصادية، مرجع سابق، ص ٢٩٢.

والتقدّم الاقتصادي فيما بينهم، والذي يَرَجَح اتساعه إن لم يتمّ اتباع سياسات اقتصادية تتحرّك نحو اتجاه الانتعاش الاقتصادي، هذا من جهة، ومن جهة أخرى؛ فإن اقتصاديات البلدان العربية على المدى الطويل تحتاج لعمليات إعادة هيكلة وليس لمجرد عمليّة إصلاحية غير جوهرية في بنى اقتصادياتها؛ وذلك بهدف الخروج من أعناق الزجاجات، ودون ذلك لا يمكن تطوير بيئة الاقتصاد العربي، وإيجاد الحلول المناسبة لعجز الجهود الإنمائية؛ لذلك لابدّ من تكاتف البلدان العربية لمعالجة جميع المعوّقات؛ سواءً أكانت هذه المعوّقات سياسية أم اقتصادية، داخلية أم خارجية، كما أن معالجة هذه المعوّقات على صعيد مجموعة من الأقطار ضرورة تنموية؛ للاستفادة من وفرات الحجم والنطاق.^(١)

وقد اتفق الخبراء على تحديد مجموعة من العوائق والعقبات أدّت إلى فشل التكامل الاقتصادي العربي، أهمها:

١- المعوّقات ذات الطبيعة الاقتصادية:

١- تعاني معظم الاقتصاديات العربية من تشوّهات هيكلية، لم تؤخذ بالاعتبار في تجربة التكامل الاقتصادي العربي ومنها :

أ- التباين الشديد في مستويات الدخل العربية، نتيجة الاختلاف في الكثافة السكانية وحجم الدخل القومي؛ مما سمح للدول ذات الدخل المرتفعة بإنجاز مشاريع البنية التحتية، ورفع المستوى المعيشي للسكان؛ مما أفرز تبايناً شديداً في مستوى المعيشة، وتبايناً في مستويات النمو الاقتصادي.^(٢)

١- د. محمود عبد الفضيل، مصر والعالم على أعتاب ألفية جديدة، الطبعة الثانية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مكتبة الأسرة، القاهرة، ٢٠٠١، ص ٢٩.

٢- د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ١٦٠.

ب_ التناقضات بين الهياكل الاقتصادية العربية: ويرجع سبب هذه التناقضات إلى عدم وجود صيغة فعّالة لتحقيق حرية التبادل التجاري للسلع والخدمات؛ الأمر الذي أدى إلى تخفيض معدلات النمو التجاري إلى أدنى الحدود الممكنة؛ مما قد يتسبب بالضرورة إلى إضعاف الموقف العربي، وبالتالي إضعاف حركة التجارة الدولية، وهذا من شأنه أن يقود نحو التفكك وليس نحو التكامل الاقتصادي.^(١)

٢_ قصور السوق المحلي وضيقه الشديد الذي يمنع الخروج من دائرة التخصّص من إنتاج المواد الأولية إلى الإنتاج الزراعي الصناعي المتطوّر المبني على اقتصاديات الحجم والوفورات الخارجية.

٣_ غياب التصوّر الشامل الذي يحدّد الأهداف والوسائل والبرامج الزمنية للتنفيذ بصورة واضحة؛ مما أدى إلى عجز الفنيين والخبراء عن تقديم توصيات محددة وملزمة للأطراف كافة، كما انعكس هذا الغموض في عدم وضوح الأهداف المرحلية.^(٢)

٤_ محاولة الاقتباس الآلي والتقليد الشكلي لتجارب التكتلات الاقتصادية الأخرى في العالم، من حيث الهياكل الإدارية، وحيثيات القرارات، وليس من حيث التطبيق طبعاً؛ كتجربة السوق الأوروبية المشتركة، وذلك دون النظر إلى الإمكانيات الفعلية للبلدان العربية.

٥_ التبعية الاقتصادية للعالم المتقدّم، والاندماج الاقتصادي معه على حساب التكامل الاقتصادي العربي، وهذه التبعية هي التي تُعدّ سبباً للتشوهات الهيكلية الاقتصادية العربية، وقد توسّعت وتجدّرت بشكل أضعف من الأهمية النسبية للتجارة البينية العربية،

^١ - التقرير الاستراتيجي العربي، التجارة العربية البينية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٩٥، ص ٣٢٨.

^٢ - د. شقير محمد ليب، الوحدة الاقتصادية العربية: تجاربها وتوقعاتها، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ١٩٨٦، ص ٩١٤.

وجعلها غير قادرة على بناء هيكل إنتاجي يؤلّف مادةً للتبادل فيما بينهم؛ لتكوين المحرّك للنمو والتنمية.^(١)

٦_ عدم الاستقرار الاقتصادي في عدد كبير من الأقطار العربية؛ بسبب الاضطرابات والتضارب في التوجّهات الاقتصادية والسياسات الاستثمارية، وافتقارها إلى قوانين موحدة ومنسّقة لتنظيم الاستثمارات، أو بسبب الغموض العام في نصوص القوانين وتفسيراتها.

٧_ حاجة المنطقة العربية إلى مدّ الجسور الجوية والبحرية والبرية فيما بين أجزائها؛ لتحويل المسافة الجغرافية التي تفصلها إلى مسافة اقتصادية تفيد التجارة البينية ولا تعرقلها.

٢_ معوّقات ذات الطابع السياسي والاجتماعي :

أ_ النزعة الفردية :

ساد في القرن التاسع عشر في أوروبا فكرة النزعة الفردية النابعة من فلسفة الحرية الاقتصادية، وقد أخذت الدول العربية بهذه الفلسفة بعد استقلالها، وإن الغاية الرئيسة من هذه الفلسفة؛ وضع الفرد في محور التطوّر من خلال عمله وحركته الذاتية، وبحثه المستمر عن مصالحه؛ لتحقيق أكبر عائد بأقلّ تكلفة و جهد، وانعكس تأثير هذه الفلسفة على أجهزة العمل في الدول العربية واعتبارها مثالية، وأخذ كلُّ جهاز يعمل بشكل ذاتي مستقل أو شبه مستقل عن الأجهزة الأخرى.^(٢)

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ١٦٠.

^٢ - د. نزيه عبد المقصود مبروك، مرجع سابق، ص ٨٠.

ب_ السيادة القطرية :

كان السبب الرئيس وراء فشل أية جهود نادت بالوحدة أو التكامل الاقتصادي؛ التخوف من التعدي على السيادة القطرية؛ فكان أي عمل مشترك لابد لنجاحه من تقديم تنازلات معينة، وهذا ما لم تستطع التيارات العربية أن تدركه؛ فتحرير التجارة البينية وإزالة الحواجز الجمركية وغير الجمركية؛ يتطلب تنازل الدول عن إيرادات مهمة للخزانة العامة، وهي إيرادات لا يمكن الاستغناء عنها، وبالإضافة إلى اعتبار المساس بالحواجز الإدارية أو تعديلها؛ تدخلاً في سيادة الدولة.

ج_ ضعف الإرادة السياسية:

تتفق كل الدراسات الخاصة بتحليل فشل التكامل الاقتصادي على تشخيص عامل أساسي -وربما الأكثر أهمية لعرقلة التكامل والوحدة وهو: غياب الإرادة السياسية والاختيار الحر؛ فالقرارات عندما تتخذ في غياب الإرادة السياسية؛ فإنها تُتخذ بوسيلة من ثلاث: إما بالمجاملة، أو بالمسايرة، أو بالإكراه.

إذن؛ إن غياب الإرادة السياسية وضعف المستوى الفكري لدى الكثير من الحكومات العربية؛ أدى بشكل مباشر إلى تواضع ومحدودية النتائج التي حققها العمل العربي المشترك بالمقارنة بالكيانات الأوروبية والغربية، ويمكن القول إن مصير التكامل الاقتصادي العربي مرهون بتوافر الإرادة السياسية العربية لدى القائمين عليها، ومدى إيمانهم بضرورة التكامل الاقتصادي العربي.^(١)

^١ - د. فؤاد أبو ستيت، التكتلات الاقتصادية في عصر العولمة، ط١، الدار المصرية اللبنانية، ٢٠٠٨، ص ٢٩.

ولعلّ أخطر ما وقع في عالمنا العربي؛ توجيّه الاقتصاد ليأخذ طابعاً سياسياً أو تسييس الاقتصاد؛ بمعنى أن العلاقات السياسية بين الدول العربية تحكم التبادل التجاري؛ فعندما وقّعت مصر اتفاقية السلام مع إسرائيل؛ تمت مقاطعة مصر وعزلها عن العالم العربي، بل أدّى الأمر نقل جامعة الدول العربية مقرّها الأصلي، وهكذا يكون التبادل الاقتصادي مرتبطاً بالأهداف والميول الشخصية بين الدول والحكومات؛ مما يجعل إقامة أيّ تكامل اقتصادي بين الدول العربية مرتبطاً بحالة القبول النفسي أو الرضا السياسي الذي تحظى به دولة ما، دونما أيّ اعتبارات للمصلحة الجماعية أو حتى القطرية، وإنّ أي اقتصاد تجزّه عربة الأهواء الشخصية والقرارات الفردية لن يكتب له الاستمرار بكل تأكيد.^(١)

وبعد هذا العرض لأهمّ ومعظم المعوقات التي تقف حائلاً بين الدول العربية وبين تحقيق التكامل الاقتصادي العربي المنشود؛ نودّ في الخطوة التالية عرض ما تتميّز به هذه الدول من مميزات لو استغلّت بشكلٍ صحيح؛ سيصبح للدول العربية تكاملاً اقتصادياً وكياناً عربياً قوياً.

ثانياً: مقوّمات التكامل الاقتصادي:

على الرغم من توافر عوامل تجعل الدول العربية من أكثر دول العالم تكاملاً؛ بسبب تاريخها المشترك، وعاداتها وتقاليدها، ولغتها المشتركة، وبسبب امتلاكها العديد من الثروات المادية والبشرية؛ فقد أصبحت الدول العربية في أشدّ الحاجة إلى التكامل والتعاون الاقتصادي فيما بينهم من أجل رفع معدّلات تنميتها.

وعلى ذلك؛ فسوف نتعرّض لأهم المقوّمات المتوفرة لدى الكيان العربي، والتي بلا شكّ تؤدّي إلى نجاح التكامل الاقتصادي، إذا تمّ استخدامها الاستخدام الأمثل.

^١ - د. نبيل الحشاد، مرجع سابق، ص ٣٣٩.

١ - وفرة الموارد الطبيعية لدى الدول العربية فضلاً عن موقعها الاستراتيجي:

تتوافر لدى الدول العربية العديد من الموارد الطبيعية والاقتصادية الضخمة، وموقع الوطن العربي الجغرافي المتوسط جعله يمتلك العديد من البيئات؛ فهناك البيئة الصحراوية، وشبه الصحراوية، والبيئة الزراعية والساحلية، ومع توفر الأهمية الاستراتيجية للموقع الجغرافي للوطن العربي، بحسبانه يُعد قلب العالم بأسره.

حيث تقدّر الأراضي الزراعية في الدول العربية في عام ٢٠٠٣/ بحوالي ٦٩,١/ مليون هكتار، أي بنسبة (٥%) من المساحة الإجمالية للدول العربية؛ كما تحتلّ الأراضي المزروعة موسمياً حوالي (٨٨%) من مساحة الأراضي المزروعة، وتمثّل الغابات (٦%) من مساحة الوطن العربي، وتقدر مساحة المراعي بنسبة (٥١,٧) مليون هكتار، أي بنسبة (٣٢%) من المساحة الإجمالية.^(١)

إلا أنه في حقيقة الأمر، لم يوظّف المجتمع العربي بعد الإمكانيات والموارد الاقتصادية التي تتوافر لديه بطريقة مثالية؛ فالأراضي العربية، والمعادن والموارد الطبيعية الأخرى، لم تحظَ بسياسات اقتصادية توظّفها بالكامل؛ لذلك يجب حصر الموارد الاقتصادية العربية، بهدف تحديد برامج استغلالها في المستقبل كالموارد الملموسة وغير الملموسة العامة في المجتمع والخاصة بالمؤسسات الإنتاجية والبشرية والمادية والمائية والأرضية.^(٢)

٢ - توافر الموارد البشرية ورؤوس الأموال بكثرة في الوطن العربي:

^١ - د. جميلة الجوزي، التكامل الاقتصادي العربي *واقع وفاق*، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، مجلة علمية دورية محكمة يصدرها مخبر العولمة واقتصاديات شمال إفريقيا بجامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، الجزائر، العدد الخامس، ٢٠٠٨، ص ٢٦.

^٢ - د. نبيل الحشاد، مرجع سابق، ص ٣٦٢.

لقد بلغ عدد سكان الوطن العربي حتى عام ٢٠٠٣/ حوالي ٣٠٠/ مليون نسمة، وهذا العدد كافٍ لتنمية المنطقة بشكلٍ ذاتي، وبخاصّة إذا تمّ النظر إليها كمورد؛ فإنّ من شأنها أن تساهم في تفعيل التكامل الاقتصادي العربي.

كما تمتلك بعض الدول العربية الموارد المالية الضخمة؛ حيث تضاعفت الموارد المالية العربية في السنوات القليلة الماضية بسبب عائدات النفط والغاز؛ حيث تمتلك الدول العربية حوالي (٧٣,١%) من الاحتياطي العالمي للبتروال الخام، كما أنّها تمتلك حوالي ٣٩,٧/ من الاحتياطي العالمي للغاز الطبيعي، ويمثّل البتروال (٩%) من صادرات الدول العربية؛ إلا أنّ كلّ هذه الأموال لم تُساهم حتى الآن في تنمية المنطقة العربية؛ لأنّ يتّجه معظمها نحو الاستثمار في الدول المتقدمة، وتعرّض هذه الأموال إلى تآكلها، والدول الغربية لم تكفّ بذلك بل كان توافر الثروة البتروالية، وما رافقها من عائدات مالية ضخمة؛ دافعاً لها للتدخّل في شؤون الدول العربية الداخلية، وافتعال الحروب الإقليمية؛ لكي تستنزف عائدات هذه الثروة وتضمن استمرار تدفّقها إليها؛ وذلك خوفاً من تلاقي الثروة الطبيعية العربية مع ثرواتها المالية والبشرية.^(١)

٣- اتساع حجم السوق:

يتوافر بالسوق العربي كافة المعايير التي تجعل منه سوقاً نموذجياً؛ فهناك شعب متجانس يزيد عن ٣٠٠/ مليون نسمة، وهو ما يسمح في حال قيام تكثّل اقتصادي عربي بقيام مشروعات كبيرة ذات إنتاج اقتصادي ضخم، ونشوء صناعات تتمتع باقتصاديات الحجم، والوفورات الداخلية والخارجية، وبالتالي رفع مستوى معيشة الفرد.^(٢)

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ١٤٨.

^٢ - المرجع نفسه، ص ١٤٩.

الفرع الثاني

المحاولات الجماعية العربية نحو التنسيق الضريبي

انطلقت هذه المحاولات من النصوص الواردة في اتفاقيات الوحدة الاقتصادية العربية، والمصدّق عليها منذ عام ١٩٦٢/، وقرار السوق العربية المشتركة عام ١٩٦٤/؛ فقد عدّت المادة الثانية من اتفاقية الوحدة؛ بأن التنسيق الضريبي من الأدوات اللازمة لتحقيق أهدافها في بناء الوحدة الاقتصادية العربية؛ فقد نصت هذه المادة على ما يلي:

للوصول إلى الوحدة المبيّنة بالمادة السابقة؛ تعمل الأطراف المتعاقدة على الآتي:

١ - جعل بلادها منطقة جمركية واحدة تخضع لإدارة موحّدة، وتوحيد التعرفة والتشريع والأنظمة الجمركية المطبّقة في كل منه.

٢ - سياسية الاستيراد والتصدير والأنظمة المتعلّقة بها.

٣ - توحيد أنظمة النقل والترانزيت.

٤ - عقد الاتفاقيات التجارية، واتفاقيات المدفوعات مع البلدان الأخرى بصورة مشتركة.

٥ - تنسيق السياسة المتعلّقة بالزراعة والصناعة والتجارة الداخلية، وتوحيد التشريع الاقتصادي، بشكلٍ يكفل لمن يعمل من رعايا البلاد المتعاقدة في الزراعة والصناعة والمهن شروطاً متكافئة.

٦ - تنسيق تشريع العمل والضمان الاجتماعي.

٧ - أ) تنسيق تشريع الضرائب والرسوم الجمركية والبلدية وسائر الضرائب والرسوم

الأخرى المتعلّقة بالزراعة والتجارة والعقارات، وتوظيف رؤوس الأموال؛ بما يكفل مبدأ تكافؤ الفرص.

ب) تلافى الازدواج في الضرائب والرسوم على المكلفين من رعايا الدول المتعاقدة.

٨ - تنسيق السياسات النقدية والمالية والأنظمة المتعلقة بها، في بلد الأطراف المتعاقدة؛ تمهيداً لتوحيد النقد بها.

٩ - توحيد أساليب التصنيف والتبويب الأساسية.

١٠ - اتخاذ أية إجراءات أخرى، تُلزم لتحقيق الأهداف المبينة في المادتين الأولى والثانية.

وقد شكّل البندان الأول والسابع؛ العمود الفقري والأساس القانوني لجهود التنسيق الضريبي في إطار مجلس الوحدة الاقتصادية العربية وقراراته اللاحقة في طريق التعاون والتنسيق الضريبي بين الدول الأعضاء، التي صدرت بهذا الشأن على النحو التالي:

- القرار رقم /١٧/ لعام /١٩٦٤/ الخاص بإنشاء السوق العربية المشتركة، وقد أوضح فيه الأهداف التي يجب تحقيقها للوصول إلى مرحلة السوق، ولكنه رسم الخطوات التي تبني منطقة التجارة الحرة بين أعضائها فقط؛ فقد بيّن هذا القرار الإجراءات الضريبية والجمركية والتي تمهّد لبناء تلك المنطقة؛ إذ قرّر تثبيت الرسوم الجمركية، وإلغاء رسوم التصدير، ومنع استخدام الضرائب الداخلية بشكل تمييزي، ووضع برنامج زمني تدريجي لإلغاء الرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى على المنتجات الحيوانية والزراعية، والثروات الطبيعية، والمنتجات الصناعية، وتمّ الوصول إلى التحرير الكامل للتجارة العربية بين الدول المتعاقدة مع بداية عام /١٩٧١/ بين أربع دول هي: مصر، وسوريا، والعراق، والأردن.^(١) ويُعدّ هذا القرار من أهم القرارات التي نجمت عن العمل العربي الموحد في مجال التنسيق والتكامل الاقتصادي.

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٣٤.

- القرار رقم /٤١١/ لعام /١٩٧١/ الذي نصّ على إضافة فصل جديد لقرار السوق العربية المشتركة، وهو القرار رقم /١٩/ المتضمّن إحالة موضوعات معينة إلى اللجنة الجمركية لدراستها، وتتمثّل هذه الموضوعات في:

- ١- توحيد التشريعات والأنظمة الجمركية خلال خمس سنوات تبدأ من عام /١٩٦٥/.
- ٢- توحيد الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم للدول الأطراف المتعاقدة تجاه الدول الأخرى، على مراحل تدريجية خلال خمس سنوات، تبدأ من أول عام /١٩٧٠/، ويجري التوحيد وفقاً للخطوات التي يرسمها مجلس الوحدة الاقتصادية بهذا الشأن.

وقد كان عنوان هذا الفصل العمل على تطوير منطقة التجارة الحرة التي رسم خطواتها القرار رقم /١٧/ للوصول إلى مرحلة الاتحاد الجمركي، ولكن لم تستطع الدول الأعضاء تنفيذه، ولم يستطع المجلس بدوره إيجاد الآليات والمتطلبات اللازمة لذلك، فتواضعت نتائجه، وتوقّفت عند وضع القانون الجمركي الموحد، ودليل المصطلحات الجمركية، وقد فشل المجلس في الاتفاق على أي تعرفه جمركية موحدة.^(١)

- القرار /٥٧٧/ لعام /١٩٧١/ الذي تبنّى توصيات المؤتمر المالي والضريبي للدول الأعضاء الذي عقد في شهر أكتوبر من العام نفسه، بشأن توحيد الضرائب على الدخل بين الدول الأعضاء، وقد تضمّن هذا القرار؛ أن يقوم التشريع الموحد لضريبة الدخل على المبادئ التالية:^(٢)

١- أن تتبع الدول الأعضاء تشريعاً يتضمّن تطبيق الضريبة الموحدة على جميع مصادر الدخل.

٢- أن تكون هذه الضريبة تصاعدية حسب شرائح الدخل.

١- د. حسني علي خريوش، مرجع سابق، ص ١٦٠.

٢- د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٣٦.

- ٣- أن يُعفى حد أدنى من الدخل من الضريبة يُراعى فيه الأعباء المالية.
- ٤- أن يفرّق بين الشخص الطبيعي والشخص المعنوي في معدّل الضريبة.
- ٥- أن تضع الدول الأعضاء معدلات ضريبة كل فرع من فروع الدخل، بما يكفل انتظام النشاط فيه، وطبقاً للسياسات المالية الداخلية فيها.
- ٦- تلافي الازدواج في فرض الضريبة.
- ٧- أن يضمّ التشريع المقترح الضريبة الموحّدة على مصادر الدخل والضرائب المفروضة على رأس المال (الضريبة على مجموع التركة، والضريبة على الأراضي المعدة للبناء).

من خلال هذا القرار يتبين لنا أن المجلس أقرّ بضرورة تنسيق الضرائب المباشرة بين الدول الأعضاء؛ من أجل تحسين البيئة الإنتاجية، وتشجيع انتقال رؤوس الأموال فيما بينها، ولكّنه أخذ بالأسلوب التوحيدي الذي يقضي بتوحيد التشريعات والنظم الضريبية في كافة الدول الأعضاء في التكتّل الاقتصادي في إطارٍ زمنيّ محدّد، ولتطبيق هذا الأسلوب كان يتعيّن على الدول الأعضاء التحلي بإرادة سياسية قوية؛ بحيث تتنازل كل دولة عن جزء من سيادتها لصالح هذا التكتّل، وكان من الصعب على الدول الأعضاء الالتزام بها في ذلك الوقت، وكان يجب على المجلس في سبيل تنسيق الضرائب المباشرة أن يتّبع أسلوب التدرّج والتمييز في المعاملة؛ بحيث يمكن إزالة الخلافات والاختلافات بين هذه النظم الضريبية بالتدرج، وعلى مراحل زمنية، وفقاً لظروف كل دولة.^(١)

- القرار رقم /٧٩٢/ لعام /١٩٨٠/ القاضي بدعوة الأمانة العامة لتوجيه برامجها للتعجيل بإنجاز الدراسات الخاصة بتحليل الهياكل الضريبية في الدول العربية، تمهيداً

^١ - د. يونس بطريق، التنسيق الضريبي في الدول العربية، مجلة البحوث والدراسات العربية، معهد البحوث والدراسات العربية، القاهرة، العدد الرابع، ١٩٧٣، ص ٤٥١.

لتنسيق التشريع الضريبي، ولتكون تلك الدراسات مرجعاً لوضع تشريع ضريبي متقدّم، ورفع مستوى الجهاز الضريبي؛ بما يؤدّي إلى الإسهام في زيادة موارد الدول الأعضاء، وتنظيم أوضاعها المالية، وتحقيق التوازن في اقتصادياتها.

- القرار رقم /٨٧٤/ لعام /١٩٨٥/ والذي دعا الأمانة العامة لتحليل الهياكل الضريبية في الدول العربية؛ تمهيداً لتنسيق التشريع الضريبي، على أن يتمّ تنفيذه على مراحل تأخذ بعين الاعتبار الاختلافات الموجودة بين الانظمة والتشريعات الضريبية للدول الأعضاء.

- القرار /٩٠٣/ لعام /١٩٨٧/ والذي أقرّ بموجبه مشروع البرنامج الأساسي للتنسيق الضريبي بين الدول الأعضاء، وفق البرنامج الذي أعدته الأمانة العامة في دورته السابقة.

- القرار رقم /١٠٩٢/ لعام /١٩٩٨/ الذي أقرّ البرنامج التنفيذي لاستئناف تطبيق أحكام السوق العربية المشتركة خلال الثلاثة أعوام التالية؛ الذي استثنى من تنفيذ أحكامه مرحلياً كل من اليمن وموريتانيا، باعتبارها دولاً أقلّ نمواً، وقد قبلته كل من سوريا والعراق ومصر وليبيا، وأعلنوا عن قيام منطقة تجارة حرة رابعة فيما بينهم عام (٢٠٠١) كما أعلنوا عن توحيد التشريعات والأنظمة الجمركية فيما بينها خلال ثلاث سنوات، تبدأ مع بداية (٢٠٠٢) تمهيداً لإنشاء اتحاد جمركي فيما بينها عام (٢٠٠٥)؛ بينما عارضته الأردن، التي فضّلت التريث في الوصول إلى تلك المنطقة في (٢٠٠٥) عبر التنسيق بين أحكام السوق العربية المشتركة، ومنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى.^(١)

- بناءً على القرارات السابقة قامت الأمانة العامة بالخطوات التالية:

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٥٣٥.

١- إنجاز دراسة تحليلية للهيكل الضريبية في جميع الدول الأعضاء في المجلس آنذاك، عدا مصر التي جمّدت عضويتها في المجلس في ذلك الوقت.

٢- وضعت تصوّراً أولياً لبرنامج التنسيق الضريبي بين دول المجلس؛ استمدّته من الدراسات القطرية للهيكل الضريبية للدول الأعضاء، وقد قُسّم البرنامج إلى المراحل التالية:

أ- **المرحلة الأولى:** تنسيق الضرائب الجمركية، من أجل إعفاء السلع المحلية المتبادلة فيها، ومن ثمّ توحيدها على السلع الأجنبية.

ب- **المرحلة الثانية:** تنسيق أهم ضرائب الدخل النوعية بين الدول الأعضاء وهي: ضرائب الأرباح التجارية والصناعية، وضرائب أرباح الأسهم والسندات، وضرائب على دخول الأفراد الطبيعيين، والضرائب على الأراضي والمباني؛ على أن يشمل تنسيقها المعدلات والمطارج وطرق حساب الإهلاك والإعفاءات والاستثناءات والمعاملات الضريبية الأخرى والأساليب الملائمة للتنسيق.

ج- **المرحلة الثالثة:** تنسيق الضرائب الأخرى.

٣- أصدرت دليلاً موحداً للمصطلحات المالية والضريبية، باعتبارها أداة مساعدة لعملية التنسيق.

٤- وضعت الأمانة العامة للتنسيق والتخطيط لدى الأمانة العامة لمجلس الوحدة الاقتصادية العربية في ورقة عمل قدّمتها لاجتماع المجلس في دورته المنعقدة في فبراير من عام ١٩٨٩/ حول برنامج التنسيق الضريبي بين الدول الأعضاء، أوضحت فيها أن أولويات التنسيق في المرحلة الحالية تتطلّب التركيز على مناقشة الأمور التالية:

أ- الإدارات الضريبية التي أكدت على ضرورة توحيدها بين الدول.

ب- معاملة الاستثمار الوافد، التي أكدت على ضرورة تنسيق التشريعات المنظمة لمعاملة الاستثمار الوافد، للعمل على توحيدها في المستقبل.

ج- تحصيل الضرائب، ومنع ازدواجها، وأكدت أنها خطوة أولية ومهمة للدخول في عملية التنسيق.^(١)

- القرار رقم/١٣١٧/ بتاريخ ١٩٩٧/٢/١٩ الذي يتضمن البرنامج التنفيذي لإقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى، وفقاً لجدول زمني ومستنداً على أحكام اتفاقية تيسير وتنمية التبادل التجاري بين الدول العربية، وتتماشى هذه المنطقة مع أحكام منطقة التجارة العالمية، وانضمت /١٨/ دولة عربية إلى منطقة التجارة الحرة الكبرى.

أهم النقاط البارزة في البرنامج التنفيذي لمنطقة التجارة الحرة العربية الكبرى:

- إقامة منطقة تجارة حرة عربية كبرى خلال فترة انتقالية مدتها عشر سنوات ابتداءً من ١٩٩٨/١/١ (تم اختصارها لاحقاً إلى ثمان سنوات).

- التخفيض التدريجي للرسوم الجمركية والرسوم والضرائب الأخرى ذات الأثر المماثل على السلع والخدمات العربية المتبادلة (١٠%) سنوياً حتى ٢٠٠٣/١/١ و (٢٠%) في ٢٠٠٤/١/١ و (٢٠%) ٢٠٠٥/١/١.

- إلغاء القيود غير الجمركية على السلع العربية المتبادلة.

- معاملة السلع العربية المستوردة نفس المعاملة للسلع الوطنية لجهة الضرائب والرسوم الداخلية والموصفات واشتراطات الوقاية الصحية والأمنية (المعاملة الوطنية).

- استثناء لائحة سلعية (قائمة سلبية) لأسباب (أمنية ودينية وبيئية وصحية).

- يجيز البرنامج التنفيذي للدول العربية طلب استثناءات لأسباب اقتصادية ووفقاً لشروط وضوابط محددة ومشددة.

^١ - د. يونس أحمد بطريق، مرجع سابق، ص ١٦٠

- لا تستفيد السلع الزراعية من الاستثناءات إلى في إطار الرزنامة الزراعية العربية، والتي وضعت لها كذلك ضوابط مشددة.

- مراعاة الأحكام والقواعد الدولية فيما يتعلق بالأسس الفنية لإجراءات الوقاية ومواجهة حالات الدعم والإغراق^(١) ومعالجة خلل ميزان المدفوعات الناتج عن تطبيق البرنامج التنفيذي.

- معاملة خاصة وتفضيلية للدول العربية الأقل نمواً بإعطائها فترة سماح لمدة خمس سنوات تبدأ في ٢٠٠٥/١/١.

- يبلغ عدد الدول العربية التي تلتزم بتنفيذ البرنامج التنفيذي ١٧/دولة.

بدأ العمل ببرنامج التنفيذ في بداية عام/١٩٩٨، ودخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ منذ عام ٢٠٠٥/، ومنذ ذلك العام أصبحت السلع العربية محررة بالكامل عند دخولها الأسواق العربية.^(٢)

وتهدف هذه الاتفاقية إلى:

- تحرير التبادل التجاري بين الدول العربية من الرسوم الجمركية والقيود المختلفة التي تفرض عليها، بشكل تدريجي.

^١ - الإغراق كممارسة تجارية ذات سعر مزدوج تم حظرها في إطار الـ GATT التي أجازت للدول الموقعة على الاتفاقية استيفاء رسم لمكافحة الإغراق أو رسم تعويضي لمكافحة الإجراءات الداعمة... راجع في ذلك د. محمود الصران، التشريع الجمركي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٧-٢٠١٨، ص ٥٧.

^٢ - د. عبد المطلب عبد الحميد، مرجع سابق، ص ١٣٥-١٣٦.

- وقد وقع على هذه الاتفاقية كلاً من (العراق، سورية، لبنان، الأردن، السعودية، البحرين، قطر، الإمارات، عمان، اليمن، الكويت، مصر، ليبيا، فلسطين، تونس، الجزائر، المغرب، السودان)

- توفير حماية متدرجة للسلع والخدمات والمنتجات العربية لمواجهة منافسة السلع غير العربية.

- تيسير تمويل التجارة العربية وتسوية المدفوعات الناشئة عن هذا التبادل.

- التوزيع العادل للمنافع والأعباء المترتبة على تطبيق الاتفاقية.

- يتم التفاوض بين الأطراف المعنية بشأن التخفيض التدريجي على الرسوم الجمركية والضرائب ذات الأثر المماثل المفروضة على السلع والخدمات العربية المستوردة، وذلك بالنسب والأساليب وفق القوائم التي يوافق عليها المجلس الاقتصادي والاجتماعي.

- لا يجوز لأي دولة عربية طرف أن تمنح أي ميزة تفضيلية لأي دولة غير عربية تفوق ذلك الممنوحة للدول الأطراف.

- يتولى المجلس الاقتصادي والاجتماعي الإشراف على هذه الاتفاقية.

- القرار رقم /١٠٦٩/ لعام /١٩٩٧/^(١) القاضي بالموافقة على اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، والتي حلّت مكان اتفاقية تجنّب الازدواج الضريبي الصادرة بالقرار رقم /٦٤٩/ بتاريخ ١٩٧٣/١٢/٢، بسبب عدم تماشيها مع المتغيرات الاقتصادية العالمية، ومقتضيات السوق العربية المشتركة والوحدة الاقتصادية.

وقد تمّ التصديق على هذه الاتفاقية من قبل الجمهورية العربية السورية، والجمهورية العراقية، والجمهورية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى، وجمهورية مصر العربية، والجمهورية اليمنية، وجمهورية السودان، والمملكة الأردنية الهاشمية، وقد دخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ.

وتهدف هذه الاتفاقية إلى:

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٦٢٥-٦٢٦.

- تشجيع الاستثمار، وانتقال الأشخاص ورؤوس الأموال بين الدول العربية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي الدولي، وفرض معاملة ضريبية خاصة لبعض الدخل تتميز عن المعاملة.
- الضريبة الواردة في التشريعات الوطنية للدول المتعاقدة، وكذلك تحقيق الإعفاء المتبادل لبعض الدخل من الضريبة.
- التعاون في مجال تبادل المعلومات الضريبية بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي.
- عدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدول المتعاقدة في الدول المتعاقدة الأخرى.
- لا تخل أحكام هذه الاتفاقية بالمزايا التي قد وردت في اتفاقية ثنائية أو جماعية أخرى بين دول متعاقدة لتجنب الازدواج الضريبي.
- تُعدُّ هذه الاتفاقية أول نموذج عربي دولي لتجنب الازدواج الضريبي، يقف إلى جانب نموذجي هيئة الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي؛ حيث يمكن لأي دولة عربية اتخاذه أساساً في التفاوض عند إبرام اتفاقيات ضريبية ثنائية مع غيرها من الدول.
- تعدُّ هذه الاتفاقية خطوة متقدمة في طريق الوحدة العربية ، وعلى الرغم من تلك الأهمية التي تحظى بها هذه الاتفاقية؛ إلا أنها لم تدخل حيز التنفيذ حتى أواخر عام (٢٠٠١) بمصادقة الحد الأدنى المطلوب لذلك، وهو ثلاث دول أعضاء في المجلس.
- نستطيع القول أن اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي على الرغم من أهميتها للحد من الازدواج الضريبي واعتبارها خطوة مهمة في مجال التنسيق الضريبي بين الدول العربية؛ إلا أنها ليست بهذه الأهمية الكبيرة، وذلك بسبب أن جميع الدول العربية تطبق

مبدأ الإقليمية كأساسٍ لتحديد فرض الضريبة، وهذا يعني أن حالات الازدواج الضريبي تكون نادرة.

- القرار رقم /١٠٩٠/ الصادر بتاريخ ١٩٩٨/١٢/٦ والذي يتضمن الموافقة على اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية، وقد حلت هذه الاتفاقية محلّ اتفاقية التعاون لتحصيل الضرائب بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية الصادرة بالقرار رقم /٦٥٠/ لعام /١٩٧٣/ اعتباراً من تاريخ نفاذ هذه الاتفاقية.

وتهدف هذه الاتفاقية إلى:

- التنسيق في مجال الضرائب والرسوم بجميع أنواعها مباشرة كانت أو غير مباشرة، بين الدول الأعضاء في المجلس.
- التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم المستحقة لإحدى الدول الأعضاء في الدول الأعضاء الأخرى، وتحويل المبالغ المحصلة إليها.
- تصبح مصلحة الضرائب في كل دولة عربية في إطار هذه الاتفاقية بمثابة مصلحة ضرائب تعمل لصالح جميع الدول الأعضاء الأخرى، وذلك يسهم في مكافحة التهرب الضريبي الدولي.^(١)

ويمكن القول هنا أنه وعلى الرغم من الجهود التي يبذلها مجلس الوحدة الاقتصادية، والكمّ الهائل من الاتفاقيات التي قامت بين الدول العربية في هذا المجال؛ إلا أنّها قد اقتصرت على النواحي الإدارية والشكلية؛ فلا يوجد حتى الآن اتفاقيات تتناول الجانب الموضوعي، والواضح أن كثرة التناقضات الهيكلية، واختلاف البناء التنظيمي لمختلف

^١ - د. محمد خير العكام، مرجع سابق، ص ٦٣٠.

التشريعات الضريبية بين الدول، سوف يقف حائلاً بين إقامة مثل هذه الاتفاقيات وتحقيق التنسيق الضريبي بين الدول العربية.

وفي نهاية الحديث عن محاولات التنسيق بين دول المنطقة العربية، وعلى الرغم من دُخر الساحة التشريعية العربية بكثير من التشريعات والقرارات المشتركة، واحتواء معظم المحاولات على الأسس النظرية للتكامل الاقتصادي التام إلا أنه على الرغم من ذلك؛ فالمحصلة النهائية للتعاون الاقتصادي العربي ما تزال هزيلة ومتعبة، وذلك إما لأسباب سياسية أو لأسباب أخرى، لذلك من الصعب القول بأن العالم العربي يمثل سوقاً مشتركاً، أو وحدة اقتصادية، أو حتى اتحاد جمركي، أو منطقة تجارة حرة، وذلك نظراً لعدة معوقات أهمها: الاضطرابات السياسية الممتدة في المنطقة، بالإضافة إلى تزايد الدول العربية اعتمادها على العالم الخارجي، وعدم تناسق السياسات الاقتصادية لدول المنطقة، وتفضيل الدول العربية الغنية استثمار فوائضها المالية خارج المنطقة العربية، علاوة على عدم جدية تنفيذ القرارات التي ظلت حبيسة الأوراق المكتوبة فيها، والأدرج المحفوظة فيه.

الخاتمة

يعدُّ التكامل الاقتصادي وسيلةً من الوسائل المؤهّلة للدول من أجل التنافس والاندماج بصورة إيجابية في النظام الاقتصادي الدولي، فقد اهتمت التكتلات الاقتصادية الإقليمية أحد معالم النظام الاقتصادي العالمي؛ حيث لم يعد أمام الدول سوى اللجوء إليها؛ إذ لا مكان للاقتصاديات الصغيرة والمنفردة في ظل الظروف الراهنة؛ لما يحققه هذا التكامل من مزايا اقتصادية؛ تؤدي إلى بعث النشاط الاقتصادي، ودفع عجلة التنمية وتحقيق الرفاهية للمجتمع. ويؤكد ذلك ما تميّز به الربع الأخير من القرن العشرين، من تسارع وتيرة إنشاء تكتلات إقليمية في مختلف أنحاء العالم، حيث أصبح التكامل الاقتصادي الهدف الذي تسعى إلى تحقيقه الدول الكبرى قبل الصغرى، وذلك لكونه الوسيلة الوحيدة التي تساعد الدول على إثبات وجودها في عالم حافل بالمستجدات والمخاطر، والتي هي أكبر بكثير من أن تتحمّلها دولة واحدة بمفردها، وقد أدى هذا الواقع الاقتصادي الدولي -وما أفرزه من الحاجة إلى مواجهة المشكلات الاقتصادية المعاصرة والتكتلات الاقتصادية الدولية، بالإضافة إلى الانتفاع من المزايا والعوائد التي يمكن أن يتيحها التكامل الاقتصادي- إلى حذو الدول العربية في ذلك حذو دول العالم عموماً لإقامة تكامل اقتصادي عربي، على غرار تجارب التكامل الاقتصادي الناجحة التي أشار إليها هذا البحث؛ والذي يحول دون استغلال الدول المتقدمة للدول العربية ويعالج المشاكل الاقتصادية والاجتماعية التي تعاني منها الاقتصاديات العربية، مما تنبّه إليه الدول المتقدمة، فأخذوا بوضع بدائل تكاملية لهذا التكامل العربي؛ فالولايات المتحدة الأمريكية قدمت مشروع السوق الشرق أوسطية كبديل، واقترح الاتحاد الأوروبي الشراكة الأوروبية كبديل آخر؛ على أنه ورغم التحديات التي تواجه الدول العربية والتي تحول دون تحقيق التكامل الاقتصادي

العربي؛ إلا أن الجزء الأكبر من الدول أدركت -ولو متأخراً- ضرورة التكامل الاقتصادي العربي، ويتجلى ذلك من خلال السعي إلى إنجاح منطقة التجارة العربية الكبرى، والتي تُعدُّ محاولةً جريئةً لإحياء جهود التكامل الاقتصادي العربي المتبعثرة، لذلك فإن هذا البحث توصل إلى مجموعة من النتائج والتوصيات وفي ما يلي:

أولاً: نتائج البحث:

١- إنّ دوافع التكامل الاقتصادي بين الدول تتمثل بما يحققه الأخير من منافع ومزايا، يمكن أن تعود على الدول المتكاملة مقارنة بما كانت تحصل عليه قبل تحقق التكامل، وهذه المنافع والمزايا من الممكن أن تكون في جانبها الاقتصادي كما يلي:

أ- اتساع حجم السوق: والذي يمثل إحدى الدوافع الرئيسة في التكامل الاقتصادي؛ لأن ضيق حجم السوق يشكل عقبة أمام الدول التي ترغب أن تنضم إلى ذاك التكامل.

ب- زيادة مستوى التشغيل: بحيث أن التكامل بحكم توسيعه للسوق وتحفيزه على التوسع يؤدي بالضرورة إلى زيادة التشغيل في الإنتاج والنشاطات.

ج- زيادة معدل النمو الاقتصادي: حيث إن زيادة النمو الاقتصادي هو أحد دوافع التكامل الاقتصادي.

د- توسيع قاعدة الإنتاجية: والتي تمثل إحدى الدوافع الرئيسة لغرض التكامل الاقتصادي.

٢- هناك اختلاف شديد في العبء الضريبي بين الدول العربية؛ مما يؤثر سلباً في الأهمية النسبية لدور الضرائب، وبالتالي السياسات الضريبية بين الدول العربية في تحقيق أي شكل أو مرحلة من مراحل التكامل الاقتصادي العربي في المستقبل؛ إلا أن تقارب نسبة الأعباء الضريبية وحده بين الدول العربية الساعية للتكامل مستقبلاً لا يحمي تكتل الدول من خطر المنافسة اللامتكافئة، ولا يضمن حرية حركة السلع والخدمات

وعناصر الإنتاج المطلوبة لقيام تكاملٍ اقتصاديٍّ عربيٍّ فعّال، بسبب الخطأ في تطبيق المدخل التكاملي الذي يتناسب مع الأوضاع الاقتصادية العربية المتمثل بالاهتمام بالمدخل الإنتاجي.

٣_ غياب الإرادة السياسية عند الدول العربية للمحافظة على مقاليدها ودورها الإقليمي والعالمي.

٤_ إن الدول العربية تتمتع بمقومات خاصة بإمكانها أن تزيد من فاعلية التكامل الاقتصادي ويمكن تلخيص تلك المقومات بما يلي:

أ- توفر الموارد الطبيعية من أراضي زراعية وغابات ومراع وثروة حيوانية وبتروولية ومالية ومعدينية، ويلاحظ أن الجزء الأكبر من تلك الموارد لم يستغل بعد الاستغلال الأمثل.

ب- توفر رأس مال كبير نتيجة عائدات المنتجات البترولية بشكل هائل، على أن تلك الأموال لا ولم تسهم بشكل جدي في التنمية العربية، وإنما تذهب للاستثمار في الخارج.

ج- توفر الموارد البشرية، حيث بلغ عدد سكان الدول العربية عام ٢٠٠٤/ نحو ٣٠٦,٤/ مليون نسمة حسب الإحصائيات، أي ما يعادل (٥%) من عدد سكان العالم وقتها، كما بلغ عدد العمال حينئذ حوالي ١١٥/ مليون عامل عربي.

د- اتساع السوق في الوطن العربي الذي يمتد من الخليج العربي إلى المحيط الأطلسي والذي يضم أكثر من ٣٠٦,٤/ مليون مستهلك.

و- الموقع الاستراتيجي للدول العربية وما يتمتع به من أهمية استراتيجية واقتصادية خاصة.

٥_ إن معوقات التكامل الاقتصادي العربي يمكن تقسيمها إلى ثلاث:

أ- معوقات اجتماعية: حيث أن التباين في مستويات المعيشة بين مختلف الدول العربية يعد من أكبر معوقات التكامل الاقتصادي، إذ نجد أن الدول العربية غنية وفقيرة؛ فبينما تتمتع دول الخليج باقتصاديات قوية؛ تعاني دول عربية أخرى من فقر كبير، كما أن تزايد معدلات نمو السكان في بعض البلدان العربية أدى إلى تعميق الفجوة بين الفقراء والأغنياء في تلك الدول؛ ما أسهم في مشكلات اقتصادية واجتماعية أسفرت عن ارتفاع معدلات البطالة وتناقص العمالة الماهرة، كما أن ارتباط أعمال التكامل الاقتصادي العربي بالأجهزة الرسمية، وغياب حركة شعبية مناضلة من أجل الوحدة العربية كان أحد أكبر تلك المعوقات.

ب- معوقات سياسية: والتي تتمثل بشكل رئيس بالصراعات والخلافات الحادة بين الدول، والتي لا تزال حتى يومنا هذا دون حل، وتغليب المصالح الضيقة على المصالح العامة، جعل الغرب ينتهز الفرصة ليتدخل في الشؤون العربية بشكل مباشر أو غير مباشر، كما أن ضعف الإرادة السياسية كان وراءها عوامل عدة، منها عدم وضوح الفوائد الكبيرة المتبادلة للتكامل الاقتصادي بسبب قلة المعلومات أو عدم وضوحها، ما أضعف الاقتناع بجدواها.

ج- معوقات اقتصادية: حيث أن الدول العربية تتفاوت من حيث درجات نموها الاقتصادي، ما أدى لزيادة اتساع الهوة بين مستويات المعيشة بين تلك الدول؛ إذ أن المستفيد الأكبر من التكامل هو الدول ذات معدل النمو الاقتصادي المرتفع، كما أن اختلاف الأنظمة الاقتصادية بين الدول العربية يؤدي إلى صعوبة تنسيق السياسات الاقتصادية، كما ساهمت التبعية الاقتصادية والمالية للدول المتقدمة جعلت المصالح الخاصة لكل دولة عربية على حدة أكثر إلحاحاً من السعي لتحقيق المصلحة العامة، كما لعبت وسائط النقل والمواصلات -بضعف شبكتها وتحلفها- دوراً أساسياً كأحد معوقات التكامل الاقتصادي، بالإضافة للبنیان التنافسي لاقتصاديات الدول العربية؛ إذ

أن هناك عدداً كبيراً من الصناعات المتماثلة المتنافسة، الأمر الذي يعني أن قيام التكامل يعني القضاء على كثير من تلك الصناعات.

٦- نجاح الاتحاد الأوروبي في تطبيق نظرية التنسيق الضريبي نجاحاً باهراً، حيث ساعدته في حقيقة الأمر في هذا المجال عدّة مقومات اقتصادية وتشريعية، لعلّ أبرزها وأهمها اعتماد دول الاتحاد الأوروبي عملة اليورو، سواءً داخل الاتحاد الأوروبي أو في جميع المعاملات الدولية.

٧- أهمية الضريبة على القيمة المضافة؛ حيث تُعدّ هذه الضريبة تطوراً مالياً مهماً؛ إذ تشكّل أحد أهم الموارد الفعّالة للإيرادات الحكومية، وقد اعتمدت الضريبة على القيمة المضافة في أكثر من ١٦٠ بلد، علاوةً على اهتمام دول أخرى في اعتمادها في المستقبل، وقد أحدثت هذه الوسيلة الضريبية مساراً عاماً، وظهرت كأداة فعّالة لأي نظام ضريبي اقتصادياً وإدارياً، لأنها تساعد الحدّ من التهرب الضريبي؛ مما يؤدي إلى ارتفاع حصيلة الإيرادات الضريبية؛ بالإضافة إلى سهولة تطبيق التنسيق الضريبي عليها، وأهمية تنسيق هذه الضريبة على التجربة التكاملية الأوروبية.

٨- الواقع الضريبي في الدول العربية فيه من الاختلاف أكثر ما فيه من الاتفاق؛ لذلك فإن التنسيق الضريبي بين دولها أصعب بكثير من التنسيق التي تم بين الدول الأوروبية.

٩- التنسيق الضريبي الذي رافق التجارب التكاملية العربية كان ضئيلاً وخجولاً، ولم يلعب دوراً فعّالاً في تحقيق هذه التكاملات لأهدافها، وكان غير قائم على دراسات تحليلية معمقة، بقدر ما كان تقليداً للتجربة الأوروبية، دون إدراك اختلاف الأوضاع الاقتصادية بين الدول الأوروبية والعربية، الذي يستدعي تغييراً في تجربة التنسيق المرافقة لتلك التكاملات.

ثانياً: المقترحات:

١- إنشاء مجلس ضريبي عربي، مهمته الإشراف على جميع عمليات الأبحاث والدراسات والتعاون الضريبي، وتطبيق سياسات التنسيق بين الدول الأعضاء؛ ليعمل في إطار الوحدة العربية ومنهج التكامل الاقتصادي العربي، على أن تتمثل أهداف هذا المجلس فيما يلي:

- أ- تشجيع الاستثمارات الأجنبية، وانتقال رؤوس الأموال من وإلى الدول الأعضاء.
- ب- العمل على تقريب المعدلات الضريبية المفروضة في الدول الأعضاء.
- ج- العمل على تنسيق القواعد الفنية للضرائب المفروضة في الدول العربية (المطاح الضريبية، الإعفاءات الضريبية، الدعاوي الضريبية، طرق التحصيل الضريبي)

٢- إنشاء صندوق تعويضي تساهم فيه جميع الدول الأعضاء في التكامل لتعويض الدول التي تعاني من النقص الحاصل في إيراداتها الضريبية الناتج من إجراءات التنسيق ومتطلباته، ويمول هذا الصندوق من الوفورات الحاصلة في هذه الحصيلة لدى الدول الأخرى.

٣- اعتماد الأسلوب التمييزي في تنسيق السياسات الضريبية والابتعاد عن النمط الضريبي الجاهز والمنقول من إحدى الدول لتطبيقه على البقية، لما لهذا الفعل من محاذير تتعلق بخصوصية كل نظام ضريبي حسب الحالة الاقتصادية السائدة في كل بلد من البلدان العربية.

٤- بذل أعلى جهود التنسيق الضريبي العربي فيما يتعلق بتقريب معدلات الضريبة على القيمة المضافة ومعدلات ضريبة الدخل وتنسيق قواعدها الفنية، وجعل تفاصيلها تساهم بشكل فعال بحل وإزالة العقبات الاقتصادية والاجتماعية التي تعترض تشكيل

تكامل اقتصادي عربي فعال، وذلك لما لهذه الضريبة من مزايا على المستوى الفني أو لوفرة حصيلتها، ولسهولة تطبيق نظرية التنسيق الضريبي عليها.

٥_ يجب على الدول العربية وقادتها وحكامها التخلي عن النزعة القطرية والأثنية المفرطة والبدء فعلياً وجدياً في طريق الوحدة العربية بتنفيذ القرارات الصادرة في شأن التكامل الاقتصادي العربي فلسنا بحاجة إلى قرارات بإنشاء شكل أو درجات تكاملية جديدة وإنما بحاجة ماسة إلى تفعيل هذه القرارات.

٦_ المبادرة العربية بتكوين المجلس العربي لتنسيق السياسات المالية والضريبية، مع منحه كافة الصلاحيات لإصدار القرارات الملزمة للدول الأعضاء، مع تمكينه من متابعة تنفيذ هذه القرارات بأن تصبح الإدارات الضريبية للدول الأعضاء أدوات المجلس لهذا الإشراف، وضرورة فصل عمل هذا المجلس وكيفية تنفيذه لقراراته عن طبيعة العلاقات السياسية، وذلك حتى لا تتأثر هذه القرارات بالاتجاهات السياسية داخل هذه الدول لتفعيل وتنشيط التوجه الحر نحو التنسيق الضريبي المرغوب فيه بما يتفق والاهداف الاقتصادية للمنطقة التكاملية العربية ككل.

٧_ العمل على إفراغ نظرية التنسيق الضريبي في صورة اتفاقية جماعية لتنسيق السياسات الضريبية بين الدول العربية في إطار عمل المجلس المذكور وبدعم من مجلس الوحدة العربية، وذلك بوضع إطار زمني محدد لإعادة الهيكلة والبدء فعلياً في تقريب معدلات الضرائب المفروضة، ومن جهة أخرى الالتزام من جانب الدول العربية بنموذج اتفاقية الازدواج الضريبي المعد من جانب مجلس الوحدة العربية في هذا الشأن، ويمكن أن يتم ذلك بسهولة ويسر من خلال عمل المجلس العربي لتنسيق السياسات المالية والضريبية المقترح إنشاؤه.

يجب على الدول العربية وقادتها وحكامها التخلي عن النزعة القطرية والأثنية المفرطة والبدء فعلياً وجدياً في طريق الوحدة العربية بتنفيذ القرارات الصادرة في شأن التكامل

الاقتصادي العربي فلسنا بحاجة إلى قرارات بإنشاء شكل أو درجات تكاملية جديدة وإنما
بحاجة ماسة إلى تفعيل هذه القرارات.

مراجع البحث

الكتب العربية:

- د. ابراهيم العيسوي، التجارة الالكترونية، الطبعة الأولى، المكتبة الأكاديمية القاهرة، مصر، ٢٠٠٣.
- د. أحمد سعيد نوفل، البعد السياسي للعمل الاقتصادي العربي المشترك، مطبوعات المعهد العربي للتخطيط، الحلقة النقاشية العاشرة، مؤسسة الكميل، الكويت، ١٩٨٨.
- د. اسماعيل عبد الرحيم شلبي، التكامل الاقتصادي بين الدول العربية والإسلامية، الطبعة الثالثة، دار الإمام الشاطبي، القاهرة، ٢٠١٢.
- د. إكرام عبد الرحيم، التحديات المستقبلية للتكامل الاقتصادي العربي، مكتبة مدبولي، القاهرة، الطبعة الأولى، ٢٠٠٢.
- د. أيمن عبد الحفيظ، حماية بطاقة الدفع الالكتروني، بدون ناشر، ٢٠٠٧.
- د. إيهاب محمد يونس، قضايا اقتصادية معاصرة، بدون ناشر، ٢٠٠٨.
- بيلابالاسا، نظرية التكامل الاقتصادي، ترجمة د. راشد البراوي، دار النهضة العربية، ١٩٦٤.
- د. حسني علي خريوش، تنسيق النفقات العامة بين الدول العربية، الطبعة الأولى، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، ٢٠٠٠.
- د. خالد عبيدو، التنمية الاقتصادية، بدون ناشر، ٢٠٠٨.
- د. رمضان صديق، المالية العامة أصولها النظرية وتطبيقاتها المعاصرة، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٤.

- د. رمضان صديق، تفسير وتطبيق اتفاقيات الازدواج الضريبي، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٧.
- د. سامي عفيفي حاتم، التجارة الخارجية بين التنظير والتنظيم، الطبعة الثانية، الجزء الثاني، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة ١٩٩٤.
- د. سامي عفيفي حاتم، التكتلات الاقتصادية بين التنظير والتطبيق، دون دار نشر، الطبعة الرابعة، مصر، ٢٠٠٣.
- د. شريف محمد غنام، التنظيم القانوني للإعلانات التجارية عبر شبكة الانترنت، دار الجامعة الجديدة، القاهرة، ٢٠٠٨.
- د. صالح محمد بدر الدين، الأمم المتحدة والمنظمات الإقليمية، دار النصر للتوزيع والنشر، ١٩٩٩.
- عبد العزيز هيكل، الإطار النظري للتكتلات الاقتصادية، الطبعة الأولى، معهد الإنماء العربي، بيروت، ١٩٧٦.
- د. عبد الكريم علوان، الوسيط في القانون الدولي العام، ج ٤، مكتبة دار الثقافة، عمان، الأردن، ٢٠٠٢.
- د. عبد المطلب عبد الحميد، السوق العربية المشتركة الواقع والمستقبل في الألفية الثالثة، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية، القاهرة، ٢٠٠٣.
- د. عبد الوهاب حميد رشيد، الدور التكاملي للمشروعات العربية المشتركة-الطموحات والأداء، الطبعة الأولى، مكتبة شركة كازمة للنشر والترجمة والتوزيع الكويت-والمؤسسة الجامعية للدراسات والنشر والتوزيع، بيروت، ١٩٨٥.
- د. عمر صقر، التكامل الاقتصادي الإقليمي والدولي، مكتبة عين شمس، القاهرة، ١٩٩٦.

- د. عمرو محمد يوسف، التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي، الطبعة الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠١١.
- د. فريد النجار، الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي، مؤسسات شباب الجامعة، مصر، الاسكندرية، ٢٠٠٠.
- فليح حسن خلف، العلاقات الاقتصادية الدولية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق، الأردن، ٢٠٠١.
- د. فؤاد أبو ستيت، التكتلات الاقتصادية في عصر العولمة، ط١، الدار المصرية اللبنانية، ٢٠٠٨.
- د. فؤاد مرسي، فصول في التكامل الاقتصادي العربي، العربية للدراسات والنشر، القاهرة، ١٩٨٥.
- د. مجدي محمود شهاب، الوحدة النقدية الأوربية "الإشكاليات والآثار المحتملة على المنطقة العربية"، دار الجامعة الجديدة للنشر، مصر، ١٩٩٨.
- محسن الندوي، تحديات التكامل الاقتصادي في عصر العولمة، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، ٢٠١١.
- د. محمد السناوي، القانون الدستوري " نظرية الدولة والحكومة"، بدون ناشر وسنة نشر.
- د. محمد المجذوب، التنظيم الدولي " نظرية المنظمات العالمية والإقليمية والمتخصصة"، دار الحلبي الحقوقية، لبنان، ٢٠٠٦.
- د. محمد الحلاق، التشريع الضريبي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٧-٢٠١٨.
- محمد عبد السلام عمر، الأسواق والأثمان وتحقيق التوازن الاقتصادي* دراسة في آلية نظام الاقتصاد الحر، بدون ناشر، ١٩٩٨.

- د. محمد عبد المنعم عفر، الاقتصاد الدولي، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، ١٩٩٩.
- د. محمد لبيب شقير، الوحدة الاقتصادية العربية: تجاربها وتوقعاتها، الطبعة الأولى، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ١٩٨٦.
- د. محمد محمود إمام، التكامل الاقتصادي العربي بين عقدين، في التكامل الاقتصادي العربي-الواقع والآفاق-، مركز دراسات الوحدة العربية، الطبعة الأولى، بيروت، ١٩٩٨.
- د. محمد محمود الإمام، الجوانب المؤسسية والإدارية للتكامل الاقتصادي العربي، المنظمة العربية للتنمية الإدارية إدارة البحوث والدراسات، جامعة الدول العربية، ١٩٩٨.
- د. محمود الصران، التشريع الجمركي، جامعة دمشق، كلية الحقوق، ٢٠١٧-٢٠١٨.
- د. محمود عبد الفضيل، مصر والعالم على أعتاب ألفية جديدة، الطبعة الثانية، الهيئة المصرية العامة للكتاب، مكتبة الأسرة، القاهرة، ٢٠٠١.
- د. نبيل حشاد، الجات ومنظمة التجارة الدولية* أهم التحديات في مواجهة الاقتصاد العالمي*، الطبعة الأولى، الهيئة المصرية العامة للكتاب، القاهرة، ٢٠٠١.
- د. نزيه عبد المقصود مبروك، التكامل الاقتصادي العربي وتحديات العولمة، دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٧.
- د. وجدي محمود حسين، العلاقات الاقتصادية الدولية، دار الجامعات المصرية، القاهرة، مصر، د.ت.

- د. الوليد صالح عبد العزيز، دور السياسات الضريبية في تحضير الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربي، الطبعة الأولى، القاهرة، ٢٠٠٢.

الرسائل العلمية:

- أحمد موسى، تدويل النزاعات الداخلية في التنظيم الدولي المعاصر (كوسوفا دراسة حالة)، رسالة ماجستير، كلية الحقوق، جامعة دمشق، ٢٠١٩.
- د. جاسم محمد زكريا، مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر، أطروحة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة عين شمس، ٢٠٠١.
- د. شويكار اسماعيل يوسف، الضريبة على القيمة المضافة في إطار السوق المشتركة - " دراسة مقارنة"، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠٠٢.
- طرفاني عتيقة، التكامل الاقتصادي: حالة اتحاد المغرب العربي، رسالة ماجستير، معهد العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، ١٩٩٦.
- د. محمد خير العكام، دور السياسات الضريبية في البلاد العربية في إنجاز السوق العربية المشتركة، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، ٢٠٠٣.
- د. محمد رضا سليمان محمد، دور النظم الضريبية في تحقيق التكامل الاقتصادي العربي، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، ١٩٨٢.

الأبحاث العلمية والمقالات:

- د. أبو بكر عبد العزيز البناء، المعاملة الجمركية والضريبية للصفقات التي تتم من خلال التجارة الالكترونية المحلية والدولية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثاني والعشرون، ٢٠٠٤.
- د. أحمد الكواز، التجارة الخارجية والتكامل الاقتصادي الإقليمي، منشورات جسر التنمية، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الدول العربية، المعهد العربي للتخطيط، الكويت، العدد ٨١، ٢٠٠٩.
- د. رمضان صديق محمد، نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم العربية، مجلة التنمية والسياسيات الاقتصادية - يصدرها المعهد العربي للتخطيط، المجلد الخامس، العدد الأول، القاهرة، ٢٠٠٢.
- د. عابد بن عابد العبدلي، التجارة الالكترونية في الدول الإسلامية "الواقع، التحديات، الآمال"، بحث مقدم للمؤتمر العالمي الثالث للاقتصاد الإسلامي، جامعة أم القرى، المملكة العربية السعودية، ٢٠٠٥.
- عماد عبد الغني، التكامل الاقتصادي والسوق العربية المشتركة: أسباب التعثر وشروط الانطلاقة، مجلة المستقبل العربي، العدد ٢٥٠، ديسمبر ١٩٩٩.
- د. لطيف زيود، التحديات الضريبية للتجارة الالكترونية العربية وإمكانية تطويرها، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية سوريا، المجلد التاسع والعشرون العدد الأول، ٢٠٠٤.

- الملاذات الضريبية: نعمة لأثرياء العالم ونقمة على الدول النامية" بجريدة العرب الأسبوعية، العدد ١٠٠٤٥، السنة ٣٨، الاثنين ٢١/٩/٢٠١٥، ص ٧، متاحة على الموقع الإلكتروني www.alarab.co.uk
- د. نجوى علي خشبة، التكامل الاقتصادي العربي بين النظرية والتطبيق، مجلة البحوث التجارية المعاصرة كلية التجارة بسوهاج- جامعة أسيوط، المجلد الرابع، العدد الثاني، ١٩٩٠.
- د. نهال أحمد الجندي، دراسة اختبارية للعوامل المؤثرة على اختيار استراتيجية التسعير في شركات التجارة الإلكترونية، المجلة العلمية لكلية التجارة، جامعة الأزهر، القاهرة، العدد الثاني والعشرون، ٢٠٠٤.

التقارير:

- التقرير الاقتصادي العربي الموحد، صندوق النقد العربي، ٢٠٠٨.
- المادة ١٧٧ من معاهدة روما.
- النظام الأساسي لمجلس التعاون لدول الخليج العربي - ١٩٨١.
- التقرير السنوي (المسيرة والإنجازات) لمجلس التعاون الخليجي ٢٠٠٨.
- التقرير الاستراتيجي العربي، التجارة العربية البينية، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية، مؤسسة الأهرام، القاهرة، ١٩٩٥.

الندوات العلمية والمؤتمرات:

- د. صالح محمد حسني محمد، دراسة تحليلية لدور النقود الإلكترونية والعمليات المصرفية الإلكترونية لدعم تنمية الصادرات، المؤتمر السنوي الرابع لكلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، مصر، ٢٠٠٣.

- د. طارق يوسف، دور العمالة المهاجرة المتغير في التكامل الاقتصادي العربي، ندوة معهد السياسات الاقتصادية لصندوق النقد العربي بالتعاون مع معهد صندوق النقد الدولي في إطار برنامج التدريب الإقليمي المشترك بينهما تحت عنوان *التكامل الاقتصادي العربي، الأفاق والتحديات، أبو ظبي، ٢٤ فبراير، ٢٠٠٥.
- مجلس الوحدة الاقتصادية العربية، العمل الاقتصادي العربي المشترك ومنظمة التجارة العلمية، شباط، ٢٠٠١.
- ندوة التكامل الاقتصادي العربي بمعهد السياسات الاقتصادية ، صندوق النقد العربي، ٢٠٠٥.
- معجم الصحاح في اللغة للجوهري، الجزء الثالث، فصل النون، بدون ناشر، ١٩٨٢.
- معجم العين للخليل بن أحمد الفراهيدي، الجزء الثاني، فصل القاف والسين والنون، دار الرشيد للنشر، ١٩٨٠.
- القاموس التجاري، تامر حجازي، دار المطبوعات الجامعية، سلسلة الدليل.

المواقع الإلكترونية:

- موقع الاتحاد الأوروبي على الشبكة الدولية للمعلومات:
http://europa.eu/index_en.htm
- الموقع الإلكتروني الرسمي للسوق الجنوبية المشتركة:
<http://www.mercosur.int>

- الموقع الالكتروني لمجلس التعاون لدول الخليج العربي على الشبكة الدولية للمعلومات:

<http://www.gcc-sg.org>

- موقع الاتحاد الأوروبي على الشبكة الدولية للمعلومات:

http://europa.eu/index_en.htm

الكتب باللغة الأجنبية:

- Discussion Paper Nr.18, international tax coordination, December, 2006, Published online by <http://epub.wu-wien.ac.at>
- The OECD'S project on "Harmful Tax Practices", The 2001 Progress Report, and Published on line by, www.oecd.org
- Gregorio Izquierdo Llanes, Harmonization and Tax Competition, – Efficiency Versus Fairness, Published online by, www.unibw.de 11. Jg.(1999), Nr. 2
- Ali M. El-Agraa, **The Economics of the European Community**, Third Edition, Philip Allan, UK, 1990.

المقالات والأبحاث باللغة الإنكليزية:

- Tax Haven Criteria, Center For Tax Policy and Administration, Harmful Tax Practices, OECD'S, 17.3.2004
- Tax Haven Crackdown Will Benefit Developing Countries, OECD, News Events, 24.4.2009
- Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, Taxation and customs union Publications of the European communities, 2009, available on Internet,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxtion/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf

- OECD, Table II.1. Statutory Corporate income tax rate,

http://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=TABLE_II1

- Pacurar Daniela Cristina, "Limits To the Harmonization with the European Legislation– Case Study on Corporations ' Income Tax", Published online

<http://steconomice.uoradea.ro/anale/volume/2007/v7-finances-accounting-and-banks/113.pdf>

- Alfred Boss, "How to Handle Tax Competition", Institute for World Economics, Paper presented at the 2nd EUROFRAME Conference on Economic Policy Issues in

the European Union", June 2005, Vienna, Austria,
published online by,

[http://www.euroframe.org/fileadmin/user_upload/euroframe/dose/
2005/session5/eurof05_boss.pdf](http://www.euroframe.org/fileadmin/user_upload/euroframe/dose/2005/session5/eurof05_boss.pdf)

- Taxation trends in the European Union, Data for the EU Member States and Norway, European Commission, Taxation and customs union Publications of the European communities, 2009, available on Internet,

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxtion/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2009/2009_full_text_en.pdf

- Source: Taxation trends in the European Union, Data for The EU Member States and Norway, 2016, available on the Internet (<http://europa.eu>)
- Value Added Tax (VAT), on line by, <http://www.europarl.europa.eu>
- International Tax Competitiveness Index (ITCI), available on the Internet, (<http://files.taxfoundation.org>).
- Jose Marcos Pinto Alvares, "**Perspectives on Tax Harmonization for Brazil and for the Southern Cone Common Market– Mercosul**", 1998

- published online by, <http://business.gwe.edu/ibi/research/papers/docs/Jose.Marcos.Alvares.pdf>.
- Simon James and Christopher Nobes, The Economics of Taxation, 7th Edition, Pearson Education Limited – Edinburgh at England, 2000–2001.

- القواميس اللغوية الإنجليزية التالية:

- _ The Method English Dictionary.
- _ Active study, Dictionary, International Students Edition, Longman, 2000.

فهرس المحتويات

١	مقدمة	
7	التكامل الاقتصادي ونظرية التنسيق الضريبي	الفصل الأول:
9	التكامل الاقتصادي وأهميته	المبحث الأول:
11	ماهية التكامل الاقتصادي	المطلب الأول:
11	تعريف مفهوم التكامل الاقتصادي	الفرع الأول:
12	التكامل الاقتصادي من الناحية اللغوية والاقتصادية	أولاً:
18	التكامل الاقتصادي وبعض المفاهيم المتقاربة	ثانياً:
23	مراحل التكامل الاقتصادي	الفرع الثاني:
28	أهمية التكامل الاقتصادي	المطلب الثاني:
29	التكامل الاقتصادي وتجارب الدول العربية	الفرع الأول:
31	تاريخ تطوّر العمل الاقتصادي العربي المشترك	أولاً:
35	صور التعاون الاقتصادي التي تمت خارج نطاق جامعة الدول العربية	ثانياً:
36	صور التعاون الاقتصادي العربي التي تمت في نطاق جامعة الدول العربية	ثالثاً:
41	الآثار الناشئة عن التكامل الاقتصادي	الفرع الثاني:
42	انّساع حجم الأسواق بين دول التكامل ونطاقه	أولاً:
43	تحقيق الرفاهية والتنمية الاقتصادية وضمان فرص التخصص	ثانياً:
44	الحد من التبعية الاقتصادية وتعزيز المركز التفاوضي لدول التكامل	ثالثاً:
47	نظرية التنسيق الضريبي	المبحث الثاني:
48	ماهية التنسيق الضريبي	المطلب الأول:

49	مفهوم التنسيق الضريبي	الفرع الأول:
49	التنسيق الضريبي من الناحية اللغوية والاقتصادية	أولاً:
52	التنسيق الضريبي وبعض المفاهيم المتقاربة	ثانياً:
56	درجات التنسيق الضريبي و قيامه	الفرع الثاني:
56	درجات التنسيق الضريبي	أولاً:
64	نطاق تطبيق التنسيق الضريبي	ثانياً:
75	أهداف التنسيق الضريبي وآثاره	الفرع الثالث:
75	الأهداف العامة للتنسيق الضريبي	أولاً:
76	أهداف التنسيق الضريبي وفقاً للمدى الزمني	ثانياً:
78	آثار تطبيق نظرية التنسيق الضريبي اقتصادياً	ثالثاً:
81	أهمية التنسيق الضريبي	المطلب الثاني:
82	التنسيق الضريبي والتجارة الالكترونية	الفرع الأول:
83	ماهية التجارة الالكترونية	أولاً:
88	التجارة الالكترونية وأهمية التنسيق الضريبي بين الدول	ثانياً:
97	التنسيق الضريبي وتأثيره في التكامل الاقتصادي	الفرع الثاني:
97	دور الضريبة في تحقيق التكامل الاقتصادي	أولاً:
101	الربط بين درجات التكامل الاقتصادي والتنسيق الضريبي	ثانياً:
104	المجال الضريبي والوضع العربي	ثالثاً:
107	تجارب التنسيق الضريبي في إطار التكامل الاقتصادي	الفصل الثاني:
109	تجربة التنسيق الضريبي الأوروبي	المبحث الأول:
111	تجربة التكامل الاقتصادي الأوروبي وتطوراتها	المطلب الأول:
114	مبادئ وأهداف الاتحاد الأوروبي	الفرع الأول:
114	مبادئ الاتحاد الأوروبي	أولاً:

115	أهداف الاتحاد الأوروبي	ثانياً:
116	هيكل صنع الاتحاد الأوروبي	الفرع الثاني:
120	التنسيق الضريبي وسياسة الضرائب الأوروبية	المطلب الثاني:
121	واقع الاختلافات الأوروبية قبيل التوقيع على اتفاقية روما	الفرع الأول:
121	الاختلاف الموجود في الضرائب غير المباشرة	أولاً:
124	الاختلاف الموجود في الضرائب المباشرة	ثانياً:
128	اختلاف الأهمية النسبية للضرائب المباشرة وغير المباشرة في الهيكل الضريبي لدول السوق الأوروبية المشتركة	ثالثاً:
130	التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب المباشرة وآثاره	الفرع الثاني:
131	تنسيق الضرائب المباشرة	أولاً:
145	آثار تطبيق التنسيق الضريبي على الضرائب المباشرة	ثانياً:
150	التنسيق الضريبي الأوروبي للضرائب غير المباشرة وآثاره	الفرع الثالث:
150	تنسيق الضرائب غير المباشرة	أولاً:
160	آثار تطبيق التنسيق الضريبي على الضرائب غير المباشرة	ثانياً:
165	التنسيق الضريبي والتجارب الإقليمية	المبحث الثاني:
166	التنسيق الضريبي والسوق الجنوبية المشتركة	المطلب الأول:
168	صندوق تمويل المشاريع الاقتصادية الصغيرة	أولاً
171	السوق الجنوبية المشتركة وتنسيق السياسات المالية	ثالثاً

174	التنسيق الضريبي ومحاولات السوق الجنوبية المشتركة	رابعاً
176	التنسيق الضريبي ومجلس التعاون الخليجي	المطلب الثاني:
177	قيام الاتحاد الجمركي	أولاً:
182	استراتيجية التكامل ومرحلة الاتحاد النقدي	ثانياً:
184	التنسيق الضريبي	ثالثاً:
187	التنسيق الضريبي والمحاولات العربية	المطلب الثالث:
187	التكامل الاقتصادي العربي معوقاته ومقوماته	الفرع الأول:
188	معوقات التكامل الاقتصادي والعمل العربي المشترك	أولاً:
193	مقومات التكامل الاقتصادي	ثانياً:
196	المحاولات الجماعية العربية نحو التنسيق الضريبي	الفرع الثاني:
208		الخاتمة
209		النتائج
213		المقترحات