

الحوكمة الضريبية كمدخل لتفعيل التنسيق الضريبي العربي.

Tax Governance as talk to activate Arabic tax coordination

عيادي عبد القادر

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

تاريخ القبول : 2019-11-25

عزوز علي *

جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف

azzouz.fisc@gmail.com

تاريخ الاستلام: 2019-10-14

مستخلص:

تهدف هذه الورقة البحثية إلى تسليط الضوء على مدخل جديد وعصري في عمليات تطوير الأداء الضريبي للدول بشكل يسمح بنوع من المرونة في أشكال التعاون الضريبي بين الدول العربية وهذا بتطبيق الحوكمة الضريبية بإعتبارها مدخلا مهما وضروريا لتحسين أداء النظم الضريبية. وقد توصلت الدراسة إلى أن محاولات الدول العربية في الإصلاح الضريبي الشامل تتطلب تغييرات جذرية في البيئة التشريعية التي تسن فيها القوانين وتطوير في الإدارة الضريبية، والتوجه نحو حوكمة المنظومة الضريبية العربية وبما يرسى قواعد الشفافية وتيسير العمل الضريبي، ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بإعادة النظر في أدوات السياسة الضريبية من خلال إدخال مفهوم التنسيق الضريبي بين الدول، بما يسمح للنظم الضريبية من مواجهة التحديات الجديدة في مجال المالية العامة. الكلمات المفتاحية: حوكمة ضريبية، نظام ضريبي، تنسيق ضريبي.

تصنيف JEL: H26، G34

Abstract

This research paper aims to shed light on a new and modern approach in the development of the tax performance of countries in a way that allows a kind of flexibility in the forms of tax cooperation between the Arab countries and this application of tax governance as an important and necessary input to improve the performance of tax systems.

The study concluded that the Arab countries' attempts at comprehensive tax reform require radical changes in the legislative environment in which laws are enacted, improving tax administration, and moving towards the governance of the Arab tax system and establishing the rules of transparency and facilitating tax work. Tax policy by introducing the concept of inter-state tax coordination, allowing tax systems to meet new fiscal challenges.

Key words : Tax Governance , tax system , tax harmonization.

Jel Classification Codes: H26 ، G34

* المؤلف المراسل.

مقدمة:

يعتبر التنسيق الضريبي خطوة أساسية وهامة في سبيل تحقيق التكامل الاقتصادي لاسيما أن هناك تأثير متبادل بين التنسيق الضريبي في التشريعات الضريبية، وبين التنسيق في المجالات والتشريعات الأخرى، ولقد برزت أهمية التنسيق الضريبي بين الدول بسبب تباين وتباعد الهياكل الضريبية والأنظمة والتشريعات الضريبية فيما بينها مما يساعد في الاستغناء عن كثير من الاتفاقيات الثنائية والجماعية خاصة المتعلقة بالضرائب، لاسيما أن الاتفاقيات الضريبية (اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، اتفاقيات التعاون في تحصيل الضرائب) قد جاءت لتحقيق أغراض محددة دون الوصول إلى الأهداف الشمولية التي تسعى إلى تنسيق التشريعات والنظم الضريبية.

إن عملية التنسيق الضريبي تتطلب توفير مناخ اقتصادي ملائم وتشريع مستقر ومتشابه إلى حد ما خاصة في المجال الضريبي، وهذا لن يتحقق إلا بوضع الآليات والأسس التطبيقية لعملية التنسيق الضريبي بشكل يعمل على تماثل وتلاقح المصالح الضريبية وليس تعارضها. إشكالية البحث:

من خلال موضوع البحث، يمكن طرح التساؤل الرئيسي التالي:
فيما تتمثل الشروط اللازمة لحوكمة المنظومة الضريبية كركيزة أساسية لتفعيل التنسيق الضريبي وتطوير الأداء الضريبي العربي؟

وتدرج تحت التساؤل الرئيسي الأسئلة الفرعية التالية:

- ما المقصود بالحوكمة الضريبية وماهي شروطها ومبادئها؟
- ماهي شروط ومتطلبات التنسيق الضريبي؟
- ما مدى مساهمة الحوكمة في تنشيط عملية التنسيق الضريبي بين الدول العربية؟

أهمية البحث:

يهدف هذا البحث إلى الوقوف على الأسس النظرية المتعلقة بالتنسيق الضريبي وتحليل مؤشرات الحوكمة الضريبية كمدخل هام وحديث لتنشيط التعاون الضريبي العربي.

أهداف البحث:

يهدف من خلال هذا البحث إلى:

- تحديد الإطار التصوري للحوكمة الضريبية ودورها في تطوير الأداء الضريبي؛
- التوصل إلى إبراز مدى مساهمة الحوكمة في الرفع من مردودية التنسيق الضريبي؛

- التعرف لأشكال ومظاهر التعاون الضريبي في الدول العربية؛
- اقتراح حلول توافقية لتطوير التنسيق الضريبي وحوكمة الضريبة في الوطن العربي.

المنهج المتبع:

للإجابة على إشكالية البحث، قمنا بإتباع المنهج الاستنباطي باستخدام أداة الوصف في شرح مختلف المفاهيم والتوضيحات التي تظهر مساهمة الحوكمة الضريبية في إعادة تفعيل التنسيق الضريبي.

خطة البحث:

لمعالجة إشكالية البحث، قمنا بتقسيم البحث إلى المحاور التالية:

أولاً: الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي ؛

ثانياً: حوكمة المنظومة الضريبية ودورها في تنشيط التنسيق الضريبي ؛

ثالثاً: متطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية كأساس لتنشيط التعاون الضريبي العربي ؛

1_ الإطار العام لنظرية التنسيق الضريبي:

1-1-تعريف التنسيق الضريبي: ينقسم مفهوم التنسيق الضريبي من الناحية اللغوية إلى شقين المفهوم الأول يتعلق بعملية التنسيق، أما الشق الثاني فيتعلق بالجانب الضريبي، فمصطلح "التنسيق" يعني في القواميس الانجليزية التناغم والانسجام أوالتوافق، أما في القواميس العربية فيعني التنظيم، أما الشق الثاني والمتعلق بالضرائب فلا خلاف عليه من حيث تعريفه. أما المفهوم الاقتصادي للتنسيق الضريبي فيعني بأنه تلك العملية التي تستهدف إزالة أهم أوجه الخلاف بين النظم والتشريعات الضريبية المختلفة، بحيث تصبح بذلك متناغمة ومتناسقة ومتقاربة في مختلف المجالات الضريبية كقواعد تحديد الواقعة المنشئة للضريبة، وشروط منح الإعفاءات الضريبية ومعدلات وأسعار الضرائب.

وعليه فإن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة القواعد والاتفاقيات والتعاقدات التي تبرم بين عدد من الدول فيما بينهم أو بين عدد من الدول ومجموعة من المستثمرين حول شروط المعاملة الضريبية والحوافز الضريبية التي تمنح لدول ومستثمري أطراف الاتفاقية خلال فترة محددة قابلة للتجديد، وتهدف تلك الاتفاقيات أساساً إلى تنمية الاستثمارات المشتركة وترقية التجارة البينية لصالح الأطراف المعنية، وبالتالي يشكل التنسيق الضريبي مجموعة الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من أثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية، ومحاولة خلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد تسوده المنافسة

وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال، مما يساعد على تحقيق التخصيص الأمثل للموارد.

ومن التعريفات السابقة نستنتج أن التنسيق الضريبي يتضمن ما يلي:

- تعديلا جزئيا وتدرجيا للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة، وذلك في ضوء اختلاف الهياكل والأعباء الضريبية، واختلاف توزيع هذه الأعباء بين ضرائب مباشرة وغير مباشرة.
- يهدف التنسيق الضريبي العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وتجنب الازدواج الضريبي.
- إزالة كافة العقبات والحواجز الضريبية التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.
- إن عملية التنسيق الضريبي تمر بثلاث (03) مراحل أساسية، تمثل المرحلة الأولى مرحلة البحث والدراسة الخاصة بالنظم الضريبية للدول المعنية بالعملية، أما المرحلة الثانية فتتمثل في تقديم الحلول والتوصيات الخاصة بعملية الإصلاح والتقريب الضريبي التي تستهدف إزالة أوجه الخلاف في النظم الضريبية، أما المرحلة الثالثة فتتمثل مرحلة التنفيذ الفعلي للنظرية، ومحاولة تفعيلها بين الدول الراغبة في عملية التنسيق الضريبي.

2-1- أنواع التنسيق الضريبي: يمكن تصنيف التنسيق الضريبي وفقا لمعايير مختلفة، تتمثل فيما يلي:

1-2-1- معيار الزمن: يصنف التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار إلى:

- تنسيق ضريبي مؤقت: ويكون لفترة زمنية محددة بثلاث (03) أو خمس (05) أو عشر (10) سنوات على أقصى تقدير.
- تنسيق ضريبي دائم: ويكون لفترات طويلة نسبيا أكثر من عشر (10) سنوات، أول فترة غير محدودة.

2-2-1- معيار قواعد وبنود التنسيق: ويشمل التنسيق الضريبي حسب هذا المعيار نوعين:

-التنسيق الضريبي ذوالبنود الثابتة: وتمثل الاتفاقية الموقعة بين عدد من الدول لتقريب الأنظمة الضريبية وإزالة جوانب الاختلاف بينها وتكون مواد وقواعد التعاقد ثابتة غير قابلة للتغيير أو الإلغاء على الأقل خلال فترة التعاقد.

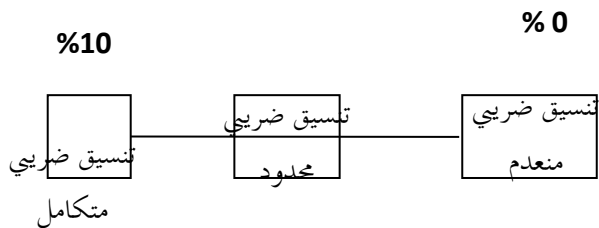
- التنسيق الضريبي ذوالبنود المتغيرة أو المتحركة: ويمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواده وقواعده قابلة لإعادة الصياغة وفقا للأحداث الاقتصادية، حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقدة.

1-2-3- معيار الإطار المحدد لعملية التنسيق الضريبي: ويصنف إلى نوعين حسب التعديلات التي تطرأ على المعاملات الضريبية:

- التنسيق الضريبي محدود النطاق (جزئي): وهو ذلك التنسيق الذي يتم التركيز فيه على ضريبة محددة أو إجراء جزئي لمعاملة ضريبية محددة من أجل تحقيق هدف محدد، فإذا كان الغرض من التنسيق الضريبي مثلاً زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز في هذه الحالة يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد، كما يتم وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي بما يساعد على زيادة حجم الاستثمارات.

- التنسيق الضريبي الشامل (الكلي): ويتم فيه وضع برنامج شامل يتضمن مجموعة من السياسات والإجراءات التي من شأنها العمل على تنسيق مختلف المعاملات الضريبية وعادة ما تتضمن الضرائب بمختلف أنواعها، زيادة على مواءمة السياسات المالية والنقدية بدرجات متعددة، ويوضح المقياس التالي درجات التنسيق الضريبي (نطاق التنسيق الضريبي):

الشكل رقم (01): مقياس نطاق التنسيق الضريبي.



المصدر: فريد النجار، "الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي"، مرجع سبق ذكره، صفحة 81.

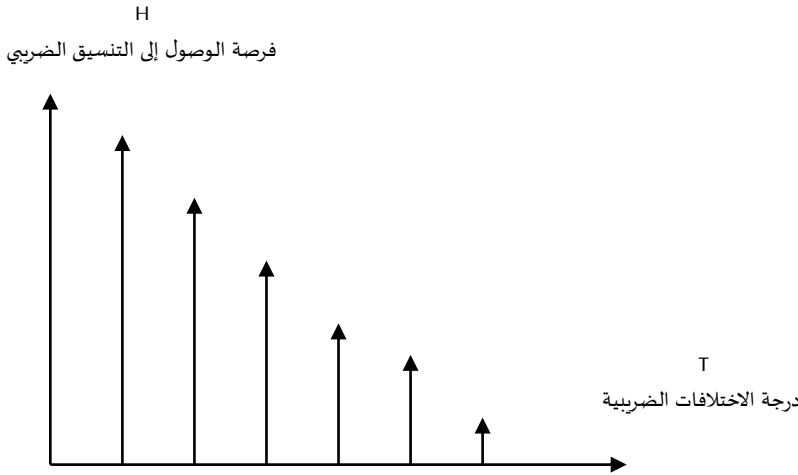
1-3-3-- درجات التنسيق الضريبي: تختلف درجات التنسيق الضريبي باختلاف درجة التعاون بين الدول، وحسب شكل التكامل المراد في ذلك، ويأخذ التنسيق الضريبي الدرجات التالية:

1-3-1- درجة المنافسة الضريبية (حالة اللاتنسيق): تظهر هذه الحالة عندما تكون النظم والقوانين الضريبية لدول معينة في حالة عدم تنسيق وتوافق، مما يظهر خلاف فيما بين تلك النظم، وتنشأ هذه الحالة نتيجة لعدة اعتبارات، كالإختلاف الناتج عن تحديد السيادة الضريبية بين الدول في مجال توزيع الاختصاصات الضريبية، دون أي اتفاق بينها في مجال تجنب الازدواج الضريبي، أو التنازع بين الدول بشأن جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية.

2-3-1- درجة التعاون الضريبي (التنسيق الجزئي): تنشأ هذه الدرجة من التنسيق عندما تقوم إحدى الدول بعقد اتفاقية أو معاهدة مع دولة أو دول أخرى في مجال التعاون الضريبي خاصة في مجال التعاون في التحصيل، أو تقديم معلومات ضريبية أو في مجال التجنب الضريبي المزدوج.

3-3-1- درجة ما قبل التنسيق (حالة التوافق الضريبي): تمثل هذه الحالة، الفترة التي تسبق مرحلة التنسيق الضريبي بقليل، ويتم فيها تحضير تلك النظم الضريبية للعمل باتجاه التنسيق الضريبي المرغوب به بين الدول، وتنشأ هذه الحالة بين الدول عندما تكون أهداف وأدوات السياسة الضريبية متقاربة فيما بينها، مع احتفاظ الدول بحرياتها الكاملة في اختيار ضرائها في مجال نظمها وقواعدها الفنية، وترتبط إمكانية تحقيق تنسيق ضريبي مع درجة الاختلاف في المنظومة الضريبية بين الدول بعلاقة عكسية، فكلما كانت درجة الاختلاف في التشريعات الضريبية قليل كلما ازدادت فرصة تحقيق تنسيق ضريبي شامل والعكس صحيح، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم (02): العلاقة العكسية بين التنسيق الضريبي ودرجة الاختلافات الضريبية.



المصدر: عمرو محمد يوسف، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، الطبعة

الأولى، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 2011، ص: 79.

4-3-1- درجة التنسيق الضريبي: تنشأ هذه الحالة من التنسيق بين دول التكتل الواحد بإزالة أهم أوجه الخلاف بين تلك الدول، بحيث تصبح على نحو متناغم ومتناسق ومتقارب في مختلف المعاملات الضريبية.

1-3-5- درجة التنسيق التام (التوحيد الضريبي): تنشأ هذه الحالة عند الوصول إلى التطابق التام بين التشريعات الضريبية المطبقة في دول التكامل من حيث الأوعية الخاضعة للضريبة وحالات الإعفاء منها ومعدلاتها ومختلف الإجراءات الضريبية الأخرى.

2- حوكمة المنظومة الضريبية ودورها في تنشيط التنسيق الضريبي:

2-1- مفهوم الحوكمة :

الحوكمة كلمة مشتقة من الفعل اليوناني الذي يعني التوجيه، وهو مصطلح جديد في العربية وُضِعَ في مقابل اللفظ الإنجليزي (governance) أو الفرنسي (gouvernance)، ويستعمل أيضا لفظ الحكامة، لكن بما أن توليد مصطلح الحوكمة تم في سياق كل من العولمة والحوسبة، فإنه هو الجدير بالاستعمال أكثر من لفظ الحكامة. والحوكمة هي الإطار التشريعي والقواعد القانونية التي تحمي مصالح الأطراف ذوي العلاقة بالمؤسسة أو الشركة، وتناولتها كتب القانون على أنها إطار متكامل من القواعد القانونية الحاكمة لإدارة شؤون المشروعات والمنظمات في مواجهة الأطراف المستفيدة، وبالتالي يهتم القانونيون بالقواعد القانونية والنواحي الإجرائية التي توفر متطلبات المحافظة على الكيان المؤسسي للشركات وتوفير ضمانات الحماية لحقوق كافة الأطراف ذوي العلاقة أو المستفيدين من نشأة الشركة وبقائها ونموها.

2-2- حوكمة النظام الضريبي:

تنطلق فكرة حوكمة المنظومة الضريبية من إمكانية حوكمة مؤسسات القطاع العام، ومن أهمية إتاحة دور أكبر لأصحاب المصالح داخل الشركات للقيام بدور الرقابة أو دور الحوكمة، حيث تشكل الإدارة الضريبية أحد أهم أصحاب المصالح، فسوء إدارة الشركة يؤدي إلى قرارات غير رشيدة، وهذا يسبب إهدار فرص تحقيق الربح لهذه الشركات، وهذا بدوره يؤدي إلى إهدار الحصيلة الضريبية، وفي هذا المجال ينبغي الوصول إلى فكرة أنه لا بد من خروج الإدارة الضريبية العربية من المفاهيم السائدة إلى دور أكثر إيجابية وإخراجها من مفهوم الحيادية إلى عدم الحيادية تجاه الشركات، والمقصود بعدم الحيادية هنا هو ألا يقبل التشريع الضريبي أو الدوائر الضريبية أعمال الشركات كما هي، بل عليها التدخل في التوجيه والرقابة ضمن الشركات للاطمئنان أن الربح المحاسبي قد تم قياسه والإفصاح عنه بدقة وشفافية، بل وأكثر الاطمئنان أنه تم الوصول إلى الربح كنتيجة لقرارات سليمة ورشيدة لمجلس الإدارة.

3-2- مبادئ الحوكمة الضريبية:

وهناك مجموعة من المبادئ المتعلقة بحوكمة المنظومة الضريبية التي تهدف للوصول إلى أداء أكمل للنظام الضريبي وهي:

2-3-1- تبني الإدارة الضريبية مبدأ عدم الحيادية (Non-notralité): تتبنى الإدارة الضريبية عموماً منهج الحيادية عن عمل الشركات، أي أنها تقف في صف المتفرجين منتظرة الشركات لإصدار بياناتها وإفصاحها عن الربح المحاسبي ليبدأ عملها في تحديد الوعاء الضريبي الخاضع، وفي هذا المجال يجب على الإدارة الضريبية أن تترك موقعها لتلجأ إلى عدم الحيادية فتتدخل بشكل معقول ومنطقي يضمن لها حقوقها في فرض الضريبة على الرقم الصحيح من الأرباح والنتائج عن عمل سليم للشركة مبني على أساس اتخاذ إدارات الشركات للقرارات السليمة والصائبة، ولتضمن أيضاً عدم حياديتها بتفعيل أدواتها الضريبية وحوافزها الضريبية بشكل سليم.

فعلى الإدارة الضريبية أن تحدد حدود تدخلها بالشكل الذي يوصل إلى ايجابية تأثير هذا التدخل وفعالته بما لا يضر بعمل الشركات، ويوصل الضريبة لتحقيق الأهداف الاقتصادية والمالية والاجتماعية لها.

2-3-2- تبني الإدارة الضريبية مبدأ الموضوعية (Objectivité): من النقاط المهمة في حوكمة الأداء الضريبي مواجهة عدم الموضوعية في التشريع الضريبي وفي تطبيق عملية المراقبة والفحص الضريبي، فيجب أن يكون النص الضريبي موضوعياً حتى لا تنشأ عنه نزاعات ضريبية، ويتم تأمين هذا بأن يكون النص محدداً وحاسماً وغير قابل للتأويل، وأن يكون هذا النص قابلاً للتطبيق العملي، ولا بد في هذا المجال من التعاون بين الإدارة الضريبية والمكلفين في وضع النصوص للوصول إلى الموضوعية، بحيث يكون هناك فهم من قبل المكلفين للنصوص، وهذا الأمر يخفف رد الفعل السلبي من قبل المكلفين على النصوص ويخفف إساءة فهمها.

2-3-3- تبني الإدارة الضريبية مبدأ الرقابة الضريبية (Contrôle fiscale) : قبل تنفيذ عمليات الرقابة والفحص الضريبي المعمق يجب أن يكون هناك معايير محاسبية وضريبية واضحة للتطبيق داخل الشركات، وتأتي بعدها عملية المراقبة الضريبية للتأكد من تطبيق الشركات لهذه المعايير المعتمدة بالشكل الذي يؤدي إلى اطمئنان الإدارة الضريبية على صحة قياس الربح المحاسبي والإفصاح عنه بكل شفافية.

وفي هذه النقطة نرى بضرورة الاعتناء بمهنة المراجعة والتدقيق الضريبي، والعمل على تطوير الكوادر الممارسة للمهنة، وتأكيد الالتزام بمعايير المراجعة، وكذلك الالتزام بقواعد ومدونة السلوك المهني التي يجب أن تكون متناسقة ومتشابهة إلى حد كبير بين غالبية الدول العربية.

4-3-2- تحفيز الشركات على إتباع مفهوم الحوكمة (Gouvernance): لابد من تضمين التشريع الضريبي سياسات تحفيزية لتشجيع الشركات على أن تنتهج الحوكمة، كأن يتم ذلك من خلال تحديد إعفاءات ضريبية مدروسة للشركات التي تطبق الحوكمة وخصوصا إذا كان هناك سوق مالي فعال وكفؤ.

5-3-2- الأخذ بمبدأ إدارة المخاطر الضريبية (Management des risques fiscales): تشكل الضريبة اليوم واحدة من المخاطر الأساسية في بيئة الأعمال، وذلك لطبيعتها الإلزامية وارتباطها المباشر بخزينة الشركات، ومع هذا لم تأخذ مكانتها في جدول أعمال الشركات، ولم يتم فهمها بالشكل المطلوب، وفي المقابل يلاحظ أنه يجب على الدوائر الضريبية أن تكون مهتمة بمواجهة المخاطر التي تواجه تحقيق أهدافها من مخاطر الفحص الضريبي الشامل، والمخاطر المرتبطة بوجود متأخرات ضريبية ونزاعات ضريبية وتهرب ضريبي، وتشكل كل هذه العوامل مخاطر أساسية تعيق عمل الدوائر الضريبية.

6-3-2- حوكمة التشريع الضريبي: من المبادئ الأساسية في التشريع الضريبي مبدأ اليقين، وعليه يجب أن يكون النص الضريبي مصاغاً بشكل جيد، وبموضوعية كبيرة حتى يضمن للمكلفين حقوقهم، وللخزينة العمومية إيراداتها اللازمة. ولتحقيق ذلك يجب أن يتسم التشريع الضريبي بالخصائص التالية:

- _ يجب أن يكون محدداً بدقة عالية.
- _ يجب أن يكون حاسماً غير قابل للتأويل.
- _ يجب أن يكون قابلاً للتطبيق العملي.
- _ يجب أن يكون مطابقاً للمعايير المحاسبية المطبقة.

4-2- الحوكمة الضريبية والتنسيق الضريبي:

هناك بعض الظروف التي يجب تهيئتها قبل تطبيق نظرية التنسيق الضريبي، ويجب على الدول المعنية بالعملية مراعاتها، فبدون العمل الجاد على تهيئة الوضع الضريبي بين الدول سيؤدي ذلك إلى عرقلة أي أهداف للتكامل الاقتصادي أياً كانت درجاته، حيث يتطلب الأمر

العمل على توحيد وتصحيح الهياكل الاقتصادية للدول الأعضاء، حيث ما الجدوى من التنسيق الضريبي دون تنسيق غيره من الأوضاع الاقتصادية.

وتلعب الحكومة الضريبية دورا كبيرا في نجاح أي تنسيق ضريبي بين الدول، حيث أنه إذا كانت النظم الضريبية متباينة من حيث هياكلها، ودرجة تقدمها أو تأخرها، يتطلب الأمر في هذه الحالة القيام بمجموعة من الإصلاحات الضريبية المتناسقة بين الدول مجتمعة، وهذا بهدف تفعيل مشروع التنسيق الضريبي، وهذا ما أصبح يطلق عليه مصطلح الحكومة الضريبية حيث أنه يمكن للدول التي تسعى إلى تنسيق سياساتها ونظمها الضريبية العمل على ترشيد سياسة الحوافز الضريبية بشكل يسمح بجذب العديد من المزايا.

3- متطلبات حوكمة النظم الضريبية العربية كأساس لتنشيط التعاون الضريبي العربي:

3-1- خصائص ومميزات النظم الضريبية العربية:

إن التباين الواضح في مكونات الإيرادات العامة في البلدان العربية، الناتج عن الاختلاف في درجة التقدم الاقتصادي من جهة، ومدى توفر الموارد من جهة أخرى، يجعل من دراسة النظم الضريبية في هذه الدول إلى ضرورة تقسيم دول المنطقة إلى مجموعتين رئيسيتين، المجموعة الأولى وتضم البلدان النفطية وتشمل البلدان التي يشكل فيها إنتاج النفط والغاز وتصديرهما حجما كبيرا مقارنة بالقطاعات الاقتصادية الأخرى، بحيث تعتبر الإيرادات النفطية هي المهيمنة، والجدول التالي يوضح الضغط الضريبي في عينة من هذه المجموعة:

جدول رقم (1): معدل الضغط الضريبي العادي في عينة من البلدان العربية النفطية خلال الفترة 2013/2017.. (الوحدة%)

البلد	2013	2014	2015	2016	2017	المتوسط
الإمارات	2,35	2,5	2,9	3,1	3	2,77
البحرين	1,06	0,8	0,8	2	2,2	1,37
ليبيا	3,04	5,1	2,5	1,7	1,7	2,8
عمان	3,08	3	3,5	4,4	4,8	3,75
قطر	3,96	6,8	4,4	5,7	6,7	5,51
الكويت	0,70	0,9	1,3	1,5	1,5	1,18
المتوسط	2.36	3,18	2,56	3,06	3,31	2,89

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 05/01/2017.

يبين الجدول أعلاه تطور نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى حجم الناتج الداخلي الخام في بعض الدول العربية التي يشكل النفط المورد الأساسي لها، حيث تمثل صادرات النفط في دول الشرق الأوسط والخليج المذكورة أعلاه بالإضافة إلى دول شمال إفريقيا فقط نصف الصادرات العالمية، وتمثل هذه الدول منطقة الخليج العربي على اعتبار أنها تحوز أكبر احتياطي عالمي من النفط، ونلاحظ من الجدول مدى انخفاض معدل الضغط الضريبي العادي نظرا لتركز النشاط الاقتصادي على النشاط الاستخراجي وضعف باقي القطاعات الاقتصادية الأخرى، حيث لم يتجاوز المعدل المتوسط خلال الفترة المدروسة نسبة 05 %، وهي معدل دون المستوى العالمي.

وتضم مجموعة الدول العربية المصدرة للنفط والغاز الطبيعي كل من دول مجلس التعاون الخليجي الستة (06) وتشمل السعودية وقطر والكويت والإمارات والبحرين وسلطنة عمان، بالإضافة إلى مجموعة الدول الأخرى والتي تضم كل من الجزائر، السودان، سوريا، العراق، ليبيا، مصر واليمن، أما مجموعة الدول العربية المصدرة الرئيسية للنفط والغاز فتضم كل من السعودية، الإمارات، قطر، الجزائر، العراق، الكويت وليبيا.

إن الجدول التالي يبين تطور معدلات الضغط الضريبي في الدول العربية الأخرى المصدرة للنفط والغاز الطبيعي:

جدول رقم (2): معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من الدول النفطية الأخرى خلال الفترة (2013-2013) (الوحدة%)

البلد	2013	2014	2015	2016	2017	المتوسط
مصر	14,32	12,1	12,5	13	13,3	13,04
السودان	8,17	5,6	6,2	6,8	7,7	6,89
الجزائر	12,9	12,9	14,2	14,3	14,6	13,78
المتوسط	11,79	10,2	10,96	11,36	11,86	11,23

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 05/01/2017.

أما المجموعة الثانية فهي البلدان غير النفطية، وهذه تحوي بعض البلدان التي تنتج النفط وتصدره، إلا أن عائدات هذا الأخير لا تعتبر مسيطرة ضمن الإيرادات الحكومية ماعدا الجزائر التي يعتبر النفط المصدر الرئيس للإيرادات الممولة للميزانية، وبعض الدول التي لا تنتج النفط وإنما تستورده، والفرق الأساسي بين هاتين المجموعتين من البلدان هو أن المجموعة

الثانية لديها قاعدة ضريبية متنوعة، بينما لا يوجد لدى الأولى خارج القطاع النفطي ضرائب معتبرة، ويبين الجدول التالي معدل الضغط الضريبي في المجموعة الثانية من الدولⁱⁱⁱ:

جدول رقم (3): معدل الضغط الضريبي للضرائب العادية في عينة من الدول غير النفطية خلال الفترة (2013- 2017).. (الوحدة%)

البلد	2013	2014	2015	2016	2017	المتوسط
تونس	29,11	23	21,8	22,8	22	23,74
الأردن	15,31	15,9	15,6	15,5	15,5	15,56
المغرب	22,07	22,1	20,7	20,9	21,2	21,39
موريتانيا	21,51	16,3	17,3	17,9	20,2	18,64
المتوسط	22	19,32	18,85	19,27	19,72	19,83

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمادا على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 05/01/2017.

يمثل الجدول أعلاه تطور معدلات الضغط الضريبي (نسبة الإيرادات الضريبية العادية إلى الناتج المحلي الخام) في مجموعة من الدول العربية غير النفطية، وواضح من الجدول أن نسبة مساهمة الإيرادات الضريبية العادية في الناتج المحلي الخام لهذه الدول نسبة لأبأس بها مقارنة بالمجموعة الأولى من الدول ، وتبلغ أعلى نسبة في هذه المجموعة في تونس بسبب ازدهار النشاط السياحي وبعض القطاعات الخدماتية الأخرى، أما أدنى نسبة فتسجل في السودان بسبب الطابع الزراعي من جهة وانتشار النشاطات الموازية من جهة أخرى.

وتشترك الهياكل الضريبية في الدول النامية عموما، والعربية خصوصا في الخصائص التالية:

3-1-1- انخفاض الاقتطاع الضريبي: تعاني معظم الدول العربية من ضعف واضح في حصيلتها الضريبية، ويمكن رد هذا الانخفاض إلى :

أ- سيادة القطاع الزراعي المتخلف فمعظم العمالة في هذه الدول تشتغل عادة في مجال الزراعة أوفي المشاريع الصغيرة غير الرسمية، وبالتالي فإنهم نادرا ما يتقاضون أجور منتظمة وثابتة لكون أن إيراداتهم تنسم بالتقلب، وكثيرا منهم يتقاضون أجورهم نقدا خارج السجلات المحاسبية مما يؤدي إلى صعوبة حساب وعاء ضريبة الدخل، زيادة على ذلك فإن إنفاق العائلات على الاستهلاك يكون في أغلب الأحوال في الأسواق الموازية والدكاكين الصغيرة التي لا تملك سجلات محاسبية منتظمة، وهو ما يؤدي في الأخير إلى نقص في الحصيلة الضريبية^{iv}.

بالإضافة إلى محدودية دخل القطاع الصناعي الذي لا يساهم في تمويل الدخل الوطني مما أدى إلى ضعف التحصيل الضريبي على أرباح الشركات.

ب- انخفاض مستوى الدخل القومي ونصيب الفرد منه الأمر الذي يؤدي حتما إلى انخفاض قيمة الاقتطاعات، فالدول التي تكون فيها نسبة الضرائب إلى الدخل الوطني مرتفعة (ضغط ضريبي) هي الدول التي يرتفع فيها متوسط دخل الفرد السنوي على عكس الدول التي ينخفض فيها متوسط دخل الفرد، غير أنه يتم استثناء من هذه القاعدة معظم الدول النفطية.

ج- كثرة الإعفاءات الضريبية خصوصا التي تهدف إلى تحفيز الاستثمارات الأجنبية أو الرغبة في تنمية قطاع معين كالقطاع الصناعي مثلا.

د- ضعف الإدارة الضريبية وخاصة الهيئات المكلفة بالتحصيل مما يساعد على تفشي ظاهرة الغش والتهرب الضريبيين.

هـ- اتساع نشاطات القطاع غير المنظم (الموازي) مما يجعل جانبا كبيرا من الدخل غير خاضعة للاقتطاع الضريبي.

3-1-2- اختلال الهيكل الضريبي :

تعتمد الدول العربية على الضرائب غير المباشرة كالضرائب على السلع والخدمات وعلى التجارة الخارجية دون الضرائب المباشرة وذلك بعكس الدول الصناعية المتقدمة.

3-1-3- عدم مرونة الهيكل الضريبي :

تتصف الأنظمة الضريبية في معظم البلدان العربية بعدم المرونة أي عدم استجابة الحصيلة الضريبية لتغير هيكل النشاط الاقتصادي، فقد بلغ معامل مرونة الهياكل الضريبية بالدول العربية خلال سنة 2001 حوالي " 0,28 "، وهي قيمة تقل عن الواحد بكثير، وهذا دليل على جمود هذه الأنظمة والضعف الشديد لمرونتها وهذه نتيجة حتمية لاختلال وتدني مستوى الاقتطاع الضريبي بها، ورغم أن مرونة الهياكل الضريبية بالدول العربية قد عرفت تحسنا ملحوظا خلال السنوات الأخيرة إلا أن ذلك يبقى دون المستوى المطلوب، والجدول التالي يبين المرونة الضريبية في بعض الدول العربية خلال سنة 2013:

جدول رقم (4): معدلات المرونة الضريبية في عينة من الدول العربية خلال سنة (2013)
الوحدة: (مليون عملة محلية)

المرونة الضريبية %	الناتج المحلي الخام		الإيرادات الضريبية		البلد
	2013	2012	2013	2012	
1,0039	23852	21966	3653	3351	الأردن
1,0879	1753252	1575527	251119	207410	مصر
0,6470	3785800	3323800	109740	148901	سوريا
0,4661	736918	691398	29196	58761	قطر
0,9210	886690	828169	195760	198504	المغرب
0,9428	17771200	15843023	2019	1909	الجزائر
0,8447	-	-	-	-	المتوسط

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على معطيات صندوق النقد العربي:

Disponible sur le site web:

<http://www.amf.org>, page consultée le: 06/01/2017.

3-1-4- المعالجة غير الكافية لقضية العدالة الضريبية :

يكون الضغط الضريبي في الدول النامية^٧ مقتصرًا على فئة معينة دون الفئات الأخرى وهذا معارض لمبدأ العدالة الضريبية، بسبب ما يفرزه من عدم التكافؤ في توزيع الدخل، حيث أن الحل المثالي لتعبئة إيرادات ضريبية مرتفعة في مثل هذا الموقف هو إخضاع الأثرياء لضرائب أكبر مما يخضع له الفقراء، حيث نجد في هذه الدول فئتين:

- فئة تتحمل عبئًا ضريبيا ضعيفا وتشكل أكبر نسبة وتتكون من أصحاب الثروات وذوي النفوذ السياسي والاجتماعي، وتجار التجزئة خارج مجال الاقتطاع (السوق الموازية).
- فئة أخرى والتي تتحمل عبئًا ضريبيا كبيرا وتشمل طبقة الأجراء الذين لا يمكنهم التهرب من دفع الضريبة، لاقتطاعها من المنبع.

3-2- شروط حوكمة منظومة الضرائب في الدول العربية: في ظل الخصائص والمميزات التي تميز النظم الضريبية في البلاد العربية، فإن حتمية تطبيق آليات الحوكمة الضريبية أصبحت ضرورة ملحة لتنشيط مختلف أنماط التعاون الضريبي بينها بشكل يسمح بتدعيم الشفافية والاستقلالية، وإتاحة الفرصة للمساءلة وضمان العدالة الضريبية بين المكلفين، وهذا كله من أجل تدعيم التجارة العربية البينية، والاستثمار العربي البيئي. ويشمل مشروع حوكمة النظم الضريبية العربية العمل على تطوير وتحديث أربع مكونات أساسية وهي:

3-2-1- الإدارة الضريبية: تلعب الإدارة الضريبية دورا هاما ومميزا في أي نظام ضريبي مهما كانت مكوناته وعناصره، إذ لا يكفي اختيار الأهداف وتحديث أفضل الأساليب الضريبية بل لابد من النظر إلى إمكانيات التطبيق في ضوء ظروف الإدارة الضريبية، لذا تعتمد معظم التشريعات الضريبية على مستوى العالم على تنظيم الإدارة الضريبية، وتحديد سلطاتها ومسؤولياتها بوضوح ودقة، وتحديد مؤهلات شغل وظائفها وشروط التعيين بما يتلاءم مع المهمة المطلوبة منها^{١١}.

3-2-2- التشريع الضريبي: يتناول التشريع الضريبي القواعد والأحكام والمبادئ الضريبية، وينظم حقوق الخزينة العمومية، وكذلك حقوق دافعي الضرائب وواجباتهم، بالإضافة إلى الإعفاءات الضريبية المقررة.

3-2-3- دافعي الضرائب (المكلفون): يعتبر المكلفون أو الممولون من أهم أركان المجتمع الضريبي وكلما كانت سلوكياتهم تجاه إدارة الضرائب قويمه ونزيهه، كلما زادت إمكانية نجاح النظام الضريبي، وبحكم أن نسبة كبيرة من دافعي الضرائب في الدول العربية لديهم وعي ضريبي منخفض، فإن العمل على إصلاح هذه البيئة العربية يعتبر من أولويات تطبيق الحوكمة على البيئة الضريبية في الدول العربية.

3-2-4- المحاسبون والمراجعون القانونيون: يلعب خبراء المحاسبة والضرائب دورا كبيرا في نجاح أي نظام ضريبي، حيث أنهم أدرى بمقتضيات الإجراءات الضريبية للإقرار والدفع، وما ينجر عنهما من عقوبات وجزاءات، وعلى هذا الأساس فإن تطوير الأداء من خلال تحيين البرامج والمقررات الضريبية في مجال التكوين والتطبيق يعتبر من أولويات الحوكمة الضريبية في البلاد العربية.

4- خاتمة:

يمكن أن نخلص في هذه الورقة البحثية إلى أن الحوكمة الضريبية مدخل مهم وضروري لتحسين أداء النظم الضريبية وإضفاء الشفافية على التعاملات الضريبية الدولية، ومن ثم تسهيل عمليات التنسيق والتعاون الضريبي بين الدول، كما أنه لا يقتصر دور الحوكمة على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تنفيذها، ولكن يمتد ليشمل توفير البيئة اللازمة لدعم مصداقيتها وهذا لا يتحقق إلا بالتعاون بين كل من الحكومة والسلطة التشريعية والقطاع الخاص والفاعلين الآخرين بما فيهم الجمهور وعدم إغفال الدور الفعال والحاسم للأكاديميين والمفكرين.

إن محاولات الدول العربية في الإصلاح الضريبي الشامل خاصة في ظل التنافس الدولي الرامي إلى جذب أكبر قدر ممكن من الاستثمارات تتطلب تغييرات جذرية في البيئة التشريعية التي تسن فيها القوانين وتطوير في الإدارة الضريبية وشمول المجتمع الضريبي، والتوجه نحو حوكمة المنظومة الضريبية العربية بحيث يتم القضاء على المشاكل التي تعاني منها النظم الضريبية في البلاد العربية، وبما يرسى قواعد الشفافية وتيسير العمل الضريبي.

وعلى هذا الأساس يمكن تقديم التوصيات التالية:

- _ إن القيام بأي إصلاح ضريبي شامل يستلزم الأخذ بمفاهيم الحوكمة الضريبية.
- _ إن نجاح أي تنسيق ضريبي يعتمد بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الجهاز الإداري وبحكم ضعف السلطات الضريبية في الدول العربية، فإنه يجب العمل على حوكمة الإدارة الضريبية العربية، بشكل يسمح لها تطبيق التشريعات الضريبية بكل نزاهة وحيادية.
- _ يجب العمل على حوكمة التشريع الضريبي في الدول العربية، بشكل يسمح بتحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين، وتسهيل انسياب الاستثمارات الأجنبية الدولية منها والعربية.
- _ ضرورة إعادة النظر في أدوات السياسة الضريبية من خلال إدخال مفهوم الحوكمة عليها، بما يسمح للنظم الضريبية من مواجهة التحديات الجديدة في مجال المالية العامة.
- _ التركيز على تطبيق مبادئ وأسس الحوكمة الضريبية في الدول العربية بشكل يسمح بالمزيد من التنسيق والتعاون الضريبي، وهذا من خلال إدراجها في المناهج التعليمية، وكذلك النصوص القانونية المتعلقة بالاتفاقيات الضريبية العربية. حتى تكون ملزمة لجميع الدول.

الهوامش والمراجع:

- 1_ فريد النجار، "الاستثمار الدولي والتنسيق الضريبي"، مؤسسات شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2000، ص:81.
- 2_ يونس أحمد البطريق، "السياسات الدولية في المالية العامة"، دار الجامعة الحديثة، الطبعة الثانية، الإسكندرية، مصر، 2002، ص: 233.
- 3_ لميس عساف الباكير، "تجنب الازدواج الضريبي في الضرائب على الدخل مع دراسة تطبيقية مقارنة"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، فرع المحاسبة، جامعة دمشق، 2001، ص: 16-17.
- 4_ عمرو محمد يوسف، "التنسيق الضريبي وأثر تطبيقه في التكامل الاقتصادي العربي"، مرجع سبق ذكره، ص: 75-81.
- 5_ محمد عباس محرز، "تحتنسيق ضريبي في إطار التكامل المغاربي"، رسالة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005.
- 6_ الموسوعة الاقتصادية، على الموقع الإلكتروني:

- 7_ عدنان بن حيدر بن درويش، "حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة"، اتحاد المصارف العربية، لبنان، 2007، ص:14.
- 8_ علي محمود رمضان، "حوكمة الشركات وأثرها على الحصيلة الضريبية"، رسالة ماجستير محاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2009، ص:37_43.
- 9_ جيهان كامل محمد شلي، "حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات بالتطبيق على مركز كبار المكلفين"، رسالة دكتوراه فلسفة في الاقتصاد، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2012، ص:34.
- 10_ عبد الرزاق الفارس، "الحكومة والفقراء والإنفاق العام - دراسة لظاهرة عجز الموازنة وأثارها الاقتصادية والاجتماعية في البلدان العربية"، الطبعة الثانية، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، لبنان، 2001، ص:88.
- 11_ فيتوتانزي، هاول زي، "البلدان النامية والسياسة الضريبية"، سلسلة قضايا اقتصادية، العدد 27، صندوق النقد الدولي، واشنطن، الولايات المتحدة، 2001، ص:01.
- 12_ لمزيد من التوضيح حول السياسة الضريبية في الدول النامية، أنظر الموقع:
<http://www.imf.org/external/ara/pubind.htm>
- 13_ جيهان كامل محمد شلي، "حوكمة النظام الضريبي وأثارها على جذب الاستثمارات بالتطبيق على مركز كبار المكلفين"، مرجع سبق ذكره، ص:20.
- 14_ محمد عباس محرز، "التجانس الضريبي في إطار تحقيق التكامل الاقتصادي في منطقة المغرب العربي"، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 02، ماي 2005.
- 15_ محمد صديق رمضان، "نظرية التنسيق الضريبي ومدى إمكانية تطبيقها في واقع النظم الضريبية العربية"، مجلة التنمية والسياسات الاقتصادية، المجلد 05، العدد: 01، ديسمبر 2002، الكويت.
- 16_ فريد النجار: "النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي"، ندوة التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمارات العربية المشتركة، جامعة الدول العربية، القاهرة، 1995.
- 17-www.mof.gov.eg/arabic/research/taxcoordination.pdf
- 18_ www.libres.org/francais/actualite/archives/actualite_0603/fiscalite_a1_2403.htm (page consulté le : 22/11/2018).
- 19_ Bensahli mohamed, support du séminaire sur l'approche du droit fiscal international-expérience algérienne, Alger, 1986.
- 20_ التقرير الاقتصادي العربي الموحد، صندوق النقد العربي على الموقع الإلكتروني:
www.amf.org
(page consulté le : 21/12/2018)
- 21_ قاسم نايل علوان، نجية ميلاد الزباني، "ضريبة القيمة المضافة-المفاهيم، القياس، التطبيق-"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2008.
- 22_ محمد خالد المهياي، "الهرب الضريبي وأساليب مكافحته". المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2010.
- 23_ مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية، واشنطن، على الموقع:
www.cipe-arabia.org