قسم العلوم المالية والمحاسبية تخصص: محاسبة وجباية معمقة مقياس: النظم الضريبية الدولية	المحاضرة الثانية "التنسيق الضـريبي"	السنة الجامعية: 2020/2019 المستوى: أولى ماستر

تمهيد:

تسعى العديد من الدول نحو تحقيق التكامل الاقتصادي وهذا للاستفادة من مزايا هذا التكامل من تحرير انتقال السلع والخدمات، وعوامل الإنتاج، زيادة على تنسيق المعايير التقنية والتعاون في السياسات الاقتصادية التي تعمل على إحداث التنمية الاقتصادية وتحقيق الرفاهية للدول الأعضاء في هذا التكامل، ولتجسيد ذلك يتطلب الأمر إحداث تنسيق ضريبي بين هذه الدول.

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 وتلاقي المصالح الضريبية وليس تعارضها.

1* مفهوم التنسيق وتمييزه عن بعض المصطلحات المشابهة

أولا– مفهوم التنسيق: إن التنسيق هو إيجاد نوع من التوافق بين الجهود الفردية أو جهود الجماعات المختلفة في التنظيم ومنع التعارض بينهما، كما يشير التنسيق الى تلك المجهودات التي يتم بمقتضاها تحقيق التوحيد والانسجام بين ما تمارسه المنظمة من أنشطة وأعمال وصولا لإنجاز الأهداف.

ثانيا– التنسيق والتعاون:

يلاحظ أن التنسيق أوسع معنى وأكثر شمولا، فهو يتضمن فكرة التعاون، وعلى هذا فالتعاون بما يعنيه من رغبة الأفراد في مساعدة بعضهم طواعية لا قسرا، لا يحل محل التنسيق، والتعاون بطبيعته عمل اختياري من جانب أفراد المنظمة بينما التنسيق لا يمكن أن يكون كذلك فهو عمل من الأعمال التي يقوم بها المدير التنفيذي كواجب من واجباته، أي أنه عمل إجباري لا إختياري.

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

ثالثا– التنسيق والتوجيه: إن عملية التوجيه تعني التأثير في سلوك الآخرين بما يؤدي إلى تحقيق النتائج المرغوبة بينما التنسيق هو عملية إيجاد نوع من التوافق بين الجهود الفردية ومنع التعارض بينها.

رابعا– التنسيق والتكامل: إن فقه وأدبيات التنظيم والإدارة قد أظهرت تطابقا بين مصطلحي التنسيق والتكامل حيث يمكن استخدامها بالتوازي، فالتكامل يستهدف وحدة المشروع ككل، وهذا يتطلب أن تحقق الإدارة لكل جزئية من جزئيات المشروع الإمكانيات التي تساعدها على تحقيق أهداف الخطة الفرعية الموضوعة لها في إطار الخطة الكلية، الأمر الذي ينبغي معه على الإدارة

أن تنسق باستمرار بين مجموع هذه الخطط الفرعية، أي بين أوجه النشاط المختلف بحيث لا يختلف أي نشاط من الأنشطة عن المعدل المستهدف والذي ينبغي إنجازه.

2* التنسيق الضريبي (مفهومه أصنافه وأهدافه)

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

وعليه فإن التنسيق الضريبي يمثل مجموعة من 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 تلك الاتفاقيات تهدف أساسا إلى تنمية الاستثمارات المشتركة والتجارة البينية لصالح الأطراف المعنية خلال فترة محددة قابلة للتجديد.

كما يعرف الجبائي والمفكر الاقتصادي "يونس أحمد البطريق" التنسيق الاقتصادي على أنه مجموعة من الإجراءات التي تهدف إلى تخليص الضريبة من آثارها غير الملائمة لتنمية العلاقات الاقتصادية والمالية الدولية ومحاولة خلق ظروف اقتصاد موحد تسوده المنافسة وتتمتع فيه السلع ورؤوس الأموال والأفراد بحرية الانتقال.

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

– تعديلا جزئيا وتدريجيا للأنظمة الضريبية الوطنية المختلفة وذلك في ضوء اختلاف الهياكل والأعباء الضريبية، واختلاف توزيع هذه الأعباء بين ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة.

– يهدف التنسيق الضريبي إلى العمل على تساوي الأعباء الضريبية بين الدول الأعضاء، وعلى تحقيق العدالة الضريبية بين المكلفين وتجنب الازدواج الضريبي.

– إزالة كافة الحواجز والعقبات التي يمكن أن تحد من المنافسة بين الدول.

ثانيا– أنواع التنسيق الضريبي: يمكن تصنيف التنسيق الضريبي وفقا للمعايير التالية:

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

1-1- **تنسيق ضريبي مؤقت** ويكون لفترة زمنية محددة 03 أو 05 أو 10 سنوات على أقصى تقدير .

1-2- **تنسيق ضريبي دائم** ويكون لفترات طويلة نسبيا تفوق 10 سنوات .

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

2-1–التنسيق الضريبي ذو البنود الثابتة: ويمثل 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 التعاقد.

2-2 التنسيق الضريبي ذو البنود المتغيرة أو المتحركة: ويمثل ذلك التنسيق الضريبي الذي تكون مواده وقواعده قبلة لإعادة الصياغة وفقا للأحداث الاقتصادية، حيث يتم سنويا التفاوض على بنود الاتفاقية بين الأطراف المتعاقد.

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

3-1- التنسيق الضريبي الثنائي: ويكون بين طرفين فقط يمثلان الأطراف المتعاقدة

3-2- التنسيق الضريبي متعدد الأطراف: ويكون بين 03 أو أكثر من 03 أطراف مثل التنسيق الضريبي لدول الاتحاد الأوربي، أو التنسيق الضريبي لدول النافتا.

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

4-1- 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، مثال ذلك إذا كان الغرض من التنسيق زيادة حجم الاستثمارات فإن التركيز في هذه الحالة يكون على منح مزايا وإعفاءات ضريبية للاستثمار الوافد، أو وضع اتفاقية لمنع الازدواج الضريبي بما يساعد على زيادة الاستثمارات.

4-2- 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.

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

5-1- التنسيق الضريبي الدولي: ويمثل محاولة تقريب وتوحيد الأنظمة الضريبية بين مجموعة من الدول المنطوية تحت راية اقتصادية واحدة مثل دول الاتحاد الأوربي.

5-2- التنسيق الضريبي الوطني: ويشير إلى عملية التماثل الضريبي من أجل الوصول إلى هيكل ضريبي كما هو حاصل في الولايات المتحدة الأمريكية وسويسرا ويتم بين حكومات الولايات والمقاطعات المكونة لبلد واحد، والتي تتمتع بنوع من الحرية والسيادة في سن القوانين الضريبية (اللامركزية الجبائية) .

ثالثا- أهداف التنسيق الضريبي:

تختلف أهداف التنسيق الضريبي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير، والمدى البعيد من جهة ومستوى العلاقات الاقتصادية بين الدول من جهة أخرى، حيث يوضح الجدول التالي هذه الأهداف مقسمة وفقا للأفق الزمني:

المدى القصير	المدى البعيد
1– جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية للدولة المضيفة	**1–** التوجه نحو التكامل الاقتصادي
2– تقديم تسهيلات تؤدي إلى عملية تراكم رأس المال	**2–** التنسيق في السياسات المالية والنقدية
3– الحصول على حصة من حجم الأموال متاحة للاستثمار الدولي	**3–** زيادة حجم التجارة البيئية
4– توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية	**4–** زيادة حجم الاستثمار المشترك
5– توفير فرص المنافسة مع الدول الصناعية الكبرى	**5–** القضاء على التضخم
6– تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعة مشتركة جديدة	**6–** تحقيق أسعار المنتجات كما يسمح التصدير الدولي
7– تشجيع توطن رأس المال المحلي	**7–** جذب مزيد من الاستثمارات
8– الاستفادة من مزايا مثيلة من الدول الأعضاء في التنسيق	**8–** استقرار مناخ الاستثمار
9– تشجيع التجارة البيئية	**9–** تحسين العائد على الاستثمار
10– تحسين مناخ الاستثمار	**10–** توظيف عوامل الإنتاج المحلية
11– تشجيع مناطق التجارة الحرة.	**11–** تحقيق مزايا الإنتاج
	12– جذب تكنولوجيا متقدمة
	13– الاستخدام الأفضل للموارد
	14– زيادة الائتمان الدولي ومن ثم القضاء على البطالة.

3* آليات التنسيق الضريبي:

إن توفر أجهزة وآليات لعملية التنسيق الضريبي يعد أمرا ضروريا وهذا لخلق ظروف مشابهة لتلك التي توجد في اقتصاد موحد من جهة والإسراع في تجسيده من جهة أخرى، وتتمثل هذه الأجهزة في هياكل ومؤسسات ضريبية، وخطط عمل وعقود قانونية هدفها الأساسي الترجمة العملية لمخطط التنسيق الضريبي بين الدول.

أولا– الاتفاقيات الضريبية الثنائية: تعتبر الاتفاقية الدولية إحدى أهم مصادر القانون الدولي، وتوجد عدة مصطلحات تطلق عليها منها المعاهدات الدولية، المواثيق الدولية، البروتوكولات...الخ، وهي عقود مبرمة بين دولتين من أجل إثراء تشريعاتها الوطنية وتهيئة الفرص لتبادل المصالح وتقديم التنازلات والإستفادة من الإمتيازات من أجل توطيد العلاقات بين الأطراف المتعاقدة.

تعتبر الاتفاقية الضريبية الثنائية ذلك العقد الممضي بين دولتين يدور موضوعها حول أمور ضريبية أو جبائية بحيث تهدف هذه الإتفاقية أساسا إلى تفادي الازدواج الضريبي ومكافحة التهرب الضريبي، وإرساء قواعد التعاون في ميدان الضرائب وبصفة عامة فإن الاتفاقية الضريبية تعبر عن إرادة كل طرف في السعي لإحقاق مبادئ العدالة والمساواة في فرض الضريبة من أجل تفادي الآثار السلبية لكل من الازدواج الضريبي والتهرب الضريبي والعمل على تشجيع وترقية الإستثمار

ثانيا– الاتفاقيات الضريبية الجماعية: وهي عبارة عن معاهدات بين أكثر من دولتين تهدف إلى توزيع الاختصاص الضريبي بين الدول المتعاقدة، فتحدد الأسس الكفيلة لتجنب الازدواج الضريبي الدولي عن مواطني ومؤسسات الدول المتعاقدة من جهة، ومحاربة التهرب والغش الضريبي من جهة أخرى، وتعد هذه الاتفاقيات إحدى الآليات التي يمكن استخدامها لتحقيق عملية التنسيق الضريبي.

و في إطار الجهود الدولية الخاصة بإبرام المعاهدات الضريبية الدولية سواء الثنائية أو متعددة الأطراف، فقد أصدر المجلس الإقتصادي الاقتصادي والاجتماعي التابع للأمم المتحدة القرار رقم: 1273 المؤرخ في: 04 أوت1967 والمتضمن إنشاء مجموعة عمل تتكون من خبراء ومديري الضرائب تعينهم حكومات كل من الدول المتقدمة والدول النامية يمثلون مختلف المناطق والنظم الضريبية وهذا لاكتشاف الطرق والوسائل لتسهيل إبرام المعاهدات الضريبية بين الدول، وقد وضعت هذه المجموعة سنة 1979 نموذجا للاتفاقية يتضمن المبادئ الأساسية المتعلقة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي بين الدول المتقدمة والدول النامية، عرف هذا النموذج باسم نموذج الأمم المتحدة، وقد وافق عليه المجلس

الاقتصادي والاجتماعي في 22 أفريل 1980، وتمثل اتفاقية الأمم المتحدة النموذجية حلا وسطا بين مبدأ المصدر و مبدأ الإقامة، كما تشكل دليلا يسترشد به عند الدخول في مفاوضات لإبرام الاتفاقيات الدولية في المجال الضريبي، وبصفة عامة لا توجد نصوص ثابتة تتبعها كل الدول في صياغة اتفاقياتها وإنما قد تختلف صياغة بعض البنود من اتفاقية لأخرى، وذلك وفقا لاعتبارات عديدة منها التشريع الضريبي الداخلي للدول المتعاقدة وحجم العلاقات الاقتصادية بينها ولكن هناك أسس وأحكام عامة تشترك فيها غالبية الاتفاقيات.

ثالثا– منطقة التجارة الحرة: تعتبر منطقة التجارة الحرة من ضمن الأجهزة والآليات التي تعمل على إعفاء منتجات دول هذه المنطقة من الضرائب والرسوم الجمركية، وتختص منطقة التجارة الحرة بمعالجة الضرائب والرسوم الجمركية فقط بالنسبة للتجارة البينية للدول الأعضاء، وترك الحرية لكل دولة في فرض الضرائب والرسوم الجمركية المناسبة لها بالنسبة للدول غير الأعضاء وتنطوي منطقة التجارة الحرة على تحرير التجارة البينية بين الدول الأعضاء، ولذلك تقتصر هذه المرحلة على السلع فقط وتصل الرسوم الجمركية في هذه المرحلة إلى الصفر .

رابعا– الاتحاد الجمركي: يمثل خطوة متقدمة عن منطقة التجارة الحرة، ويختص الاتحاد الجمركي بإعفاء منتجات الدول الأعضاء من الضرائب والرسوم الأخرى، ووضع تعريفة جمركية موحدة بالنسبة للدول غير الأعضاء وهذا ما يعرف بالجدار الجمركي، في مثل هذا الأمر تكمن البؤرة التطورية الأولى للعملية التكاملية حيث يؤدي التعامل الجماعي للمنطقة ككل مع الدول الأخرى إلى ظهور تحولات تخصيصية في اقتصاد كل عضو وفي ترابط الأعضاء سوية، وانفصالهم شيئا فشيئا عن الدول الأخرى.

خامسا– السوق المشتركة: تختلف السوق المشتركة عن منطقة التجارة الحرة والاتحاد الجمركي بأنها تتم بتنسيق مختلف أنواع الضرائب، وقد يكون التنسيق جزئيا أو كليا في السوق، ويتفق الأعضاء عادة على حرية انتقال عوامل الإنتاج.

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

السوق المشتركة = منطقة التجارة الحرة + الاتحاد الجمركي + تنسيق وتوحيد السياسات

و على هذا الأساس يصبح لدينا:

منطقة التجارة الحرة = تنسيق الضرائب والرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء.

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

السوق المشتركة = تنسيق الضرائب والرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء + تنسيق الضرائب والرسوم الجمركية بين الدول الأعضاء وغير الأعضاء + تنسيق مختلف أنواع الضرائب والرسوم الأخرى.

سادسا– الإدارات والأجهزة الضريبية: يقتضي التنسيق الضريبي بين الدول تعاونا وثيقا بين الأجهزة الضريبية، ويأخذ هذا التعاون أشكالا مختلفة أهمها تبادل المعلومات والخبرات، وتقريب التشريعات والمصطلحات وطريقة المعاملات.

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

4* آثار التنسيق الضريبي

للتنسيق الضريبي آثار إيجابية وأخرى سلبية كالتالي:

أولا: الآثار الايجابية للتنسيق الضريبي:

1– يؤدي التنسيق الضريبي إلى الحد من ظاهرة الإزدواج الضريبي ومحاربة التهرب والغش الضريبي.

2– يؤدي التنسيق الضريبي لمحاربة وتفادي المنافسة الضريبية، إذ تلجأ الحكومات عادة إلى التنسيق كبديل أو لمواجهة المنافسة الضريبية التي تكون ضارة بالدول المعنية بها.

3– تقليص حجم التشوهات الاقتصادية لكون الاختلاف في أهم القواعد الضريبية المنفردة للدول تعمل على تشويه الاقتصاد العالمي لأنها توجه قرارات المنتجين والمستهلكين بحيث لا تكون الضريبة إجبارية...

4– تقليص الآثار الخارجية السلبية، إذ قد يؤدي تنافس مجموعة من الدول على تحسين ظروفها الاقتصادية إلى زيادة الحدة في اختلاف معدلات الضرائب لديها والسعي المزايد نحو تخفيضها إلى أدنى المستويات، ولهذا تعمد الدول إلى تنسيق الضرائب بينها للحد من هذا التباين في معدلات الضرائب.

5- تقليص التكاليف الإدارية للضريبة وهذا لعدم الحاجة إلى البحث عن معاملات ضريبية مختلفة في كل دولة لاختلاف القوانين في حالة عدم وجود التنسيق الضريبي.

ثانيا: الآثار السلبية للتنسيق الضريبي:

يؤدي التنسيق الضريبي إلى إحداث مجموعة من الآثار السلبية لعل أهمها:

1- تراجع الحصيلة الضريبية لدى بعض الدول نتيجة تغيير المعدلات الضريبية بالزيادة لدى البعض وبالانخفاض لدى البعض الآخر، كما يشمل هذا التغيير قواعد الوعاء الضريبي خاصة فيما يتعلق بالأعباء القابلة للحسم من الوعاء.

2- تشويه بيئة الاقتصاد المحلي اذ بعض الدول تركز على الضرائب المباشرة وأخرى على الضرائب غير المباشرة مما يؤثر على عملية تمويل النفقات العمومية.