الأمم المتحدة

E/C.18/2006/5

المجلس الاقتصادي والاجتماعي

Distr.: General
17 October 2006
Arabic
Original: English

لجنة الخبراء المعنية بالتعاون الدولي
في المسائل الضريبية
الدورة الثانية

جنيف، ٣٠ تشرين الأول/أكتوبر - ٣ تشرين الثاني/نوفمبر ٢٠٠٦

المعاملة الضريبية للمشاريع الممولة من المانحين*

موجز

كثيرا ما تتمتع المشاريع التي تدخل فيها مساعدة إنمائية أو إنسانية أو غيرها مقدمة من حكومات أو منظمات دولية عامة بإعفاءات ضريبية. وقد تنطبق الإعفاءات على الواردات أو المشتريات من السلع والخدمات، وقد تشمل الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة على حد سواء (بما فيها الرسوم الجمركية). وحددت المناقشات فيما بين المانحين والمتلقين مشاكل معينة فيما يتصل بالممارسة الحالية. وأدت هذه المناقشات، بالاقتران مع معدلات الضرائب المخفضة والتحسينات في الحكم في العديد من البلدان المتلقية المحتملة، إلى أجراء استعراض للسياسة في بعض الحالات. وهذه المذكرة، التي يتمثل هدفها الرئيسي في حفز مناقشة هذه المسائل الهامة، تلخص المسائل ذات الصلة، وتقترح التدابير التي يمكن أن ينظر فيها المانحون والبلدان المتلقية للمساعدة. كما أنها تشير إلى أن هناك تحركا بازغا نحو التوسع في المجالات التي تخضع فيها أنشطة تقديم المساعدة إلى المشاريع للضرائب بموجب القواعد الضريبية المعتادة في البلد المتلقي، وتقترح أن يقوم فريق من المانحين والبلدان المتلقية للمساعدة، بالاقتران مع المنظمات الأعضاء في الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب، بإجراء مزيد من الدراسة لهذه المسائل، وربما بوضع مبادئ توجيهية لاتباع نهج أكثر تنسيقا يكون للبلدان حرية اعتماده. ومن المهم بصفة خاصة، بالنظر إلى أهمية هذه المسائل للميزانية التي يخصصها المانحون للمعونة، إشراك المانحين عن كثب في أي أعمال في هذا المجال.

* أعد هذه الورقة الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب (المنسق، السيد فيكتور ثورونيي). ووجهات النظر والآراء الواردة فيها هي لكاتبها ولا تعكس بالضرورة وجهات نظر وآراء الأمم المتحدة.

071206 061206 06-57711 (A)

المحتويات

		الفقرات	الصفحة
أولا –	مقدمة	١-٤	٣
ثانيا –	الممارسة الحالية	٥-١٠	٤
ثالثا –	لماذا قد لا يود المانحون تمويل الضرائب؟	١١-١٦	٧
رابعا –	الأسباب التي تدعو إلى التغيير	١٧-٣٥	١٠
خامسا –	الخيارات	٣٦-٤٤	١٧
سادسا –	الاستنتاجات	٤٥-٥٥	٢١

أولا – مقدمة

١ – تناقش هذه المذكرة المعاملة الضريبية للمشاريع الممولة من المساعدة الدولية. وهي من إعداد موظفي أعضاء الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب[١]، واستفادت من المناقشات التي أجريت في الدورة الأولى للجنة الخبراء التابعة للأمم المتحدة المعقودة في كانون الأول/ديسمبر ٢٠٠٥، وكذلك من مدخل مقدم من الجهات المعنية، يسّره طوال العام الحالي الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب. إلا أن الآراء المعرب عنها في هذه المذكرة هي تماما آراء الموظفين الذين قاموا بإعدادها، وينبغي ألا ينظر إليها على أنها تمثل آراء أي من المنظمات الأعضاء في الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب أو آراء البلدان الأعضاء.

٢ – والمساعدة الدولية للمشاريع قد تقدمها الحكومات، أو الوكالات الخاضعة للحكومات، أو المنظمات الدولية، أو المنظمات غير الحكومية، أو الشركات، أو الأفراد. وقد تستهدف المساعدة تيسير التنمية أو الإصلاح، أو قد تستجيب للكوارث الطبيعية أو غيرها من الأزمات الإنسانية، أو قد تأخذ شكل عمليات لحفظ السلام، أو قد تخدم أغراضا أخرى. وقد تأخذ شكل المنح، أو قد تقدم عينا، أو قد تمول عن طريق قروض تساهلية. والإعفاءات الضريبية[٢] على مختلف المعاملات الداخلة في إطار المشاريع الممولة من المساعدة الدولية تطبق في العديد من البلدان، ويكون ذلك في أحيان كثيرة بناء على إصرار المانحين.

٣ – وتنظر هذه المذكرة في المعاملة الضريبية للمساعدة التي تقدمها الحكومات والمنظمات الدولية أو تقدم باسمها، وتركز على أثر الإعفاءات الضريبية والحكمة من ورائها. والعديد من الحجج المطروحة هنا تنطبق أيضا على المساعدة الخيرية الخاصة، كما يشير تجنب التشوهات وإساءة الاستعمال وزيادة التكاليف الإدارية إلى المعاملة المتماثلة للمساعدة العامة والمساعدة الخاصة (كي يتسنى على سبيل المثال كفالة المعاملة المتسقة للتفاعلات بين الاثنتين، كما يحدث عندما يستخدم المانحون المنظمات غير الحكومية كوكالات تنفيذية). غير أن المساعدة

---

(١) الحوار الدولي المتعلق بالضرائب مبادرة تقدم بها مصرف التنمية الدولي، وصندوق النقد الدولي، ومنظمة التعاون والتنمية في الميدان الاقتصادي، والبنك الدولي، والأمم المتحدة لتشجيع وتيسير مناقشة المسائل الضريبية فيما بين المسؤولين الوطنيين عن الضرائب والمنظمات الدولية. انظر www.itdweb.org.

(٢) في هذه المذكرة يقصد بمصطلح ''الضريبة'' والمصطلحات ذات الصلة الضرائب المحلية والرسوم الجمركية على حد سواء.

الخاصة تطرح أيضا مجموعة متميزة من المسائل، ومن ثم فإنه لا يجري تناولها هنا[٣]. وبالمثل، لا تنظر المذكرة بأي قدر من التفصيل في المسائل الناشئة عن الإعفاءات الضريبية الممنوحة للدبلوماسيين، والسفارات، والمسؤولين الحكوميين، والحكومات، والمنظمات الدولية عامة[٤].

٤ - ويلخص الجزء التالي من المذكرة الممارسة المتبعة حاليا في فرض الضرائب على المساعدة الأجنبية المقدمة للمشاريع. ثم يتساءل الجزء ثالثا عن السبب الذي قد يدعو المانحين إلى التماس الإعفاء الجمركي في البلدان المتلقية للمشاريع التي يمولونها. ويذكر الجزء رابعا أن الوقت قد حان الآن لإعادة النظر في افتراض أن هذه المشاريع ينبغي أن تكون معفاة من الضرائب، ويورد الجزء خامسا بعض الخيارات للتغيير. ويعرض الجزء سادسا الاستنتاجات.

ثانيا - الممارسة الحالية

٥ - تتسم المبالغ الداخلة في المعاملة الضريبية للمعونة بأنها مبالغ ضخمة. ففي النيجر، مثلا، بلغت النفقات الضريبية فيما يتعلق بالقسائم - وهي أحد السبل التي تنفذ بها الإعفاءات (انظر الفقرة ٢١ أدناه) - في عام ٢٠٠٢ حوالي ١٨ في المائة من تمويل المشاريع، و ١٠ في المائة من كل عائدات الضرائب. وفي تنزانيا، بلغت الإعفاءات الجمركية للمانحين حوالي ٧ في المائة من القيمة الإجمالية للواردات في عام ٢٠٠٥. ومع أي زيادة في المعونة، ستشهد الأهمية الكمية لهذه المسألة زيادة أكبر.

٦ - وتتخذ الإعفاءات الضريبية المتصلة بالمعونة الدولية أشكالا شتى. فالواردات من السلع قد تكون معفاة من الرسوم الجمركية، وضريبة القيمة المضافة (أو أي ضريبة مبيعات عامة أخرى)، ورسوم الإنتاج، وغير ذلك من الضرائب غير المباشرة. وقد تكون السلع أو الخدمات المشتراة على الصعيد المحلي معفاة من ضريبة القيمة المضافة أو ضريبة المبيعات. وقد تشمل الإعفاءات الضريبية على الدخل الأشخاص العاملين بموجب عقود (مثل الموظفين والمؤسسات). وقد تكون هناك إعفاءات من ضرائب أخرى أيضا.

---

(٣) مثل تعريف الأعمال الخيرية التي تنطبق عليها الشروط، والتمييز بين النشاط الخيري والنشاط التجاري، ونطاق الإعفاءات الضريبية الممنوحة بموجب القانون المحلي.

(٤) الخط الفاصل بين هاتين النقطتين لا يكون واضحا دائما. فقد تدير السفارات مشاريع خيرية على سبيل المثال، وبوجه أعم تقدم المساعدة أحيانا بطرق قد تجعلها مؤهلة للإعفاءات المتعلقة بالموظفين الحكوميين، والدبلوماسيين وغيرهم. بيد أنه بالنظر إلى أن هذه الإعفاءات تمنح بموجب مجموعة من المعاهدات مثل اتفاقيات فيينا والقانون الدولي العرفي التي يكون الدافع وراءها أسبابا سياسية تختلف عن تلك التي تطبق على عملية المعونة، فإنها لا ينظر فيها في هذه المذكرة.

٧ - ومؤخرا، غيّر بعض المانحين السياسة التي يتبعونها. فلقد كانت سياسة البنك الدولي من قبل هي أنه لن يستخدم قروضه في تمويل الضرائب[٥]. وبناء على ذلك، كان على البلدان المتلقية أن تختار بين أمرين. إما أن تمنح إعفاءات للسلع والخدمات المشتراة في إطار مشاريع يمولها البنك، أو أن توفر أموالا من الميزانية لدفع قيمة ذلك الجزء من تكاليف المشروع الذي يمثل الضرائب. وفي ١٣ نيسان/أبريل ٢٠٠٤، عدّل البنك سياسته للسماح بتمويل تكاليف الضرائب المعقولة غير التمييزية[٦]. واعتبارا من ذلك التاريخ فصاعدا، لم يعد يتعين إذن على البلدان المتلقية أن تواجه الاختيار المتمثل في منح إعفاءات للمشاريع الممولة من البنك حيثما يتقرر أن نظامها الضريبي معقول لأغراض هذه السياسة. ويتخذ البنك الدولي قراره فيما يتعلق بالضرائب التي تعامل على أنها تكاليف يمكن تمويلها عن طريق قروض على أساس كل بلد على حدة، كجزء من استراتيجية البنك العامة للمساعدة المقدمة إلى البلدان. وتدل التجربة فيما يتصل بتطبيق هذه السياسة حتى الآن على أن الضرائب لا تعتبر أنها غير معقولة ومن ثم تكون غير مؤهلة للحصول على التمويل من البنك إلا في عدد محدود جدا من الحالات. والنتيجة الصافية هي أن كل الضرائب تقريبا أصبحت تعتبر عمليا مؤهلة للحصول على التمويل (غير أنه بطبيعة الحال لو أن بلدا فرض ضرائب عالية على نحو غير معقول فإن البنك قد يعتبر هذه الضرائب غير مؤهلة). ومؤخرا، اعتمد مصرف التنمية للبلدان الأمريكية ومصرف التنمية الآسيوي سياستين مماثلتين[٧] وبالمثل، أدرجت وكالة التنمية الفرنسية في السنوات الأخيرة لتمويل الضرائب في اتفاقات معينة للمعونة.

٨ - ويتسم واقع الوسائل التي تمنح بها الإعفاءات بأنه معقد، ويتكون من مجموعة متنوعة من الصكوك القانونية والممارسات الإدارية التي تطبق على عدد كبير من المعاملات المختلفة في إطار القواعد الضريبية العامة في كل بلد. فالإعفاءات قد تمنح بموجب القواعد الضريبية المحلية العامة، وبموجب القواعد العامة لمعاهدات الازدواج الضريبي، وبموجب إعفاءات معينة في القانون المحلي موجهة للمساعدة الدولية، أو بموجب اتفاق ثنائي.

---

(٥) الشروط العامة المطبقة على اتفاقات القروض والضمانات، المادة ٥-٨: ”لا تسحب أي عائدات للقروض على حساب مدفوعات لأي ضرائب يفرضها المقترض أو تفرض في أرضه... على السلع أو الخدمات، أو على استيراد هذه السلع والخدمات أو تصنيعها أو شرائها أو توريدها“. (كما كانت سارية قبل ١٣ نيسان/أبريل ٢٠٠٤).

(٦) انظر إجراء البنك رقم ٦ (نيسان/أبريل ٢٠٠٤): OP 6 (”يجوز أن يمول البنك التكاليف المعقولة للضرائب والرسوم المرتبطة بنفقات المشروع“).

(٧) فيما يتعلق بمصرف التنمية الآسيوي، انظر http://www.adb.org/Documents/Policies/Cost-Sharing-Eligibility-Expenditures/default.asp.

٩ - وتتضمن المعاملات والضرائب التي يمكن أن تنطبق عليها الإعفاءات ما يلي:

- السلع التي يستوردها شخص غير مقيم على أساس مؤقت (قد ينطبق هنا نظام الواردات المؤقتة) (إمكانية الإعفاء من الرسوم الجمركية، وضريبة القيمة المضافة، وضرائب غير مباشرة أخرى؛
- السلع التي يستوردها شخص غير مقيم، بدون إمكانية إعادة تصديرها (إمكانية الإعفاء من الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة)؛
- السلع التي يشتريها شخص مقيم، ويدفع ثمنها باستعمال الأموال المخصصة لمشروع (إمكانية الإعفاء من الرسوم الجمركية وضريبة القيمة المضافة)؛
- السلع أو الخدمات المشتراة من موّرد محلي، باستعمال الأموال المخصصة لمشروع (إمكانية الإعفاء من ضريبة القيمة المضافة)؛
- الشخص غير المقيم الذي يأتي إلى البلد لتوفير خدمات يدفع ثمنها باستخدام الأموال المخصصة لمشروع، ولا يبقى في البلد إلا لفترة محدودة (إمكانية الإعفاء من ضريبة الدخل الفردي والاشتراكات الاجتماعية، ربما بموجب حكم عام في القانون المحلي، أو بموجب أحكام معاهدة ما، أو بموجب اتفاق ثنائي)؛
- الموظف الحكومي التابع لبلد مانح الذي يأتي إلى البلد المتلقي لتوفير خدمات تتصل بالتفاوض بشأن مشروع وتنفيذه ويبقى في ذلك البلد لفترة زمنية معينة (إمكانية الإعفاء من ضريبة الدخل الفردي، ربما بموجب أحكام معاهدة ضريبية)؛
- المتعهد غير المقيم الذي لا توجد له منشأة في البلد والذي يوفر، بموجب عقد، خدمات تمول من الأموال المخصصة لمشروع (إمكانية الإعفاء من ضريبة الربح، ربما بموجب حكم عام في قانون محلي، أو بموجب أحكام معاهدة، أو بموجب اتفاق ثنائي)؛
- الشركة المقيمة (أو الشركة غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في البلد) التي تستأجر لتوفير خدمات تمول باستعمال الأموال المخصصة لمشروع (إمكانية الإعفاء من ضريبة الربح)؛
- الأشخاص المقيمون الذين يوظفون للعمل مع متعهد مقيم أو غير مقيم بأموال مخصصة لمشروع (إمكانية الإعفاء من ضريبة الدخل الفردي والاشتراكات الاجتماعية).

١٠ - والقائمة الواردة في الفقرة السابقة ليست قائمة جامعة. والقصد منها هو توضيح أن مسألة الإعفاءات الضريبية المحتملة تنشأ في سياقات مختلفة وتتطلب وضع خط فاصل عند نقطة معينة. فالقليل من البلدان، إن وجدت مثل هذه البلدان، مثلا يمنح إعفاء من ضرائب الدخل الذي يحققه المقيمون الدائمون المحليون الذين يعملون مع شركة توفر، بموجب عقد، خدمات تمول من أموال المعونة. وفي بعض الحالات، تنص القواعد الضريبية العامة على إعفاء معين بدون الحاجة إلى النص على إعفاء معين للمشاريع الممولة من المعونة. وعلى سبيل المثال، قد يكون الشخص غير المقيم الذي يستورد سلعا يتم إخراجها من البلد عقب استعمالها في أحد المشاريع مؤهلا للإعفاء بموجب أحكام نظام جمركي عام للواردات المؤقتة. والشخص غير المقيم الذي يوفر خدمات بدون أن يكون له منشأة دائمة في البلد قد لا يخضع لضريبة الدخل بموجب القواعد العامة (وثمة بلدان عديدة تمتنع عن فرض ضريبة على الدخل في هذه الحالة، حتى حينما لا تكون هناك معاهدة سارية للازدواج الضريبي). وقد تنص أحكام معاهدة مطبقة بوجه عام لتفادي الازدواج الضريبي على منح إعفاء لشخص غير مقيم يوفر خدمات بدون أن ينشئ مؤسسة دائمة، وبدون الإشارة بصفة محددة إلى المشروع الذي يمول من المعونة.

ثالثا - لماذا قد لا يود المانحون تمويل الضرائب؟

١١ - قد يحسن بنا أن نبدأ تحليل هذه المسألة في إطار النتيجة التقليدية التي يشار إليها في نظرية المالية العامة والتي تذهب إلى أنه لو كان الشاغل الوحيد هو كفالة رفاهة متلق واحد للدعم لكان من الأفضل أن تقدم له هدايا نقدية لا عينية: لأن المتلقي للدعم، الذي يعرف أكثر من غيره أذواقه واحتياجاته، يمكن أن يستخدم الأموال بالشكل الذي يفضله بدلا من أن يستهلك السلع أو الخدمات التي اختار مقدم الدعم أن يوفرها له. وإذا طبقنا هذا المنطق على المعونة الدولية فإنه يقضي بأنه ينبغي للمانحين أن يقبلوا بدفع الضرائب على ما يقدمونه من دعم لأن هذا يماثل التحويل النقدي البسيط. إلا أن من الجلي أن هذا غالبا لا يكون هو الحال، وهكذا فإن النتيجة التقليدية تغفل على الأقل ما ينظر إليه بعض المانحين على أنه جوانب أساسية من عملية تقديم المعونة. ومن الأهمية بمكان فهم هذه الجوانب. لماذا كان المانحون يترددون تقليديا، وما زالوا يترددون في بعض الحالات حتى الآن، في قبول فرض البلد المتلقي لضرائب على ما يقدمونه من مساعدة دولية؟

١٢ - قد يكون السبب في ذلك - ولا شك أن هناك أسبابا أخرى[٨] - هو أن الإحساس بالارتياح الذي يشعر به المانحون نتيجة لسخائهم يتوقف لا على القيمة النقدية لهذا السخاء ولا على الرفاهة التي يحققها البلد المتلقي، وإنما على السلع والخدمات المحددة التي يقدمونها. (وهذا يماثل وجهة النظر التي تأخذ في الحسبان ''وهج العطاء الدافئ'' فيما يتصل بالمساهمات الخيرية). ولنفترض، مثلا، أن المانحين لا يهتمون إلا بعدد المدارس التي يمولونها. وإذا كان بناء مدرسة واحدة مثلا يكلف ١٠٠ ٠٠٠ دولار إذا افترضنا إعفاء المواد المستوردة من الضرائب أو ١٢٠ ٠٠٠ دولار إذا كان لا بد من دفع رسم الاستيراد، فإنه يمكن من ميزانية قدرها مليون دولار بناء ١٠ مدارس في حالة منح إعفاء ضريبي أو ٨ مدارس فقط إذا كان لا بد من دفع الضرائب. وقد تكون، على سبيل المثال، تعبئة الدعم السياسي لهذه المساعدة المحددة الهدف (بناء المدارس، وتحصين الأطفال، وما إلى ذلك) أيسر منها في حالة توفير الدعم غير المحدد الهدف للميزانية: وقد يشعر المانحون ببساطة أنهم لا يحصلون من توفير الدعم للميزانية على نفس التقدير الذي يحصلون عليه من تقديم المعونة للمشاريع[٩]. وبهذه الطريقة قد يفضل المانحون على نحو ملموس عدم دفع الضرائب حتى وإن بقي مجموع التكلفة التي يتحملونها كما هو دون تغير. (بيد أن هناك جانبا سلبيا في ذلك: فلو تبين أن المساعدة المحددة الهدف تبديدية أو غير ناجحة سيؤدي وضوحها للناظرين إلى جعلها أكثر عرضة للانتقاد السياسي).

١٣ - إلا أنه حتى هذا ليس تفسيرا يبعث على الارتياح التام. ولنفترض أن المانح لا يهتم بمجموع عدد المدارس التي يمولها في حد ذاته، وإنما يهتم بمجموع عدد المدارس في البلد المتلقي. وينبغي للمانح في هذه الحالة ألا يهتم إلى حد ما بما إذا كانت الضرائب ستدفع أم لا، لأن إمكانية استبدال الأموال بما يماثلها يعني أن المتلقي يمكنه ببساطة أن يقابل آثار ذلك بتعديل استخدامه لموارده الخاصة به. ودعونا نواصل المثال الوارد في الفقرة السابقة مثلا، ولنفترض أن المتلقي يود إقامة ١١ مدرسة. فإذا كانت المساعدة معفاة من الضرائب، سيخصص المتلقي بناء على ذلك ١٠٠ ٠٠٠ دولار من موارده الخاصة به لبناء مدرسة أخرى يضيفها إلى تلك التي مولها المانح. وإذا فرضت الضرائب، من ناحية أخرى، سيتعين على المتلقي أن يبني مدرستين إضافيتين لمقابلة التخفيض في الأموال الأجنبية المقدمة. ولكن

(٨) قد يكون السبب أيضا، مثلا، في تفضيل تقديم المساعدة للمشاريع على توفير الدعم للميزانية راجعا جزئيا إلى زيادة سهولة الربط الضمني أو العلني بأغراض معينة، و/أو إلى احتمال فرض البلد المانح لضرائب على الدخل ذي الصلة الذي يحققه مواطنوه.

(٩) ينبغي، بطبيعة الحال، أن تدرج الضرائب التي تدفع فيما يتصل بتقديم المساعدة إلى المشاريع في المساعدة الإنمائية الرسمية التي يجري قياسها، مما يسهم في بلوغ أهداف المانحين في هذا المجال.

إيرادات الضرائب الإضافية البالغة ٠٠٠ ٢٠٠ دولار التي سيحصل عليها (٠٠٠ ٢٥ دولار عن كل من المدارس الثماني التي يمولها المانح) ستوفر له موارد إضافية كافية بالضبط لأن يفعل ذلك على وجه التحديد (وإن كان قد يختار ألا ينفق كل الأموال التي يتلقاها في هذا الغرض). وبناء على ذلك، تكون النتيجة الحقيقية هي نفس النتيجة سواء فرضت الضرائب أو لم تفرض. وفي حين أن الدليل التجريبي على مدى إمكانية استبدال المعونة بما يماثلها دليل مختلط[١٠]، فإن ما يعنيه ذلك هو أنه عندما يكون المانح لا يهتم بوهج العطاء الدافئ وإنما يهتم. بالسلع والخدمات الحقيقية التي يتمتع بها المتلقي، قد لا يؤدي الإصرار على الإعفاء من الضرائب في نهاية المطاف إلى خدمة أي غرض حقيقي يذكر.

١٤ - وبطبيعة الحال، قد يعارض المانحون بنشاط في بعض الحالات تقديم أي معونة إلى الحكومة يمكن أن تستخدم مباشرة لأغراض عامة في الميزانية. وعلى سبيل المثال، قد يستجيب المانحون لأزمة إنسانية ويقدمون الدعم مباشرة إلى اللاجئين، ولكنهم قد لا يرغبون في تقديم أي دعم للحكومة. وقد ينشأ عدم الاستعداد هذا لتقديم دعم عام للميزانية للبلد المتلقي عن أي عدد من الأسباب المتعلقة بالسياسة الأجنبية، أو قد يرجع، مثلا، إلى رأي للمانح مؤداه أن إطار إدارة الإنفاق العام لدى المتلقي يعاني من مثالب (مثل الفساد الواسع النطاق) إلى حد أن الدعم المباشر للميزانية يمكن أن يبدد أو يحول عن غرضه إلى حد كبير. وهذا النوع من الشواغل مهم جدا للكثير من المانحين الذين يرون أن من المهم، بالنظر إلى محدودية ميزانيتهم الإنمائية، أن تكون هذه الميزانية متاحة على نحو تام لتنفيذ المشاريع التي يختارونها، خاصة إذا كانت هذه المشاريع تنطوي على نقل كبير للمعارف الفنية التي يمكن أن يستخدمها البلد المتلقي في تعزيز المزيد من التنمية.

١٥ - وقد يشعر المانحون بالقلق أيضا لأنه إذا خفضت الأموال المتاحة للتنفيذ المباشر للمشاريع التي يمولونها بما يعادل تكاليف الضرائب، سيكون هناك قدر أقل من النتائج الملموسة المرتبطة مباشرة بميزانيتهم الإنمائية، وهذا قد يكون له أثر على مدى الدعم العام لأنشطتهم الإنمائية. ويمكن أن يكون هذا الأثر السلبي على الدعم العام أكثر أهمية إذا كان ينظر إلى الضرائب التي تتحملها ميزانيتهم الإنمائية على أنها تبدد أو تحول عن غرضها في البلد المتلقي، خاصة في الوقت الذي تبذل فيه الجهود لزيادة الاستخدام الفعال للمعونة الأجنبية في بلوغ أهداف إنمائية مثل الأهداف الإنمائية للألفية. وقد يترجم هذا الأثر السلبي على الرأي

(١٠) انظر شانتا ديفارا جان وفينايا سووب (١٩٩٨). ''أثار إمكانية استبدال المعونة الأجنبية على المساعدة الإنمائية''ورقة العمل رقم ٢٠٢٢ لبحوث السياسة العامة للبنك الدولي.

العام إلى تخفيض لميزانية المانح الإنمائية. وتسليما بهذا التوازن الدقيق بين الاعتبارات الداخلة في هذا الشأن، ينظر بعض المانحين إلى الأشكال الأخرى من المساعدة على أنها تكميلية.

١٦ - وثمة سبب نهائي للتردد في تمويل الضرائب هو الخوف من أن تكون السياسة الضريبية للمتلقي و/أو تنفيذها غير معقولة بشكل أو آخر. وقد يتعلق هذا الخوف بما يلي: '١' معدلات الضرائب المفروضة؛ أو '٢' أو ما ينظر إليه على أنه تأكيد نشط لا مبرر له للولاية الضريبية؛ أو '٣' فرض الضرائب الذي تميز بالفعل ضد المشاريع الممولة من المعونة أو ضد بلد معين. وقد يزداد هذا الخوف في الحالات التي لا توجد فيها معاهدة لتجنب الازدواج الضريبي بين البلد المانح والبلد المتلقي. وقد ينظر إلى فرض الرسوم الجمركية على أنه غير معقول، لأن الجمارك تستهدف توفير الحماية للصناعة المحلية، وقد يكون هذا السبب السياسي غائبا في حالة المعونة. وقد ينظر إلى فرض ضرائب مباشرة مثل ضريبة القيمة المضافة على أنه غير معقول، لأن عبء الضريبة قد يقع إما على متلقي المعونة أو على المانح، وقد لا ينظر إلى أي منهما على أنه الجهة المناسبة لفرض الضرائب عليها.

رابعا - الأسباب التي تدعو إلى التغيير

١٧ - بوجه عام، تكون الأسباب التي تدعو بعض المانحين إلى استعراض سياساتهم للإعفاءات الضريبية ذات شقين:

'١' ثمة اعتراف بأن الإعفاء الضريبي يؤدي إلى عدد من المشاكل: فهو يزيد من تكاليف المعاملات المتعلقة بالمساعدة الدولية، وييسر التدليس الضريبي، ويؤدي إلى تشوهات اقتصادية. كما أن تنفيذ الاتفاقات الثنائية التي تنص على إعفاءات ضريبية يميل إلى تعقيد إدارة الضرائب وينطوي على عدم يقين فيما يتصل بالمشاريع أو السلع أو الخدمات التي يشملها الإعفاء، أو كيف ينبغي منح الإعفاء (إعفاء مباشر أو آليات للسداد).

'٢' ثانيا، أدت التطورات الحاصلة في عدد من البلدان المتلقية إلى إضعاف بعض الأسباب الداعية إلى الإصرار على الإعفاء الضريبي. وفي حالة عدم وجود أسباب قاهرة للإصرار على الإعفاء الضريبي، ثمة تسليم بأن القواعد العامة لفرض الضرائب ينبغي أن تنطبق على المشاريع الممولة من المعونة[١١].

(١١) انظر عامة غيرار شامباس "المشاريع الممولة من الخارج في البلدان النامية والإعفاءات من ضريبة القيمة المضافة" (عرض قدم في آذار/مارس ٢٠٠٥، متاح الآن على www.itdweb.org) ؛ سياسة العمليات

١٨ - وتجدر الإشارة إلى فرق هام بين هاتين المجموعتين من الأسباب. ولعلاج المجموعة الأولى، وهي المجموعة العملية من الأسباب، يكفي إزالة الإعفاء: وليس من المهم في هذه الناحية أن يكون البلد المانح أو البلد المتلقي هو المسؤول عن دفع الضريبة. أما المجموعة الثانية من الأسباب فإنها، على النقيض من الأولى، تعني على وجه الدقة بمسألة ما إذا كان من المناسب أن يدفع المانح الضريبة[١٢] (مع مراعاة بطبيعة الحال، أنه من المحتمل كتقدير أولي[١٣] على الأقل أن يظل مظروف الميزانية العامة للمانحين كما هو بدون تغيير: فدفع الضريبة سيستبعد مبلغا مماثلا من التمويل المباشر للمشاريع). ويتضمن الجزءان الفرعيان التاليان تفاصيل عن هذين الاعتبارين.

ألف - الصعوبات الناشئة عن الإعفاء

١٩ - يمكن أن تؤدي الإعفاءات الضريبية، وفقا لهيكلها، إلى تكاليف كبيرة فيما يتعلق بالمعاملات. ولأنها تنطوي على خروج على القواعد المطبقة عموما، يتعين على المتعهدين التماس إعفاءات معينة. ولأن سياسات التماس الإعفاءات قد تختلف من مانح إلى آخر، يتعين على المسؤولين في البلدان المتلقية التعرف على مختلف المتطلبات، الشيء الذي يمكن أن يكون مربكا ومعقدا، خاصة إذا كانت إدارة الضرائب ضعيفة. وبالنظر إلى أن هذه السياسات تكون مفروضة على إطار قانوني موجود من قبل، فقد تبرز مسائل قانونية جديدة (مثلا، هل يشكل رسم معين ''ضريبة'' مؤهلة للإعفاء، أو إنه، بدلا من ذلك، جعل أو رسم استعمال غير مؤهل للإعفاء). وفي حالة ضريبة القيمة المضافة، تميل الإعفاءات إلى النجاح، لأنها تتطلب التخصيص المعقد لائتمانات للمدخلات (ولن يكون هذا مطلوبا إذا أخذ الإعفاء شكل تقدير صفري، ولكن ستتمثل المشكلة في هذه الحالة في إيجاد مطالبات بسداد ضريبة القيمة المضافة من جانب الموردين، مما يشكل ضغطا على إدارات الضرائب الضعيفة). وستترتب على ذلك أيضا تكاليف ضخمة من حيث النفقات العامة الإدارية (تتعلق بالجوانب القانونية، والرصد، والميزانية) من جانب المانح (قد تحظر قواعد ميزانية

والخدمات القطرية، البنك الدولي ''أهلية النفقات في الإقراض من البنك الدولي: إطار سياسي جديد'' (٢٦ آذار/مارس ٢٠٠٤، متاح على http://www.worldbank.org/operations/eligibility).

(١٢) يتمثل مبدأ أساسي للمالية العامة في أن الأثر الاقتصادي الحقيقي للضريبة لا يعتمد على أي من جانبي المعاملة يكون مسؤولا رسميا عن دفعها. غير أن هذا لا ينطبق في هذا الصدد لأن أحد طرفي المعاملة — المتلقي — سيحصل على العائد المتحصل.

(١٣) يتوقف مدى استجابة نطاق وطبيعة المعونة المقدمة للتغيرات في معاملتها الضريبية على العمليات السياسية و (كما هو وارد أدناه) الأفضليات التي تولد الدعم للمساعدة في البلدان المانحة — ولا يعرف شيء يذكر عنها (ولا سيما الأفضليات).

المانح تمويل الضرائب، وهذا سيتطلب التحقق من النفقات الواجبة السداد لمعرفة ما إذا كانت تتضمن الضرائب؛ ويلزم هنا صياغة اتفاقات واستعراض العقود). وحيثما تنشأ مشاكل، يتعين تخصيص موارد بشرية لعلاجها. أي أن متطلب استخدام نظام خاص، بالمقارنة بنظام الضرائب المطبق بوجه عام، يجعل إدارة العقود المعنية أكثر تكلفة.

٢٠ - وبالنظر إلى ضعف إدارات الضرائب والجمارك في معظم البلدان المتلقية للمعونة، يكون التدليس دائما شاغلا حيثما تكون الإعفاءات الضريبية متاحة. وحيثما تمنح الإعفاءات الضريبية أو الجمركية، تكون هناك إمكانية ضخمة لإساءة استعمال هذه الإعفاءات. ومن المحتمل أن تكون الإساءة أشد خطورة في حالة الضرائب غير المباشرة. وتكون المسألة في حالة الضرائب غير المباشرة هي ما إذا كان متعهد معين يدفع ضريبة على دخله من مشروع ما. وتكون قيمة الضريبة في هذه الحالة محدودة نسبيا. إلا أنه يمكن في حالة الضرائب غير المباشرة، أن تجد السلع التي دخلت إلى البلد معفاة من الضرائب طريقها إلى التجارة الداخلية. وإذا كان هناك تدليس في الجمارك، قد يسمح لسلع من مختلف الأنواع بالدخول بدون دفع ضريبة القيمة المضافة أو الرسوم الجمركية، حتى وإن كانت هذه السلع ينبغي أن تكون غير مؤهلة في واقع الحال للإعفاء. وقد يكون حجم السلع الداخلة في ذلك أكبر بعدة مرات من حجم المساعدة الفعلية. ووفقا للطريقة التي يقدم بها الإعفاء، قد ينشأ التدليس أيضا من إعفاء المشتريات المحلية من ضريبة القيمة المضافة. وإذا كان يسمح للمتعهد بالحصول على بعض المشتريات بدون دفع ضريبة القيمة المضافة لدى تقديم بطاقة إعفاء، يكون من المحتمل إساءة استعمال هذا الإعفاء. (وليس من المحتمل أن تنطوي الإعفاءات من ضريبة الدخل على مشكلة تدليس كبيرة، لأن مبلغ الإعفاء سيكون قاصرا على قيمة ضريبة الدخل المسؤول عنها الأشخاص المعنيون). وبالنظر إلى أهمية حجم المعونة الخارجية، يمكن أن يكون لهذا التدليس الضريبي المحتمل أثر مناوئ هام على النظام الضريبي المحلي.

١٢ - ويفرض الإعفاء الضريبي تكاليف على إدارات الضرائب في البلدان المتلقية فيما يتصل بتتبع مختلف الإعفاءات وإدارتها. ويزيد من هذه الصعوبة تنوع ممارسات وتوقعات المانحين المتعددين الذين قد يتعين على البلدان المتلقية التعامل معهم. ويمكن أن يختلف العبء الإداري وخطر التدليس وفقا للطريقة التي تنظم بها الإعفاءات. وعلى سبيل المثال:

'١' في حالة ضريبة القيمة المضافة المفروضة على اللوازم المحلية، يمكن إعفاء هذه اللوازم، أو يمكن بدلا من ذلك رد قيمة تلك الضريبة عند تقدم المشتري بطلب لذلك. وتكفل الآلية الأخيرة مراقبة أفضل على استعمال الإعفاء.

'٢' بدلا من منح إعفاء ما، قد تقدم الحكومة المتلقية إلى المتعهدين العاملين في إطار مشاريع ممولة من المعونة قسائم بقيمة الضرائب غير المباشرة المقدرة[١٤]. ويمكن بعد ذلك أن يستخدم المتعهدون هذه القسائم لدفع الضرائب. وتتمثل ميزة نظام القسائم في أنه يسمح بالتحديد الشفاف والمباشر للتكلفة المتعلقة بالميزانية على الحكومة المتلقية. ومن ناحية أخرى، تنطوي إدارة نظام القسائم (أو نظم الإعفاء) على تكاليف إدارية، كما أن هناك خطرا يتمثل في أن يتم تزوير القسائم. وتشير التجربة أيضا إلى أهمية وجود مراقبة مركزية قوية في حالة الإذن لوكالات متعددة بإصدار القسائم: وهناك حالات أدى فيها الارتفاع غير المتوقع في عدد القسائم الصادرة إلى مشاكل هامة في السيولة.

'٣' قد تضطلع الحكومة بالمسؤولية المباشرة عن دفع الضرائب على المشاريع الممولة من الخارج. إلا أن القيود النقدية قد تحول في الواقع العملي دون الوفاء بهذه الالتزامات في حينها، مما يعطل المشاريع ويضيف إلى مهام إدارة للضرائب تضطلع من قبل بجهد كبير.

٢٢ - وتخفيض تكاليف المعاملات التي توجدها هذه المخططات للبلدان المتلقية من بين العوامل التي تحفز بعض المانحين على استعراض سياساتهم. وتجدر الإشارة، مع ذلك، إلى أن من رأي بعض المانحين أن الصعوبات التي تواجهها البلدان المتلقية في تناول مسألة الإعفاءات المقدمة للمعونة ينبغي معالجتها عن طريق زيادة التعاون التقني في مجال إدارة الضرائب. وقد يرى هؤلاء المانحون أيضا أن تناول هذه الصعوبات قد يؤدي حتى إلى زيادة قدرة البلد المتلقي على إدارة المشاريع بفعالية أكبر.

٢٣ - وقد تتسبب الإعفاءات أيضا في حدوث تشوهات. وعلى سبيل المثال، إذا كانت السلع المستورد لاستعمالها في مشروع ما معفاة من الضرائب، في الوقت الذي لا يتوفر فيه إعفاء للمشتريات المحلية، سيؤدي هذا إلى حدوث تشوه لصالح الواردات. وقد يجد موردو اللوازم العاملون في القطاع الخاص والذين لا يتمتعون بإعفاءات ضريبة على مدخلاتهم أنفسهم في موقف متضرر يتنافسون فيه مع مشاريع تتمتع بمثل هذه الإعفاءات، وقد تؤدي الإعفاءات إلى تشويه تكوين مدخلات المشاريع، مع حدوث تحيز نحو استخدام رأس المال

(١٤) يستخدم نظام للقسائم في بلدان عديدة منها على سبيل المثال بنن، وبوركينا فاسو، وتوغو، والسنغال، والكاميرون، وكوت ديفوار، ومالي، والنيجر.

(المعفى من الضرائب) وغيره من المدخلات المادية وضد استعمال اليد العاملة (الخاضعة للضرائب).

٢٤ - ويمكن أن يثير الإعفاء مشاكل قانونية. ففي بعض البلدان، لا يوجد أساس قانوني سليم للإعفاءات، أي أنها يمكن أن تكون قائمة على أساس اتفاقات ليست لها قوة القانون. وحتى عندما تحدد الإعفاءات معاهدة أو قوانين مصدق عليها على النحو الواجب، كثيرا ما تكون هناك صعوبات في التفسير[١٥] ناشئة عن غموض الصياغة، خاصة عندما تكون الإعفاءات منصوصا عليها في قوانين منفصلة عن قوانين الضرائب وغير مدرجة فيها على النحو السليم. ويزيد من تفاقم هذه الصعوبات عدم التشاور مع وزارة المالية وسلطات الضرائب قبل منح الإعفاءات من الضرائب وعدم إشراكهما في صياغة الأحكام القانونية ذات الصلة.

٢٥ - وأخيرا وليس آخرا، يؤدي منح الإعفاءات لأي من المشتركين في السوق دائما إلى خطر إيجاد ضغوط للحصول على مزيد من الإعفاءات، إما بشكل مباشر كوسيلة لتخفيف التشوهات التنافسية التي نشأت نتيجة للإعفاء الأولي، أو بشكل غير مباشر عن طريق إيجاد سابقة يمكن أن يستند إليها آخرون. والواقع أن الكثير من المانحين يجاهرون بحث البلدان النامية على الحد من الإعفاءات في نظمها الضريبية الأوسع. وقد يرى البعض أن هذا لا يتناسب مع مواصلة الضغط للحصول على إعفاءات لأنفسهم.

٢٦ - وينبغي التسليم، مع ذلك، بأن إزالة الإعفاءات قد تخلق في حد ذاتها صعوبات محتملة. فإذا كان المانحون، مثلا، يهتمون بكمية السلع والخدمات الحقيقية التي يمولونها، فإن فرض ضرائب عليها قد يشوه في حد ذاته تخصيص مواردهم عبر بلدان تفرض معدلات ضريبية مختلفة - بل ويمكن أني يتصور المرء حدوث منافسة ضارة بالطرفين تنشأ مع تخفيض البلدان النامية لمعدلات الضرائب التي تفرضها من أجل اجتذاب المانحين. إلا أنه يبدو أن من غير المحتمل أن تكون هذه التشوهات هامة عند مستويات الضرائب ''المعقولة'' بالمعنى الذي ترد مناقشة له أدناه. ومع كون تدفقات المعونة عادة أكثر تقلبا من عائدات الضرائب المحلية، قد تتسبب إزالة الإعفاءات في زيادة صعوبات إدارة الميزانية. إلا أنه يبدو أن من المحتمل أن الآثار المفيدة لارتفاع متوسط المتحصلات ستقابل هذه الصعوبة وتزيد عليها، وهي صعوبة يكمن حلها الأعمق على أية حال في الحد من تقلب المعونة. وأخيرا، ينبغي ألا يغرب عن البال أن إزالة الإعفاءات ستتطلب في بعض الحالات إعادة التفاوض بشأن الاتفاقات الثنائية

(١٥) أصبحت هذه صعوبة هامة في تيمور - ليشتي على سبيل المثال، ويمكن أن تنشأ أيضا عند التمييز بين الأغراض الدبلوماسية وغيرها من الأغراض.

القائمة حاليا. ويتعين أن تؤخذ تكاليف إعادة التفاوض في الاعتبار في تقرير ما إذا كان من المعقول إزالة الإعفاءات في حالات معينة.

٢٧ - وبوجه عام، ليس هناك شك يذكر في أن التشوهات والصعوبات العملية التي تشكلها الإعفاءات للبلدان المتلقية تقوض، إلى حد ما، الهدف الإنمائي الذي يقصد بالمعونة ذاتها أن تخدمه. وستؤدي أي زيادة في المعونة إلى توسيع نطاق هذه الصعوبات.

باء - بيئة المعونة المتغيرة

٢٨ - جبت التطورات الحاصلة في الكثير من البلدان النامية والبلدان التي تمر بمرحلة انتقالية، إلى حد ما، الشواغل حول الضرائب ''غير المعقولة'' في البلدان المتلقية (الفقرة ١٦). وبوجه عام، انخفض مستوى معدلات الضرائب. ومعدلات ضريبة الدخل في كل البلدان النامية تقريبا أقل الآن بكثير عما كانت عليه منذ ٣٠ سنة مثلا. وبالمثل، خفضت التعريفات مع تحرير التجارة، مما قلل من عدد الحالات التي تطبق فيها معدلات عالية. وفيما يتعلق بالتمسك بالولاية الضريبية، خفضت بلدان نامية عديدة، من جانب واحد، الضرائب التي تفرضها بموجب هذه الولاية إلى ما هو مسموح به عادة بموجب معاهدات الازدواج الضريبي. وعلى سبيل المثال فإن غير المقيمين الذين يوفرون خدمات في الولاية الضريبية لبلد ما، لا تفرض عليهم ضرائب عادة إلا حيثما يكون لهم منشأة دائمة. وتوجد بالطبع حالات تتجاوز فيها الولاية الضريبية ما هو مسموح به عادة بموجب المعاهدات. غير أن البلدان النامية دخلت مؤخرا في عدد متزايد من معاهدات الازدواج الضريبي. وحيثما يتبقى هذا الشاغل، قد يكمن الحل لا في الإعفاء التام من الضرائب للأنشطة الممولة من معونة مقدمة من المانحين وإنما في إعفاء يتسم بأنه أكثر محدودية، على النحو الذي تطالب به معاهدات الازدواج الضريبي المعتادة. (مثل الإعفاء من ضريبة الدخل لغير المقيمين الذين ليست لديهم منشأة دائمة في البلد).

٢٩ - وما زالت الشواغل الشديدة بشأن إدارة الإنفاق العام (الفقرة ١٤ أعلاه) قائمة في الكثير من البلدان، وأن كانت بلدان أخرى أحرزت تقدما كبيرا في هذا الشأن. وهذا يعني أنه إذا كان الشاغل الرئيسي لمانح ما هو ضعف إدارة الإنفاق العام، فيمكن معالجة هذا الشاغل على أساس كل حالة على حدة، باستعراض الحالة في البلدان المعنية التي يقدم فيها المانح معونة. ويمكن أن يؤدي استعراض إطار إدارة الإنفاق العام إلى إقناع المانحين، فيما يتصل بمتلقين معينين، بأن هذا الشاغل تمت تلبيته. وقد يستفيد هذا الاستعراض من مبادرات إدارة الإنفاق العام الجارية حاليا في عدد من البلدان، بمشاركة من صندوق النقد الدولي، والبنك الدولي، ووكالات أخرى.

٣٠ - ويفترض الشاغل إزاء إدارة الإنفاق العام أن أي دعم مباشر للميزانية يمكن أن يتأثر بالفساد وسوء الإدارة. إلا أن من المهم أن يؤخذ في الحسبان أنه يمكن أيضا أن يكون هناك فساد، وسوء إدارة، وعدم كفاءة في تنفيذ المشاريع (على الرغم من أن المانحين قد يشعرون أنهم أقل عرضة للخطر في هذه النقطة الأخيرة، لأن لديهم سيطرة على تنفيذ المشاريع تفوق سيطرتهم على النظام العام لإدارة الإنفاق).

٣١ - ومن العسير، في نهاية المطاف، التوصل إلى مبرر مقنع لإصرار مانح ما، يقوم في آن واحد بتقديم دعم محدد الهدف ودعم عام للميزانية، على الإعفاء من الضرائب، لأنه يمكن تقديم نفس المزيج من الدعم بدون أي إعفاءات بتخفيض مستوى الدعم العام للميزانية[١٦]. وبوجه أعم، تعني إمكانية الاستبدال أنه قد يكون من الصعب التمييز حتى بين تقديم الدعم المحدد الهدف والدعم العام للميزانية. وبالنظر إلى أن الدعم المحدد الهدف قد يسمح للمتلقي بتخفيض نفقاته العامة في المجال الذي يحظى بدعم محدد الهدف، فقد يكون للدعم المحدد الهدف، على الأقل جزئيا، نفس الأثر المترتب على الدعم العام للميزانية.

٣٢ - وأصبح دعم الميزانية جزءا متزايد الأهمية من التدفقات الإجمالية للمعونة في السنوات الأخيرة، وارتفع من ١٠ في المائة من مجموع الالتزامات بالمعونة في عام ٢٠٠٠ إلى ٢٠ في المائة في عام ٢٠٠٥[١٧]. وهذا ينطوي على تخفيف عبء الدين، ويبين على نحو أوسع زيادة إدراك مسألة إمكانية الاستبدال، ويكشف عن فهم العيوب المحتملة التي يمكن أن تتسبب فيها المساعدة المقدمة على أساس المشاريع، نظرا للمعلومات الأفضل التي قد تتوفر لدى المتلقين عن احتياجاتهم[١٨]. ويشير هذا الاستعداد المتزايد لتقديم دعم للميزانية إلى عدم اتساق محتمل في الإصرار في الوقت نفسه على الإعفاء الضريبي.

٣٣ - إلا أنه عندما يكون المانح تحت قيود على الميزانية ويرغب في تحقيق أهداف سياسية معينة من وراء المساعدة، يمكن تلبية تلك الرغبة بسبل أخرى غير الإعفاء الضريبي. ولنفترض على سبيل المثال أن المانح مهتم بمكافحة الملاريا في البلد المتلقي. ويمكن أن يتفاوض المانح مع الحكومة المتلقية، وأن يصر على أن تقدم هذه الحكومة أموالا عامة موجهة نحو تحقيق أهداف

---

(١٦) لنفترض، مثلا، أن هناك مانحا يمول مشاريع بمبلغ قدره ١٠ ملايين دولار، ويقدم أيضا دعما عاما للميزانية قدره ٥ ملايين دولار. ولنفترض أن إزالة الإعفاءات الجمركية تزيد تكلفة المشاريع إلى ١٢ مليون دولار. وإذا خفض الدعم العام للميزانية في هذه الحالة إلى ٣ ملايين دولار، سيكون الأثر هو نفس الأثر بالإعفاءات الضريبية أو بدونها.

(١٧) انظر سانجيف غوبتا، وكاثرين باتيو، وسلمتيا واخ (٢٠٠٦)، ''هل تقدم البلدان المانحة معونة أكبر أم أقل؟'' ورقة العمل WP/06/06 لصندوق النقد الدولي التي ستصدر في ''استعراض الاقتصادات النامية''.

(١٨) دفع هذا الاعتبار العام ذاته على ظهور اتجاه نحو المعونة غير المربوطة.

القضاء على الملاريا (ولكن ليس بالضرورة كجزء من نفس المشروع). ويمكن أن يلبي هذا النهج المرن شواغل المانح بدون الحاجة إلى استخدام الإعفاء الضريبي كأداة سياسية.

٣٤ - وفي بعض الحالات، وعلى الرغم من هذه التطورات والاعتبارات المختلفة، يظل الإصرار على الإعفاء الضريبي له ما يبرره. وهكذا فإنه لو كان المانح غير مستعد لتوفير الدعم العام للميزانية (الفقرة ١٤) ستكون هذه هي نهاية الموضوع إلى أن تتغير الأحوال المؤدية إلى عدم الاستعداد هذا. وفي ظل هذه الظروف — المانح في المثال الوارد أعلاه الذي لا يهتم إلا بالوهج الدافئ الذي يحصل عليه من عدد المدارس الممولة — قد يؤدي فرض ضريبة على المعونة في واقع الحال إلى نتيجة عكسية، بمعنى أنه سيزيد من سوء النتيجة لكل من المتلقي والمانح[١٩].

٣٥ - ومن الواضح أنه من غير المحتمل أن يكون هناك رد سليم واحد — ينطبق على كل المانحين، وكل المتلقين، وكل المشاريع — على ما إذا كان ينبغي للمانحين أن يصروا على الإعفاء. وقد يحدث، مثلا، أن يعلق المانحون قيمة إيجابية معينة على السلع والخدمات الحقيقية التي يوفرونها وعلى ما تحصل عليه الحكومة المتلقية من عائدات (كما أن مفاهيمهما لما يشكل المستوى ''المعقول'' للضرائب قد تبين الثقل الذي يعلقانه على الاثنين). وهكذا فإن من الأهمية الحاسمة أن يرتاح المانحون إلى الطريقة التي يستخدم بها الدعم الذي يقدمونه. وفي الوقت ذاته، من الواضح أن هناك مزايا كبيرة لكل الأطراف في اعتماد نهج مشترك عام. وكما هو حاصل في مجالات أخرى لممارسات المعونة، سيلزم أيضا فيما يتصل بالضرائب بذل جهد متضافر لكفالة قدر من التنسيق، إذا أريد تحقيق تبسيط حقيقي.

خامسا — الخيارات

٣٦ - كما ذكر من قبل، تكون المجموعتان العريضتان من الاعتبارات الواردة في الجزء السابق متميزتين من الناحية المفاهيمية. ويمكن حل الصعوبات التنفيذية الناجمة عن الإعفاء من حيث المبدأ بتدابير - مثل وضع نظام للقسائم، يتم عن طريقه تحصيل الضرائب مع تحميل تكلفة ذلك على الحكومة المتلقية (التي ستحقق بذلك مكسبا صافيا صفريا من العائدات، بالإضافة إلى أي مكسب يتحقق من وراء تخفيض معدل إساءة الاستعمال). أما

(١٩) لنفترض، على سبيل المثال البسيط، أن الفائدة التي تعود على المانح من العطاء لا تتوقف إلا على عدد السلع الحقيقية (المدارس مثلا) التي يتم الحصول عليها، في حين أن المتلقي لا يكون لديه فارق بين المدارس أو المكافئ المالي. وفي هذه الحالة سيترك فرض الضرائب على توفير المدارس كلا الطرفين في موقف أسوأ لو كانت مرونة السعر لدى المانح في الطلب على المدارس تزيد على الوحدة بين الطرفين: لأن عدد المدارس والقيمة النقدية للمعونة المقدمة سينخفضان.

عن قيام المانح بدفع الضرائب، من ناحية أخرى، فهذا يتوقف على مجموعة من الاعتبارات السياسية والاقتصادية. غير أن الاتجاهات الراهنة — زيادة الوعي بالصعوبات الناشئة عن الإعفاء وتلبية بعض الشواغل التي تدفع المانحين تقليديا إلى التردد في دفع الضرائب على ما يقدمونه من دعم — تعني أن كلتا المجموعتين من الاعتبارات تشيران على نحو متزايد إلى الدفع المنتظم للضرائب فيما يتصل بالمشاريع الممولة من المانحين.

٣٧ - وقد يرغب المانحون في بعض الحالات بطبيعة الحال — كما تم التأكيد عليه من قبل - في مواصلة الإصرار على الإعفاء. وقد يرغبون في حالات أخرى في التخلي عن هذه الطلبات، وفقا للحالة السائدة في البلد المتلقي، فيما يتصل بأمور ليس أقلها فعالية إدارة الإنفاق العام وشفافيتها. وليس من المحتمل أن يوافق المانحون جميعهم على فرض ضرائب دون حدود على كل المعونات، ولكن من الممكن، وهذا هدف معقول، أن يصبح العديد من المشاريع الممولة من المعونة خاضعا للنظام المعتاد للضرائب على امتداد الزمن.

٣٨ - وسيروق لبعض المانحين النهج الذي يتبعه البنك الدولي والذي يقضي بأن تتضمن المشاريع الممولة من المعونة تمويل تكاليف الضرائب، إلا إذا كانت الضرائب كبيرة القيمة و (١) مفرطة أو (٢) تمييزية[٢٠]. وفي حالة المانحين الذين يعملون في بلدان عديدة، يقتضي هذا النهج النظر في تفاصيل النظام الضريبي في كل بلد. إلا أنه سيكون من الازدواجية في الجهود أن يقوم كل مانح بهذا الاستعراض من جانبه، وهذا يطرح مسألة ما إذا كان بالمستطاع تطبيق معايير متفق عليها دوليا. وللأسف، سيكون من العسير جدا الاتفاق دوليا على ما إذا كان النظام الضريبي في بلد معين ''معقولا''، وسيكون من المرهق وضع إجراءات لاتخاذ هذا القرار. ويدخل في هذا بالضرورة الرأي الشخصي، ويتمثل أحد الحلول الممكنة في ترك ذلك القرار ببساطة لرأي كل مانح معني. إلا أن من الممكن، توخيا لروح بذل جهود أوسع لتحسين تنسيق ممارسات المعونة، تقليل ازدواج الجهود لو تشاطر المانحون والمتلقيون المعلومات. وعلى سبيل المثال، يتجلى التحليل الذي أجراه موظفو البنك الدولي في ''معايير التمويل القطري'' التي تدعمها ''مذكرات قطرية''[٢١]. ولو أمكن تشاطر هذه العمليات، بالاقتران مع عمليات مماثلة، إن وجدت، يقوم بها مانحون آخرون، فيما بين

(٢٠) يتعين اتخاذ التدبير اللازمة لمواجهة التغيرات الممكنة في نظام الضرائب في أثناء عمر المشروع، مما قد يغير تقدير المانح. وقد يلزم وضعمبادئ توجيهية في هذا الشأن لكفالة اليقين المعقول لكل من المانح والمتلقي.

(٢١) انظر سياسة العمليات والخدمات القطرية، البنك الدولي، أهلية النفقات في التمويل من البنك الدولي: التقرير FY05 عن تجربة التنفيذ (٣ تشرين الأول/أكتوبر ٢٠٠٥)، وهو متاح على http://www.worldbank.org/operations/eligibility/.

المانحين، بالإضافة إلى أي ردود تود السلطات تقديمها في حالة الضرائب التي تعتبر ''غير معقولة''، سيتسنى للجميع الاستفادة من التحليل المضطلع به.

٣٩ - وليس القصد من هذه التقييمات هو إصدار حكم على النوعية الأعم للنظام الضريبي في بلد ما — وينبغي أن يكون هذا واضحا للجميع — وإنما هو ببساطة تيسير الأمور على المانحين للتوصل إلى نتيجة مؤداها أن الضرائب في بلد معين تتفق (أولا تتفق) بوجه عام مع الممارسة الدولية المعتادة، ومن ثم الإقدام على افتراض بأنها ينبغي أن تطبق على مشاريع المعونة. وبناء على ذلك، يستطيع المانحون في الواقع العملي — وهذا هو الحال إلى حد ما فيما يتصل بنظم إدارة الإنفاق العام — أن يعتمدوا على الاستعراضات التي يجريها آخرون، إذا كانت تلك الاستعراضات تدعمها وثائق وتحليلات موثوقة.

٤٠ - وثمة بديل لذلك، وهو أن يدخل المانحون والمتلقون في مناقشات لوضع إطار يمكن فيه رفع بعض الإعفاءات المقدمة للمساعدة الدولية.

٤١ - وهذان البديلان لا يستبعد كل منهما الآخر. فقد يود المانحون المختلفون أن يتحركوا بخطى مختلفة. ويمكن أيضا تجربة نهج المناقشة المنسقة مع المانحين في عدد من البلدان على أساس تجريبي.

٤٢ - وبالإضافة إلى مسألة ''معقولية'' النظام الضريبي بوجه عام في بلد ما، قد تكون هناك حالات معينة قد يعتبر فيها فرض الضريبة من جانب متلقي المعونة أمرا غير معقول. ومن أمثلة ذلك فرض رسوم استيراد على اللوازم المستوردة لاستعمالها للإغاثة في حالات الكوارث، والطوارئ الصحية، والمجاعات، وغيرها من الطوارئ الإنسانية. وقد يكون المانحون على استعداد أكبر للتخلي عن طلبات الإعفاءات عامة إذا لم تكن هذه المعاملات المحددة خاضعة للضرائب. ويمكن تحقيق ذلك بعدة طرق: (١) قد تصدر البلدان من جانب واحد تشريعات بهذه الإعفاءات كجزء من قوانينها الضريبية المحلية، ربما استجابة لمبادئ توجيهية نوقشت على الصعيد الدولي، (٢) قد تنص على هذه الإعفاءات معاهدة متعددة الأطراف. وقد يكون النهج الأول أيسر تحقيقا، في ضوء الوقت والجهد اللازمين للتفاوض بشأن معاهدة. وقد يسمح هذا النهج أيضا بوضع هذه الأحكام وفقا للقوانين الضريبية لكل بلد.

٤٣ - ويمكن، بناء على ذلك، وضع مبادئ توجيهية لمعاملات معينة ينبغي ألا تكون خاضعة للضرائب. وقد تغطي هذه المبادئ الحالات التالية:

- ينبغي ألا تفرض أي ضرائب أو رسوم على الواردات من السلع التي ستستخدم للاستجابة لأزمات إنسانية مثل الكوارث الطبيعية، أو المجاعات، أو الطوارئ

الصحية. وينبغي أن تسلم السلطات السياسية المختصة بوجود الأزمة، وينبغي أن تقوم بهذه الواردات حكومات أجنبية أو منظمات لا تستهدف الربح بناء على دعوة من البلد المتلقي. وينبغي أن تستخدم السلع إما في عملية الاستجابة (وأن تتم إزالتها ما إن تنتهي العمليات) أو للتوزيع بالمجان على ضحايا الأزمة.

- لا يؤخذ في الاعتبار الوجود البدني لفرد على أراضي متلق للمعونة لغرض الاستجابة لأزمة معينة (على النحو الوارد أعلاه) في تقرير مركز هذا الفرد كمقيم، لأغراض ضريبة دخل الفرد.

- يكون الدخل المتأتي من العمل لأي موظف تابع لحكومة بلد مانح أو منظمة دولية عامة معفيا عامة من الضرائب في أي بلد متلق، ما دام وجود ذلك الموظف في ذلك البلد متصلا بتقديم المعونة في إطار مشروع يموله البلد المانح أو المنظمة المانحة.

- حينما تقوم مؤسسة غير مقيمة (شركة أو خبير استشاري) بأنشطة في بلد متلق باسم حكومة أجنبية في إطار مشروع معتمد يمول من المعونة، لا يكون الدخل الذي يحصل عليه غير المقيم فيما يتصل بهذه الأنشطة خاضعا للضرائب في البلد المتلقي الذي لا يكون فيه لغير المقيم مكان محدد للعمل (منشأة دائمة) لمدة لا تتجاوز فترة زمنية محددة (ستة أو إثنا عشر شهرا مثلا).

- ينبغي ألا تكون القواعد الضريبية المطبقة على المعاملات المتصلة بمشاريع ممولة من معونة تقدمها حكومات أجنبية أو منظمات دولية عامة بأي حال من الأحوال تمييزية أو مرهقة على نحو غير عادي، بالمقارنة بالنظام الضريبي المطبق بخلاف ذلك في البلد المتلقي.

٤٤ - والعديد من هذه المبادئ التوجيهية يشكل ازدواجا في الإعفاءات المتاحة عادة بموجب المعاهدات الضريبية الثانية، ولا يكون لازما في الحالات التي توجد فيها من قبل واحدة من هذه المعاهدات بين المانح والبلد المتلقي. إلا أن مجموعة المعاهدات الموجودة حاليا بعيدة عن كونها شاملة، ولا يحتمل أن تصبح بهذه الصفة في أي وقت في المستقبل القريب. وإذا رغبت البلدان المتلقية للمعونة في اتباع هذه المبادئ التوجيهية في قوانينها المحلية، سيكون التنفيذ أسرع بطبيعة الحال.

سادسا – الاستنتاجات

٤٥ – من الاستنتاجات التي توصلت إليها هذه المذكرة أنه يوجد الآن تحرك بازغ نحو التوسع في الحالات التي تخضع فيها أنشطة تقديم المساعدة إلى المشاريع للضريبة بموجب القواعد الضريبية المعتادة في البلد المتلقي. وتشير هذه المذكرة بأن يقوم فريق من المانحين ومتلقي المساعدة، بالاقتران مع المنظمات الأعضاء في الفريق التوجيهي للحوار الدولي المتعلق بالضرائب، بدراسة هذه المسائل على نحو أكبر، وربما بوضع مبادئ توجيهية للتوصل إلى نهج أكثر تنسيقا يكون للبلدان حرية اعتماده.

٤٦ – ومن المسلم به أن بعض البلدان المانحة لن يكون بوسعها أن تعتمد النهج الذي يسمح للبلدان المتلقية بفرض ضرائب على أنشطة تقديم المساعدة إلى المشاريع. ومن الجلي أنه يجب أن تكون لكل بلد مانح حرية تحديد الشروط التي يكون مستعدا على أساسها لتقديم المساعدة الدولية. غير أنه توجد مبررات قوية للحد من النطاق الذي يتم فيه منح الإعفاءات، مع مراعاة أنه ستكون هناك بلا شك استثناءات لذلك. وحيثما تكون هناك ثقة كافية في هياكل الحكم في البلدان المتلقية — وليس على الأقل فيما يتصل بإدارة الإنفاق العام – قد تود البلدان والمنظمات الدولية المقدمة للمساعدة أن تنظر في ألا تصر على الإعفاء من الضرائب على المعاملات المتعلقة بالمشاريع الممولة من المعونة، باستثناء المجالات التي لا تمتثل فيها القواعد المتبعة في البلد المتلقي لفرض الضرائب على المعاملات المتصلة بالمعونة للمبادئ التوجيهية المقبولة دوليا، أو يعتبر أنها تؤدي إلى فرض ضرائب مفرطة.

٤٧ – وبالمثل، ينبغي تشجيع البلدان المتلقية على تعزيز نظمها لإدارة الإنفاق العام، وعلى استعراض هياكلها الضريبية/التعريفة كي توفر للمانحين الضمان الذي يحتاجون إليه بأن أي ضرائب يدفعونها ستكون معقولة القدر وستستخدم في أغراض جيدة.

٤٨ – وفي حين أن المانحين سيختلفون بطبيعة الحال من حيث شواغلهم وأولوياتهم، فإنهم قد يودون أن يناقشوا على نحو أكبر المسائل الوارد ذكرها في هذه المذكرة، وأن ينظروا في إمكانية التحرك نحو نظام منسق على نحو أفضل يقوم على أساس مفاهيم ومعايير وممارسات مقبولة دوليا. ولا يعني التنسيق أن البلدان المانحة جميعها ستوافق على إزالة الإعفاءات، فقد يواصل بعضها الإصرار على إعفاءات معينة في جميع الحالات أو على أساس كل حالة على حدة. وعلى الرغم من أن النظام الأكثر تنسيقا لن ينطوي، بناء على ذلك، على ممارسة موحدة، فإنه يعد بتوضيح الإعفاءات، والحد منها، وتوحيدها إلى حد كبير.

٤٩ – ويمكن وضع المبادئ التوجيهية المشار إليها في الفقرات ٤٢-٤٤ من أجل تيسير الحوار فيما بين مانحي المعونة والبلدان المتلقية لها. ويمكن وضع هذه المبادئ التوجيهية

بالاشتراك مع البلدان المانحة والبلدان المتلقية. ويتمثل أحد الخيارات في أن ينشئ الفريق التوجيهي للحوار الدولي بشأن الضرائب فريقا عاملا يمكّن المعنيين من زيادة دراسة المسائل التي تناقش في هذه المذكرة، وربما وضع مبادئ توجيهية لنهج أكثر تنسيقا يكون للبلدان حرية اعتماده. وبالنظر إلى أهمية هذه المسائل لميزانية المانحين المخصصة للمعونة، من الضروري جدا إشراك المانحين عن كثب في أي أعمال في هذا المجال.

٥٠ - وينبغي تشجيع البلدان والمنظمات الدولية المقدمة للمساعدة الدولية على أن تتشاطر فيما بينها ومع البلدان المتلقية التحليلات المتعلقة بمعقولية القواعد الضريبية المتبعة في قيام البلدان المتلقية بفرض الضرائب على المعاملات المتصلة بتقديم المعونة إلى المشاريع.

٥١ - وفي الحالات التي يتوخى فيها الحصول على إعفاءات ضريبية للمعاملات المتصلة بالمعونة، تُشَجع البلدان على استخدام آليات من شأنها أن تقلل من الأعباء الإدارية وأن تحد من التدليس. ومن أمثلة ذلك، الدفع المباشر من جانب الحكومة (وإن كان ضمان الدفع يمكن أن يمثل مشكلة)، واستخدام مخططات السداد في حالة ضريبة القيمة المضافة (وإن كان تأمين مراقبة سليمة على عمليات سداد ضريبة القيمة المضافة يمثل تحديا مستمرا في الكثير من البلدان النامية)، واستخدام القسائم (وإن كانت هذه المخططات تكتنفها صعوبات خاصة بها أيضا، كما ورد من قبل). وفي حين أن من المستصوب بجلاء أن يكون هناك نوع من المراقبة، فإن كل الخيارات تترتب عليها صعوبات شديدة.

٥٢ - وفي الحالات التي يتوخى فيها الحصول على إعفاء ضريبي للمعاملات المتصلة بالمعونة، تُشَجع الأطراف على استعمال صكوك قانونية تدعم حكم القانون في البلدان المتلقية، عن طريق:

- التأكد من أن الإعفاء ممنوح بموجب القانون، أو التأكد إذا كان الإعفاء ممنوحا بموجب اتفاقيات معينة من أن هذه الاتفاقات يأذن بها القانون؛
- التحديد الدقيق للمعاملات التي تستفيد من الإعفاء، والضرائب المطبقة، وشروط الاستفادة من الإعفاء.

٥٣ - وينبغي، من أجل توفير الشفافية والمعلومات اللازمة لوضع السياسة والمناقشات العامة، تشجيع متلقي المعونة على إعداد ونشر تحليلات عن الإنفاق المتعلق بالضرائب تبين الضرائب المشطوبة نتيجة لإعفاءات مقدمة للمساعدة الخارجية.

٥٤ - وعلاوة على ذلك، يمكن أن يتبع المانحون الذين يتفاوضون بشأن اتفاقات للحصول على إعفاءات نهجا مرنا، وأن يتفقوا على فرض ضرائب على المعاملات التي يحتمل أن يكون

فيها التدليس والمصروفات الإدارية عاليين بصفة خاصة. وبعبارة أخرى ليس هناك ما يدعو إلى منح الإعفاء على أساس شامل. ويمكن تصميم الإعفاء بما يكفل تقليل المشاكل الإدارية.

٥٥ - وقد ركزت هذه المذكرة على المعونة المقدمة إلى المشاريع من الوكالات الحكومية. والكثير من هذه الشواغل الاقتصادية العملية نفسها ينشأ أيضا فيما يتصل بالمعونة المقدمة من المنظمات غير الحكومية، والمؤسسات الخاصة. وقد تبرز صعوبات نتيجة لتقديم معاملة ضريبية مختلفة للدعم المقدم من هذه المصادر. ويمكن الاتفاق على أنه ينبغي أيضا أن تكون هناك معاملة متماثلة في هذه الحالة. غير أن المسائل المتميزة الناشئة من العطاء الخاص — من حيث التعريف وربما أيضا من حيث الدافع الكامن وراء العطاء — تقتضي إجراء تحليل خاص، وهذه مسألة متروكة للمستقبل.