الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الحقوق

الإعفاءات الضريبية
وانعكاساتها على الموارد المالية

بحث أُعدَّ لنيل درجة الماجستير في القانون العام
(قسم العلوم الإدارية والمالية)

إعداد الطالب

عادل معين حبيب

إشراف

الدكتورة إنصاف أحمد محمد

مدرس في قسم القانون العام

1438 هـ / 2017 م



﴿وَعَلَّمَ آدَمَ الأَسْمَاءَ كُلَّهَا ثُمَّ عَرَضَهُمْ عَلَى الْمَلائِكَةِ فَقَالَ أَنْبِئُونِي بِأَسْمَاءِ هَؤُلاء إِنْ كُنتُمْ صَادِقِينَ (٤٢) قَالُوا سُبْحَانَكَ لا عِلْمَ لَنَا إِلاَّ مَا عَلَّمْتَنَا إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ (٤٣) قَالَ يَا آدَمُ أَنْبِئْهُمْ بِأَسْمَائِهِمْ فَلَمَّا أَنْبَأَهُمْ بِأَسْمَائِهِمْ قَالَ أَلَمْ أَقُلْ لَكُمْ إِنِّي أَعْلَمُ غَيْبَ السَّمَوَاتِ وَالأَرْضِ وَأَعْلَمُ مَا تُبْدُونَ وَمَا كُنتُمْ تَكْتُمُونَ﴾



(سورة البقرة الآية 31-32)



إهداء

يا من أحمل اسمك بكل فخر

يا سر نجاحي و نور دربي أهديك هذا البحث

أبي

إلى ينبوع المحبة والحنان و الصبر والتفاؤل والأمل

إلى كل من لي الوجود

أمي الغالية

إلى سندي وقوتي وملاذي

إخوتي و أخواتي

إلى من كانوا الأوفياء : أصدقائي

إلى كل من ساهم في انجاز هذا العمل المتواضع

شكر وتقدير

انطلاقاً من العُرفان بالجميل، فإنّه يَسِرّني وليثلج صدري أنْ أتقدّم بالشكر والإمتنان الى الدكتورة انصاف أحمد محمد المشرفة على هذا البحث المتواضع، التي مدتني من منابع علمها الكثير، والتي ماتوانت يوماً عن مد يد المساعدة لي، وفي جميع المجالات، وحمداً لله بأنّه يسّرها في دربي ويَسّر بها أمري وعلى أن يطيل في عمرها لتبقى نبراسا متلألئا في نور العلمِ والعلماء.

كما أتقدم بجزيل الشكر الى أستاذيّ الفاضلين أعضاء لجنة الحكم الموقرين:

الدكتورة منى إدلبي

الاستاذ المساعد في قسم القانون العام

والدكتور سنان عمار

المدرس في قسم القانون العام

على ماتكبدوه من عناء في قراءة رسالتي وإغنائها بمقترحاتهم العلمية القيّمة. والشكر موصول لأعضاء الهيئة التدريسية في كلية الحقوق الذين ما بخلو علينا بما يملكون من علم ومعرفة وخبرة.

مُقَدِّمَة

لا يوجد في القوانين ما يثير اهتمام المواطنين أفراد وجماعات أكثر من القوانين الضريبية وذلك لعلاقتها بحياتهم المعيشية، أي بمقدار ما يبقى لهم من دخول ومقدار ما تُكلِّفهم السلع والخدمات التي يقتنوها لإشباع حاجاتهم الاقتصادية بعد احتساب الضريبة وتسديدها.

ومما لا شك فيه أنّ الضريبة لم تعد وظيفتها قاصرة على أن تكون أحد موارد الدولة المالية كما كانت في الماضي، وإنّما أصبح لها أهدافا أخرى تحققها، وهي أهداف اجتماعية واقتصادية وغيرها، وهي أهداف لا تقل أهمية عن الغرض المالي للضريبة بل قد تفوقه.

كما لم يعد النظام الضريبي في العصر الحديث مجرد وسيلة لتمويل خزانة الدولة بالأموال اللازمة للإنفاق العام، وكذلك الأنظمة الضريبية الحديثة لم تعتمد على فرض ضريبة وحيدة تُحَصِّل منها الدولة إيراداتها العامة من الضرائب، بل أصبحت كل دولة تستخدم مزيجا من الأنواع المختلفة من الضرائب، وتُراعي في اختيار هذه الضرائب، سائر الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي ترتئيها.

أضف إلى ذلك أنّه لا يمكن القول بوجود هيكل ضريبي مثالي يصلح لجميع الدول، لأنّ هذا يعتمد على ظروف كل دولة، وعلى الاعتبارات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتعلقة بها، حيث تجد الدولة الواحدة نفسها مضطرة لتغيير هيكلها الضريبي أو تعديله من وقت لآخر نظراً لتَغَيُّر ظروفها ولتتوافق مع المعطيات المتغيرة بها.

إلا أنّ هناك بعض القواعد أو المبادىء العامة التي يجب أن يُبنى عليها كل نظام ضريبي، فالهيكل الضريبي يجب أن يكون مصمما بطريقة تخدم أهداف المجتمع.

في هذا الخصوص نود أن نُشير إلى هدفين رئيسيين: هدف ذي طابع اقتصادي وهدف اجتماعي.

ويتمثل الأول برفع مستوى دخل الفرد في المجتمع وتحقيق أكبر درجة ممكنة من النمو الاقتصادي في حدود الإمكانيات التي تفرضها الموارد والتقنيات والمهارات المتاحة في المجتمع، ولتحقيق هذا الهدف يجب أن يعمل الهيكل الضريبي على إيجاد حوافز لإحداث تغيير في السلوك الاقتصادي يساعد على مضاعفة الدخل الحقيقي للأفراد، كما يجب عدم تحميل الأفراد أعباء أكثر من اللازم بفرض ضرائب لا توجد مبررات مالية أو اقتصادية أو اجتماعية لفرضها.

أمّا **الهدف الثاني** يتمثل بالعدالة في توزيع الثروات والدخول بين أفراد المجتمع، كما أنّ غاية العدالة تنصرف إلى تحقيق عدالة النظام الضريبي ككل، فإذا كان النظام الضريبي في دولة ما يتكون من أكثر من نوع من أنواع الضرائب فإنه من الخطأ هنا أن ننتقد إحدى هذه الضرائب لكونها غير عادلة، ذلك لأنّ هذه الضرائب المتعددة قد تُلغي أثر بعضها بعضاً فتؤدي إلى نظام ضريبي عادل، وتتطلب هذه العدالة أن تكون الضريبة عامة، أي تُفرض على كل الممولين وتصيب كل الدخول والثروات دون استثناء.

بالرغم من ذلك فإنّ هناك من الأسباب الاقتصادية والاجتماعية ما يَدفع المشرع إلى الاستثناء من هذا المبدأ العام، ويأخذ هذا الاستثناء شكل إعفاء ضريبي كلي أو جزئي، من هنا جاءت فكرة البحث لدراسة الإعفاءات الضريبية والمقارنة بينها مع بيان أثارها على جذب الاستثمارات.

كما تختلف الإعفاءات وتتعدد تبعا لتعدد أنواع الضرائب وبحسب الأهداف المرجوة منها، وعلى ذلك فإنّنا نجد إعفاءات تُمنح للشخص الطبيعي مراعاة لظروفه وأحواله الاجتماعية، وأخرى يكون منحها لتحقيق أهداف اقتصادية تتعلق بطبيعة المشروع أو النشاط بصفة عامة أي تتعلق بنوع العمل المُنتج للربح أو بصفة المنشأة القائمة بالعمل بغض النظر عن الظروف الشخصية للممول، أو أنْ يكون منحها لتحقيق تراكم رأسمالي.

يترتب على هذه الإعفاءات آثار تتعلق بوعاء كل ضريبة على حدة من جهة والوعاء العام من جهة أخرى بما يؤثر في النهاية على أطراف عدة (الممول، الأنشطة الاقتصادية، الحصيلة الضريبية).

كذلك يُلاحظ أنّ هذه الإعفاءات بعضها مطلق، وبعضها الآخر مُعلّق على شرط أو أكثر كأساس لمنحه، وهذه الشروط تختلف تبعاً لاختلاف الهدف من الإعفاء، مما يتطلب دراسة كل إعفاء.

إشكالية البحث:

تختلف أهداف الضريبة عن الإعفاءات، فالضرائب تستهدف الحصول على الأموال اللازمة لسد الحاجات العامة المتغيرة والمتبدلة للمجتمع حسب نموه وتطوره، في حين تستهدف الإعفاءات الضريبية تحقيق نوع من الحوافز لتشجيع صناعة معينة أو لتخفيض وعاء معين للتقليل من حدة الضريبة، والمتفحص للإعفاءات يجدها تتعارض مع ما ترمي إليه الضريبة إذا كان غرضها مالياً صرفاً، لأنّ إعفاء طبقة أو نشاط معين ينشأ عنه زيادة العبء الضريبي على طبقة أخرى.

إلاّ أنّ كل من الضريبة والإعفاءات غير مستقل عن الآخر، فالأخذ بالإعفاءات يؤدي إلى قلة الحصيلة الضريبية، إلا أنه يؤدي إلى آثار إيجابية على النواحي الاجتماعية ، هذا في حالة ما إذا كانت الحكمة من هذه الإعفاءات مأخوذة وفق أسس علمية مدروسة مع مراعاة احتياجات كل دولة

على حِدة أياً كان نظامها الاقتصادي والاجتماعي والسياسي.

أمّا زيادة الإفراط في الضريبة فلا يؤدي دائما إلى زيادة الحصيلة المالية، كما ترهق كاهل المكلف بالضريبة، وما ينتج عنها من آثار سلبية.

أضف إلى ذلك أنّ الإعفاءات التي تتضمنها السياسة الضريبية للدولة تؤثر على سلوك المستثمرين، إلّا أنّ الإعفاءات سلاح ذو حدين، لأنه ينجم عنها ضياع الحصيلة المالية، إلا أنه قد ينشأ عن الإعفاءات تدفق الاستثمارات ورواج استثماري من شأنه إصلاح الأوضاع الاقتصادية القائمة أو تطويرها.

مما سبق نرى أنّ إشكالية البحث تأتي من خلال التعرف على مدى جدوى الإعفاءات الضريبية وانسجامها مع مبدأ العدالة من خلال ايجابياتها وسلبياتها وتأثيرها على الموارد العامة بغية ترشيدها بحيث تنسجم مع السياسة المالية للدولة.

أهمية البحث:

إن أهمية بحث الإعفاءات الضريبية وانعكاساتها على الموارد العامة، تتجلى بإعتباره من الأبحاث المتجددة والمتطورة التي تهم غالبية الدول وهو بحث يستحق مزيد من الأهتمام لدفع عجلة الاقتصاد القومي إلى الأمام، وبإعتباره أحد وسائل السياسة الضريبية لتحقيق أهداف الخطة المالية والسياسة العامة للدولة.

منهج البحث:

نظراً لطبيعة موضوع البحث فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج المقارن والمنهج التحليلي الاستنباطي، حيث يظهر المنهج التحليلي من خلال الإطلاع على ما ورد في الكتب العلمية و المجلات العلمية و الدوريات و الأبحاث التي تتعلق بالإعفاءات الضريبية، ودراستها دراسة تحليلية متعمقة لكل جزئية من جزئياتها، وصولا إلى نتائج وتوصيات قابلة للتحقيق على أرض الواقع لتفعيل الإعفاءات الضريبية بما لا يضر بالموارد المالية في النهاية.

الصعوبات والمعوقات:

إن أهم العقبات التي صادفت الباحث خلال البحث تجلت بأنّ أغلب المصادر التي تتعلق بموضوع البحث الموجودة بالمكتبات الجامعية ومكتبة الأسد، قديمة مقارنة مع غيرها من المراجع الموجودة في الدول العربية، ولا يسمح فيها بتصوير الرسائل العلمية (رسائل الماجستير والدكتوراه).

إضافة إلى تردي الوضع الأمني وما ترتب عليه من سلبيات وخاصة من ناحية الانقطاع المستمر للكهرباء، وصعوبة التنقل في بعض الأوقات.

لا يخفى على أحد بصعوبة الحصول على المعلومات والبيانات من الجهات الرسمية، فهناك نوع من التكتم والسرية غير المبررة من قبل وزارة المالية في عدم السماح بالإطلاع على البيانات المالية الموجودة لديها على الرغم من توجيه كتاب رسمي من رئاسة الجامعة بتسهيل مهمة الباحث لدى الوزارة بالإطلاع على المراجع الموجودة لديها لكن كلها باءت بالفشل ولم تلق آذان صاغية.

خطة البحث:

تم تقسيم البحث إلى فصلين، وتم توزيع الدراسة في كل منهما على مبحثين، وكل مبحث إلى ثلاث مطالب وذلك وفقا لمنهج النظام اللاتيني في البحث، وبالتالي تكون خطة البحث على الشكل الآتي:

الفصل الأول: مفهوم الإعفاء الضريبي وأهدافه

المبحث الأول: ماهية الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول: تعريف الإعفاء الضريبي وتمييزه عما يشتبه به من أوضاع.

الفرع الأول: تعريف الإعفاء الضريبي.

الفرع الثاني: تمييز الإعفاءات الضريبية عن التنزيلات والتخفيضات.

المطلب الثاني: معايير منح الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول: موضوعية الإعفاء.

الفرع الثاني: إمكانية قياس أثر الإعفاء قبل وبعد التقرير.
الفرع الثالث: أثر الإعفاءات الضريبية على العمالة
الفرع الرابع: الثبات والمرونة (البعد الزمني).
الفرع الخامس: الإعفاءات والعدالة الضريبية.
المطلب الثالث: أنواع الإعفاءات الضريبية.
الفرع الأول: الإعفاء الكلي من الضريبة غير محدد المدة.
الفرع الثاني: الإعفاء الكلي من الضريبة محدد المدة (الإجازة الضريبية)
الفرع الثالث: المعاملة الضريبية التمييزية.
الفرع الرابع: أنواع أخرى من الإعفاءات الضريبية.
المبحث الثاني: أهداف الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المقارن.
المطلب الأول: الأهداف الاجتماعية للإعفاءات الضريبية.
الفرع الأول: الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الأفراد.
الفرع الثاني: الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الهيئات
الفرع الثالث: الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة العائلة.
المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية للإعفاءات الضريبية.
الفرع الأول: الدخل الزراعي.
الفرع الثاني: التنمية الإقليمية.
الفرع الثالث: التنمية القطاعية.
الفرع الرابع: فوائد الودائع لدى المصارف.
الفرع الخامس: أهداف أخرى للإعفاءات الضريبية.
الفرع السادس: الدخول المعفاة بموجب قوانين خاصة أو إتفاق دولي.
الفصل الثاني: تقييم الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وانعكاساتها على الموارد العامة.
المبحث الأول: أثر الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وتوجيهه.

المطلب الأول: آثار تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية في قرارات المستثمر.

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مراحل اتخاذ القرار الاستثماري.

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية وطرق تقييم المشروعات الاستثمارية.

الفرع الثالث: آثار الإعفاءات الضريبية خلال فترة تشغيل المشروع.

المطلب الثاني: أساليب الحد من الازدواج الضريبي الدولي وأثره في الاستثمار.

الفرع الأول: أثر أساليب تجنب الازدواج الضريبي.

الفرع الثاني: أثر أساليب الحد من الإزدواج الضريبي على إعفاءات الدول المضيفة للإستثمار.

المطلب الثالث: تكلفة الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول: المناطق الحرة والمناطق الاقتصادية الخاصة وفاعليتها.

الفرع الثاني: تكلفة الإعفاءات الضريبية في الداخل.

المبحث الثاني: فاعلية الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول: أهمية الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول: دور الإعفاءات الضريبية في الإنتاج.

الفرع الثاني: دور الإعفاءات الضريبية في الحد من الإزدواج الضريبي.

الفرع الثالث: دور الإعفاءات الضريبية في الحصيلة الضريبية.

المطلب الثاني: سلبيات ومشكلات الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول: سلبيات الإعفاءات الضريبية.

الفرع الثاني: مشكلات تطبيق الإعفاءات الضريبية.

المطلب الثالث: مقارنة الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول: الإجازات الضريبية.

الفرع الثاني:المسموحات الاستثمارية.

الفرع الثالث: تخفيض المعدلات الضريبية.

خاتمة.

الفصل الأول

مفهوم الإعفاء الضريبي وأنواعه وأهدافه

تُعتبر الضرائب هي المصدر الأساسي لتمويل النفقات العامة للدولة، من دفاع وأمن وقضاء ونفقات إقامة المشروعات الكبرى، مثل الطرق والصرف الصحي ومحطات الكهرباء، وخلاف ذلك من المشروعات الكبرى اللازمة لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع.

لكن استعراض نصوص قوانين الضرائب، تُبين أنّ أحد المحاور التي تقوم عليها هي تخفيف العبء الضريبي على الممولين بصفة عامة و على محدودي الدخل بصفة خاصة و يتم ذلك من خلال:

- تخفيض سعر الضريبة بنسب محددة.
- رفع حدود الإعفاء الضريبي بما يتماشى مع مستويات الأسعار و معدل التضخم قدر الإمكان.

لذلك لا بد من تعريف الإعفاء الضريبي، و تمييزه عما يشتبه به من أوضاع مثل التنزيلات و السماحات، وبيان أنواعه، و من ثم نتعرض لأهداف الإعفاءات الضريبية في التشريع المُقارن، وذلك ضمن المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: ماهية الإعفاءات الضريبية.

المبحث الثاني: أهداف الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المقارن.

المبحث الأول

ماهية الإعفاءات الضريبية

من أجل فهم الإعفاءات الضريبية لا بد من التعرض لمعايير منح الإعفاءات الضريبية، و أنواع الإعفاءات الضريبية، لكن لا بد بداية من تمييز الإعفاءات الضريبية عن السماحات و التنزيلات، وشرح مفهوم التخفيضات، ثم نتعرف على أثر الإعفاءات على العدالة الضريبية، وذلك وفق التقسيم الآتي:

المطلب الأول: تعريف الإعفاء الضريبي وتمييزه عما شتبه به من أوضاع.

المطلب الثاني: معايير منح الإعفاءات الضريبية.

المطلب الثالث: أنواع الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول

تعريف الإعفاء الضريبي وتمييزه عما يشتبه به من أوضاع

سنتعرض في هذا المطلب إلى تعريف الإعفاء الضريبي وتمييزه عما يشتبه به من مصطلحات، وذلك في الفروع الثلاثة الآتية:

الفرع الأول: تعريف الإعفاء الضريبي.

الفرع الثاني: تمييز الإعفاءات الضريبية عن التنزيلات والتخفيضات.

الفرع الأول

تعريف الإعفاء الضريبي

الإعفاء الضريبي هو: "عدم فرض الضريبة على دخل معين، إمّا بشكل مؤقت أو بشكل دائم و ذلك ضمن القانون، و تلجأ الدول إلى هذا الأمر لاعتبارات

تقدرها بنفسها و بما يتلاءم مع ظروفها الاقتصادية والاجتماعية والسياسية" [1].

فالإعفاءات الضريبية هي: " دخول بكل معنى الكلمة و تخضع للضريبة أصلا، لكن قرر المشرع استثناءها من الضريبة، ليس باعتبارها من تكاليف إنتاج الدخل و إنّما لاعتبارات أخرى"[2].

فالإعفاء الضريبي ميزة قانونية تقررها التشريعات إما بنص عام أو خاص[3]، و هذه الميزة تفيض على الدولة منافع مالية واقتصادية من خلال تطوير الصناعة و تشجيع التجارة و تلافي الازدواج الضريبي و تشجيع الاستثمار و الإدخار بما ينعكس بالنهاية على زيادة الموارد العامة[4] .

وكذلك تستخدم لتشجيع الأشخاص الطبيعية و الإعتبارية لإتّباع سلوك أو نشاط معين، كما أنّها إسهام بسيط من الأموال العامة في تمويل القطاع الخاص، على أن يعود بفائدة مالية على الدولة بطرق أخرى بالنسبة لبعض الإعفاءات[5].

كل ما سبق يتم ضمن إطار السياسة العامة للدولة وفق سياسة حكيمة ومدروسة[6].

كذلك الأمر بالنسبة للمكلفين، فالإعفاء المقرر مثلا لمواجهة الأعباء العائلية ما هو إلا ميزة قانونية تقررها التشريعات بهدف تحقيق الرفاهية للمكلف أو

---

(1) طارق الحاج، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن،1999، ص88.

(2) طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص87.

(3) فاطمة عبد العزيز، **الضريبة والاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مقابلة بين التحفيز والإعاقة، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة،11 -12أيار2003، ص39.

(4) عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار المعرفة الجامعية للطباعة، الإسكندرية، 1996، ص167-177.

(5) عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، عام255، ص73.

(6) طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص90.

أسرته[1].

يُمكننا أيضا تعريف الإعفاء الضريبي بأنّه: عبارة عن إسقاط حق الدولة عن بعض المكلفين في مبلغ الضرائب الواجب السداد مقابل التزامهم بممارسة نشاط معين في ظروف معينة، وذلك حسب أهمية النشاط: حجمه، موقعه الجغرافي، نطاقه، كما قد يكون هذا الإعفاء جزئي أو كامل، وتختلف مدة الإعفاء بحسب الدولة وأنظمتها بما يتوافق مع الفكر السائد بها.

الفرع الثاني

تمييز الإعفاءات عن التنزيلات و التخفيضات

أولاً- التنزيلات:

التنـزيلات هي اصطلاح ضريبي دأب الفقه المحاسبي على اعتبارها بمثابة تكاليف على الدخل ، وهذه التكاليف تشكل في مجموعها تضحيان نقدية يتحملها المشروع الإقتصادي نظير حصوله على خدمات تثابل هذه التضحيات، وهذا يعني أنّ الفقه المحاسبي يعتبر التنزيلات بمثابة أعباء مالية تأخذ شكل تضحية تُدفع في مقابل عائد متوقع، وتقاس هذه التضحيات والعائدات بالوحدات النقدية[2].

أمّا الفقه المالي فإنّه يُعرف التنزيلات بأنّها (كافة المصروفات التي ينفقها المكلف للحصول على دخله والمحافظة على مصدره والتي يحق له أن يطالب

---

(1) طارق الحاج، مرجع سبق ذكره ، ص91.

(2) محمد علوم محمد، **موقف المشرع العراقي من الضريبة على الشركات**، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام،1998 ، ص147.

بتنزيلها(خصمها) من دخله الإجمالي عند فرض الضريبة عليه، كالأُجور واستهلاك الآلات وقيمة المواد الأولية) [1].

ومثال ذلك ما نصت عليه المادة (7) في قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على التنزيلات على سبيل المثال لا الحصر:

(أ – يتألف الربح الصافي من مجموع الإيرادات الإجمالية لأعمال المكلف الخاضعة لهذه الضريبة على اختلاف أنواعها بعد أن تحسم منها الأعباء والنفقات التي تقتضيها ممارسة هذه الأعمال أو التي تلازم نوع العمل.

ب – إن الأعباء و النفقات القابلة للتنزيل تنطوي على سبيل المثال لا الحصر على الآتي:

1 - بدلات إيجار المحلات المعدة لممارسة العمل أو قيمتها التأجيرية إذا كانت ملكا للمكلف على أساس البدلات أو القيم المستند إليها في طرح ضريبة ريع العقارات المبنية.
2 - الرواتب والأجور والحوافز التي تدفع للمستخدمين والعمال بدلا عن خدماتهم.
3 - المدفوع لقاء حصة رب العمل في التأمينات الاجتماعية.
4 - المخصص المدخر لدفع تعويض التسريح أو مكافأة نهاية الخدمة أو تعويضات الطوارئ وفقا لقانون العمل.
5 - الاستهلاكات المقبولة بصورة عامة تبعا للقواعد الفنية المتبعة في كل نوع من أنواع الصناعة و التجارة و المهن و الحرف ماعدا استهلاك العقارات و كذلك المخصصات التي تمثل عبئا حقيقيا و محددا.
6 - الضرائب و الرسوم المترتبة في الجمهورية العربية السورية على المكلف و المدفوعة خلال السنة التي تحققت فيها الأرباح ماعدا ضريبة الأرباح الصافية المفروضة بموجب هذا الباب.
7 - تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة و المتبرع لها تمسكان قيودا و دفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز (3%) من الأرباح الصافية.

---

(1) محمد علوم محمد، مرجع سبق ذكره، ص147.

8 - تعد من النفقات التي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية المصروفات و النفقات الشخصية الموثقة ذات الصلة المباشرة بالعمل الصناعي و تحدد تلك المصروفات بقرار يصدر عن مجلس الوزراء بناء على اقتراح وزير المالية[1]).

بالنسبة للمادة (11) الفقرة (د) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) التي تضمنت منح وزير المالية صلاحية قبول تنزيل النفقات الشخصية من الأرباح غير الصافية التي يحققها كبار المكلفين، بداية إن النفقات الشخصية بشكل عام تعتبر استخداما للدخل و لا يجوز اعتبارها عبئا عليه و ذلك لكونها لا تتعلق بالنشاط الصناعي أو التجاري للمكلف، و بالتالي فإن تنزيل مثل هذه النفقات يقلل الدخل الخاضع للضريبة (مطرح الضريبة) بمقدار هذا التنزيل، و هي في حال عدم تنزيلها تخضع للشريحة الضريبية الأعلى، مما يعني أن تنزيلها سيحرم الخزينة من مبالغ لا يستهان بها، كما أن السماح بتنزيلها بالنسبة لكبار المكلفين يكون ظلما بالنسبة للمكلفين العاديين الذين لا يمكن مقارنة دخولهم بدخول كبار المكلفين، كما أن إخضاعها للتقدير الشخصي قد يسمح بالمبالغة فيها.

إلا أنّ السماح بهذه التنزيلات يعزز الشعور بالعدالة لدى المكلفين لأنها نفقات لولا قيامهم بالنشاط الخاضع للضريبة ما كانت ترتبت عليهم هذه النفقات، أضف إلى ذلك أنه يجب تطبيق هذه التنزيلات على جميع المكلفين دون تمييز بين فئاتهم، إلاّ أنه لا يحبذ منح هذه التنزيلات إلاّ من خلال القوانين.

---

(1) أضيف هذا البند بموجب أحكام المادة 12 من القانون السوري رقم 41 لعام 2005.واستنادا لأحكام البند رقم 8 فقد صدر قرار عن رئاسة مجلس الوزراء رقم18 تاريخ 10|2|2009 حدد بموجبه بعض النفقات والمصروفات للصناعيين والتي يمكن تنزيلها من الأرباح غير الصافية السنوية.

بمقابل التنزيلات، نصت المادة (8) من نفس المرسوم على أعباء غير قابلة للتنزيل: (الأعباء و النفقات غير القابلة للتنزيل تنطوي بصورة خاصة على الآتي:

1 - النفقات الرأسمالية التي تؤدي إلى زيادة قيمة الموجودات الثابتة.
2 - النفقات الشخصية أو المبالغ التي يحسبها رب العمل أو شريكه أجرة له عن إدارة العمل.
3 - المبالغ التي يحسبها الشركاء في شركة التضامن أو الشركاء المسؤولون بدون حد في شركات التوصية البسيطة أجرة لهم عن إدارة العمل).

في هذا الصدد نؤكد على أهمية ذكر نفقات بعينها غير قابلة للتنزيل وإخراجها من مجال التقدير خصوصا أنّ هذه النفقات إما أنها تؤدي إلى ربح أو تندرج ضمن نطاق الربح لصالح صاحب العمل.

في مصر لم ينص قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على نفقات قابلة للتنزيل.

في الأردن نصت المادة (6) من قانون ضريبة الدخل الأردني (34) لعام (2014) على التنزيلات المقبولة على أن يحدد النظام أحكام هذا التنزيل وإجراءاته، وبالمقابل نصت المادة (7) من نفس القانون على مصروفات لا يمكن تنزيلها.

ثانياً- أما الإعفاءات فهي في حقيقتها دخول تتوافر فيها معايير الخضوع للضريبة، الأصل في التشريع الضريبي الخضوع للضريبة، إلا أن المشرع قد يجد ضرورة للخروج عن هذا الأصل، باستثناء بعض المكلفين من تحمل عبء الضريبة المقررة، سواء كان هذا المكلف شخصا طبيعيا أم شخصا معنويا، و سواء كان هذا الاستثناء كليا أم جزئيا.

برأينا إنّ الإعفاء الضريبي ليس هدفا في حد ذاته، وإنما هو وسيلة لتحقيق هدف أو أهداف أخرى محددة، فهو أحد أدوات السياسة الضريبية، وهذه بدورها إحدى أدوات السياسة المالية، و السياسة المالية تعد من أهم أدوات السياسة الاقتصادية والاجتماعية في الدولة.

والإعفاء الضريبي بهذا المعنى يعد أحد أدوات الدولة للتدخل في النشاط الاقتصادي لإحداث آثار مقصودة و محددة، وللحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في كافة المجالات.

كما أنه بهذا المعنى يُعد تنازلاً مقصوداً من الدولة عن جزء من مواردها السيادية للأفراد لتحقيق أهدافها المتعددة[1].

في سوريا مثلا نص المشرع على الإعفاءات في عدة قوانين، نذكر منها قانون ضريبة الدخل السوري الصادر بالمرسوم التشريعي رقم (24) لعام (2003) نص في المادة (4) منه على ما يلي (أ: تعفى من الضريبة:

1 - جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.
2 - المستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.
3 - الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها في استلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي و التي لا تخضع للضريبة إذا مارسها ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين.
4 - الجمعيات التعاونية لشراء الآلات و الأدوات الزراعية و استثمارها في أراضي الأعضاء ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمار الآلات و الأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء.
5 - الأشخاص الذين يمارسون أحد الأعمال الآتية: التأليف- العزف- التلحين- الرسم باليد- نحت التماثيل.
6 - دور الحضانة.
7 - معاهد و دور مؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة.
8 - يعفى الأشخاص الطبيعيون و الاعتباريون الذين يتعاطون النقل الجوي أو البحري و يشترط في منح هذا الإعفاء إلى الأشخاص غير السوريين توافر شرط المعاملة بالمثل.

---

(1) محمد علي السيد، **سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري، دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه، كلية حقوق القاهرة، عام2000، ص67.

9 - (50%) من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت المباقر والمداجن فقط.

ومثال آخر على الإعفاءات ما نصت عليه المادة (20) من نفس القانون: (أ: ينزل من الربح السنوي الصافي مبلغ (50000) ليرة سورية كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصا طبيعيا ويجزأ هذا الحد بنسبة مدة التكليف التي تقل عن سنة).

مثال آخر على الإعفاءات ما نصت عليه المادة (105) (تعفى من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة (80%) من فوائد الأموال الآتي :

أ - شهادات الاستثمار.

ب – المبالغ المودعة في حسابات التوفير لدى المصارف العامة).

بموجب التعليمات التنفيذية للمرسوم التشريعي رقم (11) لعام (2015) تم إعفاء المواد التي تخضع لرسم جمركي قدره (1%) من رسم الإنفاق الاستهلاكي.

نص المشرع السوري على إعفاءات ضريبية من ضرائب الدخل على البيوع العقارية بالقانون السوري رقم (41) لعام (2005) بالمادة (5) المعدلة بالمادة (18) الفقرة (ب) من المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (2015) الخاص بضريبة الدخل المقطوع :(المادة (5)– تستثنى من أحكام هذا القانون الحالات التالية:

أ - عمليات نزع الملكية و الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين العقاري.

ب - الإعارة بين الأصول و الفروع والأزواج فقط.

ج - بيوعات الجهات العامة.

د - بيوعات الجمعيات الخيرية.

ه - البيوعات من قبل البعثات الدبلوماسية في سوريا شريطة المعاملة بالمثل.

و - تقديم العقار كحصة عينية لقاء المساهمة برأسمال الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%) شريطة عدم تصرف مقدم الحصة العينية في الأسهم المقابلة لها خلال السنوات الخمس التالية لعملية المساهمة العينية.

ز – بيع المستفيد لأسهمه التنظيمية في المناطق المنظمة من قبل الدولة).

أما في مصر فقد نص قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على الإعفاءات الضريبية بنصوص واضحة وفي أكثر من موضع وأهم هذه المواد (13 ، 31، 36) أما المواد الأخرى ذات الصلة فهي (20 ، 22 ،23 ،24 ،25 ،26 ،27 ،28 ،33 ،34 ،43 ،45 ،50 ،52 ،54 ،60 ،62 ،65)

في الأردن نص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على الإعفاءات بالمواد(4، 5).

سنأتي على تفصيل هذه الإعفاءات ضمن المبحث الثاني من هذا الفصل.

كما يختلف الإعفاء الضريبي عن حالة عدم الخضوع للضريبة، فالإعفاء من الضريبة يعني أن النشاط خاضع أصلا للضريبة، إلا أن المشرع رأى لأسباب يقدرها النص على إعفائه على سبيل الاستثناء، و أما عدم الخضوع للضريبة فهذا يعني أن النشاط لم تتوافر فيه شروط الخضوع للضريبة.

من بين القوانين المُقارنة فقط قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) نص على عدم الخضوع للضريبة بالمادة (12): (لا تخضع للضريبة:- المعاشات – مكافآت نهاية الخدمة.).

برأينا جميع القوانين المقارنة نصت على نفس الإعفاءات وهي متواضعة لا تؤثر كثيرا على السياسة العامة للدولة، وسنرى فيما بعد أنّ التخفيضات تختلف عن التنزيلات.

ثالثا- التخفيضات الضريبية: هي تقليص يمس قيمة الضريبة المستحقة مقابل الإلتزام ببعض الشروط كإعادة استثمار الأرباح، بمعنى يتم استخدام التخفيضات الضريبية بناء على توجهات السياسة الاقتصادية و الاجتماعية

المستهدفة[1].

لم تنص أيْ من القوانين المقارنة على تخفيض من الضريبة.

من وجهة نظرنا فإن التخفيضات الضريبية أكثر جدوى من طريقة الإعفاء الضريبي وذلك للإعتبارات الآتية:

1 - إنّ أهم مشاكل استخدام الإعفاء الضريبي: أنها وسيلة يستخدمها المستثمر للتهرب الضريبي خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي قصير الأجل.

2 - إنّ ما يهم المستثمر هو المعدل الضريبي الذي يخضع له بعد فترة الإعفاء، بإعتبار أنّ هذا الأخير مؤقت و هذا خاصة في حالة المشروع ذو العمر الإنتاجي طويل الأجل.

برأينا كل من التخفيضات الضريبية والتنزيلات الضريبية تندرج تحت ما يمكن أن نسميه المعنى العام للإعفاء الضريبي.

---

(1) طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص92.

المطلب الثاني

معايير منح الإعفاءات الضريبية

إنّ الإعفاءات الضريبية تتمتع بدور مهم في السياسة العامة للدولة لذلك يجب أن تكون مبنية في تقريرها من عدمه على دراسة وليس بطريقة عفوية، وللتوصل إلى ذلك يمكن **اقتراح بعض المعايير التي يجب أن تتسم بها الإعفاءات الضريبية**[1] **وهي كالآتي:**

الفرع الأول: موضوعية الإعفاء.

الفرع الثاني: إمكانية قياس أثر الإعفاء قبل وبعد التقرير.

الفرع الثالث: أثر الإعفاءات الضريبية على العمالة.

الفرع الرابع: الثبات والمرونة (البعد الزمني).

الفرع الخامس: الإعفاءات والعدالة الضريبية.

الفرع الأول

موضوعية الإعفاء

يعني هذا المعيار أنه لا بد و أن تتسم الإعفاءات الضريبية بالموضوعية، بحيث لا تتحيز تجاه نشاط دون آخر مساو له في الظروف، وبحيث يتحقق التوازن بين فرض الإنتاجية على مستوى الدولة و بين فرض العدالة على

(1) حامد دراز، رمزي علي سلامة، المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، دار الثقافة، الإسكندرية، 1990، ص88.

مستوى الممولين[1]، و **ينظر هذا المعيار إلى الإعفاء الضريبي من جهتين:**

الأولى: إن أي إعفاء ضريبي يتم منحه يجب أن يقابله عائد على مستوى الدولة يفوقه أو يساويه على الأقل، لأنّ الضريبة كما هو معروف استقطاع من ربح المكلف أو ثروته لصالح الدولة، و من أجل أن تتنازل الدولة عنه فلا بد من تعويضه.

الثانيـة: هـي تحقيـق العدالـة علـى مستوى المكلفين، أي المسـاواة فـي مـنح الإعفـاءات، بـين الأنشـطة المتسـاوية التـأثير علـى الاقتصـاد القـومي، ومـدى أهميتها النسبية لـه، وهذا الفرز مؤداه أن يتم تحديد الأهمية النسبية للأنشطة المختلفة بالنسبة للاقتصاد القومي، بحيث يتم منح نفس الإعفاء الضريبي لنفس الأنشطة المتساوية الأهمية النسبية للاقتصاد القومي.

فإذا تحقق التوازن و العدالة في كل الفرضين السابقين، فانه يكون قد توفرت الموضوعية في الإعفاء، بحيث لا يكون هناك تحيز نحو الدولة أو الممولين، أو محاباة طائفة من الممولين دون الأخرى.

إننـا نـرى أن تـوفير هـذا المعيـار هـو ضـرورة يفرضـها الغـرض مـن مـنح الإعفـاء مـن حيـث العمـل علـى جـذب وتوجيـه الاسـتثمار، بحيـث تكـون الإعفـاءات لمصـلحة الدولـة والمكلفـين معـا، ولا تتحيـز بـين الأنشـطة الاقتصادية.

الفرع الثاني

إمكانية قياس أثر الإعفاء قبل وبعد التقرير

لتحقيق هذا المعيار فانه يجب على الدولة عند تقديمها مشروع إقرار أو

---

(1) حامد دراز، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص89-95.

إلغاء الإعفاء الضريبي يجب أن تقدم تقريرا كميا عن المبررات، بحيث يحتوي هذا التقرير على تحليل الحساسية والجدوى للبدائل المختلفة حتى يتم اتخاذ القرار وفقا لدراسة متأنية توضح التكلفة و العائد بالنسبة لكل من الدولة والمكلف، بالاعتماد على إحصائيات دقيقة تستطيع على أساسها تقييم التقرير.

كما أن السلطة التنفيذية تلعب دور كبير في هذا الصدد من حيث المشاركة في عملية قياس اثر الإعفاء الضريبي من حيث توفير المعلومات المالية اللازمة لذلك[1].

إننا نرى أن قياس أثر الإعفاء طبقا لأثره على معدل العائد على الاستثمار; يوفر العائد المناسب للمستثمر حتى يقوم باستثمار أمواله في ظل ذلك الإعفاء، ثم قياس الأثر على الدولة ككل من خلال استجابة المستثمر، لأن الاستجابة للإعفاء من ناحية المستثمر هي التي ستعكس الأثر على اقتصاد الدولة.

أيضا عند استخدام الإعفاء الضريبي للتوجيه الاقتصادي فلا بد أن تكون الفروق في الإعفاءات الضريبية ملموسة، بحيث لا تكون من البساطة التي تؤدي إلى التقليل من أهميتها، خاصة وأن العالم اليوم في بيئة مفتوحة يسهل فيها انتقال رؤوس الأموال من دولة إلى أخرى وفقا لما تجني من دخل.

---

(1) محمود السيد الناغي، **دراسة تحليلية لسياسة الإعفاءات الضريبية في التشريع المصري**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية تجارة عين شمس،1981 ، ص317.

الفرع الثالث

أثر الإعفاءات الضريبية على العمالة

يقصد بذلك أنه عند وضع سياسة الإعفاءات الضريبية يجب أن يؤخذ في الحسبان تأثير النظام الضريبي على الاستثمار وإنعكاسه على العمالة المستخدمة في الإنتاج، لأن الدول النامية عادةً ما تتميز بقلة الأيدي العاملة المؤهلة فنيا وتقنيا، لذلك يجب العمل على تشجيع خلق أيدي عاملة مؤهلة، ولكن في المقابل فان العنصر النادر بالنسبة للبلدان النامية هو رأس المال لذلك يجب العمل على زيادة التراكم الرأسمالي في هذه البلدان[1].

أما إذا كانت العمالة غير مؤهلة فنيا، فهنا يجب إتّباع سياسة الإعفاءات الضريبية من أجل تشجيع استخدام العمالة و العمل على تدريبها، حتى يظل انخفاض أسعار استخدام العمالة حافز في حد ذاته من خلال تعويض المستثمرين عن تكاليف التدريب بصورة أخرى.

كما نرى أنه لا يجب الإفراط في الحوافز لاستخدام العمالة على حساب المشروعات ذات الكثافة الرأسمالية، أي العمل على إيجاد التوازن بينهما.

بحيث يرتبط استخدام سياسة الإعفاءات الضريبية بالتراكم الرأسمالي و العمالة معا.

نظرا لاختلاف حاجة كل مجال إلى الكثافة الرأسمالية و الكثافة البشرية و مدى الحاجة للمهارات الفنية و الخبرة حتى يكون للإعفاء الضريبي ما يبرره دون تحيز لجانب دون آخر[2].

أضف إلى ذلك أنه من أجل تحقيق هذا المعيار يجب تحديد ما يلي لكل

---

(1)ابراهيم بركات الأيوب، **الحوافز والإعفاءات الضريبية في القوانين والأنظمة وأثرها على الاستثمار**، دراسة مقارنة، رسالة ماجستير، دار النهضة العربية، 2001، ص46.

(2) ابراهيم بركات الأيوب، مرجع سبق ذكره، ص47.

مجال[1] :

1- تحديد عدد العمال المراد استيعابهم.
2- تحديد الفن الإنتاجي المطلوب.
3- تحديد معامل الاستثمار على العمالة طبقا للفن الإنتاجي.
4- حجم الاستثمارات المستهدفة.
5- تحديد الإعفاءات الضريبية اللازمة لتوفير ذلك الحجم من الاستثمارات اللازمة لتشغيل الحجم المستهدف من العمالة.

وهكذا تحقق السياسة الضريبية هدف التراكم الرأسمالي، من خلال خلق فرص عمل من وراء ذلك التراكم الرأسمالي مع الأخذ في الحسبان منح حوافز ضريبية للقيام بعمليات الإحلال والتجديد والتوسع.

الفرع الرابع

الثبات و المرونة (البعد الزمني)

إن استقرار السياسة الضريبية يعتبر عاملا مهما، وخاصة في مجال سياسة الإعفاءات الضريبية، حتى لا تهتز ثقة المستثمر، وأيضا حتى تكون الأمور واضحة، فهذا يساعد على الاستقرار الاقتصادي للدولة، كما أنّ الثبات هنا يجب أن يكون نسبيا، حتى لا يقف حائلا أمام التطورات والتغيرات التي يتميز بها المستقبل، لذلك يجب أن تتميز سياسة الإعفاءات الضريبية بالمرونة بحيث تستجيب للتغيرات والتطورات المستقبلية، كذلك يجب أن يكون تقرير أو إلغاء

(1) محمد عبد المجيد الخلوي، **تقييم آثار الاستثمار العربي والأجنبي في القطاع الصناعي**، معهد التخطيط القومي، القاهرة،1986 ، ص134.

الإعفاء في الوقت المناسب حتى يحقق أهدافه[1].

بالنسبة للسياسة الضريبية عموما، ولسياسة الإعفاءات الضريبية خصوصا فنلاحظ من خلال قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003)، أنه لم يمضِ على صدوره ثلاث سنوات حتى طرأت عليه تعديلات بعدة مراسيم تشريعية متلاحقة بفترات غير بعيدة زمنيا شملت عدة نصوص في القانون بما فيها الإعفاءات الضريبية، ربما كان هذا التعديل بالنسبة لوزارة المالية من منطلق أن الرجوع عن الخطأ خير من التمادي فيه، خاصة أن التطبيق العملي أفرز العديد من المشاكل التي لم يتم أخذها بالحسبان عند إعداده.

لكن المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) بالفقرة (هـ) من المادة (5)، أجازت لوزير المالية أن يقترح إصدار قرار من رئاسة مجلس الوزراء لمنح بعض المنشآت مزايا المنشآت الصناعية بالنسبة للتخفيض الضريبي، وإعتماد معايير حسم غير منصوص عليها في القانون للمشاريع الصناعية وغيرها بما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر في المرسوم ولفترة محددة.

إنّ وجود الاستثناءات في التشريعات المالية غير محبّذ، وإذا كان التشريع يهدُف إلى تقديم تسهيلات ضريبية للقطاع الصناعي، فلماذا يُسمح بإعطاء منشآت غير صناعية امتيازات قد لا تحصل عليها منشآت مشابهة، وخاصّة أنّ هذا الأمر يخضع للتقدير الشخصي الذي قد يصيب و قد يخطئ ولا يقوم على أسس واضحة وعلمية.

كذلك الأمر بالنسبة لقوانين ضريبة الدخل محل المقارنة، فقد طرأت عليها تعديلات كثيرة.

برأينا يمكن أنْ يُنصْ في القانون على تاريخ أو مدة محددة يتم بعدها أو

(1) محمود السيد الناغي، مرجع سبق ذكره، ص320.

خلالها تعديل القانون أو تغييره.

إننا نرى أنّ توافر هذا المعيار من الأسباب الرئيسية لنجاح الإعفاء في تحقيق هدفه لأن ما يكون صالحا لهذا الوقت ليس حتما صالحا فيما بعد، لذلك فان توافر عامل المرونة يجعل من سياسة الإعفاءات الضريبية أداة مهمة من أدوات السياسة الاقتصادية، ولكن يجب أن تكون في حدود الضرورة إليها استنادا للقاعدة القائلة الضرورات تقدر بقدرها، حتى يتحقق الاستقرار النسبي للتشريع.

بعد أن تناولنا معايير منح الإعفاءات الضريبية وتعرفنا على أهميتها، سنحاول إلقاء الضوء على أنواع الإعفاءات، وذلك في المطلب الآتي.

الفرع الخامس

الإعفاءات و العدالة الضريبية

أولاً– إنّ النظام الضريبي المتسم بالعدالة: هو الذي يوفر معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها[1].

كما أنّ العدالة تقتضي مراعاة عمومية الضريبة، و يقصد بها إخضاع جميع الأشخاص و جميع الأموال للضرائب طالما توافرت الشروط القانونية في كل منها[2] .

ثانياً– أما عن أثر وجود الإعفاءات الضريبية على هذه العدالة، فيرى

---

(1) حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية العربية**، الدار الجامعية، لبنان، بيروت، عام1995، ص89.

(2) عبدالله الصعيدي، **التشريع الضريبي**، قانون الضريبة على الدخل في مصر(قانون رقم 91 لسنة 2005)، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2006، ص312

بعضـهم[1] أن هـذه الإعفـاءات لا تـؤثر علـى عموميـة الضـريبة، لأن هـذه الإعفاءات تمنح بعد تطبيق عمومية الضريبة، و ذلك مراعاة لظروف خاصة بالمستفيدين من الإعفاء، كأن تساهم نشاطاتهم بتحقيق أحد وظائف الدولة الأساسية، أو أن يمارسوا نشاطات تساهم في عملية التنمية، فيصبح من الأفضل منحهم إعفاءات ضريبية من أجل استمرارهم بنشاطاتهم أو توجيهم نحو النشاطات المستهدفة.

ويؤكد آخرون[2] أن ظاهرة الإعفاءات الضريبية تمثل خروجا عن مبدأ العمومية، ولكن خروجها عن هذا المبدأ لا يؤثر على العدالة النهائية بين المكلفين، وذهب أصحاب هذا الرأي أبعد من ذلك، إذ اعتبروا أن العدالة النهائية بين المكلفين تستدعي وجود الإعفاءات الضريبية.

بينما يرى فريق آخر[3] أن هذه الإعفاءات تسبب حالة من عدم العدالة بين المكلفين، والتي تؤدي إلى خلل لا داعِ له.

إننا نؤيد أصحاب الرأي الأول; فالإعفاءات مؤقتة ولا تمثل وضعا ثابتا، وهي تمنح لأسباب تراها الدولة مدعاة لمعاملة استثنائية تصب بالنهاية في مصلحة المجتمع.

أمّا الآخرون فاعتبروا أن الحوافز الضريبية ولا سيما الإعفاءات تتناقض مع مبدأ العدالة الضريبية متجاهلين التغيرات في كل المستجدات الاقتصادية، فالتوزيع العادل للأعباء الضريبية في الماضي كان ينظر إليه من زاوية دور الدولة المالي الذي كان ينحصر في إشباع الحاجات العامة للأفراد بغض

---

(3) عبد الحفيظ عبدالله عيد، **المالية العامة**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2000، ص187.

(2) حسن محمد كمال، محمد عبد الفتاح، **قراءات في المشكلات الضريبية المعاصرة**، دار بلا، كلية التجارة، جامعة عين شمس،2001 ، ص26.

(3) محمد يونس الحملاوي، **نحو إطلالة على فلسفة وواقع الضرائب وتأثير ذلك على فرص العمل**، المؤتمر الضريبي الثامن، مصر (دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب) 23،24 مارس1996، ص4.

النظر عن الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التي يجب أن تحققها، ومع تطور هذا الدور أصبح لزاما على الدولة التدخل لتحقيق أهداف اقتصادية كمكافحة التضخم و تشجيع الإستثمار و الإدخار و النهوض بالإنتاج ....الخ، و تغير دور الضريبة من مجرد كونها أداة تمويل إلى أداة توجيه اقتصادي لا بد أن يرافقه تغير في مفهوم العدالة الضريبية[1].

كذلك يعتبر مفهوم النظام الضريبي الأمثل و الذي تعتبر العدالة أحد أركانه[2] مفهوما غير عملي من الناحية التطبيقية و باهظ التكاليف، لذلك تم التوجه نحو مفهوم آخر لاعتبار نظام ضريبي ما مثاليا; و أشار له هاربرغر عندما قال إن النظام الضريبي يعتبر عادلا عندما يقلل التشوه الذي تسببه الضريبة، و بالوقت ذاته يمكن تطبيقه عمليا و سياسيا[3].

وهذا التغير في المفاهيم يشمل أيضا معيار الحيادية و الذي يتطلب ألا يكون النظام الضريبي سببا في تشويه الخيارات الاقتصادية للأفراد و الشركات و المتعلقة بالإدخار أو الإستثمار أو الإستهلاك أو العمل، وفقا لهذه المتغيرات تصبح الحيادية التامة أمرا مستحيلا، فالدولة تضطر لسلوك ضريبي يعكر هذه الحيادية لمقتضيات المصلحة العامة.

كما أنه يمكننا أن نبرر عدالة الإعفاءات الضريبية استنادا ألى أهدافها، فالمستثمر الذي يساهم في تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة التي تسعى الدولة إلى تحقيقها من خلال الإعفاءات الضريبية، لا بد من معاملته معاملة تفضيلية تتناسب مع الأهداف التي يحققها، فتكون الإعفاءات عندها بمثابة جائزة يحصل عليها المستثمر الذي يساهم في تحقيق أهداف الدولة.

---

(1) أحمد عبد الرحمن، عاصم أحمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، **مبادئ التشريع الضريبي**، مطبعة نهضة مصر، القاهرة، 1990، ص55.

(3) معايير النظام الضريبي الأمثل تتمثل في العدالة والشفافية والاقتصاد والكفاءة والمرونة والحياد.

(3) Rao،M.Govinda ،**Tax reform in India: Achievements and challenges** ، asia– Pacific development journal ،vol،7،no،2،December،2000،p60.

المطلب الثالث

أنواع الإعفاءات الضريبية

تختلف أنواع وآثار الإعفاءات الضريبية باختلاف الأهداف المحددة لها، وآثار هذه الأهداف.

تتلخص أنواع الإعفاءات الضريبية فيمايأتي :

الفرع الأول: الإعفاء الكلي من الضريبة غير محدد المدة.

الفرع الثاني: الإعفاء الكلي من الضريبة محدد المدة (الإجازة الضريبية).

الفرع الثالث: المعاملة الضريبية التمييزية.

الفرع الرابع: أنواع أخرى من الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول

الإعفاء الكلي من الضريبة غير محدد المدة

قد ترى دولة ما أنه لكي يُحقق الإعفاء الضريبي الهدف منه كاملا، فإنّه يجب رفع العبء الضريبي عنه كليا، من دون تحديد مدة معينة لذلك.

يُقصد بالإعفاءات المطلقة تلك التي لا تتقيد بمدة معينة، حيث تُعفى بمقتضاها الأنشطة أو المشروعات طيلة حياتها الإنتاجية[1].

---

(1) ابراهيم بركات الأيوب، مرجع سبق ذكره، ص52.

الفرع الثاني

الإعفاء الكلي من الضريبة محدد المدة (الإجازة الضريبية)

يُعد هذا النوع من أكثر أنواع الإعفاءات الضريبية انتشارا، نظرا لما تتمتع به من مرونة تتناسب وأهمية الهدف من الإعفاء الضريبي، وغالبا ما يكون الإعفاء الضريبي في هذه الحالة في السنوات الأولى لقيام المشروع، أو قد يكون أثناء حياة المشروع في حالة تعثره نتيجة لظروف عامة أو لظروف طارئة به، لتمكينه من تصحيح أوضاعه المالية خلال فترة الإعفاء، ومن أمثلة هذا الإعفاء **الإجازة الضريبية**[1] **، التي تُعرّف: على أنّها بمنزلة تنازل مقصود من الدولة عن جزء من مواردها بهدف التدخل في النشاط الاقتصادي، لإحداث آثار مقصودة محددة، للحد من الآثار التلقائية للسياسة الضريبية في المجالات كافة.**

كما تتحدد مدة الإعفاء في هذه الحالة بما يتناسب وأهمية النشاط من حيث نوعه وحجم رأس المال وفرص العمالة التي يوفرها ومستوى التقنية المستخدمة به[2].

كذلك من الضروري أن تتقيد عدد سنوات الإعفاء في هذه الحالة بالمدة اللازمة لاسترداد المشروع لرأسماله، أو بالمدة اللازمة لتحقيق الأرباح، أو بالمدة اللازمة لاستقرار المشروع، والتغلب على المخاطر غير التجارية التي تواجه المشروعات في السنوات الأولى لقيامها لتشجيع الاستثمار في مثل هذه المشروعات.

---

(1) وليد صالح عبد العزيز، **حوافز الاستثمار وفقا لأحدث التشريعات الاقتصادية**، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة،2005 ، ص65.

(2) وليد صالح عبد العزيز، مرجع سبق ذكره، ص65.

وتختلف فاعلية الإجازة الضريبية المسموح بها من تشريع ضريبي إلى آخر، ومن صناعة إلى أخرى داخل نفس التشريع،ؤ وفقا لاختلاف الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية، فبعض التشريعات تمنح الإجازة الضريبية للمشروعات ذات الأهمية بالنسبة للاقتصاد القومي، وبعضها الآخر يشترط طاقة إنتاجية معينة، أو حجم معين لرؤوس الأموال كحد أدنى لمنح هذه الإجازة[1].

هذا الإعفاء المؤقت من الضريبة غالبا ما يتحدد بناء على نوع المشروع، وطبيعة نشاطه، وحجمه، ومكان إقامته، ومدى اعتماده على التمويل، وحجم العمالة الوطنية المستخدمة في المشروع، ومدى أهمية مجاله، فهذه المعايير هي التي يتحدد على ضوئها المشروعات التي تُعفى مؤقتا من الضريبة، كما أنّ هذا الإعفاء قد يكون كليا أو جزئيا أو متدرجا على سنوات الإعفاء بحيث تكون نسبته في السنوات الأولى من حياة المشروع أعلى من نسبته في السنوات التالية[2].

كما أن هذا الإعفاء قد يكون مطلقا، وقد يكون مُقيدا بقيد ما، ذلك أنه إذا استقر على مبدأ الإعفاء من الضريبة فإنه تثور مسألة الضوابط أو القيود التي يتعين وضعها، وفي غالب الأمر يأتي الإعفاء مقيدا بأحد القيود الآتية[3]:

1- نوع الضريبة.

2- مدة الإعفاء.

---

(1) يونس احمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية**، مدخل مقارن، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، 2002، ص85.

(2) عبد الحفيظ عبدا لله عيد، مرجع سبق ذكره، ص 363 وما بعدها.

- عطية عبد الحليم، **الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر**، دار النهضة العربية، 1998، ص132 وما بعدها.

(3) أسامة محمد الفولي، **دور الإجازة الضريبية كحافز للاستثمار الخاص**، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق، جامعة الإسكندرية، العدد الثالث والرابع، 1989، ص164-166.

3- المكان.

4- نوع النشاط.

5- أداء المشروع.

6- حجم المشروع وشكله القانوني.

7- مصدر التمويل[1].

لا شك أن لكل قيد من هذه القيود حكمة محددة ونتائج تترتب عليها، لذا ينبغي على المشرع أن ينتقي منها ما يتفق والأهداف التي يتوخاها من وراء تشجيع النشاط.

على الرغم من استخدام معظم البلدان لأسلوب الإجازة الضريبية إلا أن هذا الحافز ينطوي في جانبه العملي على بعض المشاكل والسلبيات التي تحتم على الدول أنْ تأخذها في الحسبان عند منحها لهذا الإعفاء، وأنْ تعمل على تلافيها، ومن أهمها ما يلي[2]:

1 - مشكلة تحديد بدء سريان الإعفاء من الضريبة.

2 - مشكلة مصروف استهلاك الأصول الثابتة.

3 - تصفية النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي.

سنتناول هذه المشكلات بالتفصيل في سياق بحثنا.

---

(1) أسامة محمد الفولي، مرجع سبق ذكره، ص166.

(2)راجع في ذلك :-نزيه عبد المقصود محمد، **دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 2002، ص135وما بعدها. -حامد دراز عبد المجيد، **السياسات المالية**، مركز الإسكندرية للكتاب،2000، ص249وما بعدها. -عطية عبد الحليم صقر، عثمان سعيد عبد العزيز، **النظم الضريبية مدخل تحليلي مقارن**، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية،2002،ص87.

الفرع الثالث

المعاملة الضريبية التمييزية

يهدف المشرع في هذا النوع من الإعفاءات إلى تخفيف العبء الضريبي لنوع معين من الأنشطة لتشجيع استثمار أو صناعة أو نشاط خاص للتوجه إليه لأهميته الخاصة للاقتصاد الوطني، بحيث تأخذ الأسعار الضريبية عدة أشكال[1] منها :

1 - وجود معدل ضريبي عام و معدل ضريبي منخفض بخصوص النشاطات المراد تمييزها ضريبيا.
2 - وجود معدل ضريبي منخفض بداية ويقوم المشرع بزيادة معدل الضريبة على بعض الأنشطة التي يريد المشرع تثبيط التوجه إليها لأسباب معينة.
3 - تثبيت معدل الضريبة طوال حياة المشروع، ما يوفر للمستثمر حالة من الاستقرار النفسي، بحيث لا يكون عرضة لاحتمالات مفاجئة لم تكن بالحسبان.

مما سبق نرى أن المعاملة الضريبية التمييزية تنصب على الضرائب المباشرة وغير المباشرة، على شكل تخفيضات بصيغة تمييزية وتصمم لتحقيق توازن بين الأرباح المحتملة والخسائر المحتملة بشأن استثمارات محددة، أو نشاطات معينة، أو أشكال محددة من الدخول دون الحاجة إلى تخفيض الأعباء الضريبية على كل المكلفين.

هنا تكمن فلسفة الإعفاءات الضريبية عموما:

---

(1) منى إدلبي، سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية، رسالة دكتوراه، جامعة القاهرة، كلية الحقوق، 2006، ص116.

أولاً- بالنسبة للضرائب غير المباشرة:

وتتمثل في شكلين:

1 - تخفيض الرسوم الجمركية، ولا سيما على المواد الأولية ومستلزمات الإنتاج، مما يؤدي لزيادة الإنفاق الاستثماري للأفراد وزيادة مدخراتهم.

2 - زيادة التعريفات الجمركية على المنتجات النهائية من الواردات لحماية السوق المحلي من منافسة الواردات الأجنبية، على أن تكون الزيادة مؤقتة ومشروطة بتحقيق الأهداف المتوخاة منها، إلا أن الحاجز الجمركي مكبل بظل اتفاقيات الجات وقيودها[1].

وتنطوي المناطق الحرة تحت لواء المعاملة الضريبية التمييزية، سنأتي على دراسة المناطق الحرة ضمن المطلب الثالث من المبحث الأول من الفصل الثاني من دراستنا.

ثانياً- أما عن الضرائب المباشرة:

فتتمثل المعاملة التمييزية بإحدى الصور الآتية:

1 - **استخدام أسعار ضريبية تمييزية**: بحيث يخفف العبء الضريبي عن نوع معين من الأنشطة ولأهداف معينة كتشجيع صورة من صور التمويل، أو شكل من أشكال الشركات، ويكون بعدة أشكال ذكرناها فيما سبق وهي وجود سعر ضريبي عام وسعر ضريبي منخفض، أو وجود سعر ضريبي منخفض بداية وزيادة سعر الضريبة على بعض الأنشطة، أو فرض سعر حكمي منخفض على إجمالي إيرادات المشروع، أو تثبيت سعر الضريبة طوال حياة المشروع لتشجيع تمويل إعادة استثمار الأرباح، أو تأجيل الضريبة إما بإرجاء إدخال الدخل في الوعاء الضريبي أو بتأخير تاريخ استحقاق الضريبة أو دفعها[2].

2 - **المكافأة الضريبية**: هي بمنزلة ائتمان ضريبي، يتوقف منحها على أداء المنشأة وتحقيقها لهدف تتطلبه الدولة في معرض سياساتها الاقتصادية وتنميتها، كربط هذه المنحة بتحقيق زيادة في الصادرات أو الحد من البطالة، وتمنح هذه الميزة بشكل نسبي أو تصاعدي طردي مع نتيجة الأداء[3].

---

(1) حامد دراز وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص71.

(2) حامد دراز وآخرون، مرجع سبق ذكره،ص72.

(3) أسامة محمد الفولي، مرجع سبق ذكره، ص176.

والمثال الأهم في المعاملة الضريبية التمييزية هي معاملة الأرباح الرأسمالية والتي تعتبر الفرق بين سعر بيع وشراء موجودات المنشأة، وموجودات المنشأة هنا هي كل ما تشتريه الشركة لتجعلها قادرة على توليد بضائع وخدمات، وقد تكون موجودات حقيقية كمعدات تصنيع، وقد تكون موجودات مالية كالاستثمار بالأوراق المالية (الأسهم)، وموجودات معنوية كبراءات الاختراع.

وتختلف معاملة الأرباح الرأسمالية المحققة من دولة لأخرى، فهناك دول تفرض عليها نفس معدلات ضرائب الدخل النظامية، بينما دول أخرى تفرض عليها معدلات منخفضة، ودول أخرى تختلف معاملتها باختلاف وضع الأرباح فتكون منخفضة على الأرباح المخصصة للاستثمار، وهناك دول لا تفرض عليها ضرائب.

يُمكن أنْ نُعبِّر عن المعاملة الضريبية التمييزية بالمعدلات الضريبية، ويُقصد بها تصميم جدول للأسعار الضريبية يحتوي على عدد من المعدلات ترتبط بنتائج محددة لعمليات المشروع، حيث ترتبط هذه المعدلات عكسيا مع حجم المشروع أو مدى مساهمته في تحقيق التنمية الاقتصادية، فتزداد المعدلات تدريجيا كلما انخفضت نتائج عمليات الاستثمار والعكس صحيح[1].

الفرع الرابع

أنواع أخرى من الإعفاءات الضريبية

أولاً- الائتمان الضريبي:

يعتبر الائتمان الضريبي إعفاء ضريبي، سنقوم بالتعريف به وأنواعه :

---

(1) محمد إبراهيم مادي، **العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر والضرائب في الجزائر (1990-2002)**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2004 ، ص19.

1- مفهوم الائتمان الضريبي:

هو يعني خصم نسبة معينة من تكلفة الأصل في سنة الحصول عليه من الضريبة المستحقة في هذه السنة، فهو بمنزلة إعفاء جزئي من الضريبة، ويُمثل خصما يؤثر على العبء الضريبي مباشرة فينقصه، وهذا ما يميزه عن المنحة الاستثمارية وكذلك الخصومات والتنزيلات التي تطال الدخل الخاضع للضريبة وليس العبء الضريبي، ونعبر عنه أنه (خصم تكلفة من ضريبة) ثم يسمح بعد ذلك بإهلاك تكلفتها الكلية.

وهكذا يستفيد من نفس معدل الخصم كل المنشآت بصرف النظر عن معدل الضريبة، لذلك فإنّ مقدار الائتمان الضريبي لا يتأثر بالتغير في معدلات الضرائب، على عكس المسموحات الاستثمارية القاضية بمنح نسبة من التكلفة من الأرباح، لأن تخفيض أو زيادة معدلات الضرائب يعني تخفيضا أو توسيعا لمقدار الحسومات الضريبية عبر هذه المسموحات المطالب بها[1].

2-أنواع الائتمان الضريبي:

أ - الائتمان الضريبي قد يكون ثابتا أو إضافيا: على حسب الإنفاق الاستثماري، حيث يمنح الائتمان الثابت بنسبة ثابتة من الإنفاق الاستثماري في السنة التي يحدث فيها تحديد رأس المال، أما الائتمان الإضافي فيتعلق بالإنفاق الاستثماري الذي يقوم على أساس متغير، والغاية منه تطوير توجيه الحسم الضريبي ليمتد فيشمل الإنفاق الإضافي الذي لن يحدث في غياب هذه الحسومات الضريبية، وغالبا ما يحدد الائتمان الإضافي استنادا لمتوسط الإنفاق الاستثماري للممولين عبر عدة سنوات سابقة (مثلا لثلاث سنوات سابقة)[2].

ب - وقد يكون قابلا للرد أو غير قابل للرد: ففي بعض الدول لا يمكن المطالبة بالائتمان الضريبي إلا في السنة التي تستحق فيها، بينما دول أخرى تعترف بإمكانية ترحيل هذه الائتمانات غير المستخدمة للأمام

---

(1) عبد الباسط علي جاسم، **الإعفاءات من ضريبة الدخل**، دراسة مقارنة، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن عمان، الطبعة الأولى، 2008،ص95.

(2) عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص97.

لعدد من السنوات للإفادة منها في تخفيض الأعباء الضريبية المستقبلية، وتعتبر الحالة الثانية الأكثر حفزا للمستثمر لأن عدم السماح بذلك يجعل الإئتمان غير ذي أهمية.

لكن الافتراض في حال لم يسمح المشرع بترحيل الائتمان للأمام، فهل يمكن أن يطالب بقيمتها نقدا في السنة التي يستحقها خلالها، قد يكون ذلك، وعندها يكون الائتمان قابلا للرد، هذا الأمر يزيد من جاذبية الائتمان كإعفاء ضريبي محفز للاستثمار، لكنّه يغدو مُكْلفاً للحكومة وقابلا لإساءة الاستخدام، وتثور هذه الحالة عندما لا يستفيد الممول من الخصم في سنة استحقاقه، أو في حال أدى هذا الخصم إلى تخفيض الالتزام الضريبي الإجمالي إلى ما دون الصفر، وطبعا يكون هذا الائتمان غير قابل للرد في حال تم الإفادة منه أو تم ترحيله للأمام[1].

3- أهمية الائتمان الضريبي:

إن أهمية هذا الإعفاء تأتي من كونه يُؤدي إلى زيادة العائد بعد الضريبة بالمقدار الذي تم فيه تخفيض معدل الضريبة الفعلي، مما يجعله إعفاء مُهم وحافز للاستثمار، ولا سيما أن الدولة ترصد هذا الشكل من الإعفاءات لمصلحة المستثمرين الذين يستثمرون أموالهم في المجالات المستهدفة[2].

ثانياً - إعفاء الأرباح العرضية والرأسمالية:

في هذه الحالة يتم إعفاء بعض المشروعات أو الأنشطة من الضريبة المقررة على الأرباح التي تتحقق من العمليات العرضية أو من العمليات الرأسمالية خلال السنة، وأن يقتصر الوعاء الخاضع للضريبة على صافي أرباح الاستغلال من النشاط الرئيسي للمشروع.

---

(1) محمد علي السيد، مرجع سبق ذكره، ص25.

(2) حامد دراز وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص51.

هذا من شأنه تخفيف العبء الضريبي بالنسبة للمشروع وزيادة قدرة المشروع المالية، كذلك يتم منح هذه الصورة من صور الإعفاءات الضريبية بضوابط محددة، كأن يكون الاستثمار في نشاط محدد أو في إقليم معين أو مرتبط بتحقيق معدلات إنتاج محددة أو بتشغيل عدد من العمال محدد في كل سنة مالية للمشروع[1].

ثالثاً- الإسقاط الضريبي:

من الأنواع الهامة للإعفاءات الضريبية، الإسقاط الضريبي، عندما يتضح بعد ربط الضريبة عدم قدرة الممول على الدفع أو عدم وجود أموال يُمكن التنفيذ عليها في حالة وفاة الممول أو في حالة مغادرته البلاد أو عندما يتعذر التعرف على محل إقامته بعد توقفه عن النشاط، في كل هذه الأحوال أجازت بعض التشريعات الضريبية إصدار قرارات بالإعفاء من أداء الضريبة تحقيقا للعدالة الضريبية في جانب منها، وفي الجانب الآخر حتى لا تتراكم المستحقات الضريبية المتعذر تحصيلها[2].

وهكذا أنهينا المبحث الأول من هذا الفصل، متعرضين إلى ماهية الإعفاءات الضريبية من خلال تبيان معايير منحها وأنواعها، وسننتقل لدراسة أهداف الأعفاءات في القوانين محل المقارنة، وذلك في المبحث الآتي.

---

(1) طارق الحاج، مرجع سبق ذكره، ص65.

(2) محمد علي السيد، مرجع سبق ذكره، ص23.

المبحث الثاني

أهداف الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المقارن (سوريا ومصر والأردن)

أصبح للضريبة في الوقت الحاضر دور مهم في الحياة الاقتصادية، مهما كان النظام الاقتصادي السائد فيها سواء كانت هذه الدولة رأسمالية أم اشتراكية متقدمة أم في طور النمو، حيث أصبح للضرائب أهمية كبيرة لتحقيق أهداف الدولة في الاستقرار الاقتصادي والتنمية والعدالة الاجتماعية، فضلا عن الهدف التقليدي وهو تمويل الموازنة العامة للدولة.

ونظرا لما تقوم به الإعفاءات الضريبية من دور مهم في هذه المجالات نص قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة (2003) وتعديلاته [1] على إعفاءات كثيرة ومتنوعة، سواء لأسباب اقتصادية، أو لأسباب اجتماعية، أو لأسباب دولية.

نظراً لتزايد دور وأهمية الإعفاءات بالنسبة للدولة والمكلفين على حد سواء، فقد تطلب الأمر أن يتضمن هذا المبحث مقارنة لأنظمة عربية هي التشريع الضريبي السوري والمصري لتأثرهما إلى حد كبير بالنظام اللاتيني وخاصة

---

(1) طرأ على قانون ضريبة الدخل رقم 24 لعام 2003 عدة تعديلات أدخلت عليه بموجب:
- القانون رقم 60 لعام 2004.
- القانون رقم 41 لعام 2005وتعديلاته.
- المرسوم 52 لعام 2006 المتضمن بعض التعديلات على القانون 41 لعام 2005.
- المرسوم التشريعي رقم 51 لعام 2006.
- المرسوم التشريعي رقم 33 لعام 2009.
- المرسوم التشريعي رقم 46 لعام 2015

القانون الفرنسي، والتشريع الضريبي الأردني لتأثره بالنظام الانكلوسكسوني وخاصة القانون الانكليزي، كما أنّ الهدف النهائي للإعفاءات الضريبية هو تحقيق أهداف سياسة الدولة العامة.

لذلك سيتم تقسيم هذا المبحث منهجيا إلى مطلبين كالآتي:

المطلب الأول: الأهداف الاجتماعية للإعفاءات الضريبية.

المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية للإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول

الأهداف الاجتماعية للإعفاءات الضريبية

إن تحقيق العدالة الضريبية يعني سريان الضريبة على جميع الأشخاص والأموال، وهو ما اصطلح على تسميته بمبدأ العمومية كما مر معنا سابقا،وهذا المبدأ لم يعد مطلقا في الوقت الحاضر وذلك عندما يقرر المشرع الضريبي عددا من الإعفاءات من الضرائب في نطاق سريانها على الأفراد وفي نطاق سريانها على الأموال.

ومن بين الأسباب التي أدت بالمشرع الضريبي أن يقرر هذه الإعفاءات هي الأسباب الاجتماعية والتي كثيرا ما ألزمت المشرع بضرورة مراعاتها بهدف تحقيق أهداف مفيدة للمجتمع، لذلك فإن الهدف من هذه الإعفاءات; الإستجابة لعدد من العوامل التي تتعلق بالمجتمع، باعتبار أن المجتمع يعمل من خلال أفراده وما يقومون به من تنظيمات ونشاطات اجتماعية، لذلك كان من الطبيعي أن توجه الإعفاءات إما للأفراد باعتبارهم الوحدات الحية في المجتمع حتى يكفل لهم قدرا من الرفاهية الاقتصادية، وإما أن توجه الإعفاءات للهيئات التي يقيمها الأفراد في المجتمع من أجل السير قُدماً بأهداف ذلك المجتمع.

لذلك نجد المشرع يقرر إعفاء للأشخاص والهيئات التي تقوم بنشاط لا

يستهدف الربح وإنما تخدم المجتمع من خلال هذا النشاط، على اعتبار أن هذه الهيئات تؤدي خدمات وأعمالا ذات نفع عام تتماثل مع تلك الخدمات التي تؤديها الدولة ومن ثم يتعين إعفاؤها من الضريبة تشجيعا لها في الاستمرار وتخفيفا للأعباء التي يجب على الدولة أن تقوم بها.

لذلك سيتم تقسيم هذا المطلب إلى فرعين هما:

الفرع الأول: الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الأفراد.

الفرع الثاني: الإعفاءات الاجتماعية المقررة لمصلحة الهيئات.

الفرع الثالث: الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة العائلة.

وذلك من خلال دراسة مقارنة ليتسنى لنا التعرف على أوجه القصور والإيجاب.

الفرع الأول

الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة الأفراد

أعفى التشريع الضريبي بعض الدخول من ضريبة الدخل لأسباب اجتماعية لمصلحة الأفراد وهي كالتالي:

أولا- المعاشات التقاعدية:

1- نصت الفقرة (هـ) من المادة (67) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على الإعفاء من ضريبة الرواتب والأجور معاشات التقاعد والتعويضات العائلية التي تصرف معها، بالإضافة إلى تعويضات التسريح أو الصرف من الخدمة وجميع المبالغ التي تصرف للعامل بسبب انتهاء خدمته، سواء دفعت من الخزينة العامة أم من خزينة خاصة.

2- موقف المشرع المصري: نصت المادة (12) من قانون ضريبة الدخل

المصري رقم (91)[1] لعام (2005) على عدم إخضاع المعاشات ومكافآت نهاية الخدمة للضريبة.

3- موقف القانون الأردني: نص البند (13) من الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على إعفاء أول (3500) ثلاثة آلاف وخمسمائة دينار من إجمالي الراتب التقاعدي الشهري بما فيه المعلولية.

من خلال كل ما تقدم يتضح اتفاق كل القوانين محل المقارنة فيما يتعلق بموضوع المعاش التقاعدي.

ثانيا ـ المكافآت عند الوفاة أو الإصابة بأذى:

1- نصت الفقرة (و) من المادة (67) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) عن إعفاء التعويضات التي تدفع لضحايا حوادث العمل، كون هذه التعويضات تعتبر تعويضا عن الضرر الذي أصاب المستفيد.

2- موقف القانون المصري: لا مثيل لهذا النص في قانون ضريبة الدخل المصري.

3- موقف القانون الأردني: نص البند (12) من الفقرة (أ) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على إعفاء مكافأة نهاية الخدمة المستحقة للموظف بمقتضى التشريعات النافذة أو أي ترتيبات جماعية تمت بموافقة الوزير المختص وذلك :

- بنسبة (100%) عن خدمات الموظف السابقة لتاريخ 31|12|2009.

---

(1) طرأ تعديلات على قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لعام 2005 وهي:

- قانون رقم 101 لعام 2012.
- قانون رقم 11 لعام 2013.
- قانون رقم 114 لعام 2008.
- قانون رقم 53 لعام 2014.
- قانون رقم 69 لعام 2015.

- إخضاع المبالغ التي تزيد عن (5000) دينار من مكافأة نهاية الخدمة المستحقة للموظف اعتبارا من 1|1|2010.

يتضح مما سبق أنّ كل من المشرع السوري والأردني لم يضع حدا أعلى للتعويض ولم يضعا شروط للإعفاء، في حين أن المشرع المصري لم يسلك المسار نفسه ولم يعفي التعويضات من ضريبة الدخل.

ثالثا ـ التأليف و الترجمة:

1- نص البند (5) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لسنة (2003) على إعفاء دخل التأليف والعزف والتلحين والرسم باليد ونحت التماثيل.

2- موقف المشرع المصري: نص البند (2) من المادة (36) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005) تنص على إعفاء الأرباح الناجمة عن تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية ما عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.

كذلك نص البند (3) من نفس المادة على الإعفاء من الضريبة إيرادات أعضاء هيئة التدريس في بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلا لتوزيعها على الطلاب وفقا للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

3- موقف القانون الأردني: لم ينص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) على مثل هكذا إعفاء.

يتضح من خلال النص أعلاه أن الغرض من الإعفاء هو تشجيع الحركة الثقافية، وهذا موقف جديد تشجيعا لأصحاب الإبداع الفكري والذهني.

رابعاً ـ إعفاءات أخرى:

1- إعفاء القائمين على المساجد والكنائس:

نصت الفقرة (ج) من المادة (67) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على إعفاء القائمين على المساجد والكنائس من ضريبة الرواتب والأجور.

أما موقف التشريعات المقارنة: فلا مثيل لهذا النص في القانون المصري ولا في القانون الأردني.

2- دخل الطلبة في حدود ما يتلقونه من المنح والمكافآت التي تمنح لأغراض دراسية:

لا مثيل لهذا الإعفاء لا في القانون السوري ولا في القانون المصري ولا في القانون الأردني.

الفرع الثاني

الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة الهيئات

أولا- دخل الجمعيات الخيرية والتعاونية والثقافية والعلمية:

1- نص البند (1) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على إعفاء جمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعها.

كما نصت البنود (6)، (7) على إعفاء دور الحضانة ومعاهد ودور ومؤسسات ذوي الاحتياجات الخاصة، ودور المسنين ودور العجزة والصم والبكم، ودور المعاقين ودور الأيتام.

2- موقف المشرع المصري: نص البند (3) من المادة (50) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على الإعفاء من الضريبة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقا لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.

3- موقف القانون الأردني: نص البند (1) من الفقرة (ج) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) على إعفاء الأحزاب والنقابات والهيئات المهنية بما فيها الغرف التجارية والصناعية والجمعيات التعاونية الأخرى المسجلة والمرخصة قانونا من عمل لا يستهدف الربح.

إن الغرض من هذا الإعفاء هو تشجيع الجمعيات التي لا تهدف إلى الربح، لما تقدمه من خدمات اجتماعية يعود نفعها وفائدتها إلى أبناء الشعب كافة، والجماعات التي لا ترمي إلى الكسب هي تلك التي تقوم بنشاط علمي أو ديني أو ثقافي أو رياضي أو اجتماعي بما فيه أعمال البر والإحسان ويقتصر الإعفاء المقرر للجماعات التي لا ترمي إلى الكسب على ما تحققه من أرباح في حدود نشاطها الاجتماعي أو العلمي أو الرياضي من الاشتراكات والتبرعات وغيرها من الموارد، أما إذا تجاوزت هذه الجماعات نطاق نشاطها الأصلي فإنها تخضع للضريبة.

يتضح مما سبق أن الإعفاء مشروط لدخل الهيئات التي لا ترمي إلى الكسب، ومتى قصدت الأرباح من عملها فإن الأرباح المستحقة تخضع للضريبة على الدخل في معظم القوانين محل الدراسة.

ثانيا- دخل الأوقاف والمعاهد والمعابد الدينية:

1- لم يعفِ قانون ضريبة الدخل السوري دخل الأوقاف من الضريبة

2- موقف القانون المصري: نص البند (4) من المادة (50) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005) على إعفاء الجهات التي لا

تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليس له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

3- موقف القانون الأردني: نص البند (2) من الفقرة (ج) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لسنة (2014) على إعفاء دخل أية مؤسسة دينية أو خيرية أو ثقافية أو تربوية أو رياضية أو صحية لا تستهدف الربح.

يتضح مما سبق أن المشرع المصري اشترط لإعفائه أن تخضع لإشراف ورقابة الدولة، وأضاف المشرع الأردني إعفاء دخل استثمارات مؤسسة الأيتام، في حين لم يعف المشرع السوري دخل الأوقاف.

ثالثا- الهبة للمؤسسات الرسمية والجمعيات الخيرية:

1 - نص البند (7) من المادة (7) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على تنزيل التبرعات المدفوعة من قبل المكلفين مقابل وصولات رسمية لجهات عامة أو خاصة معترف بها رسميا بأنها ذات نفع عام شريطة أن تكون الجهتان المتبرعة والمتبرع لها تمسكان قيودا و دفاتر نظامية مقبولة من قبل دوائر ضريبة الدخل وبما لا يتجاوز (3%) من الأرباح الصافية.

2 - موقف القانون المصري: نص البندين (7. 8) من المادة (23) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لسنة (2005) على إعفاء التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أيا كان مقدارها، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها،ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز (10%) من الربح السنوي الصافي للممول.

3 - موقف القانون الأردني: نصت الفقرة (ب) من المادة (10) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على أنه يسمح لأي شخص بتنزيل التبرعات والاشتراكات المدفوعة للمملكة لمقاصد خيرية

أو إنسانية أو علمية أو ثقافية أو رياضية إذا أقر مجلس الوزراء لها هذه الصفة ويشترط أن لا يتجاوز ربع الدخل الخاضع للضريبة قبل إجراء هذا التنزيل.

إن الغرض من إعفاء الهبات الممنوحة من أي جهة إلى جهات خيرية معترف بها من الدولة هو تشجيع الأفراد على المساهمة الفعالة في أنشطة هذه الجهات، وتدعيما للجهات الخيرية لما تقدمه من خدمات اجتماعية للمواطنين يعود نفعها على أبناء الشعب كافة، لذلك قضى القانون بإعفاء الواهب من دفع الضريبة تشجيعا له على عمله واعترافا منه بالجميل وإلا فكيف يدفع ضريبة علاوة على تبرعه.

إننا نؤيد هذا الإتجاه في القوانين، بمنح الإعفاءات الضريبية لأهداف إجتماعية حيث الهدف مصلحة المجتمع والفرد على حد سواء، وكذلك تدعيم مشاركة الأفراد والهيئات في تحقيق هذه الأهداف إلى جانب الدولة.

والجدول التالي يوضح الإعفاءات الضريبية الاجتماعية في التشريع الضريبي المقارن.

الجدول رقم 1

الإعفاءات الضريبية الاجتماعية في التشريع الضريبي المقارن[1].

البيان	سورية	مصر	الأردن
راتب المعاشات التقاعدية	معفى	معفى	معفى أول 3500دينار
المكافآت عند الوفاة	معفى	غير معفى	معفى
دخل التأليف والترجمة	معفى	معفى بشروط	معفى بشروط
دخل الطلبة	غير معفى	غير معفى	غير معفى
دخل أجور القائمين على المساجد	معفى	غير معفى	غير معفى
دخل الجمعيات الخيرية والتعاونية	معفى	معفى	معفى
دخل الأوقاف	غير معفى	معفى بشروط	معفى
الهبات	معفى بشروط	معفى بشروط	معفى بشروط

الفرع الثالث

الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة العائلة

يدخل ضمن الإعفاءات الاجتماعية، تلك الإعفاءات التي تمنح إلى أصحاب الدخول الصغيرة بسبب قلة إيراداتهم، وهناك إعفاءات تمنح إلى أشخاص مكلفين بإعالة أفرادا شرعا وقانونا، أو تلك التي تعتمد على التمييز في معدل الضريبة المطبقة بحسب مصادر الدخل، فالدخل المكتسب من جهد المكلف من عمل لدى صاحب عمل يخضع لمعدل ضريبة أقل نسبيا، بينما

(1) راجع في ذلك: - قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003.
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام 2005.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام 2014.

تفرض ضريبة بمعدلات مرتفعة على ما يحصل عليه المكلف من استثمار رأس المال أو نشاط صناعي أو تجاري.

كما أنه حتى تكون الضريبة عادلة ومركبة تركيبا شخصيا يتعين عليها مراعاة الحد الأدنى الضروري لمعيشة المكلف بها، وإلا تعرض حياته للاضطرابات الاقتصادية.

إلى جانب هذا الإعفاء تأخذ الضريبة بالحسبان التكاليف العائلية التي تزداد، وأيضا ازدياد أفراد الأسرة، فإذا تساوى شخصان في الدخل فإن مساهمة كل منهما في تحمل الأعباء الضريبية يجب أن تتوازن مع التكاليف العائلية فكلما كانت هذه الأخيرة ثقيلة كلما تعين التخفيف من تلك الأعباء[1].

لكن من الضروري معرفة لمن تمنح الإعفاءات العائلية، ومن هم أفراد العائلة الضريبية.

إن العائلة الضريبية هي العائلة الخاضعة للضريبة والتي يتمتع أفرادها بإعفاءات معينة، وبمعنى آخر فإن الفرد الذي لا ينتمي للعائلة الضريبية لا يستحق الإعفاء الضريبي، لهذا فإن الإجابة على السؤال المطروح أعلاه تعتبر غاية الأهمية حيث لا يوجد تطابق حتمي ودائم بين العائلة بمفهومها العام (الاجتماعي) والعائلة بمفهومها الضريبي.

قد تكون العائلة موجودة على الصعيد الاجتماعي إلا أنها غير موجودة على الصعيد الضريبي (العائلة التي تحقق دخلا ضعيفا لا تصل إليه أسعار الضريبة)، وقد تكون العائلة غير موجودة على الصعيد الاجتماعي إلا أنها موجودة على الصعيد الضريبي (الشخص الذي يعيش وحيدا ويفترض القانون أنه يعيش مع شخص آخر)، كما قد تكون العائلة موجودة وفقا للمفهومين العام والضريبي، إلا أن عدد أعضائها قد يختلف من مفهوم إلى آخر، وقد تتكون

---

(1) صباح نعوش، **الضرائب في الدول العربية**، المركز الثقافي العربي، الإسكندرية،2002 ، ص137.

العائلة من عدد معين من الأشخاص إلا أنها قد لا تتكون من نفس العدد من الناحية الضريبية[1].

يمكن تقسيم هذا الفرع إلى مايأتي:

أولاً: النماذج المتبعة في تقرير الإعفاءات الضريبية للعائلة.

ثانياً: تقييم الإعفاءات الضريبية الممنوحة للعائلة.

أولاً - النماذج المتبعة في تقرير الإعفاءات الضريبية للعائلة

تشكو معظم الطرق المطبقة لمنح الإعفاءات العائلية من عيوب شتى، فهي إما أنها في صف العائلة الصغيرة أو في طرف المتزوج ولا يعول.

1- النموذج السوري:

يعفى من الضريبة ما يسمى حد الكفاف أو الحد الأدنى اللازم للمعيشة بوصفه ضروريا للمكلف حتى يتمكن من المحافظة على حياته وعلى حياة أسرته.

نص المرسوم التشريعي السوري رقم (46) لعام (2015) بالمادة الثانية: ينزل من الدخل الصافي حد أدنى معفى من الضريبة قدره (15000). كما يعفى ممولو الضريبة على الأرباح الصناعية والتجارية وغير التجارية وفق المادة (20) من نفس القانون مبلغ (50000) ليرة سورية من الشريحة الأولى من الربح الصافي السنوي كحد أدنى معفى من الضريبة إذا كان المكلف شخصا طبيعيا، ويجزأ هذا الحد بالنسبة لتكليف الذي يقل عن سنة[2].

ويستفيد من الحد الأدنى المعفى من الضريبة كل شريك في شركة تضامن وكل شريك مسؤول دون حدود في شركة التوصية البسيطة، ولا يستفيد الشريك

---

(1) صباح نعوش، مرجع سبق ذكره، ص138.

(2) محمد خالد المهايني، خالد الخطيب، ابراهيم العدي، **المحاسبة الضريبية**، جامعة دمشق، 2007، ص228.

الواحد من هذا الإعفاء إلا مرة واحدة إذا كان شريكا في أكثر من شركة، ويستفيد المكلفون أيضا بضريبة الدخل المقطوع من الحد الأدنى المعفى.

برأينا في سوريا في ظل الأزمة الحالية فقد مصطلح الحد الأدنى اللازم للمعيشة معناه ومبتغاه، فلم يَعُد هذا الحد يمثل الحد الأدنى اللازم للمعيشة ولا بد من إعادة النظر به.

2- النموذج المصري:

نصت المادة (13) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على الإعفاءات الضريبية التالية:

أ- مبلغ (4000) جنيه إعفاء شخصيا سنويا للممول.

ب-اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها.

ت-اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم (54) لعام (1975).

ث-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر، وأية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

ج- حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقا للقانون.

ويشترط بالنسبة للبندين (3- 4) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول على (15%) من صافي الإيراد أو ثلاثة آلاف جنيه أيهما أكثر، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر.

3- النموذج الأردني:

عمد المشرع إلى توفير الحد الأدنى اللائق لمعيشة أفراده أو للمقيمين معه

(إعفاءات الإعالة) من خلال توسعه في قيمة هذه الإعفاءات[1].

وهناك بعض الخصائص العامة التي تحكم نظام الإعفاءات الشخصية والعائلية وهي:

أ- أنها تنزيلات شخصية يستفيد منها الأشخاص الطبيعيون دون الأشخاص الاعتباريين.

ب-أنها تمنح للمقيم دون غير المقيم، إلا إذا كان غير المقيم يعيل المقيم.

ت-أن مفردها غير قابل للتجزئة فمتى استحقت منحت جميعها بمعنى إذا ما تحققت الواقعة الموجبة للإعفاء في آخر يوم من السنة فيمنح المكلف كامل الإعفاء دون تجزئة.

ث-أنها لا تخصم إلا في سنة التقدير ولا يدور ما يزيد منها عن صافي دخل المكلف إلى السنوات اللاحقة[2].

وفيما يلي هذه الإعفاءات حسب ما وردت في متن المادة (9) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) التي نصت على ما يلي

(أ-1 - يعفى الدخل الإجمالي للشخص الطبيعي المقيم بما لا يزيد على اثني عشر ألف دينار للمكلف واثني عشر الف دينار عن المعالين مهما كان عددهم.

2 - يمنح الشخص الطبيعي والمعالون إعفاءات مقابل نفقات العلاج والتعليم والإيجار وفوائد قروض الإسكان والمرابحة على السكن والخدمات الفنية والهندسية والقانونية بحد أقصى مقداره أربعة آلاف دينار.

ب-1-للمكلف أو لزوجه الاستفادة من فرق الإعفاء الممنوح بمقتضى أحكام الفقرة (أ) من هذه المادة على أن لا يزيد الإعفاء الممنوح في جميع الأحوال على ثمانية وعشرين ألف دينار للمكلف ولزوجه ولمن يعيلهم.

2 - لا يجوز تقديم الإقرار المشترك إلا بموافقة الأزواج.

---

(1) عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، **المحاسبة الضريبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2008، ص150.

(2) عواد أبو حشيش خليل، **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، 2004، ص163.

3 - للشخص الطبيعي الأردني غير المقيم الاستفادة من الإعفاءات الخاصة بالمعالين المقيمين في المملكة إذا كان يتولى إعالتهم).

لا حظنا في قانون ضريبة الدخل الأردني الجديد رقم (34) لعام 2014 عدم منح إعفاءات للمعالجة والاستشفاء، وفائدة أو ربح قرض السكن، أو إجرة بيت السكن للمقيم، والدخل المكتسب، والدراسة فوق الثانوية.

نرى أنه في القانون الجديد تقييد للإعفاءات الضريبية العائلية.

الجدول التالي يوضح الإعفاءات الضريبية الشخصية في التشريع الضريبي المقارن.

الجدول رقم 2

الإعفاءات الضريبية الشخصية في التشريع الضريبي المقارن[1]

البيان	سوريا/ليرة	مصر/جنيه	الأردن/دينار
الإعفاءات الشخصية للأعزب	5000 شهرية	4000 سنويا	12000 سنويا
الإعفاءات الشخصية عن الأولاد	صفر	صفر	12000 عن الكل
الإعفاءات الشخصية عن الزوجة	صفر	صفر	12000 إجمالي المعالين
الإعفاءات الشخصية عن الوالدين	صفر	صفر	1200 إجمالي المعالين

ثانياً- تقييم الإعفاءات العائلية الممنوحة للعائلة:

مما لا شك فيه أن هذه الإعفاءات كانت تنسجم انسجاما تاما مع الفكر التقليدي في المالية العامة الذي أعطاها بعدا نظريا منطقيا يتمثل في ضرورة أخذ الظروف العائلية لكل مكلف بالحسبان، ولم تكن تلك الإعفاءات تحابي بعض المكلفين دون آخرين بل كانت تحابي الجميع وبنفس المدى وهذا ما يتفق مع قاعدة المساواة الحسابية التي يدافع عنها آدم سميث ويعتبرها أحد القواعد الأساسية في الضريبة السليمة،وكما هو معلوم،إن النظرية التقليدية تعتبر الضريبة النسبية المحايدة رمزا وعنوانا للمساواة أمام الأعباء العامة، وبهدف

(1) راجع في ذلك: - قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003.
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام 2005.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام 2014.

تدعيم هذه المساواة يصبح من اللازم منح إعفاءات ضريبية تتماشى مع الحالة المدنية للمكلف[1].

إن انتقال ذلك البعد إلى الفكر الحديث وهو فكر يدافع عن الضرائب التصاعدية أدى إلى تشويه العدالة الضريبية وإلى إرباكها،حيث إن استمرار النظرية الحديثة في التمسك بالإعفاءات الاجتماعية أدى بها إلى الوقوع في تناقض نظري واضح: صحيح أن المساواة الحسابية تستوجب تقرير إعفاءات ضريبية تتفق مع حجم الأعباء العائلية، وصحيح أن الضرائب التصاعدية تعتبر حاليا من أهم العناصر التي ترتكز عليها العدالة الضريبية، إلا أن الجمع بين تلك الإعفاءات وهذه الضرائب (وهو أمر لم يفعله الفكر التقليدي) أدى إلى الابتعاد عن العدالة الضريبية بدلا من الاقتراب منها.

بعبارة أخرى إن تطبيق الفكر الحديث لضرائب تصاعدية مع الاحتفاظ بنفس الأسلوب التقليدي في الإعفاءات الضريبية قلب جميع الموازين إلى درجة ابتعد فيها الفكر الحديث حتى عن المساواة الحسابية للفكر التقليدي، لم يعد المكلف الصغير يوفر نفس المبلغ الضريبي الذي يوفره المكلف الكبير رغم تحمل كل منهما لنفس الأعباء العائلية، فقد أصبح ذلك المبلغ يزداد بازدياد غنى المكلف.

أضف إلى ذلك أنه من زاوية أخرى، إن الإعفاءات العائلية لا تحابي فقط أصحاب الدخول المرتفعة بل إنها (وبغض النظر عن حجم الدخول التي يحصل عليها المكلف) تقرر لقسم من المكلفين دون قسم آخر،ففي بعض الدول التي تطبق الضرائب النوعية تمنح إعفاءات عائلية للمكلفين الخاضعين لضريبة دون أخرى، ومن غير أن يكون لهذا التمييز حجة علمية مقنعة.

إن التشكيك بمدى عدالة الإعفاءات العائلية من الناحية الاجتماعية يلفت انتباهنا بمدى فعاليتها من الناحية الاقتصادية كذلك.

---

(1) محمد سلامة الخوالدة، **أثر الإعفاءات الضريبية في الأردن على حجم الأسرة وعدد المساكن،1994- 1984** رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، تموز 1999،ص66.

لم تستطع الإعفاءات العائلية التأثير على حجم السكان، فالنسل لا يعتمد على الإعفاءات الضريبية بقدر ما يعتمد على العادات الاجتماعية السائدة وعلى المعطيات الاقتصادية البحتة.

ولم يرتفع عدد السكان بنسبة مهمة في أوروبا رغم الإعفاءات الضريبية المغرية التي تزداد بازدياد أطفال المكلف ولم تتوقف الزيادة الكبيرة في عدد سكان الدول النامية رغم الأهمية الضعيفة لتلك الإعفاءات ورغم عدم منحها إلا لعدد قليل من أطفال المكلف.

كما أنه لم تعد الإعفاءات العائلية في الكثير من الدول (النامية منها على الخصوص) تحقق الغرض الذي تهدف إليه، فقد أريد بتلك الإعفاءات عدم فرض الضريبة على الحد الأدنى الضروري لمعيشة العائلة بيد أنها بقيت جامدة رغم تحرك ذلك الحد.

على أية حال، لقد أرادت الاتجاهات الحديثة في المالية العامة وعلم الضرائب أن تتقدم خطوات أخرى نحو الأمام لكي تعطي للعدالة الضريبية مفهوما آخر أكثر عمقا وملائمة من ذلك الذي تبناه الاتجاه التقليدي، إلا أن تلك الخطوات تتجه في الواقع نحو الخلف إلى درجة يظهر فيها الفكر التقليدي متقدما على الفكر الحديث في هذا المجال.

إن الفكر التقليدي (الذي لا شك في قصوره في فهم العدالة الضريبية وملابساتها) ساوى في المعاملة الضريبية بين مختلف المكلفين في حين فرق الفكر الحديث بينهم وحابى بين أصحاب الدخول الكبيرة، وحتى تكون الضريبة عادلة يتعين أن تتبع من واقع المجتمع، ففي الكثير من الدول العربية لا علاقة للعائلة المحدد تركيبها في القانون الضريبي مع العادات والتقاليد السائدة، إنه تركيب قديم مستورد من الخارج وليست له أصول عربية، العائلة وفقا لمفاهيمنا لا تتكون من الزوجين والأطفال فقط بل (في حالات معينة) تضم الأبوين والأخوة تحت رعاية المكلف، من غير المعقول ألا يتمتع المكلف بإعفاء عنهم

إن استطاع إثبات تحمله لنفقات معيشتهم، ومن غير المنطقي ألا يعترف للمكلف إلا بزوجة واحدة في حين تقر قوانين الأحوال الشخصية تعدد الزوجات.

برأينا إن الضريبة العادلة هي التي تحترم الأفكار الآتية وتترجمها إلى أسس للتكليف[1]:

أولا: ضرورة منح إعفاءات شخصية وعائلية تختلف حسب الحالة المدنية للمكلف (أعزب أو متزوج)، أي يزداد الإعفاء بازدياد عدد أفراد العائلة بمفهومها الاجتماعي.

ثانيا: يجب أن يختلف الإعفاء أيضا باختلاف حجم الدخل الذي يحصل عليه المكلف تتضمن ضرب الإعفاء المقرر لكل فرد من أفراد العائلة الضريبية بمعامل خاص يتناقص كلما ارتفع دخل المكلف، أي لن يستفيد من الإعفاء الضريبي أصحاب الدخول الكبيرة، تقود هذه الفكرة إلى اقتصاد العائلة بسبب إعالتها للأطفال مبالغ تقل كلما ازداد دخلها.

ثالثا: ضرورة مراعاة بعض الدخول التي تتطلب مجهودا معينا والنظر إلى أسعار الضريبة، فمن غير المعقول أن تخضع الأجور لنفس الأسعار المطبقة على الأرباح التجارية.

رابعا: تكييف الضريبة في أوقات التضخم لأن المشكلة الأساسية في الإعفاءات الضريبية لا تكمن فقط في حجمها فقط بل في مدى استجابتها لمستوى المعيشة.

وبذلك نكون قد أنهينا الحديث عن الأهداف الإجتماعية للإعفاءات الضريبية سواء للأفراد أو الهيئات والتي تبين لنا أنها تعاني من قصور وبحاجة إلى تطوير حتى تساير الواقع، وسننتقل بعدها للحديث عن الأهداف الإقتصادية للإعفاءات.

---

(1) عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص107.

المطلب الثاني

الأهداف الاقتصادية للإعفاءات الضريبية

تستطيع الدولة من خلال الإعفاءات، حث رؤوس الأموال الوطنية أو جذب رؤوس الأموال الأجنبية على الدخول في مشروعات محددة أو قطاعات معينة أو في أماكن معينة لتساعد في تحقيق أهداف الدولة.

سيتم تقسيم هذا المطلب إلى الفروع الآتية:

الفرع الأول: الدخل الزراعي.

الفرع الثاني: التنمية الإقليمية.

الفرع الثالث: التنمية القطاعية.

الفرع الرابع: فوائد الودائع لدى المصارف.

الفرع الخامس: أهداف أخرى للإعفاءات الضريبية.

الفرع السادس: الدخول المعفاة بموجب قوانين خاصة أو اتفاق دولي.

الفرع الأول

الدخل الزراعي

أولاً- نص البند (2) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على إعفاء المستثمرين الزراعيين الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل الزراعية والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها من الضريبة، ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي.

ولكن هذا الإعفاء يزول في الحالات الآتية[1]:

أ- إذا باع المزارعون بالإضافة إلى محاصيلهم الخاصة ما ابتاعوه من الآخرين، أو ما حصلوا عليه.

ب-عندما يعمد المزارعون إلى بيع محاصيلهم أو أثمارهم بالمفرق وفي مخازن معدة لهذه الغاية.

ت-إذا أجرى المستثمرون الزراعيون على المحاصيل الزراعية قبل بيعها بعض عمليات التحويل أو التصنيع، فإن الأرباح الناشئة عن البيع تخضع للضريبة أو لا تخضع تبعا لنوع العمليات الجارية، فإن كانت هذه العمليات تابعة للأعمال الزراعية أو متممة لها أو كانت امتدادا طبيعيا أو معتادا للأعمال الزراعية، لا تخضع الأرباح الناشئة عن بيعها للضريبة، ويختلف مفهوم الأعمال التبعية هذه تبعا لشكل عمليات التحويل ذاتها، وبالنسبة لكل منطقة من المناطق الزراعية، ومثال ذلك أن يقوم المستثمر باستخدام وسائل فنية لم تجر العادة على استعمالها في قطع الأشجار وقصها على شكل ألواح وبيعها، وكذلك الأمر فيما يتعلق بتربية الحيوانات فإذا كانت هذه الحيوانات ترعى وتربى وتعلف على أرض المستثمر الزراعي لا تخضع الأرباح الناشئة عن بيعها في الأسواق للضريبة ولكن إذا كانت هذه الحيوانات تربى على أرض المستثمر الزراعي وكان يغذيها بعلف مشترى من الخارج أو كان الجزء الأكبر من العلف الذي يقدم إليها مشترى من الخارج فإن الأرباح الناشئة عن بيعها تخضع لضريبة الدخل.

ونص البند (3) من نفس المادة السابقة على إعفاء الجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها، ولا

(1) محمد خالد المهايني وآخرون، مرجع سبق ذكره، 2007، ص232.

يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين.

كما نص البند (4) على إعفاء الجمعيات الزراعية لشراء الآلات والأدوات الزراعية واستثمارها في أراضي الأعضاء، ولا يتناول هذا الإعفاء الأرباح الناجمة عن استثمارات الآلات والأدوات في غير الأراضي التي يستثمرها الأعضاء بالإضافة إلى البند (9) الذي نص على إعفاء (50%) من الأرباح السنوية الصافية لمنشآت الأبقار والدواجن فقط.

ونصت المادة (20) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) على إعفاء مستثمري الحصادات والدراسات والجرارات وآلات التربة التي مضى على استثمارها عشرة أعوام من ضريبة الدخل المقطوع ويستمر الإعفاء المشار إليه بغض النظر عن المالك.

ثانياً- موقف القانون المصري:

نص البندين (1،2) من المادة (31) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على إعفاء أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط، بالإضافة إلى إعفاء أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

من خلال النص أعلاه يتضح أن المشرع المصري قد منح الإعفاء بشكل مطلق غير مقيد بشكل قانوني تتخذه مشروعات تربية النحل، في حين قد منح إعفاء في شكل إجازة ضريبية لمدة عشرة سنوات تخضع بعدها للضريبة في كل من أرباح منشآت الاستصلاح الزراعي وأرباح مشروعات إنتاج الدواجن وحظائر المواشي ومشروعات مصايد الأسماك ومشروعات مراكب الصيد.

ثالثاً- موقف القانون الأردني:

نصت المادة (5) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على إعفاء الدخل الذي يتأتى من الأرض المستثمرة في الزراعة أو البستنة أو التحريج أو من تربية الماشية أو الدواجن أو الأسماك أو النحل بما في ذلك الدخل الناجم عن تحويل منتجاتها إلى سلع أخرى بطريق العمل اليدوي البسيط.

من خلال ما تقدم يتضح أن المشرع المصري والأردني كانا الأكثر سخاء بحيث تم تشجيع المزارعين على استغلال أراضيهم، بما فيها تربية الماشية والنحل وغيرها من الأنشطة ذات العلاقة بالزراعة.

الفرع الثاني

التنمية الإقليمية

حيث يتم تحفيز الاستثمار في مناطق إقليمية معينة لدعمها من خلال استخدام الإعفاءات الضريبية في هذه المناطق، حيث غالبا ما تكون هذه المناطق (نائية اقتصاديا، كالمناطق الصحراوية والقاحلة، أو أقل تنمية من مناطق أخرى في إقليم الدولة، أو تعاني من معدلات بطالة مرتفعة)[1].

مع غياب الإعفاءات الضريبية يُعد الاستثمار في هذه المناطق مُرهِقا للمستثمر بسبب زيادة التكاليف المترتبة على كاهل المستثمر الناتجة عن نقص الخدمات (البنية التحتية الأساسية، البعد عن السوق، نقص اليد العاملة...الخ).

لذلك فإنّ غياب الإعفاءات الضريبية تجعل المستثمر ينحاز للاستثمار في

(1) Holland،David&Vamn،Richard.J، **Income Tax incentives for investment،Tax Law design and drafting** C volume 2 ،international Monetary Fund ،chapter 23 ،1998 ،p18.

المناطق الأخرى، لأن ذلك في مصلحته ويَزيد من أرباحه بأقل وقت وبأقل تكلفة مقارنة بالاستثمار في مناطق ترتفع فيه تكاليف الاستثمار وتحتاج إلى جزء كبير من أمواله كخطوة تمهيدية للاستثمار[1].

إن منح الإعفاءات الضريبية لتحقيق التنمية الإقليمية له دور مهم في تنمية هذه المناطق في جميع المجالات الاقتصادية والسياحية والعمرانية والتعليمية وخصوصا ببلدان العالم الثالث التي تعجز فيها هذه الدول اقتصاديا عن النهوض بواجباتها وحدها بتنمية وتطوير جميع المناطق ضمن جغرافية الدول دون الاستعانة بالاستثمارات الداخلية وتوطينها ضمن إقليم الدولة وجذب الاستثمارات الخارجية إلى داخل الإقليم.

أضف إلى ذلك أنّه عند منح الإعفاءات الضريبية للتنمية الإقليمية يجب وضع ضوابط كفيلة بعدم استغلال هذه الإعفاءات من أجل التهرب من الضريبة.

أولا- موقف القانون السوري:

في سوريا لم يستطع المشرع تحقيق التنمية الإقليمية بشكل كامل، فمن خلال توزع المشروعات الاستثمارية في المحافظات نجد أن كل من محافظتي ريف دمشق وحلب تستأثر بالنصيب الأكبر من هذه المشروعات، بينما تعاني بعض المحافظات من قصور واضح في عدد المشروعات المنجزة، وهذا يعني أن على الحكومة التنبه من جديد لموضوع التنمية الإقليمية وما يستتبعه من تقديم إعفاءات بهذا الشأن[2].

بالتالي من أجل تحقيق التنمية الإقليمية فقد نصت المادة (5) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) على تخفيض معدلات الضرائب

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص481.

(2) محمد خالد المهايني، **الضرائب وعلاقتها بتشجيع الاستثمار** (تجربة الجمهورية العربية السورية) المؤتمر الضريبي الرابع (دور الضرائب في زيادة الاستثمارات في مصر والدول العربية) القاهرة، جمعية الضرائب المصرية، 25-26سبتمبر، 2004، ص19.

للمنشآت الصناعية في المناطق النائية وكذلك في المدن الصناعية، أي بمعنى آخر تم إتباع أسلوب الحسم الضريبي الديناميكي أي تخفيض الضرائب بنسب محددة مقابل إقامة المشروع في منطقة نائية.

ثانياً– موقف القانون المصري:

أما قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) فلم يرد به مثل هكذا إعفاء، لكن المشرع المصري منح بموجب قوانين أخرى بعض المناطق معاملة تمييزية وإعفاءات ضريبية متعددة، في سبيل تشجيع المستثمرين لطرق بابهاوإعمارها، وسنأتي على ذكر هذه الإعفاءات ضمن الفرع الرابع من هذا المطلب في سياق دراستنا.

ثالثاً– موقف القانون الأردني:

قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014)، باستثناء إعفاء نفقات استصلاح الأراضي.

كما أنّ الأردن[1] تستخدم الإعفاءات الضريبية لتنمية الريف من ناحية والتخفيف من إرهاق البيئة وإفسادها في المدن الآهلة من ناحية أخرى، مثال على ذلك المملكة الأردنية الهاشمية[2]، حيث قُسِّمت المملكة لثلاث مناطق تنموية بحيث تستفيد كل منها بإعفاءات تختلف عن الأخرى بما يتناسب مع الوضع التنموي ومستواه في تلك المنطقة، حيث تستفيد المشروعات في المناطق التنموية الأولى بإعفاء بمعدل (25%) لعشر سنوات، والمناطق الثانية بإعفاء بمعدل (50%) والثالثة بإعفاء (75%).

---

(1) محمد علي السيد، مرجع سبق ذكره، ص39.

(2) **الإعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار**، التجربة الأردنية، ضريبة الدخل، المملكة الأردنية الهاشمية، المؤتمر الضريبي الرابع (أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، جمعية الضرائب المصرية، يومي السبت والأحد (25–26) سبتمبر، 2004، ص27.

الفرع الثالث

التنمية القطاعية

يُمكن استخدام الإعفاءات الضريبية من قبل الدول في سبيل تشجيع قطاعات معينة ترى أنها ذات دور مهم في عملية التنمية لديها، كما أن دولا تقوم بصياغة امتيازات و إعفاءات لقطاع رائد، والذي يتضمن صناعات تعد غير نامية بشكل كاف في تلك البلاد[1]، أو لصناعة معينة بذاتها، ويسمى مثل هذا القطاع أو الصناعة القطاع المستهدف أو الصناعة المستهدفة[2]، كذلك يتم تحديدها وفق التوجيهات التنموية للدولة[3].

كما أنّ دول كثيرة تربط منح الإعفاء الضريبي بالصناعات الجديدة، وفعليا فإن توزيع تلك الامتيازات والإعفاءات غالبا ما يكون مقيدا من حيث الزمان والمكان، أو مقيد على أساس بعض المعايير، كنسبة رأس المال، العمالة، التوجه التصديري لها، استخدامها لمكونات محلية.

أو قد يُتّخذ الربح أساسا لهذا الخيار، لكن هذا المعيار لاقى الكثير من المعارضة باعتبار أن بعض المشروعات التي تحتاجها الدولة تكون غير مربحة.

كذلك يجب بيان آلية تحديد القطاعات المستهدفة بالإعفاءات الضريبية، يمكن أن يعهد بذلك إلى لجنة أو جهة معينة تقوم بتحديد هذه القطاعات بناء على دراسة الوضع الاقتصادي العام، ويجب تتسم هذه الجهات بالتخصص وأن

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص482.

(2) المرسي السيد حجازي، **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية، 2004، ص289.

(3) عبد الحميد شريف رفاعي، **دراسة دور الإعفاءات الضريبية وتأثيرها في اتخاذ قرارات الاستثمار**، جامعة عين شمس، 2002، ص45.

يكونوا قادرين على توفير معلومات شاملة عن السوق.

لكن هنا قد تثور بعض المشكلات التي يجب تفاديها، فمثلا قد تَمنح هذه اللجنة امتيازات وحوافز لشركات ربما تكون قد شرعت في استثمارها بغياب هذه الإعفاءات التي لا تعتبر مهمة بالنسبة لها، لكن قد يتم تبرير منح الإعفاءات لهذه الشركات لضمان استمراريتها بنشاطها مقارنة بالشركات التي تقوم بعد هذه الإعفاءات وتكافؤ فرص المنافسة فيما بينها، كما توجد بعض المخاطر المتعلقة بالفساد والغش الذي قد يقوم عليه مثل هذا الاختيار[1].

نرى أنه أفضل القطاعات التي يجب على الدولة منحها إعفاءات ضريبية تلك القطاعات التي تقوم بنشاطها على تقديم خدمات رئيسية للمواطنين إلى جانب الدولة وكذلك القطاعات الصناعية التي تعتمد على مواد أولية وطنية والقطاعات التصديرية.

كما نرى أنه يجب الإهتمام بقطاع المنشآت الصغيرة، ورصد امتيازات ضريبية تناسبه، وهنا يجب أن نشير إلى أن اختيار القطاع المستهدف من الإعفاءات الضريبية، ينجم عنه أيضا ضرورة اختيار الأداة الضريبية الملائمة لتشجيع هذا القطاع[(2)].

كذلك لا بد من التركيز على قطاع الصناعة بشكل خاص نظراً لأهميته، وهذا يستدعي وجود مناطق صناعية لتحفيز التصنيع، مع ربط الإعفاءات الضريبية ضمن هذه المناطق الصناعية، حيث يشكو وضع هذه المناطق في الدول المقارنة قصوراً لا بد من تلافيه، ولا سيما من ناحية المعاملات والإجراءات البيروقراطية في هذه المناطق، وتثبيت وضع المناطق الصناعية المؤقتة لتصبح دائمة، وما يستتبع ذلك من إعطاء تراخيص نهائية فيها،

---

(1) عبد الباسط علي جاسم، مرجع سبق ذكره، ص 150.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص483.

وكذلك فتح المجال أمام القطاع الخاص لإقامة مثل هذه المناطق على حسابه.

تأكيدا على أهمية تنمية بعض القطاعات نص قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) بالمادة (4) على إعفاء (75%) من الأرباح السنوية الصافية لنشاط النقل الجوي والبري و (50%) من الأرباح السنوية لمنشآت المباقر و المداجن فقط والجمعيات التعاونية الزراعية التي ينحصر عملها باستلام حاصلات مشتركيها وتحويلها وبيعها ولا يتناول هذا الإعفاء سوى الأعمال الداخلة عادة في الاستثمار الزراعي والتي لا تخضع للضريبة إذا مارسها ضمن الشروط نفسها أعضاء الجمعية منفردين، والمستثمرون الزراعيون الذين يجمعون ويبيعون المحاصيل والأثمار الناتجة عن أرض يملكونها أو يستثمرونها، ويتناول هذا الإعفاء أيضا الحيوانات التي يرعونها أو يربونها أو يعلفونها في تلك الأراضي، وجمعيات الاستهلاك والاستثمار التعاونية التي ينحصر عملها بجمع طلبات مشتركيها وتوزيع المواد والحاصلات والبضائع المطلوبة في مستودعاتها.

بدورنا نؤكد على أهمية الإعفاءات سواء بالنسبة لنشاط النقل الجوي والبحري نظراً لأهميته في الاقتصاد، وسواء بالنسبة للقطاع الزراعي نظراً لمساهمته في الدخل القومي.

- في **مصر** وردت إعفاءات لقطاعات معينة بالمواد (31،36) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005).

وهي إعفاءات ضريبية تخص قطاعات التعليم والتأليف والترجمة وأعضاء النقابات المهنية، وكذلك تشمل القطاع الزراعي في كثير من جوانبه، والقطاعات الأجتماعية.

سنكتفي بذكر نص المادة (31) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) : (يعفى من الضريبة:

1- أرباح منشآت استصلاح الأراضي وإستزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات إعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط.
2- أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي

وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

3- ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية...الخ)

- في **الأردن** وردت هكذا إعفاءات بالمواد (4،5) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014).

فالمادة رقم (5) من قانون ضريبة الدخل الأردني نصت على إعفاء فيما يخص الدخل الزراعي.

أما نص المادة (4) من نفس القانون فنصت على إعفاءات قطاعات كثيرة وكان أهمها إعفاءات أنواع محددة من الصادرات، وإعفاءات الإزدواج الضريبي، وإعفاءات دخل الأوقاف الخيرية.

نص البنود (أ:2-4-17،ه) :المادة (4) : (أ- يعفى من الضريبة:

(2- دخل المؤسسات الرسمية العامة والمؤسسات العامة والبلديات من داخل المملكة ويستثنى من هذا الإعفاء ربح أي نشاط استثماري أو فائض الإيراد السنوي الذي يقرر مجلس الوزراء بناء على تنسيب الوزير إخضاعه للضريبة.)

(4- دخل الأوقاف الخيرية ودخل مؤسسات تنمية أموال الأيتام.)

(17- الدخل الذي تشمله إتفاقات منع الإزدواج الضريبي التي تعقدها الحكومة وبالقدر الذي تنص عليه هذه الإتفاقات.)

ه- يجوز إعفاء أرباح أنواع محددة من صادرات السلع والخدمات ذات المنشأ المحلي لخارج المملكة من الضريبة كليا أو جزئيا على أن يتم تحديد أسس الإعفاء وأنواع السلع والخدمات المشمولة بهذا الإعفاء ونسبته ومدته بموجب نظام يصدر لهذه الغاية.).

علما أنّ الإعفاءات في القوانين المقارنة في معظمها مشابهة للإعفاءات في قانون ضريبة الدخل السوري، وأغلبها يستهدف الأشخاص الطبيعيين وأهداف ثقافية وتربوية، وهي قاصرة عن تحقيق أهداف تنموية على مستوى مشاريع كبرى على مستوى الدولة ككل.

الفرع الرابع

فوائد الودائع لدى المصارف

أولاً– نصت الفقرة (ب) من المادة (105) من قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) على إعفاء (80%) من ضريبة فوائد الودائع المودعه في حسابات التوفير لدى المصارف العامة.

ثانياً– موقف القانون المصري:

نص البند (5) من المادة (31) من قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام (2005) على إعفاء العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

ثالثاً– موقف القانون الأردني:

لم ينص قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014) على مثل هكذا إعفاء، بل على العكس أخضع فوائد الودائع للضريبة بنص البند (2) من المادة (3).

مما سبق نستطيع القول أن المشرع المصري جاء بإعفاء أوسع من القوانين المقارنة مستهدفا بذلك تشجيع الادخار بحيث يشمل حسابات التوفير وفوائد الودائع، إلا أنه اشترط الإعفاء لدى البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري.

الفرع الخامس

أهداف أخرى للإعفاءات الضريبية

غالباً لا تمنح الدول الإعفاءات الضريبية للمشاريع الاستثمارية دون قيود، إنما تتضمن سياسة الإعفاءات الضريبية مجموعة من الشروط على الاستثمارات، والهدف من هذه الشروط هو توجيه الاستثمارات بما ينسجم مع تحقيق الهدف من الإعفاء الضريبي، وهو ما أُصطلح على تسميته بإشتراطات الأداء، **ونذكر من هذه الاشتراطات:**

أولاً ـ تشجيع التصدير:

من أهم اشتراطات الإداء هو تشجيع التصدير، فالإعفاءات المقدمة للمشاريع التي تعتمد التصدير يعتبر من أهم الإعفاءات، نظراً لأهمية التصدير للإقتصاد الوطني، فالتصدير يساهم في توفير القطع الأجنبي للدولة، ويساهم في إنفاذ المنتج الوطني للأسواق العالمية.

هذه الإعفاءات يجب ألا ترتبط بكمية المبيعات أو الأرباح أو إعادة تصدير المواد المستوردة كما هو دارج، وإنما بالقيمة المضافة المحلية[1].

إن البعض يرى[2] أن الإعفاءات المُقدّمة للصادرات قد تكون أكثر فاعلية من كل أشكال حوافز الاستثمار الأخرى، وهذا ما تم تعزيزه من خلال تجربة دول جنوب شرق آسيا.

في القوانين محل المقارنة لم ينص قانون ضريبة الدخل السوري والمصري على هكذا إعفاء، بينما نص قانون ضريبة الدخل الأردني على إعفاء أرباح

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص484.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص484.

التصدير، لكن بشروط في القانون الأردني[1].

وهذا يعد قصور في القانون المصري والسوري، نظرا لأهمية وجود إعفاءات في هذا المجال.

ثانيا ـ خلق فرص عمل:

أحد الأهداف المهمة للإعفاءات الضريبية هو تنشيط قطاعات كثيفة العمالة، خصوصا في ظل توجه الاستثمار نحو الاستثمارات كثيفة رأس المال وتقنيات تقليل العمال، كما أنه يمكن الاستفادة من الإعفاءات الضريبية من خلال اشتراطها عدد معين من العمال أو التركيز على اكتساب العمال الخبرة والمعرفة وتطوير قدراتهم، وما يساهم ذلك من تعلم العمال على الآلات الحديثة في الإنتاج، أي بمعنى الفائدة من الإعفاءات الضريبية إما التراكم الكمي للعمال أو التراكم النوعي، أو كلاهما.

في هذا المجال فإن الإعانات المقدمة بشأن العمل قد تكون[2]:

1- إعانات مباشرة: عن طريق تقديم إعانات متعلقة بالأجور ورفعها عن طريق تشريعات العمل.

2- أو إعانات غير مباشرة: عن طريق تقديم إعانات لتشجيع الاستثمار على شكل حسومات ومزايا ضريبية لمصلحة الاستثمارات كثيفة العمالة، أو التي تستخدم حدا معينا من العمالة، وهذه بدورها قد تكون مباشرة عن خلال تقديم حوافز بشرط تحقيقها توظيف حجم عمالة محددة أو أشكال محددة من العمالة[3]، كأن تربط الضريبة أو الإعفاء بعدد العمال الذي تستخدمه المنشأة بحيث يتناسب الإعفاء طردا مع حجم العمالة المستخدمة، ولكن

---

(1) راجع : - الفقرة (ه) من المادة (4) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام (2014).

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص485.

(3) كأن يكون الهدف هو تشغيل نمط معين من العاملين، كالشبان الخريجين الجدد، أو من ذوي العاهات المحددة...الخ.

هذا قد يخضع لتلاعب وتعقيدات إدارية[1]، أو قد تكون غير مباشرة من خلال توجيه الإعفاءات لبعض القطاعات أو الصناعات التي تساهم في حل مشكلة البطالة نتيجة للعمالة التي يمكن أن تستخدمها.

كما يُمكن استخدام الإعفاءات الإقليمية سابقة الذكر لمعالجة مشكلة البطالة.

أمّا في سوريا اتبع المشرع أسلوب الحسم الضريبي الديناميكي أي تخفيض الضرائب بنسب محددة مقابل عدد محدد مسجل في التأمينات الاجتماعية ومثال ذلك نص البند (ب) من المادة (5) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) على إعفاءات بنسب تتفاوت حسب عدد العمال في المنشأة.

أما بقية القوانين محل المقارنة في مصر والأردن فلم تنص على إعفاءات تشجيع العمالة.

ثالثا ـ نقل التكنولوجيا وتشجيع البحث:

التطور الاقتصادي لا بد أن تقوده معرفة متراكمة تعتمد على رأس المال البشري والبحث والتطوير، فدول كثيرة تقدم إعفاءات ضريبية للأنشطة المتعلقة بالبحث والتطوير أو ذات الأساس التكنولوجي، أو إعفاءات مرتبطة بتطوير الموارد البشرية، وتكون هذه الإعفاءات الضريبية إما إعفاءات متعلقة باستيراد المعدات والآلات، أو ائتمانا ضريبيا لمصلحة الإنفاق على البحث والتطوير، أو ما يخص تكاليف نقل حقوق براءات الاختراع والاستشارات، وتطوير المهارات لدى الكوادر العاملة في ظل برامج التدريب والتأهيل[2].

يتم اختيار المعايير الضريبية من أجل ذلك استنادا إلى مستوى الدولة

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص485.

(2) عبد المنعم عوض الله، **مقدمة في دراسات الجدوى للمشروعات الاستثمارية**، دار الفكر العربي، القاهرة، 1986، ص97.

ألابتكاري والتكنولوجي، وما إذا كانت الدولة تفضل استخدام المعونات وحقوق براءة الاختراع أو أدوات أخرى.

كذلك بَيّنت الدراسات[1] أنّ تحفيز البحث والتطوير عن طريق استخدام الإعفاءات الضريبية يُساعد على زيادة معدل الابتكار في الدول الكبيرة، بينما في الدول الصغيرة فإنّه سيؤدي إلى سهولة نقل التكنولوجيا الواردة من الخارج، وهنا يجب أن تنتبه الدول النامية أن مستوى التكنولوجيا الواردة يعتمد على مستوى التصنيع ونمطه فيها، فتوسع التصنيع لدى هذه الدول سيؤدي إلى زيادة الطلب على الآلات والمعدات ومستلزمات الإنتاج من العالم المتقدم مما يزيد من تقدم هذه وتبعية تلك[2].

لذا يجب أن تعتمد نمطا تصنيعيا متكاملا، كما يجب إعطاء الفرصة للتكنولوجيا والأبحاث الوطنية لتأخذ فرصتها في التطوير والازدهار.

أمّا بالنسبة لأثر الإعفاءات الضريبية على القرار الاستثماري في هذا الخصوص، فإن فكرة البحث والتطوير لن تؤخذ بعين الاعتبار من قبل الشركات ما لم يكن هناك فرصة للربح وأثر على التكاليف المتعلقة بالإنتاج.

كما أن للإعفاءات الضريبية مزايا و مساوئ بهذا الخصوص، فتوفير خصم ضريبي أو إعفاءات أو مسموحات ضريبية لنسبة من نفقات أعمال البحث والتطوير يؤدي إلى تخفيض تكلفة هذا البحث، وسترفع صافي القيمة المحتملة للمشروعات القائمة على هذا التطوير[3].

تأكيداً على أهمية البحث والتطوير، نصت جميع القوانين محل المقارنة على إعفاءات بهذا الخصوص، لكنها لم تنص على إعفاءات نقل التكنولوجيا.

نرى أنه لا بد من توافر التمويل الحكومي لمصلحة مراكز البحث والتطوير،

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص487.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص488.

(3) المرسي السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص65.

مع رصد معاملة ضريبية لمصلحة الإنفاق على مثل هذه البحوث ضمن نطاق المشروعات، ولا سيما إن ارتبطت بنتائج تزيد من إنتاجيتها كما ونوعا.

بذلك نكون تعرضنا إلى دراسة الأهداف الخاصة للإعفاءات الضريبية، حيث تبين لنا أنّ للإعفاءات أهداف مهمة تتمثل بالتنمية الإقليمية والقطاعية والأداء، ولهذه الأهداف إيجابيات لكن القوانين محل المقارنة تعاني من قصور في هذا المجال.

الفرع السادس

الدخول المعفاة بموجب قوانين خاصة أو اتفاق دولي

تتباين التشريعات المقارنة في منح إعفاءات من ضريبة الدخل بموجب قوانين أخرى غير قانون ضريبة الدخل، وذلك حسب حاجة البلد لتلك القوانين ومن أجل تشجيع الاستثمار ودعم الاقتصاد الوطني لتلك الدولة، فنلاحظ أن بعض الإعفاءات منصبة على الأرباح التجارية والصناعية بهدف تشجيع الإنتاج المحلي وحمايته، وبعضها الآخر تشجيع الاستثمار والادخار واجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية.

أولاً- نلاحظ مثلا أن المشرع السوري نص على إعفاءات بموجب قوانين أخرى منها[1]:

أ- القانون السوري رقم (7) لعام (1999) بشأن المنتجات القطنية.

تعفى مادة القطن وبذوره وفضلاته بما في ذلك الغزول والمنتجات

(1) محمد خالد المهايني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص245.

القطنية بجميع أنواعها، وذلك عند تصديرها أو دخولها إلى مؤسسات التحويل من الضرائب المفروضة عليها.

ب-المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) بشأن الشركات السياحية.

نصت المادة (27) من المرسوم التشريعي رقم (51) لعام (2006) على إنهاء العمل بالإعفاء من الرسوم الجمركية الذي كان معمولا به بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) لسنة (1985) وتعديلاته.

كما نصت المادتين (6،7) من المرسوم رقم (51) المذكور بشأن أحكام ضريبة الدخل على المنشآت السياحية بأنه:

استثناء من الأحكام الناظمة لضريبة دخل الأرباح الحقيقية والرواتب والأجور المنصوص عليها في قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام (2003) وتعديلاته تستوفى ضريبة الدخل وضريبة الرواتب والأجور بنسبة محددة من رقم العمل الإجمالي من المنشآت السياحية الآتية:

– الفنادق من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية والمطاعم من الدرجة الدولية والممتازة والأولى والثانية حسب تصنيف وزارة السياحة.

- الملاهي من جميع الدرجات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- منشآت المبيت السياحية من المستوى الدولي والدرجات الممتازة والأولى والثانية وما يتبع لها من مطاعم وشاليهات وكازينوهات حسب تصنيف وزارة السياحة.
- تحدد نسبة الضريبة الواجب تأديتها من رقم العمل الإجمالي وفق الآتي:

(2.5%) لقاء ضريبة الدخل.

(0.5%) لقاء ضريبة الرواتب والأجور.

بالإضافة إلى الفقرة (ب) من المادة (27) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) أنهت العمل بالإعفاء الدائم الذي كان ممنوحا للمنشآت السياحية

بمعدل (50%) من الأرباح السنوية الصافية بموجب قرار المجلس الأعلى للسياحة رقم (186) لعام (1985).

ت-المرسوم التشريعي السوري رقم (10) لعام (1986) بشأن القطاع الزراعي:

أجاز المرسوم التشريعي رقم (10) لعام (1986) بتأسيس شركات مساهمة زراعية مشتركة يساهم بها القطاع العام بنسبة لا تقل عن (25%) من رأسمالها وتتمتع بإعفاءات واستثناءات منها إعفاء أسهم الشركة وأموالها وأرباحها وتوزيعاتها وسائر أوجه نشاطها في مجال عملها من جميع الضرائب والرسوم مهما كان نوعها وطبيعتها وذلك للسنوات السبع الأولى من تاريخ أول ميزانية رابحة، كما تستفيد من هذا الإعفاء كل منشأة تحدثها الشركة للسنوات السبع الأولى من أول ميزانية رابحة لهذه المنشأة المستحدثة.

ث-أهم الإعفاءات الأخرى:

- **بموجب المادة (5) من المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006) تم منح تخفيض في النسب الضريبية الواردة في المادة (16) من قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام (2003) المعدلة بالمادة (3) من المرسوم التشريعي رقم (5) لسنة (2006) وفق ما يلي:**

- تخفيض النسب بدرجتين للمنشآت الصناعية إذا كانت هذه المنشآت مقامة في المناطق النائية ويتم تحديد هذه المناطق بقرار من مجلس الوزراء بناء على اقتراح من وزير المالية.
- تخفيض النسب بدرجة واحدة للمنشآت الصناعية إذا كانت مقامة ضمن المدن الصناعية.

مع الإشارة إلى أن التخفيضات تتم من كل معدل من المعدلات الواردة في المادة (16) من القانون رقم (24) لعام (2003) المعدلة بالمادة (3) من المرسوم رقم (51) لعام (2006).

لا تطبق التخفيضات السابقة على شركات ومؤسسات ومنشآت القطاع العام ولا تطبق على الشركات المساهمة التي تطرح أسهمها على الاكتتاب العام بنسبة لا تقل عن (50%)، ومنه يتبين إذا كانت المنشأة الصناعية غير مشمولة بأحكام قانون الاستثمار ومقامة في المدينة الصناعية وفي المنطقة النائية وتستخدم أكثر من (150) عاملا فيتم تخفيض النسب بمقدار (6) درجات.

كما أجازت هذه المادة لمجلس الوزراء السوري وبقرار منه بناء على اقتراح وزير المالية ما يلي:

- منح المزايا السابقة لمشاريع أخرى غير صناعية استنادا لمعطيات يقدرها المجلس.
- اعتماد معايير حسم أخرى غير الواردة أعلاه للمشاريع الصناعية وبما لا يتجاوز حسم درجتين عما ذكر أعلاه لفترة محدودة.

– **إعفاء الصادرات السورية المنشأ بموجب المرسوم التشريعي رقم (15) لعام (2001)** وذلك من المنتجات الزراعية والصناعية والزراعية الصناعية والاستخراجية، وكذلك عمليات الإدخال المؤقت من أجل التصنيع وإعادة التصنيع وإعادة التصدير من ضريبة الإنتاج الزراعي المنصوص عليها في القانون رقم (384) لعام (1957) وتعديلاته، ومن ضريبة دخل الأرباح المنصوص عليها في المرسوم التشريعي رقم (85) لعام (1949) وتعديلاته، ويستثنى من ذلك صادرات النفط الخام والمشتقات النفطية والفوسفات.

– **الإعفاءات المنصوص عليها بالبند أ من المادة (18)، والمادة (21) من المرسوم التشريعي السوري رقم (10) لعام (2015) الخاص بضريبة الدخل المقطوع، وفيما يلي نص المواد:**

– مادة (18) (أ– يعفى ممارسو مهنة صناعة الخبز التمويني من ضريبتي الدخل المقطوع والرواتب والأجور).

- مادة (21) (تعد عمليات بيع أسهم الشركات المساهمة المغفلة العامة والخاصة غير خاضعة لضريبة الدخل سواء كانت مدرجة في سوق الأوراق المالية أم غير مدرجة باستثناء أرباح بيع الأسهم التي تحققها مكاتب وشركات تداول الأوراق المالية عندما تقوم ببيع أسهم مشتراة من قبلها لحسابها (تكون محفظة خاصة بها)).

- إعفاء أرباح اليانصيب المنصوص عليه بالمادة (104) من القانون رقم (24) لعام (2003) (يلغى الإعفاء من ضريبة ريع رؤوس الأموال المتداولة المنصوص عليه في القانون (40) تاريخ (1955/3/12) الذي يتناول أوراق اليانصيب التي تصدرها المؤسسة العامة للمعارض وذلك فيما يتعلق بالجوائز التي تزيد قيمة الواحدة منها على مليون ليرة سورية).

ثانياً- أما المشرع المصري فقد نص على إعفاءات بموجب قوانين أخرى منها:

قانون الاستثمار المصري رقم (8) لعام (1997):

نصت المادة (16) على (الإعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للأنشطة التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة أو المجتمعات العمرانية الجديدة أو المناطق النائية).

- نصت المادة (17) على (إعفاء لمدة عشرين سنة من الضريبة للأنشطة التي تقام في مناطق معينة).

نلاحظ مما سبق أنّ قانون الاستثمار المصري رقم (8) لعام (1997) كان قد نص على إعفاءات ضريبية الهدف منها هو التنمية الإقليمية لمناطق صناعية أو نائية، وهي إعفاءات جيدة ولها نتائج إقتصادية

إيجابية في تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة.

- نصت المادة (20) على (الإعفاء من ضريبة الدمغة ورسوم التوثيق وشهر عقود التأسيس لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري).
- نصت المادة (23) على (إعفاء لمدة خمس سنوات من الضريبة على التوسعات في رأس المال أو إضافة أصول جديدة بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع).

يتبين لنا من نص المواد (20،23) من نفس القانون أن الهدف من هذه الإعفاءات هو دعم قيام صناعات جديدة والتوسع في الصناعات القائمة، مع الإشارة إلى أهمية مثل هكذا إعفاءات.

ثالثاً- أما المشرع الأردني فقد نص على إعفاءات بموجب قوانين أخرى منها:

أ- القانون رقم (45) لعام (2000) بشأن تشجيع الاستثمار الأردني:

شهد الأردن صدور وإقرار عدة تشريعات خاصة بتنظيم استثمارات الأجانب وتدرجت هذه التشريعات في رفع القيود عن الاستثمار الأجنبي حتى تم إزالة معظم المعوقات بصدور القانون رقم (54) لعام (2000) الذي سمح للأجانب بتملك رؤوس أموال الشركات بالكامل في معظم القطاعات، وتنص التشريعات المتعلقة بالحوافز والإعفاءات المقدمة للمستثمر الأجنبي على ما يلي:

- كافة المشاريع معفاة من ضريبة الدخل والخدمات العامة بنسبة تصل إلى(25%)، (50%)، (75%)، لمدة (10) سنوات تبعا لموقع المشروع.
- منح الإعفاء بواقع سنة واحدة لكل زيادة في الإنتاج لا تقل عن (25%) وبحد أقصى أربع سنوات.

أ- كافة الموجودات الثابتة المستوردة معفاة بنسبة (100%) من الضرائب والرسوم الجمركية.

ب-يمكن إعفاء قطع الغيار للموجودات الثابتة من الرسوم والضرائب.

ت-إعفاء إضافي من الجمارك وضريبة الدخل مضمون لتوسيع وتحديث وتطوير المشاريع القائمة.

ث-ولأغراض التجديد فإنه يمكن للفنادق والمستشفيات أن تشتري الأثاث واللوازم بدون رسوم جمركية مرة كل سبع سنوات.

ب-قانون مؤسسة المناطق الحرة.

ت-قانون إعفاء الأوقاف الخيرية من الضرائب والرسوم.

ث-قانون إدارة وتنمية أموال الأيتام.

ج- قانون إعفاء مؤسسة رعاية الشباب.

ح- قانون إعفاء الضمان الاجتماعي.

خ- قانون إعفاء صندوق توفير البريد.

والجدول التالي يوضح الإعفاءات الضريبية الاقتصادية في التشريع الضريبي المقارن.

الجدول رقم 3

الإعفاءات الضريبية الاقتصادية في التشريع الضريبي المقارن[1]

البيان	سوريا	مصر	الأردن
الدخل الزراعي	معفى بشروط	معفى لمدة عشر سنوات	معفى
دخل فوائد الودائع لدى المصارف	معفى بنسبة 80%	معفى بشروط	غير معفى
ترحيل الخسائر	لمدة خمس سنوات	لمدة خمس سنوات	معفى بشروط

بعد دراسة القوانين الضريبية المقارنة يتضح أنها تتعدد وتتباين وفق ظروف ومتغيرات وأهداف كل دولة، فبعضها استند إلى سياسة لجذب الاستثمار، وبعضها لجذب التقنية المتقدمة، وبعضها لتشجيع المشروعات الصناعية والآخر لتوجيهه بما يتناسب وأهدافها.

(1) راجع في ذلك: - قانون ضريبة الدخل السوري رقم (24) لعام 2003.
- قانون ضريبة الدخل المصري رقم (91) لعام 2005.
- قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (34) لعام 2014.

الفصل الثاني

تقييم الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وانعكاساتها على الموارد المالية

تعتبر الإعفاءات الضريبية أحد الحوافز المستخدمة لجذب المستثمرين، لكن قبل الحديث عن ذلك لا بد من تعريف حوافز الاستثمار.

يمكن تعريف حوافز الاستثمار بأنها ميزة اقتصادية قابلة للتقدير بقيمة نقدية تقدمها الدولة لكامل الاستثمارات أو لبعضها، ويتم تحديدها وفقا لمعيار موضوعي أو جغرافي[1]، كأن تهدف الدولة إلى توجيه الاستثمارات إلى مجالات يعزف عن الاستثمار فيها، وكذلك السعي إلى تنمية مناطق معينة، وبالتالي تأتي حوافز الاستثمار لتحقيق هذه الأهداف.

كما يمكننا تعريف حوافز الاستثمار بأنها مجموعة إجراءات وترتيبات ذات قيم اقتصادية قابلة للتقويم تمنحها الدولة للمستثمرين سواء المحليين أو الأجانب لتحقيق أهداف محددة، وإن أهم حوافز الاستثمار هي الإعفاءات الضريبية.

سنتعرض إلى تقييم الإعفاءات وأثرها في جذب الاستثمار وإنعكاساتها على الموارد المالية من خلال المبحثين الآتيين:

المبحث الأول: اثر الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وتوجيهه.

المبحث الثاني: فاعلية الإعفاءات الضريبية.

---

(1) غنية غابي، **محددات إستقطاب الاستثمار في الجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2004، ص139.

المبحث الأول

اثر الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وتوجيهه

تعمل جميع الدول على المنافسة للفوز بأكبر نسبة ممكنة من إجمالي تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر، لمواكبة ما هو سائد عالميا، من خلال إصدار تشريعات تتميز بحزمة كبيرة من الإعفاءات الضريبية كونها أهم الحوافز الضريبية.

أما بالنسبة لتعريف الاستثمار الأجنبي المباشر فتعرفه منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية على أنه: (ينطوي على تملك المستثمر الأجنبي حصة لا تقل عن نسبة معينة من إجمالي رأس المال أو قوة التصويت)[1].

أما الاستثمار عموما يمكننا تعريفه بأنه عبارة عن تلك الزيادة في رأس المال الموجود في المجتمع أو الزيادة في طاقة المجتمع الإنتاجية.

يتجلى أثر الإعفاءات الضريبية على الاستثمار من خلال تأثيرها على قرار المستثمر، وأثرها على الازدواج الضريبي، وتكلفة الإعفاءات الضريبية، وهو ما سنتطرق له في المطالب الثلاثة الآتية:

المطلب الأول: آثار تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية في قرارات المستثمر.

المطلب الثاني: أساليب الحد من الإزدواج الضريبي الدولي وأثره في الاستثمار.

المطلب الثالث: تكلفة الإعفاءات الضريبية.

---

(1) مجلة اقتصاديات شمال افريقيا، العدد السادس.

المطلب الأول

آثار تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية في قرارات المستثمر

يوجد أنواع متعددة من سياسات الإعفاءات الضريبية والتي يمكن استخدامها لتوفير وجذب رؤوس الأموال المحلية والأجنبية اللازمة لتمويل الاستثمارات.

لمعرفة أي من الإعفاءات أكثر تأثيرا من وجهة نظر المستثمرين أصحاب رؤوس الأموال، ينبغي أن نتعرف على الخطوات التي تتبع في مجال تقييم المشروعات الاستثمارية والربط بينها وبين الإعفاءات الضريبية التي يمكن استخدامها في هذا المجال، كما ينبغي أن نتعرف على ما إذا كانت هناك آثار يمكن أن تحدثها سياسات الإعفاءات الضريبية خلال حياة المشروع الاستثماري.

لتحديد آثار سياسات الإعفاءات الضريبية على المشروعات الاستثمارية سواء عند تقييم هذه المشروعات الاستثمارية أم عند اتخاذ قرار الاستثمار أم خلال حياة المشروع، وانعكاس هذه الآثار على المفاضلة بين سياسات الإعفاءات الضريبية من وجهة نظر المستثمر، فإنه يمكن تقسيم هذا المطلب على النحو الآتي:

الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مراحل اتخاذ القرار الاستثماري.

الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية وطرق تقييم المشروعات الاستثمارية.

الفرع الثالث: آثار الإعفاءات الضريبية خلال فترات تشغيل المشروع.

الفرع الأول

الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مراحل اتخاذ القرار الاستثماري

إن القرارات المتعلقة بالاستثمار يمكن تقسيمها لثلاثة أنواع[1]:

- النوع الأول: قرارات متعلقة بتحديد أولويات الاستثمار أو ترتيب المشروعات الاستثمارية.
- النوع الثاني: قرارات متعلقة بقبول أو رفض المشروعات الاستثمارية.
- النوع الثالث: قرارات متعلقة باستثمارات مانعة تبادليا أي يؤدي اختيار أحدهما إلى الامتناع عن اختيار المشروعات البديلة.

وأيا كان نوع القرار الاستثماري فإن هذا القرار يتم على مراحل متتابعة، وتتلخص هذه المراحل فيما يلي[2]:

1- مرحلة الدراسة التمهيدية للجدوى لإثبات الصلاحية المبدئية للمشروع الاستثماري.

2- مرحلة الدراسة التفصيلية للجدوى، وذلك لدراسة النواحي القانونية والتسويقية والفنية والمالية للمشروع الاستثماري، والذي ثبت صلاحيته المبدئية من خلال الدراسة التمهيدية.

3- مرحلة تقييم المشروع الاستثماري واتخاذ قرار بشأنه، وذلك في ضوء المعلومات المتوافرة عن الدراسة التفصيلية.

إن الأنظمة الضريبية بما تفرضه من ضرائب، وتقرره من إعفاءات ضريبية وقواعد وأسس لجباية الضريبة، لها دور مؤثر في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار الاستثماري، وهذا ما سنتناوله في النقاط التالية مبينين الإعفاءات

---

(1) عبد المنعم عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص27-32.

(2) محمود عباس حمدي، **الاستخدام المحاسبي لأسلوب تحليل الحساسية في ترشيد القرارات الاستثمارية**، دراسة تطبيقية، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 1983، ص28.

الضريبية في كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرارات الاستثمارية[1].

أولا- الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مرحلة دراسة الجدوى الأولية:

يتم في هذه المرحلة الدراسة التمهيدية لإثبات الصلاحية المبدئية للفكرة الاستثمارية، هذا والإعفاءات لها دور مؤثر، حيث إن المستثمر يهدف عادة إلى البحث عن الفرص الاستثمارية الأكثر ربحا بعد تحمل العبء الضريبي، وهذه الفرص تتمثل في المشروعات الاستثمارية التي تتحمل أقل عبء ضريبي ممكن، وهي المشروعات التي في حال إنشائها تتمتع بعدة مزايا ضريبية مثل الإعفاء الضريبي لأكبر عدد من السنوات أو الخضوع لمعدل ضريبي منخفض و التمتع بمزايا ومسموحات ضريبية تؤدي لتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة[2].

كما أن المستثمر وهو بصدد إعداد دراسة الجدوى التمهيدية، يحاول إبراز المزايا الناتجة من مشروعه الاستثماري محل الفكرة الاستثمارية وذلك لإقناع الآخرين (مستثمرين آخرين أو مصارف مثلا) من أجل جذب رؤوس أموال لتمويل هذا المشروع، وهنا تبرز أهمية الإعفاءات الضريبية كأحد المزايا الأساسية والتي تؤكد صلاحية المشروع المبدئية من وجهة نظر المستثمر.

كما أنه قد يقوم بهذه الدراسات التمهيدية أجهزة حكومية متخصصة لترويج المشروعات الاستثمارية، وبالتالي تكون دراسة الجدوى التمهيدية هنا بمثابة دعوة للاستثمار، ومنح مزايا ضريبية لهذه المشروعات يكون له دور مؤثر في دفع المستثمرين على توجيه استثماراتهم إليها.

ثانيا- الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مرحلة دراسة الجدوى التفصيلية:

تتضمن دراسة الجدوى التفصيلية أربعة أجزاء رئيسية[3] هي: دراسة الجدوى

---

(1) عبد المنعم عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص40.

(2) عبد المنعم عوض الله، مرجع سبق ذكره، ص41.

(3)أمين السيد لطفي، **الحوافز والإعفاءات الضريبية**، دار النهضة العربية، 1997، ص135.

القانونية، دراسة الجدوى التسويقية، دراسة الجدوى المالية والاقتصادية.

للإعفاءات الضريبية تأثيرا في دراسة الجدوى التفصيلية ويتفاوت هذا التأثير من حيث الأهمية، فقد ترتفع أهميته وخاصة في دراسة الجدوى المالية والاقتصادية ودراسة الجدوى القانونية، وقد تنخفض أهميته بعض الشيء في دراسة الجدوى الفنية ودراسة الجدوى التسويقية، ولكن بصفة عامة لها تأثير في كل دراسة، وهذا ما سنتناوله من خلال النقاط التالية:

1- الإعفاءات الضريبية ودراسة الجدوى البينية:

عند إعداد دراسة جدوى متعمقة فإنه من الضروري بالنسبة للمستثمر أن يتعرف على النواحي القانونية الضريبية[1] والتي تتعلق بما يلي:

أ- القواعد القانونية التي تحدد الدخل الخاضع للضريبة: هي المواد القانونية التي تحدد ماهية الدخل الخاضع للضريبة والتكاليف واجبة الخصم من هذا الدخل، والإعفاءات التي منحها القانون وتتعلق بالأعباء الاجتماعية وتكاليف المعيشة وذلك في الدولة التي يقام فيها المشروع أي الدولة المستضيفة للاستثمار.

ب-الإعفاءات الضريبية التي منحها القانون لتشجيع المشروعات الاستثمارية عند بداية نشاطها وخلال حياتها الإنتاجية، وفي هذا المجال يجب التعرف أيضا على الإعفاءات الضريبية التي يرتبط منحها للمستثمر بأن يتخذ مشروعه شكلا قانونيا معينا، فيلاحظ أن بعض التشريعات تمنح المستثمر حافزا إذا اتخذ مشروعه شكل الشركة المساهمة.

---

(1) نقصد بالنواحي القانونية الضريبية المواد القانونية التي تحكم التعامل الضريبي بين المشروعات الاستثمارية والسلطات الضريبية بالدولة.

راجع في ذلك:أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص136.

ت- الإعفاءات الضريبية التي يمنحها القانون والتي تعمل على منع الازدواج الضريبي في مجال الاستثمارات الأجنبية، حيث إنه في هذا المجال ينبغي التعرف على التشريعات التي تحكم المعاملة الضريبية لدخل المستثمر الأجنبي عن استثماراته في الدولة المستضيفة للاستثمار وفي دولته الأم وهي الدولة المصدرة لرأس المال.

مما سبق نستخلص أن الإعفاءات الضريبية لها أهمية عند إعداد دراسة الجدوى القانونية للمستثمر بصفة عامة والمستثمر الأجنبي بصفة خاصة.

2- الضرائب ودراسة الجدوى التسويقية:

إن دراسة الجدوى التسويقية تهدف إلى تحديد سوق المشروع والجوانب التسويقية المتعلقة به، مثل أساليب التسويق، اختيار الاسم والعلامة التجارية، وتحديد سياسة التسعير، وتحديد سوق المشروع وحدوده، وذلك لغرض تحديد الشريحة التسويقية التي يتوقع أن يحصل عليها المشروع من الطلب الكلي للسلعة أو الخدمة التي سينتجها[1].

نخلص إلى القول أن التعرف على دور الإعفاءات الضريبية في مجال الدراسة التسويقية يمكن من خلال استخدام الضرائب كوسيلة لحماية منتجات المشروع من منافسة مثيلتها والتي تستورد من الخارج.

كما أن فرض ضرائب استهلاك أو ضرائب جمركية بمعدلات مرتفعة على المنتجات المستوردة والمثيلة لما سينتجه المشروع يعطي له حماية لتسويق منتجاته داخل السوق المحلي، ويضمن له فرصا تسويقية مرتفعة تحقق له التشغيل الكامل وبالتالي يترتب عليها زيادة ربحيته، بينما لو فرضت الضريبة الجمركية مثلا على السلع المستوردة من الخارج بنفس المعدل الذي تفرض

---

(1) حبيب الرحمن جدي، **دور السياسة الضريبية في جذب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،1982، ص201

بـه علـى المـواد الخـام أو المكونـات التـي قـد يستوردها المستثمر من الخـارج وتدخل في إنتاج سلعته المثيلة لتلك السلع المستوردة، أو إذا فرضت ضريبة استهلاك علـى السلع المستوردة بنفس المعدل أو بمعدل قريب من الذي تفرض به على السلع المثيلة والمنتجة محليا، فقد يؤدي ذلك لخلق منافسة شديدة بين السلع المستوردة ومثيلتها المنتجة محليا، وسيقلل من الفرص التسويقية أمام المستثمر.

كذلك نلاحظ أن الضرائب الجمركية وضرائب الاستهلاك تساعد ولو بشكل غير مباشر في تحديد الشريحة التسويقية من السوق المحلي لما ينتجه المشروع الاستثماري، وبهذا الشكل يصبح لها أهمية في دراسة الجدوى التسويقية.

3- الإعفاءات الضريبية ودراسة الجدوى الفنية:

لدراسة الجدوى الفنية أهمية في نواحي تتعلق بدراسة موقع المشروع ومدى توفر الوقود والقوى المحركة والمياه والمواد الخام والعمالة وخدمات النقل وغيرها، ومدى قرب المشروع من أسواق تصريف منتجاته، وذلك بجانب دراسة العوامل الجغرافية والبيئية الخاصة بموقع المشروع، والحوافز الضريبية يمكن أن يكون لها تأثير في دراسة الجدوى الفنية من خلال عدة جوانب، فقد يكون هناك ارتباط بين موقع المشروع الاستثماري وبين تمتع المشروع بالإعفاء من الضرائب المباشرة أو غير المباشرة، فيلاحظ أن بعض القوانين المنظمة للاستثمار وخاصة في الدول النامية تعطي إعفاءات إذا كان المشروع منشأ في مناطق نائية أو مجتمعات عمرانية جديدة[1].

كما يجب على القائم على إعداد دراسة الجدوى الفنية عند اختياره لموقع المشروع التعرف على المزايا والإعفاءات الضريبية التي يمكن أن يحصل عليها

---

(1) أميرة حسب الله، **حوافز الاستثمار الخاص المباشر في مصر**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2000، ص132

المشروع نتيجة اختيار موقع معين، والمفاضلة بينها وبين العوامل الأخرى والتي قد تؤثر في تحديد موقع المشروع، فقد تتضاءل أهمية الإعفاءات الضريبية التي تمنح إذا تم اختيار موقع المشروع في منطقة نائية، أم اختيار موقع قريب من أسواق تصريف منتجات المشروع، وقد يحدث العكس.

من زاوية أخرى فإن الإعفاءات الضريبية يمكن أن يكون لها تأثير على تحديد نوعية التجهيزات والمعدات اللازمة لتكوين المشروع، حيث يمكن منح إعفاءات ضريبية مثل الاستهلاك المعجل للتجهيزات والمعدات المنتجة محليا، وإعفاء المشروع من الضريبة أو تخفيض الضريبة طالما كانت معداته وتجهيزاته كلها أو معظمها مصنعه محليا[1].

على القائم بدراسة الجدوى الفنية أن يأخذ في الإعتبار الإعفاءات الضريبية المرتبطة بنوعية الآلات والتجهيزات ونوعية التكنولوجيا اللازمة للمشروع الاستثماري، وذلك إذا كان النظام الضريبي للدولة التي سينشأ فيها المشروع يقرر مثل هذه الإعفاءات التشجيعية، فقد يجيز النظام الضريبي في حالة إذا كانت بعض الأجزاء تصنع محليا وتدخل في إنتاج المنتج النهائي[2].

نستنتج الآتي: أن الإعفاءات الضريبية تعد من العوامل المؤثرة في دراسة الجدوى الفنية بالنسبة للمستثمر، فقد تكون من العوامل التي تؤثر في تحديد موقع المشروع أو في تحديد نوعية الآلات والمعدات والتجهيزات اللازمة للمشروع أو نوعية المواد والمكونات التي تدخل في الإنتاج أو في استيراد التكنولوجيا الحديثة من الخارج، أو في كل هذه العناصر معا، يضاف إلى ذلك أنها يمكن أن تؤثر في حجم العمالة المستخدمة داخل المشروع ونوعيته.

4- الإعفاءات الضريبية ودراسة الجدوى المالية والاقتصادية:

تعتبر دراسة الجدوى المالية والاقتصادية هي الترجمة المالية والاقتصادية

---

(1) حبيب الرحمن جدي، مرجع سبق ذكره، ص215.

(2) أميرة حسب الله، مرجع سبق ذكره، ص133.

لدراسة الجدوى القانونية والتسويقية والفنية، أي محصلة الدراسات السابقة مع وضعها في صورة مالية تعبر عن الإيرادات والتكاليف المتوقعة للمشروع والاحتياجات المالية اللازمة للمشروع، سواء عند إنشائه أم خلال سنوات تشغيله[1].

وعند إعداد هذه الدراسة تظهر الحاجة لتحديد العبء الضريبي الذي يمكن أن يقع على المشروع الاستثماري، ونوعية الإعفاءات الضريبية التي سيستفيد منها، والمجالات التي ستمنح فيها هذه الإعفاءات، والتفرقة بين الفترات التي ستؤثر فيها الإعفاءات الضريبية، والفترات التي سيكون فيها المشروع خاضعا للضرائب دون الاستفادة من أي إعفاء ضريبي[2].

كذلك عند دراسة الجدوى المالية والاقتصادية فيما يتعلق بالإعفاءات الضريبية يجب مراعاة ما يلي[3]:

أ- الإعفاءات الضريبية في مجال الضرائب الجمركية التي قد تمنح للمشروع الاستثماري بالنسبة للأصول الرأسمالية التي سيقوم باستيرادها من الخارج عند إنشائه أو خلال حياته الإنتاجية بغرض الإحلال والتجديد أو التوسع.

ب-الإعفاءات الضريبية في مجال الضرائب الجمركية التي تمنح للمشروع الاستثماري بالنسبة للمواد الخام ومستلزمات التشغيل التي قد يستوردها خلال حياته الإنتاجية.

ت-الإعفاءات والتيسيرات الضريبية التي تمنح للمشروع في مجال ضرائب تسجيل الأراضي التي سيقام عليها المشروع.

ث-الإعفاءات الضريبية التي تمنح للأرباح الخاضعة للضريبة ،والفترات التي سيمتد إليها تأثير هذه الإعفاءات والعبء الضريبي الذي سيقع على

---

(1) عبد الغفار حنفي، أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2004، 220.

(2) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص149.

(3) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص150.

المشروع الاستثماري خلال هذه الفترات وبعدها.

ج- الإعفاءات الضريبية في مجال الضرائب على الدخل التي يمكن للمشروع الاستفادة منها في حالة قيامه بمشروعات إحلال وتجديد لبعض أصوله الرأسمالية خلال فترات تشغيله.

ح- تحديد ما إذا كان هناك عبء ضريبي سيقع على المشروع إذا حقق أرباحا رأسمالية نتيجة بيع أصل أو أكثر من أصوله المستغنى عنها خلال حياته أو عند انتهاء عمرها.

خ- في حالة المستثمر الأجنبي يجب تحديد ما إذا كانت الأرباح التي سيحققها من استثماراته في الدولة المستضيفة للاستثمار ستخضع أم ستعفى من ضريبة دولته، وما هي المعاملة الضريبية التي ستتم في دولته عند خضوعها أو إعفائها.

د- في حالة المستثمر الأجنبي أيضا يجب تحديد نوعية الإعفاءات الضريبية التي ستمنحها له دولته الأم في حالة تحويل أرباح استثماراته في الدولة المضيفة للاستثمار، ونوعية الإعفاءات الضريبية التي ستمنحها إليه الدولة المستضيفة في حالة إذا احتفظ بأرباحه من مشروعه الاستثماري بها ولم يحولها لدولته الأم.

كل هذه الزوايا يجب أخذها في الحسبان بشكل محدد وبصورة واضحة وبترجمتها ماليا في حالة تحمل المشروع عبأ ضريبيا معينا وذلك لتأثيرها على صافي التدفقات النقدية للمشروع، مما يؤثر على إيراداته المالية وبالتالي في قرار المستثمر من حيث القبول أو الرفض، أو من حيث ترتيب المشروع في حالة قرارات تحديد أولويات الاستثمار أو ترتيب المشروعات الاستثمارية[1].

يمكننا القول أنّ أهمية التعرف على نظم وقواعد الإعفاءات الضريبية التي

---

(1) عبد الغفار حنفي، مرجع سبق ذكره، ص223.

يمكن أن يستفيد منها المستثمر سيكون لها تأثير في دراسة الجدوى القانونية والفنية والتسويقية والمالية، وبالتالي سيكون لها تأثير في قرار المستثمر بالنسبة للمشروع الاستثماري.

ثالثا- الإعفاءات الضريبية وأهميتها عند تقييم المشروع الاستثماري واتخاذ قرار الاستثمار:

تعتمد مرحلة تقييم المشروع الاستثماري ثم اتخاذ قرار الاستثمار على القوائم التقديرية التي يتم إعدادها في دراسة الجدوى المالية.

ويوجد طرق عديدة لتقييم المشروعات مثل طريقة فترة الاسترداد وطريقة صافي القيمة الحالية وغيرها، ويحاول القائم بدراسة الجدوى عند تقييمه للمشروع الاستثماري التنبؤ بإيرادات المشروع خلال سنوات مستقبليه تمثل حياة المشروع الإنتاجية، ويجب في هذه الحالة أن يؤخذ في الحسبان التغيرات التي تحدث خلال عمر المشروع مثل التغيرات في سوق العمالة، وفي سياسات التسعير الجبري، والتغيرات في تكاليف الحصول على المواد الخام ومستلزمات التشغيل من السوق المحلي أو من الخارج، والتغيرات في العلاقات السياسية للدولة مع الدول الخارجية، والتغيرات في التركيب العمراني أو الحضري للمجتمع الذي يعمل فيه المشروع، وغير ذلك من التغيرات التي تؤثر على نشاط المشروع وبالتالي تؤثر على إيراداته المالية[1].

نظرا لأن الضرائب بصفة عامة والإعفاءات الضريبية بصورة خاصة ترد في قوانين تصدرها الهيئة التشريعية، وترتبط بخطة الدولة وموازنتها، حيث تعتبر الضرائب أحد الموارد الأساسية لتمويل موازنة الدولة، والإعفاءات الضريبية تعتبر تنازلا من الدولة عن حصيلة ضريبية في مقابل تشجيع الاستثمار في المشروعات التي تساهم في تنفيذ الخطة، فقد يحدث تغيير في القوانين

---

(1) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص154وما بعدها.

والأنظمة الضريبية بما يتماشى مع الاحتياجات اللازمة لتنفيذ الخطة وتمويل الموازنة.

هذا التغيير قد يحمل مزيدا من المسموحات والإعفاءات الضريبية، بغرض تشجيع استثمارات جديدة تساهم في تنفيذ الخطة، وقد يتضمن مزيدا من الضرائب بغرض توفير موارد للدولة تساهم في مواجهة العجز الذي يحدث في موازنتها، وقد تجمع هذه التغيرات بين إعفاءات ضريبية في مجال معين، وفي الوقت نفسه فرض ضرائب في مجال آخر[1].

وهذه التغيرات تؤثر في ربحية المشروع الاستثماري، وبالتالي تؤثر في قرار المستثمر، وهذا يؤكد ضرورة أخذ هذه المتغيرات الضريبية في الاعتبار في مرحلة تقييم المشروع الاستثماري واتخاذ القرار الاستثماري.

سوف نستعرض أهم الطرق التي طرحت في مجال دراسات الجدوى لتقييم المشروعات الاستثمارية، مع بيان مدى تأثير الإعفاءات الضريبية عند إتباع هذه الطرق في تقييم المشروع الاستثماري.

الفرع الثاني

الإعفاءات الضريبية وطرق تقييم المشروعات الاستثمارية

يمكن تقسيم دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروعات الاستثمارية لقسمين رئيسيين، الأول يضم طرقا لم تراع عامل الوقت أو بمعنى آخر لم تراع القيمة الزمنية للنقود، والقسم الثاني يشمل طرقا أخذت في الحسبان عامل الوقت أي راعت القيمة الزمنية للنقود ويطلق عليها طرق الخصم[2].

---

(1) خالد الخطيب، **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**، دار الحامد ،عمان،طبعة أولى،1998، ص167.

(2) أمين السيد لطفي، **الجوانب والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال**، طبعة أولى، 1991، ص189

سنتناول في هذا الجزء أهم الطرق بالدراسة مع بيان أثر الإعفاءات الضريبية على قرار المستثمر في ظل كل طريقة، لذا سنقسم هذا الجزء إلى ما يلي:

الإعفاءات الضريبية وطرق التقييم التي لم تراع القيمة الزمنية للنقود،والإعفاءات الضريبية وطرق التقييم التي تراعي القيمة الزمنية للنقود (طرق الخصم).

أولا- الإعفاءات الضريبية وطرق تقييم المشروعات الاستثمارية التي لم تراع القيمة الزمنية للنقود:

ومن أهم هذه الطرق، طريقة فترة الاسترداد،وطريقة متوسط معدل العائد.

1- طريقة فترة الاسترداد:

تعرف بأنها الفترة اللازمة لاسترداد المشروع لرأس المال المستثمر فيه، وهناك اتجاهان لحساب فترة الاسترداد، الأول يستخدم الأرباح السنوية المتوقعة للمشروع في حساب فترة الاسترداد، والثاني يستخدم صافي التدفقات النقدية المتوقعة للمشروع، وتتميز هذه الطريقة بسهولة استخدامها وفهمها وفي الواقع العملي تلقى قبولا لدى المستثمرين لأن كل مستثمر يرغب في التعرف على الفترة التي يمكنه خلالها استرداد كل أمواله المستثمرة[1].

نرى أن الإعفاءات الضريبية يترتب على منحها للمشروع الاستثماري تقصير فترة الاسترداد، وذلك لأنها تعمل على تخفيض الأعباء الضريبية على المستثمر وبالتالي يرتفع حجم العائد المتوقع للمشروع بعد الضرائب، ويترتب على ذلك قصر فترة الاسترداد.

نخلص من هذا التحليل إلى أن الإعفاءات الضريبية قد يترتب عنها تقصير فترة الاسترداد، وينتج عن ذلك قبول مشروعات كانت في حالة عدم وجود الإعفاءات الضريبية تعد مشروعات مرفوضة أو تفضل عنها مشروعات

---

(1) خالد الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص169.

أخرى.

2- طريقة متوسط معدل العائد:

تعتمد هذه الطريقة على الأرباح المحاسبية المتوقعة من المشروع الاستثماري، والتي يتم قياسها طبقا للقواعد المحاسبية المتعارف عليها بعد استبعاد دين الضريبة، ويتم حساب متوسط معدل العائد المحاسبي عن طريق قسمة متوسط الربح السنوي بعد الضرائب على مبلغ الاستثمار المبدئي، وتتميز هذه الطريقة بالسهولة والبساطة وأنها تأخذ في الحسبان كل الأرباح التي تحدث خلال عمر المشروع[1].

وتوجه لهذه الطريقة الكثير من الانتقادات، منها أنها تتجاهل التدفقات النقدية المرتبطة بالمشروع من حيث مقدارها وتوقيت حدوثها، وأنها تستخدم صافي الربح المحاسبي عند تقييم المشروعات الاستثمارية، ولذلك فإن نتيجة التقييم سوف تعتمد على قياس الربح المحاسبي والذي يختلف باختلاف المنهج المتبع في حسابه، وأيضا تجاهلها للقيمة الزمنية للنقود[2].

تؤثر الإعفاءات الضريبية في معدل العائد المحاسبي وخاصة أن هذا المعدل يحسب بعد استبعاد الضرائب من الربح المحاسبي، حيث إن الإعفاء الضريبي أو تخفيض دين الضريبة ينتج عنها زيادة أرباح ما بعد الضرائب، ويستتبع ذلك زيادة معدل العائد المحاسبي، ولكن نظرا لما لهذه الطريقة من عيوب وخاصة تلك المتعلقة بإهمال القيمة الزمنية للنقود فإنها قد تظهر أن

---

(1) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص190.

(2) راجع في ذلك:

- أسامة الحارس، **المحاسبة الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.
- يوحنا آل آدم صالح رزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية الحديثة**، دار الحامد، الطبعة الأولى، عمان،الأردن،2000.
- أحمد محمد زامل ، **المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي**، الجزء الثاني،2000.

بعض الإعفاءات الضريبية ليس لها أي تأثير في تقييم المشروعات الاستثمارية، ويلاحظ ذلك بالنسبة للاستهلاك المعجل، حيث نرى أن معدل العائد المحاسبي سواء تم الاستهلاك بطريقة عادية أو بطريقة معجلة لن يختلف، فإذا كان المستثمر أمام مشروعين متماثلين من حيث الاستثمار المبدئي ومقدار العائد وحجم الأصول القابلة للاستهلاك، ولكن الأول لا يتمتع بأي إعفاء ضريبي بينما الثاني يسمح له باستهلاك أصوله بطريقة معجلة فإن المستثمر إذا استخدم أسلوب العائد المحاسبي لن يستطيع تحديد أي المشروعين يقبل وأيهما يرفض[1].

يرجع ذلك إلى أن طريقة متوسط العائد المحاسبي لا تراعي الميزة الضريبية على صافي التدفقات النقدية للمشروع، ولم تأخذ في الحسبان القيمة الحالية للميزة الضريبية والتي تنتج عن سداد ضرائب أقل في السنوات الأولى وزيادتها في السنوات الأخيرة وذلك بالنسبة للمشروع الثاني.

ومن زاوية أخرى نجد أن طريقة معدل العائد المحاسبي قد تظهر تأثيرا متساويا لبعض الإعفاءات الضريبية عند تقييم المشروعات الاستثمارية، وذلك بسبب عدم أخذ القيمة الزمنية للنقود بالإعتبار[2].

إن الإعفاءات الضريبية تؤدي لزيادة معدل العائد، ويعتبر أفضل إعفاء ضريبي هو ذلك الذي يحقق المشروع في ظله أعلى معدل عائد، إلا أن هذه الطريقة قد تظهر أن بعض الإعفاءات الضريبية ليس لها تأثير على تقييم المشروعات الاستثمارية، كما أن هذه الطريقة لا تظهر الفروق الجوهرية بين عفو ضريبي وآخر، ويرجع ذلك لعدم أخذ القيم الزمنية للنقود في الاعتبار عند تقييم المشروعات الاستثمارية وفقا لهذه الطريقة.

---

(1) أسامه الحارس، مرجع سبق ذكره، ص188.

(2) يوحنا آل آدم صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص159.

ثانيا- الإعفاءات الضريبية وطرق التقييم التي تراعي القيمة الزمنية للنقود (طرق الخصم)[1]:

ومن أهم الطرق التي تراعي القيمة الزمنية للنقود هي طريقة صافي القيمة الحالية، وطريقة معدل العائد الداخلي.

1- طريقة صافي القيمة الحالية:

تعرف[2] صافي القيمة الحالية على أنها الفرق بين القيمة الحالية للتدفقات النقدية الداخلة والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الخارجة، ويمكن اعتبار أن التدفقات الخارجة ممثلة في تكلفة الاستثمار الأولية.

في حالة اتخاذ قرارات الاستثمار المتعلقة بقبول أو رفض المشروعات الاستثمارية بالاعتماد على هذه الطريقة، يكون القرار كالآتي[3]:

أ- إذا كان صافي القيمة الحالية للمشروع أكبر من الصفر، يعتبر المشروع مقبولا لأنه حقق عائدا أكبر من المعدل المطلوب.

ب-إذا كان صافي القيمة الحالية يساوي صفرا فإن المشروع يكون أيضا مقبولا، لأنه حقق العائد المطلوب والذي استخدم في إيجاد صافي القيمة الحالية.

ت-إذا كان صافي القيمة الحالية أقل من الصفر، يعتبر المشروع مرفوضا لأنه حقق معدل عائد أقل من المعدل المطلوب.

وفي حالة اتخاذ قرارات الاستثمار المتعلقة بترتيب المشروعات المقترحة وتحديد أولويات الاستثمار، فيعطي المشروع الذي له أكبر صافي قيمة حالية أفضل ترتيب[4].

---

(1) يمكن الرجوع في مجال طرق تقييم مشروعات الاستثمارية التي تراعي القيمة الزمنية للنقود إلى:

- محمد تيسير الرحبي، **المحاسبة الإدارية**، دار الأوائل للنشر، ط3، عمان، الأردن،2004 ، ص249.

- أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص189.

(2) يوحنا آل آدم صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص161.

(3) محمد تيسير الرحبي، مرجع سبق ذكره، ص251.

(4) محمد تيسير الرحبي، مرجع سبق ذكره، ص252.

2- طريقة معدل العائد الداخلي:

هو ذلك المعدل الذي تتساوى عنده القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية الداخلة، والقيمة الحالية للتكاليف الاستثمارية، أو المعدل الذي يجعل صافي القيمة الحالية للمشروع مساويا للصفر[1].

ولاتخاذ قرارات الاستثمار سواء المتعلقة بقرارات القبول أم الرفض أم المتعلقة بترتيب المشروعات، فإنه يجب تحديد معدل تكلفة رأس المال بالنسبة للمشروع، ويقارن معدل العائد الداخلي مع معدل تكلفة رأس المال ويكون الحكم على المشروع الاستثماري في حالة القبول أو الرفض كالتالي[2]:

أ- إذا كان معدل العائد الداخلي للمشروع أكبر من أو يساوي معدل تكلفة رأس المال، يُقبل المشروع.

ب- إذا كان معدل العائد الداخلي للمشروع أقل من معدل تكلفة رأس المال يُرفض المشروع.

وفي حالة قرارات الترتيب وتحديد أولويات الاستثمار فإنه يتم اختيار المشروعات التي لها معدل عائد داخلي أكبر من معدل تكلفة رأس المال ثم ترتيب هذه المشروعات الاستثمارية بحيث يعطى المشروع الذي له أكبر معدل عائد داخلي أفضل ترتيب.

من المفروض أن طريقتي صافي القيمة الحالية ومعدل العائد الداخلي يُؤديان إلى نفس القرار، سواء بالقَبُول أو الرّفض، فكلا الطريقتين تفترض وجود حد أدنى من العائد (تكلفة الأموال)، ولكن هذا المعدل يستخدم بطريقة مباشرة كمعدل لخصم التدفقات النقدية في طريقة صافي القيمة الحالية، ويستخدم بطريقة غير مباشرة في طريقة معدل العائد الداخلي، ويُتّخذ القرار وفقا للمعايير

---

(1) أسامه الحارس، مرجع سبق ذكره، ص192.

(2) يوحنا آل آدم صالح رزق، مرجع سبق ذكره، ص163.

التي سبق ذكرها[1].

أما بالنسبة للآثار التي تحدثها الإعفاءات الضريبية عند استخدام طريقتي صافي القيمة الحالية، ومعدل العائد الداخلي في تقييم المشروعات الاستثمارية، فيلاحظ أنه يترتب عن وجود إعفاءات ضريبية نتائج متشابهة في الطريقتين، فالمشروع الاستثماري إذا كان لا يتمتع بأي إعفاءات ضريبية فإن صافي قيمته الحالية أو معدل عائده الداخلي يكون أقل منه في حالة إذا كان يتمتع بإعفاءات ضريبية بشرط ثبات العوامل الأخرى، حيث إن منح إعفاءات ضريبية للمشروع الاستثماري يترتب عليه زيادة صافي القيمة الحالية للمشروع وزيادة معدل العائد الداخلي أيضا[2].

إننا نرى أنه لقياس الأثر الذي تحدثه الإعفاءات الضريبية، فإن طريقة صافي القيمة الحالية وطريقة معدل العائد الداخلي تظهر هذا الأثر بشكل أكثر وضوحا من الطرق الأخرى، ويرجع ذلك إلى أن هاتين الطريقتين تأخذان في الإعتبار عامل الزمن، كما يمكن أن تستخدم هاتين الطريقتين لبيان الفروق الجوهرية بين إعفاء وآخر.

---

(1) عبد الغفار حنفي، مرجع سبق ذكر، ص297.

(2) عبد الغفار حنفي، مرجع سبق ذكره، ص298.

الفرع الثالث

آثار الإعفاءات الضريبية خلال فترة تشغيل المشروع

قد تمتد آثار سياسة الإعفاءات الضريبية إلى فترات تشغيل المشروع الاستثماري، مثل تحديد مستويات التشغيل خلال حياة المشروع، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى كيفية الاستفادة من سياسة الإعفاءات الضريبية طوال حياة المشروع الاستثماري[1]، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

أولا- أثر الإعفاءات الضريبية على استغلال الطاقة الإنتاجية للمشروع:

يختلف تحديد مفهوم الطاقة بين المُحاسبين، وذلك لعدم الاتفاق على تعريف واضح لها، فقد يُعبِّر عن الطاقة بالمقاييس الآتية[2]:

1- الطاقة القصوى: هي الطاقة التي يستطيع التجهيز الآلي أن يقدمها للمشروع، إذا استغل هذا التجهيز بأقصى كفاية ممكنة.

2- الطاقة المتاحة: أو العملية، هي الطاقة القصوى مستبعدا منها الاختناقات داخل مجموعة مراكز الإنتاج.

3- الطاقة العادية: وهي التي تعبر عن إمكانيات المشروع الإنتاجية والتسويقية، وتأخذ في الحسبان العطل.

هنا يبرز التساؤل في ما هو دور الإعفاءات الضريبية في حجم الطاقة الإنتاجية والوصول بالمشروع إلى الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة؟

الإجابة تأتي على هذا التساؤل من خلال تحليل أثر سياسة الإعفاءات

---

(1) سرحان أحمد رشوان، **التحليل المحاسبي لأثر الإعفاءات الضريبية على تنمية الاستثمار في مصر**، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، 1999، ص191

(2) محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 1999، ص351.

الضريبية على تحديد مستويات التشغيل واستغلال الطاقة، فسياسة الإعفاء الضريبي لعدد معين من السنوات قد يصل إلى عمر المشروع بالكامل، مما يدفع إدارة المشروع إلى محاولة زيادة حجم المبيعات وبالتالي زيادة حجم الإنتاج إلى مستوى الاستغلال الكامل للطاقة دون التخوف من تحمل عبء ضريبي مرتفع، حيث إن الأرباح مهما بلغ حجمها فهي معفاة من الضريبة، بينما في حالة عدم الإعفاء قد يتخوف أصحاب المشروع من تحملهم لعبء ضريبي مرتفع في حالة تحقيق أرباح بمعدلات مرتفعة، مما قد لا يحفزهم على البحث عن وسائل وإجراءات تعمل على زيادة معدلات البيع والاكتفاء بالمعدلات الحالية التي في ظلها توجد طاقة غير مستغلة[1].

هذا وتتمثل أثر سياسات الإعفاء الضريبي التي يرتبط منحها بالأصول الرأسمالية مثل سياسة الاستهلاك المعجل، بحيث تدفع المستثمر إلى زيادة استثماراته في أصول جديدة (أو إحلال أصول قديمة بأخرى قديمة) حتى يستفيد من هذه الإعفاءات الضريبية، وهذا يمكنه في نفس الوقت من زيادة معدل استغلال الطاقة المتاحة عن طريق زيادة استثماراته في المراحل الإنتاجية ذات الطاقة الأقل، بما يحقق التوازن مع طاقة المراحل ذات الطاقة الأكثر، ويقلل هذا في النهاية من حجم الطاقة غير المستغلة[2].

هذا وإذا أمكن ربط سياسة الإعفاء الضريبي المتمثلة في الأسعار التمييزية للضرائب بمعدلات أداء المشروع الاستثماري، فإن ذلك سيدفع إدارة المشروع إلى محاولة زيادة معدلات استغلال الطاقة بما يمكنها من الاستفادة من هذا الإعفاء الضريبي من ناحية، وبما يمكنها من تحقيق معدلات أرباح أكثر من ناحية أخرى.

ثانيا- كيفية الاستفادة من الإعفاءات الضريبية طوال حياة المشروع الاستثماري:

---

(1) سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص191.
(2) سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص192.

من الطبيعي أن ينخفض العبء الضريبي (بل قد يتلاشى) الذي يتحمله المستثمر خلال فترة تمتعه بالإعفاءات الضريبية، وبانتهاء فترة التمتع بالعفو الضريبي يزيد العبء الضريبي الذي يتحمله المستثمر، هذا يؤدي إلى انخفاض مقدار الأرباح التي تؤول للمستثمر بعد سداد الضرائب، وهذا قد يدفع بعض المستثمرين إلى محاولة تصفية المشروع وإنشاء مشروع استثماري آخر يتمتع بإعفاءات ضريبية من جديد، أو محاولة التهرب من الضريبة بأساليب مختلفة ، وكلا الأسلوبين له آثار سلبية على الدولة[1].

نلاحظ أنه يمكننا الاستفادة من الوفورات الضريبية المترتبة على سياسات الإعفاءات الضريبية خلال الفترات التي تلي فترة التمتع بالإعفاءات الضريبية، وذلك لأنه وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها فإنه يمكن تكوين احتياطيات تحجز من الأرباح المحققة بمقدار الوفورات الضريبية الناتجة عن تطبيق سياسات الإعفاءات الضريبية، واستخدام هذه الاحتياطيات في تمويل الزيادة في العبء الضريبي خلال السنوات التي تلي فترات التمتع بالإعفاءات الضريبية، ويمكن الاستفادة من هذه الإحتياطات في الحصول على مزيد من الإعفاءات الضريبية، وذلك باستثمارها في استثمارات جديدة بالمشروع يترتب عليها توفير الأموال اللازمة لتمويل الزيادة في العبء الضريبي من ناحية، وتمتع الأرباح الناتجة عن هذه الاستثمارات بإعفاءات ضريبية من ناحية أخرى.

يضاف إلى ذلك أنّ استثمار الوفورات الضريبية الناتجة عن تطبيق سياسات الإعفاءات الضريبية في استثمارات جديدة داخل المشروع ينتج عنها زيادة طاقة المشروع خلال حياته الإنتاجية، وبالتالي تحقيق معدلات أعلى من الأرباح، مما يترتب عليه حصول المستثمر على أرباح بعد سداد الضرائب تكون مساوية أو قريبة من الأرباح التي كان يحصل عليها خلال فترات التمتع بالإعفاءات الضريبية، وبالتالي يحقق المستثمر طوال حياة المشروع مقدار متساو من الأرباح.

---

(1)سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص151.

المطلب الثاني

أساليب الحد من الازدواج الضريبي الدولي وأثره في الاستثمار

تتعدد أساليب وطرق الإعفاءات الضريبية التي يتم منحها لتنمية الاستثمار، لكن يختلف أثر كل طريقة على تشجيع الاستثمار، ومدى مناسبتها مع ظروف كل دولة، وأيضا مدى تأثيرها على المستثمر، وتوجيهه إلى المجال الذي يخدم اقتصاد الدولة.

في هذا المطلب سندرس عدد من الأساليب أو المعاملات الضريبية للعمل على منع الازدواج الضريبي[1]، *ويمكن تقسيم المعاملة الضريبية إلى أربع مجموعات[2]:*

- **المجوعة الأولى**: وتتبع أنظمة ضريبية تعطي إعفاءا كاملا لإيرادات رأس مال ناتج من الأنشطة الخارجية.
- **المجموعة الثانية**: تتبع أنظمة ضريبية لا تعطي إعفاء ضريبي لإيرادات رأس المال المحقق في الخارج، ولكن تعتبر الضريبة الأجنبية عبئا على الإيراد عند حساب الضريبة الوطنية.
- **المجموعة الثالثة**: لا تعطي إعفاء ضريبي، ولكن تنظم معاملة ضريبية خاصة للإيرادات المحققة عن الاستثمار بالخارج، حيث تخضعها لسعر ضريبة منخفض بالمقارنة بالسعر الضريبي على إيرادات الاستثمارات الوطنية.
- **المجموعة الرابعة**: نظام خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية التي تم حسابها.

سوف يتم مناقشة أثر تلك الأساليب و المعاملات السابقة، من خلال الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: أثر أساليب تجنب الإزدواج الضريبي.

الفرع الثاني: أثر أساليب الحد من الإزدواج الضريبي على إعفاءات الدول المضيفة للإستثمار.

---

(1) عبد الحفيظ عبد الله عيد، مرجع سبق ذكره، ص320.

(2) سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص48.

الفرع الأول

أثر أساليب تجنب الازدواج الضريبي

سيتم تحليل المجموعات الأربع السابقة، التي تظهر أربع معاملات ضريبية للدول المصدرة لرأس المال، للوصول إلى أثر كل معاملة على تجنب الازدواج الضريبي الدولي كما يأتي[1]:

أولا- بالنسبة للمجموعة الأولى: التي تعطي إعفاء كاملا على إيرادات رأس المال الناتج من الاستثمار بالخارج، **فإن دول هذه المجموعة تتجنب بالفعل الازدواج الضريبي، نظرا لعدم فرض أي ضريبة.**

ثانيا- بالنسبة للمجموعة الثانية: التي تتبع نظام اعتبار الضريبة الأجنبية ما هي إلا عبء على الإيراد عند حساب الضريبة الوطنية، **فإن تجنب الازدواج الضريبي بالنسبة لهذه المجموعة لا يتحقق إلا في جزء بسيط وهو مقدار الضريبة الوطنية على الضريبة الأجنبية.**

ثالثا- بالنسبة للمجموعة الثالثة: التي تتبع نظام فرض ضريبة بسعر منخفض على الإيرادات الناتجة من الاستثمار بالخارج بالمقارنة بسعر الضريبة على الإيرادات المحققة بالداخل، **فإن دول هذه المجموعة أيضا لا تتجنب الازدواج الضريبي، بسبب خضوع المال نفسه للضريبة في كلا الدولتين بصرف النظر عن تخفيض سعر الضريبة، وبالتالي تتوافر شروط الازدواج الضريبي.**

رابعا- بالنسبة للمجموعة الرابعة: هي التي تتبع نظام خصم ضريبة الدولة الأجنبية من الضريبة الوطنية، **فهذه المجموعة تتجنب الازدواج الضريبي بالكامل، نظرا لأنها تقوم بخصم الضرائب المدفوعة في الخارج من الضريبة الوطنية المحسوبة، وبالتالي لا تقوم إلا بتحصيل الفرق بين الضريبتين إذا كان الفرق في صالح الضريبة الوطنية،وبذلك يكون الممول قد دفع ما يساوي ضريبة واحدة وهي الضريبة الوطنية الأعلى،** ولكن أحيانا تضع الدولة قيودا على مقدار خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة الوطنية[2].

لذلك نرى أن على الدولة المضيفة للاستثمار العمل على منع الازدواج

---

(1) سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص49.

(2) سرحان أحمد رشوان، مرجع سبق ذكره، ص50.

الضريبي، سواء بمنح الإعفاءات التي تعمل على تجنب ذلك الازدواج، أو عقد معاهدات أو اتفاقيات مع الدول المصدرة لرأس المال للعمل على تجنب الإزدواج الضريبي نظرا لما يمثله من زيادة العبء الضريبي على الممول.

الفرع الثاني

أثر أساليب الحد من الإزدواج الضريبي على إعفاءات الدول المضيفة للاستثمار

نناقش هنا أثر استخدام الأساليب المتبعة بالدول المصدرة لرأس المال، بهدف تجنب الازدواج الضريبي، على الإعفاءات الضريبية الممنوحة في الدول المضيفة للاستثمار، وبفرض استخدام الدولة المضيفة الإجازة الضريبية كحافز للاستثمار[1].

أولا- إذا كان المستثمر الأجنبي من رعايا المجموعة الأولى، والتي تعطي إعفاء كامل، فإنه يلاحظ عدم خضوع الممول لأي ضريبة.

ثانيا- إذا كان المستثمر الأجنبي من رعايا المجموعة الثانية، والتي تتبع نظام أن تكون الضريبة الأجنبية مجرد تكليف على الإيراد عند حساب الضريبة الوطنية، فإنه يلاحظ أيضا أن الممول في حالة الإعفاء قد خضع للضريبة الوطنية فقط.

ثالثا- إذا كان المستثمر الأجنبي من رعايا المجموعة الثالثة، وهي المجموعة التي يخضع فيها المستثمر لضريبة وطنية بسعر منخفض على الإيرادات من الاستثمار في دولة أجنبية بالمقارنة بالسعر المطبق عن الإيرادات الناتجة داخل الدولة، فإنه يلاحظ أن الممول قد خضع في الحالتين لضريبة وطنية مخفضة.

رابعا- إذا كان المستثمر الأجنبي من رعايا المجموعة الرابعة، وهي المجموعة التي تتبع نظام خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة من الضريبة الوطنية التي تم حسابها، فإن ذلك الإعفاء الذي يمنح للمستثمر التابع لهذه المجموعة لا يؤثر على حساب عائد الاستثمار إذا كان سعر الضريبة

(1) يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000 ، ص187.

في الدولة المضيفة أقل أو يساوي سعر الضريبة في الدولة المصدرة.

مما سبق يتضح مدى أثر الإعفاءات الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي والمتبعة بالدول المصدرة لرأس المال ومدى تجنبها فعلا لهذا الازدواج، وأثرها في الإعفاءات الضريبية الممنوحة من الدول المضيفة للاستثمار *وذلك كما يلي:*

1- **إن المجموعة الأولى هي التي تتجنب الازدواج الضريبي الدولي بالكامل، وأيضا يظهر أثر الإعفاء الضريبي الممنوح في الدول المضيفة بالكامل.**
2- **بالرغم من أن المجموعة الثانية لا تتجنب الازدواج الضريبي إلا في جزء ضئيل وهو ضريبة الدولة المضيفة، إلا أنها أيضا تظهر أثر الإعفاء الضريبي بالكامل مطروحا منه مقدار الضريبة الوطنية على الضريبة الأجنبية المعفى منها في الدولة المضيفة.**
3- **إن المجموعة الثالثة لا تتجنب الازدواج الضريبي، ولكنها تظهر أثر ذلك الإعفاء الممنوح بالكامل.**
4- **أما بالنسبة للمجموعة الرابعة فبالرغم من أنها تتجنب الازدواج الضريبي بالكامل، إلا أنّ الأسلوب المتبع في منع هذا الازدواج جعل الإعفاء الممنوح في الدولة المضيفة كأنه لم يكن لأن هذه المجموعة تخضع المستثمر في كل الحالات للضريبة.**

يتضح من ذلك أن الإعفاء الضريبي الممنوح في الدولة المضيفة، بالرغم من أنه إعفاء تشجيعي، إلا أنه لم يخرج من كونه إعفاء لتجنب الازدواج الضريبي بالنسبة للمجموعتين الثانية والثالثة،وممول لخزينة الدولة الأجنبية في المجموعة الثانية.

المطلب الثالث

تكلفة الإعفاءات الضريبية

إن تطبيق برنامج للإعفاءات الضريبية يؤثر على الموارد العامة للدولة وغالبا قد يؤدي إلى خسارة جزء من هذه الموارد، ولا بد لأي برنامج إعفاءات ضريبية أن يقدر تكلفة هذه الإعفاءات، والهدف منها، والبديل عنها، ومقارنة الموارد العامة في حال الإعفاءات، وفي حال عدم وجود هذه الإعفاءات، كذلك مقارنة الحصيلة الضريبية في حال وجود كل إعفاء، لمقارنة الإعفاءات فيما بينها والتفضيل بينها، باعتبار أن الإعفاء الضريبي أحد أدوات الاقتصاد والذي يعني[1] (دراسة كيفية التوزيع الأمثل للموارد القليلة عبر استخدامات تنافسية)، وهذا ما يحدد تكلفة الإعفاء ،وسندرس ذلك على صعيد الإعفاءات المقدمة لمصلحة المناطق الحرة والمناطق الاقتصادية الخاصة، والإعفاءات المقدمة لمصلحة الاستثمارات في الداخل، وذلك ضمن الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: المناطق الحرة والمناطق الاقتصادية الخاصة وفاعليتهما.

الفرع الثاني: تكلفة الإعفاءات الضريبية في الداخل.

الفرع الأول

المناطق الحرة و المناطق الاقتصادية الخاصة وفاعليتهما

أولا"- المناطق الحرة وفاعليتها:

يتم اعتماد نظام المناطق الحرة كحافز لجذب المال الأجنبي، والذي يتضمن العديد من الضمانات والمزايا وأهمها الإعفاءات الضريبية للمشروعات المستثمرة

(1) عبد الحميد شريف رفاعي، مرجع سبق ذكره، ص67.

داخل المناطق الحرة وذلك بهدف جذب أكبر قدر من رؤوس الأموال الأجنبية.

تعرف المناطق الحرة بأنها[1] : (جزء ضمن إقليم الدولة، لا تسري عليه الإجراءات الجمركية والإدارية التي تسري على عموم إقليم الدولة، إلا أنها سياسيا تخضع للسيادة الوطنية).

ومن خصائصها الأساسية: العالمية والمساواة واللاءات الثلاثة (لا ضريبة[2]، لا قانون، لا بيروقراطية)[3]، الهدف من إقامتها تحرير التجارة الدولية وزيادة حركة الاستثمار الأجنبي والدولي من أجل التصدير، وجذب الشركات متعددة الجنسية.

إن تجربة المناطق الحرة كانت عاجزة عن تحقيق أهدافها ضمن الخطة الموضوعة ضمنها ومن أجلها في بعض الدول، مما فتح المجال أمام المعارضين لإنشاء هذه المناطق، حيث يرى هؤلاء[4] أنه لا داعي لهذه المناطق، ويمكن الاكتفاء بالنظم الجمركية الخاصة[5] (نظام السماح المؤقت، نظام الترانزيت، نظام المستودعات، نظام الدروباك)، واستندوا في ذلك لعدة أمور أهمها:

1 - صعوبة معالجة وضع السلع المنتجة داخل هذه المناطق قانونيا واقتصاديا عند قيام الدولة بالدخول في تكتل اقتصادي مع دول أخرى ضمن اتفاقيات دولية، حيث يتم استبعاد هذه السلع من الإعفاءات المتبادلة بين دول التكتل، كونها تركز على مسألة قواعد المنشأ الوطنية لكل سلعة (فالعمليات التي تجري على البضائع ضمن المناطق الحرة

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص492.

(2) عبد العزيز سعد يحيى النعماني، **المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في اليمن ومصر (دراسة قانونية مقارنة)**، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى 2002 ، ص 62.

(3) محمودي مراد، **التطورات العالمية في الاقتصاد الدولي (النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة)**، دار الكتاب الحديث، القاهرة، 2002، ص39

(4) صلاح زين الدين، **اقتصاديات التصدير والمناطق الحرة**، دار النهضة العربية،القاهرة، 2000،الطبعة الأولى، ص91.

(5) محمودي مراد، مرجع سبق ذكره، ص78وما بعدها.

تفقدها جنسيتها الأصلية بحيث يصعب تحديد أصل منشأها، ما يصعب معه إصدار شهادة المنشأ عند إعادة التصدير)، كذلك تشترط الاتفاقيات العربية وجود المكونات المحلية بنسبة أكثر من (40%) لتتمتع بمزاياها، بينما تعطى اتفاقيات المناطق الحرة للمستثمرين الأجانب حرية الاستثمار المطلق، بدون وجود عوائق خاصة بالعمالة أو تحويل رأس المال والأرباح إلى الخارج بصورة كاملة أو عوائق تتعلق بنسب المواد الأولية ومنشأها[1].

2 - إنّ هذه المناطق وسيلة لعمليات تصنيع و تهريب البضائع المحظور استيرادها إلى داخل الدولة[2].

3 - إنّ قيام صناعات منافسة في المناطق الحرة يؤدي إلى عدم إمكانية السيطرة على برامج التصنيع في الدولة ،بما يؤثر سلبا على البرامج الاقتصادية للدولة[3].

4 - تدفُّق الاستثمارات الأجنبية داخل هذه المناطق بسبب المزايا التي تقدمها، ما يحرم الاقتصاد القومي من تدفق بعض هذه الاستثمارات إلى الداخل[4].

5 - استخدام المناطق الحرة كأداة لتطوير إقليمي غالبا مصيرها الفشل، باعتبار أن الإعفاءات الضريبية تعتبر القاعدة في المناطق الحرة، كما أن نقل التكنولوجيا لهذه المناطق عادة يكون شبه معدوم[5].

6 - المزايا الممنوحة للمناطق الحرة ضريبيا وجمركيا ستكون عديمة الفائدة مقارنة مع الأنشطة الاقتصادية التي تتم ممارستها داخل البلاد في ظل اتفاقية الجات والخفض التدريجي للضرائب الجمركية على التجارة والدعم المدروس للإنتاج والتصدير[6].

إلا أن هذه السلبيات كان لها ردودا تتمثل فيما يلي:

1 - إن النظم الجمركية الخاصة تستدعي دفع ضمان مالي أو تأمين نقدي أو الرسوم الجمركية ولو لفترة، ما يقف حائلا دون تقدم الإنتاج ولا يتيح المناخ المناسب لنمو التجارة الخارجية، وتبدو الفوارق بين نظام

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص493.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص493.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص493.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص493.

(5) David&Vamn،Holland ،J Richard. ،cit OP. ،p20.

(6) محمد عبد الشفيع عيسى، الأبعاد التشريعية والتنظيمية للإستثمار في المناطق الحرة، مجلة مصر المعاصرة، يوليوأكتوبر، العدد(367–368)، السنة الثالثة والتسعون، القاهرة، ص31.

المناطق الحرة والنظم الجمركية الخاصة واضحة[1]، فالفرق بينها وبين نظام الترانزيت يكمن في أن المناطق الحرة لا تعتبر مجرد أماكن للعبور أو التخزين، بل هي تقوم أيضا بعمليات أخرى تصنيعية، خدمية، كما أن بضائع العبور لن تدخل السوق المحلي، على خلاف بضائع المناطق الحرة التي قد يُرخَّص بإدخال نسبة محددة من منتجاتها للسوق المحلي، وإن كانت الغاية الأساسية منها التصدير.

كما تختلف عن نظام رد الضريبة، في أنَّ الإعفاء الضريبي في المناطق الحرة هو إعفاء مسبق، بينما في ظل نظام رد الضريبة فهو إعفاء لاحق تدفع الرسوم ثم ترد عند إعادة التصدير، وإن كانا مشتركين في أنهما يقومان على إعادة التصدير.

ويتميَّز عن نظام السماح المؤقت، وإن كان الإعفاء المقرر لكل منهما هو إعفاء مسبق، إلا أنه في المناطق الحرة دائم، أما في نظام السماح المؤقت فهو مؤقت، بحيث إنه يمنح بشرط أن يعاد التصدير خلال مدة محددة إن انتهت تصبح الضريبة واجبة الأداء.

2 - بالنسبة لاحتمال التهريب في المناطق الحرة فيمكن ضبطه بإحكام الرقابة ومعالجة أسباب التهريب، وبرأينا أغلب التشريعات تضع ضوابط رقابية مشددة على المناطق الحرة ولا مجال للتهريب أصلا[2].

3- أما عن فقدان صفة البضاعة المنتجة، فإن ذلك يتحدد في ضوء نسبة المواد الأولية، أو قيمة التشغيل والتي يتحدد بضوئها جنسية البضاعة، ولا نعتقد أن الفرق كبير في هذه الحالة عن المنتج داخل إقليم الدولة[3].

4 - فيما يتعلق بقيام صناعات منافسة في هذه المناطق وتأثيره على برامج التصنيع المحلية في الدول النامية، فإن هذه المناطق تعد مكانا لإقامة الصناعات التي لا تتوافر إمكانيات قيامها إلا عن طريق الاستيراد، ويعد انخفاض أجور الأيدي العاملة والموقع الجغرافي عاملا مهما في إنشائها في منطقة حرة بإحدى الدول بالذات، فبالرغم من أن الصناعات بالمناطق الحرة تخضع للاءات الثلاث إلا أن إقامتها يبقى له آثار ايجابية على الدولة المضيفة بكل الأحوال، كتشغيل نسبة كبيرة من الأيدي العاملة مثلا[4].

وأما بالنسبة لتأثير التحولات الاقتصادية العالمية، وبخاصة تحرير الاقتصاد

---

(1) محمودي مراد، مرجع سبق ذكره، ص17.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص496.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص496.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص496.

العالمي على وجود هذه المناطق[1]، فلن يتناقض مع وجود هذه المناطق ،فهذه المناطق لن يتوقف دورها في ظل تلك التحولات، وخصوصا فيما يتعلق بالنشاط التصنيعي القائم فيها، والذي يتطلب الكثير من الحوافز المتنوعه.

إلا أن بعضهم يرى أن اتفاقية منظمة التجارة العالمية تمثل تحديا عالميا يواجه هذه المناطق ودورها، ما يستدعي تضافر جهود المناطق الحرة في جميع دول العالم لمواجهة هذه التحديات[2].

ويؤكد آخرون[3] هذا الرأي، مستندين على أن وجود التكتلات الاقتصادية وبالأخص مناطق التجارة الحرة ذات الانتشار الواسع في هذا النطاق سيكون بحاجة لوجود مناطق حرة بين دول الإقليم الاقتصادي يتم الاتفاق بينها لتشجيع إقامة المشروعات وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر داخل تلك المناطق، فدول العالم تتوجه في إطار تحولها إلى إستراتيجية الإنتاج من أجل التصدير إلى زيادة المناطق الحرة، ولا سيما الصناعية منها، وخير مثال دول جنوب شرق آسيا التي توسعت في استخدام المناطق الحرة، على خلاف الدول العربية، وعلى خلاف الدول الأوروبية التي تشكل بالأصل تكتل اقتصادي واحد.

يرى بعضهم[4] أن تأثير منظمة التجارة على المناطق الحرة يتعلق بوضع المنشآت في تلك المناطق، وفيما إذا كان لها مزايا أكثر من مثيلاتها في الأسواق المحلية والإقليمية في دول منطقة التجارة الحرة، إضافة لقواعد المنشأ التي تحكم هذه المناطق، وهذا يتطلب دراسة دقيقة لمنتجات المناطق الحرة.

---

(1) محمودي مراد، مرجع سبق ذكره، ص112-129.

(2) محمد الغمراوي، **المؤتمر الدولي للمناطق الحرة العالمية** ،النشرة الأسبوعية، وزارة الصناعة والتنمية التكنولوجية، القاهرة، العدد السادس عشر، تاريخ 24-30 إبريل 2004.

(3) عبد المطلب عبد الحميد، **اتجاهات الاستثمار من أجل التصدير في المناطق الحرة المصرية في ظل التحولات الاقتصادية العالمية، مؤتمر (إدارة الاستثمار والتصدير، أهم تحديات القرن القادم)**، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مركز البحوث، أكتوبر1996، ص33.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص497.

ويـرى آخـرون أنّ وجـود المنـاطق الحـرة مُهِمـاً علـى صـعيد الإفـادة مـن التكنولوجيا وإقامة صناعات جديدة، وتشغيل اليد العاملة، وكسب عملة أجنبية، وتحقيق مزيد من التصدير، ويمكن أن يلعب تعدد المناطق الحرة دورا في تنمية المنافسة[1].

إلا أنـه فـي غيـاب تحقق مثل هذه الأمـور، واستمرارها فـي الاستفادة من المزايا المقدمة لها، يعني أن هذه المنـاطق استفادت من حقوقها كاملة دون أداء الواجب المفروض عليها، مـا يعنـي أن الدولـة تـدفع دون أن تلقـى أي مقابل، وخسارة الدولـة هنـا كبيرة، والإعفـاءات الضريبية المقدمـة هنـا تعتبر غير ذات مردود اقتصادي.

كما أننا نرى أن تحقيق المنـاطق الحرة للمزايـا المتوخـاة منهـا يتطلب علـى الدولة اختيار إنشائها بالمكان المناسب جغرافيا، مثلا مكان قريب من الحدود أو تتوفر به يد عاملة أو مناخه مناسب.

كما أن وجود إدارة كفاءة ونزاهة لهذه المناطق مهم لها لتحقق الهدف من إنشـائها، وألّا تأخـذ الدولـة مـا منحتـه بيـد، بـالأخرى مـن خـلال رسـوم أخـرى تخالف فحوى المناطق الحرة خصوصا بالبلدان النامية.

وكـذلك وجـود هـذه المنـاطق لـيس فـي مصلـحة الاقتصـاد الـوطني، إذ إن الغاية من إنشاء هذه المنـاطق هو جذب الاستثمارات الأجنبيـة إلا أن أغلـب مصـادرها هـي البنـوك الوطنيـة[2]، وأغلـب المسـتثمرين فـي هـذه المنـاطق هم أشخاص وشركات محليـة وطنيـة، وعدد المستثمرين بهذه المنـاطق متواضـع جدا، كمـا أن هـذه المنـاطق علـى الصـعيد العربـي تشكو مـن قصـور واضـح، سواء على صعيد تشغيل مزيد من اليد العاملة، أو تحقيق مزيد من الصادرات التصنيعية (باستثناء تجربـة جبل علـي التـي حققت نتـائج جيدة سواء بحجم

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص497.

(2) مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية الأونكتاد، تقرير الاستثمار العالمي، عام2004.

الصناعات التصديرية الكبير أو حجم اليد العاملة وجودة وتنوع الصناعات)، ويعود هذا الإخفاق إلى عدة أسباب منها[1] :

(1- عقبات إدارية وقانونية متمثلة ببيروقراطية عالية لاستحصال الرخص اللازمة للعمل، الإفتقاد لإستقلال حقيقي، التغييرات القانونية غير المتوقعة، التي تعارض قوانين هذه المناطق ولا تحفظ حقوق هذه المناطق.

2- عقبات تسويقية وترجع لأسباب متنوعه.

3- عقبات تتعلق بسياسة التصنيع، حيث أغلب الصناعات صغيرة وغير منافسة بحد ذاتها، كما أنه لا يوجد ترابط بين السياسة الخاصة بالإقليم والسياسة الخاصة بالمناطق الحرة).

لذلك يجب القيام بإصلاحات تشريعية تتسم بالاستقرار والبعد عن البيروقراطية، وتأمين تسهيلات وخدمات تحتية، كما يجب دعم الصناعات الكبيرة والمتوسطة فيها، وربط الاقتصاد المحلي بهذه المناطق.

كما أن القيام بصناعات جديدة سيعتبر خطوة جريئة وحافزة لفرص كثيرة في تلك المناطق، بحيث تستمد هذه المناطق نجاحها ومنافستها من النشاطات التي تقوم بها (شكلا" وجودة)، وليس من موقعها، وهذه نقطة يجب الوقوف عندها طويلا حتى لا تغدو هذه المناطق منافذ تهريب وهدر للموارد المالية للدولة[2].

برأينا يبقى الدّور الاقتصادي لهذه المناطق محدود، فلا يُمكن لها أن تحقق إنجازات اقتصادية بمعزل عن إقليم الدولة، فالنجاح الأكبر يبدأ ضمن إقليم الدولة والأجهزة الإدارية الحكومية، فلا يجب التعويل كثيرا على هذه المناطق.

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص498.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص498.

ثانيا- المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة:

جاءت تجربة المناطق الاقتصادية الخاصة تصحيحا لمسار تجربة المناطق الحرة، أملا بأن تحقق هذه المناطق أهداف الاقتصاد ضمن نطاق معين، بما يؤثر إيجابا على الموارد العامة للدولة.

يمكن تعريف المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة بأنها[1]: (منطقة جغرافية ضمن بلد، يكون لها قوانين خاصة بها، تحدد حقوقها والتزاماتها، الهدف من إنشائها تشجيع المستثمرين عموما على الاستثمار في منطقة بعينها، حيث تعمل هذه المناطق على إزالة المشاكل التي تواجه حركة عناصر الإنتاج والمنتج النهائي من بلد لآخر).

يمكن اعتبار قانون المناطق الاقتصادية الخاصة نموذجا ثالثا"[2] للاستثمار إلى جانب الاستثمار الداخلي والاستثمار في المناطق الحرة.

وبذلك يُفتح المجال واسعا أمام المستثمرين لاختيار الأنسب لهم، فإذا أراد الحصول على إعفاءات ضريبية وجمركية لمدد زمنية معينة فيلجأ إلى المدن الجديدة، وإذا أراد إقامة صناعة ترانزيت فيجد المناطق الحرة، وإنْ أراد استقرارا" وجمارك منخفضة فيتوجه نحو المناطق الاقتصادية الخاصة.

لذا فقيام المناطق الاقتصادية الخاصة ليست بديلا عن نظام المناطق الحرة ولا يحل محله، بل هناك توازن دقيق بين إعفاءات كل من نظامي المناطق الحرة والمناطق الاقتصادية الخاصة[3].

تتميز المناطق الاقتصادية الخاصة عن المناطق الحرة بقدرتها على إعطاء أي منتج فيها شهادة المنشأ، وبالتالي القدرة على التصدير بهذه الصفة بعكس

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص499.

(2) محمد عبد الشفيع عيسى، مرجع سبق ذكره، ص18.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص500.

المناطق الحرة[1].

كذلك تتميز عن الاستثمار في الداخل من حيث استفادتها من المزايا الضريبية، حيث أنها تستفيد من مزايا وإعفاءات مستقرة ودائمة، على خلاف الاستثمار العادي في الداخل الذي غالبا ما تكون مزاياه الضريبية مؤقتة.

إن المزايا المقدمة في المناطق الاقتصادية الخاصة تتمثل فيما يلي[2]:

1- عدم تحميل المنتج بأعباء كبيرة خلال الإنتاج مما يزيد القدرة التنافسية وينعش الصادرات بسبب قلة كلفة المنتج.
2- حرية الحصول على مدخلات الإنتاج من أفضل المصادر، سعرا وجودة.
3- حرية التأسيس للشركات والمنشآت.
4- التقليل بنسبة كبيرة من البيروقراطية، بقلة عدد التراخيص المطلوبة وإتباع سياسة (النافذة الواحدة)، فيما يتعلق بمنح التراخيص والإجراءات الإدارية حفاظا على وقت المستثمر، وبكلمة أخرى يستهدف هذا القانون توفير عناصر التميز التي تمكن المناطق الخاصة من منافسة المناطق المماثلة على مستوى العالم بمعنى منافسة المناطق الاقتصادية فيما بينها على مستوى العالم.
5- الحفاظ على حقوق الدولة في شكل ضريبة على الدخل وإتباع سياسة جديدة للإعفاءات.

---

(1) وإن كان في المناطق الحرة تعطى شهادة المنشأ استنادا لمكونات الإنتاج ونسبتها المحلية، ولكن هذا الأمر يختلف بالنسبة للمناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة والتي تمنح مثل هذه الشهادة على الإطلاق.

راجع: عاطف عبيد، **قانون المناطق الاقتصادية الخاصة يخاطب الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتدعوها للاستثمار في مصر**، ص28.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص500.

وأما عن نجاح المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة فهناك رأيين[1]:

الرأي الأول: يؤكد على دور المناطق الخاصة كنموذج لتحديث الاقتصاد، إذ إن نجاحها سيكون سببا في إصلاح السياسات الاقتصادية في الداخل، وتكون الميزات المقدمة لهذه المناطق نموذجا للمناخ الاستثماري العام الذي يُرجى تطبيقه في البلاد.

الرأي الثاني: يرى أن تجربة المناطق الاقتصادية الخاصة تمثل هروبا سياسيا من إجراء إصلاح اقتصادي شامل في البلد المضيف، وهذه المناطق بدورها ستعطل الإصلاح الاقتصادي على المدى الطويل، وخاصة عندما تتخطى هذه المناطق إمكانية دمجه مستقبلا مع الداخل.

حتى أن هذه المناطق[2]:

(1 - ستعمق سياسات الحماية الداخلية والسياسات الانتقائية في البلاد.

2 - كما أنها سبب لضياع الموارد المالية جراء الميزات الضريبية رغم عدم فاعليتها، كما أن ذلك سيخلق عدم توازن بين شركات هذه المناطق وشركات الداخل في مجال الضرائب غير المباشرة ما يشكل عائقا أساسيا أمام اندماج هذه مع تلك في عملياتها الإنتاجية.

3 - إنها لن تؤدي إلى مزيد من التقدم التكنولوجي، إلا في حال قامت الحكومة بمزيد من الإصلاحات الاقتصادية والتقنية في الداخل، بحيث تتمكن صناعات الداخل من استيعاب التقنيات الجديدة بسرعة.

4 - إن تحرير منشآت هذه المناطق من قوانين العمل في البلد المضيف وإضفاء مرونة عليها كان له بعض الأثر الجيد من ناحية رفع الأجور عما في الداخل، إلا أنه كان سببا في كثير من الأحيان في تبديل العمالة لإمكانية فصل العمال بسهولة، ما سينعكس على إنتاجية العمل.

5 - كما أن هذه المناطق لا تتوافق مع حظر الدعم الموجه لمناطق دون أخرى وفق اتفاقيات تحرير التجارة العالمية، لذلك يتوجب على هذه المناطق أن تعتمد على ذاتها والاستفادة من الميزات الخاصة بها لتحقيق الثروة بدلا من الاعتماد على السياسات التفضيلية).

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص501.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص501.

لذلك فإننا نؤكد على أنّ نجاح المناطق الاقتصادية الخاصة، مثلها مثل المناطق الحرة يعتبر وثيق الصلة بوضوح واستمرارية السياسات وربطها بالمناخ الاقتصادي في الدولة ككل، أضف أن أي مزايا تمنح لها يجب أن يقابلها إنجازات اقتصادية مقبولة.

وأما عن توافقها مع الجات وقواعدها، فما ينطبق على المناطق الحرة ينطبق على هذه المناطق، إلا أن المناطق الاقتصادية الخاصة تعتبر مهمة كمرحلة انتقالية مؤقتة غير قصيرة نسبيا للانتقال إلى تطبيق سياساتها على كامل الإقليم في حال نجاحها، وتعتبر خطوة في مجال الجنة الضريبية التي باتت خطوة مهمة في الدول المتقدمة، وتعتبر المناطق الاقتصادية الخاصة خطوة بمنافسة الملاذ الضريبي.

الفرع الثاني

تكلفة الإعفاءات الضريبية في الداخل

بعد أن تناولنا تكلفة الإعفاءات الضريبية في الخارج لا بد من الوقوف على تكلفة الإعفاءات الضريبية في الداخل استناداً للأهداف من الإعفاءات الممنوحة.

أولا"- مقارنة تكلفة الإعفاءات بوجود البدائل:

(1) إذا كان الهدف من الإعفاءات الضريبية الممنوحة هو التنمية الإقليمية، فإن الإعفاءات في هذه الحالة، تُعد تعويضاً للمستثمر جراء مساهمته في إعمار هذه المناطق، وأيضا نتيجة ما يتحمله المستثمر من نفقات إضافية بسبب وجود مشروعه في مناطق نائية[1].

إن الحكومة في هذه الحالة تكون أمام خيارين:

– إمّا القيام بتطوير البنية الأساسية في تلك المناطق، وتحملها نفقات هذا التطوير[2].

– أو تعويض المستثمر نتيجة قيامه بتطوير بعض الخدمات والبنى التحتية من أجل قيام واستمرار مشروعه.

إننا نميل بشأن التنمية الإقليمية على وجه الخصوص إلى ضرورة الاستمرار بمنح إجازات ضريبية بشأنها، حتى تتفرغ الحكومة لأعمال أخرى ضمن وظائف الدولة الأساسية .

كما أن تقديم الإعفاءات في سبيل تحقيق هذه التنمية يجب ألا يقتصر على

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص503.

(2) عبد الحميد شريف رفاعي، مرجع سبق ذكره، ص79.

نشاطات معينة واستبعاد أخرى[1].

كذلك لا بد من تحديد المناطق المراد تنميتها بشكل واضح ودقيق بناء على إستراتيجية التنمية التي تضعها الحكومة، بحيث لا تثير مشكلات فيما بعد، وأن تتناول كافة المناطق العمرانية النائية دون تمييز حتى يكون الأثر عام على كل المناطق النائية بالإقليم.

(2) أما بالنسبة لحل مشكلة البطالة وتحقيق مزيد من العمالة: الدولة هنا ملزمة بوضع قانون صحيح ومناسب فيما يخص الأجور، ففي ظل تشريعات ترفع الحد الأدنى للأجور تعد تكلفة اليد العاملة مرهقة بالنسبة للمستثمر، لذا فإنه يلجأ إلى تقليل اليد العاملة لديه.

إن الحكومة هنا أمام خيارين أيضا لمعالجة هذا القصور، فهي إما أن تقوم بخفض الحد الأدنى للأجور لخفض تكاليف العمالة، وهذا أمر مستحيل سياسيا[2]

أو أن تميل الدول في هذا الصدد إلى تقديم إعفاءات للمستثمر تخفض من خلالها هذه التكاليف، ويكون ذلك باستخدام الإجازات الضريبية أو باستخدام الائتمان الضريبي بخصم تكاليف العمل لأهداف ضريبية، كما يجب عند تقدير الأجور لليد العاملة مراعاة متوسط دخل الفرد في الدول المماثلة اقتصاديا ومراعاة الحد الأدنى اللازم لمعيشة الفرد والأسرة[3].

كل ما ذكرناه سابقا يندرج تحت فكرة الإنفاق الفعال الذي يسقط الأثر السلبي للضرائب، فالدولة قد تفرض الضرائب ولا تقدم إعفاءات ضريبية، إلا أنها يجب أن تكون على يقين أنها ستحقق إنفاقا فعالا من خلال إيراداتها الضريبية التي يتم جبايتها، بعيدا عن حالات التهرب العريضة في المجتمع[4].

---

(1)منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص503.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص505.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص505.

(4) عبد الحميد شريف رفاعي، مرجع سبق ذكره، ص80.

فمثلا الإنفاق على الصحة يمكن أن يخفض التكاليف المتعلقة بذلك، ما ينعكس على انخفاض الطلب بشأن زيادة مستوى الأجور، وهذا يقلل تكلفة العمالة.

كما أن الإنفاق الذي يعزز البنية الأساسية والمواصلات، يمكن أن يخفض تكاليف الشركات ويزيد أرباحها[1].

إلا أن الملاحظ من خلال دراسة قامت بها (OECD[2]) أن المستوى العام للضرائب لا يعد مؤشرا دقيقا وجيدا لإنجاز اقتصادي ذي صلة بذلك[3].

(3) بالنسبة إلى تشجيع الصادرات، فلا بد للحكومة من إزالة كافة المعوقات أمام التجارة وذلك بشكل عام ولكافة المنتجات، وإلغاء الحماية المقدمة للمنتج المحلي، وهذا سيؤثر على عوائد الدولة بشكل كبير، والحل البديل هو استخدام الإعفاءات المتعلقة بتخفيض الجمارك بشكل انتقائي لصالح المنتجات ذات التوجه التصديري سواء على صعيد ضرائب الدخل أو على صعيد الضرائب غير المباشرة، نحن مع إلغاء الحماية المقدمة للمنتج المحلي لأنها تؤدي إلى نتائج غير مرغوبة[4].

(4) أخيرا بالنسبة للاستثمارات، فإنه يجب أن يقارن بين تكلفتها والعائد منها، وهذه المقارنة تختلف بالنسبة للمستثمر عنها بالنسبة للاقتصاد، ومثال ذلك، تقديم التكنولوجيا يعد تكلفة بالنسبة للمستثمر، ولكنها عائد بالنسبة للاقتصاد. والتلوث جراء المشروع يعد تكلفة بالنسبة للاقتصاد، ولا يعتبر كذلك بالنسبة للمستثمر، إلا إذا فرض ضريبة عليه جراء الأذى الذي يتسبب به للبيئة[5]. كثيرة هي الدول التي قدمت بيتها ثمنا" لتنميتها السريعة[1].

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص505.

(2) **UNCTAD** : united nations conferens on trade and development.

(3) **Taxation and foreign direct investment**.the experience of the france،economices in transition ،.1995.p33

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص505.

(5) فكثير هي الحالات التي لا ينظر إليها من هذا المنظور ما يعطي إشارة خاطئة وتصورات غير صائبة حول السوق ومؤشراته. See: Staff of research and education Association

هنا نشير إلى أن الإعفاءات الضريبية قد تكون أحد الحلول لمعالجة هذا الأمر كأسلوب ترغيب وليس ترهيبا، بأن تخفض الحكومة الضرائب[2] على الشركات التي توافق على إتباع بعض الإرشادات والأساليب التي تطلبها الحكومة، والتي بدورها تخفف من هذا التلوث[3].

ثانيا"- الإعفاءات الضريبية العقيمة:

المقصود بالإعفاءات الضريبية العقيمة هو أن يكون وجود الإعفاء وعدم وجوده سيان.

لذا يجب أن يقدر الإعفاء الضريبي بقدر الحاجة إليه، فلا يمنح وفق أسس غير منتجة لأنه يصبح وقتئذٍ هدرا"، كما يجب أن يستخدم الإعفاء المناسب في مكانه وزمانه المناسبين، **وهذا يستدعي منا التركيز على نقطتين:**

1- متى يمكن أن تكون الإعفاءات عقيمة.

2- مقارنة تكلفة الإعفاءات الضريبية،وتناولناها بالبحث سابقا.

نقصد بالإعفاءات العقيمة[4] : "تلك الإعفاءات غير ذات الجدوى والأثر الملموس على الاستثمار، فهناك إعفاءات كثيرة قد رصدت لمصلحة المستثمرين، ولكن عند التدقيق نجدها عديمة الفاعلية والفائدة بالنسبة

A complete solution Guide to any text ،the economies problem solver **book Piscataway**، New Jersey،1998، ،p251E.

(1) بيتر مارتين شومان، ترجمة عدنان عباس علي، **فخ العولمة**، سلسلة عالم المعرفة، الكويت، الطبعة الثانية، رقم2003/295، ص79-80.

(2) وجدير بالذكر هنا أن بعض الدراسات في المكسيك بينت أن تكلفة إنقاص التلوث هناك زادت (44%) في حال استخدمت برنامجا يحدد معايير وحدود انبعاث عوامل التلوث دون أن تستخدم ضريبة افتراضية على استخدام البنزين.

(3) السيد عطية عبد الواحد، **الضريبة البيئية**، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، 2001، ص54.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص507.

للاقتصاد"، ***ويتجلى ذلك في عدة حالات***[1]:

1- أن يكون وجود الإعفاءات الضريبية ليس له أي تأثير على وجود الاستثمارات لأن الاستثمارات قائمة بكل الأحوال لأنها مربحة بالنهاية بغض النظر عن أي إعتبار آخر.

في هذه الحالة تكون الاستثمارات بمثابة هدر للموارد العامة ليس إلاّ.

2- إنّ تعدد الإعفاءات قد يؤدي إلى حالة فوضى بالنسبة للإدارة والمستثمر على حد سواء، فإما أن يؤدي جمع الإعفاءات إلى فائدة للمستثمر من كل الإعفاءات وفي هذه الحالة يمكن أن تؤدي إلى هدر موارد عامة إضافية، أو أن يؤدي جمع الإعفاءات إلى عدم استفادة المستثمر من إعفاء بعينه يؤثر على قيام واستمرارية مشروعه وفي هذه الحالة تكون الإعفاءات الضريبية غير ذات جدوى للمستثمر ولا تؤدي إلى تحقيق الأهداف التي مُنحت من أجلها.

3- إن منح الإعفاءات الضريبية لمشروعات لا تتأثر بالوضع الضريبي يؤدي إلى هدر الموارد العامة وزيادة الأعباء على الإدارة الضريبية من ناحية تكلفة الإعفاء والتعقيدات الإدارية.

نَخلُص مما سبق إلى أنّ الأعفاءات الضريبية العقيمة تشكل عبء على الموارد العامة، وتؤدي إلى تعقيدات إدارية، لذلك يجب منح الإعفاءات وفق دراسات موضوعية شاملة ودقيقة استناداً إلى جدوى الإعفاءات على كل من الاقتصاد والمستثمر، والعمل على مراجعة الإعفاءات الضريبية بشكل منتظم ومستمر حتى تساير السياسة العامة للدولة بشكل دائم.

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص507.

المبحث الثاني
فاعلية الإعفاءات الضريبية

حتى ندرك فاعلية الإعفاءات الضريبية يجب بيان أهمية الإعفاءات الضريبية، ومقارنة الإعفاءات الضريبية ثم التعرض إلى مشكلات تطبيق الإعفاءات الضريبية، وذلك وفق المطالب الثلاثة الآتية.

المطلب الأول: أهمية الإعفاءات الضريبية.

المطلب الثاني: سلبيات ومشكلات الإعفاءات الضريبية.

المطلب الثالث: مقارنة الإعفاءات الضريبية.

المطلب الأول

أهمية الإعفاءات الضريبية

إن الإعفاءات الضريبية في نظر الكثيرين إعفاءات مهمة، وترد هذه الأهمية إلى عدة نقاط، نتناولها في الفروع الآتية:

الفرع الأول: دور الإعفاءات الضريبية في الإنتاج.

الفرع الثاني: دور الإعفاءات الضريبية في الحد من الإزدواج الضريبي.

الفرع الثالث: دور الإعفاءات الضريبية في الحصيلة الضريبية.

الفرع الأول

دور الإعفاءات الضريبية في الإنتاج

أولا"- أهمية الإعفاءات الضريبية كحافز على العمل والادخار:

يتأثر الادخار الخاص بوجود حافز يوجهه نحو الاستثمار[1]، إلا أن الآراء تعددت بخصوص أثر تخفيض معدل الضرائب الحدية على العمل والادخار.

- يرى بعضهم أن تخفيض معدلات الضرائب سيزيد الحافز على العمل و الادخار، إلا أن بعض الدراسات اعتبرت أن أثر انخفاض معدلات الضرائب الحدية يعتبر متواضعا بالنسبة للنشاط الاقتصادي المستقبلي ككل في حال اعتمد على معلومات اقتصادية كلية كونها ستعمل على تخفيض الادخار القومي[2].

هذا الادخار تؤدي زيادته إلى توليد فائض يشكل ميزانية للمشروعات، ما سيوسع الإنتاج مستقبلا، فمعدلات ادخار حكومية مرتفعة ستؤدي لمعدل استثمار مرتفع، وهذا يعني أن العمال في المستقبل سيكون لديهم رأسمال أكبر، وهذا يعني مزيدا من العمل و الإنتاج .

- كما أن التخفيضات الضريبية برأي بعضهم قد تحفز العمل و الادخار الخاص، إلا أنه فيما بعد سيخف نشاط عملهم جراء ذلك ما دام أنهم سيحققون نفس الدخل بطاقة عمل أقل[3] (وقد يكون في ذلك تفسير لمنحى لافر).

إلاّ أنّ البعض يُناهض هذا الرأي ونحن نؤيده، ويعتبره مجانبا للصواب، لأنه

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص289.

(2) فكل من الادخار القومي والادخار الخاص مستقلان (فالادخار القومي يمثل الضرائب–الإنفاق الحكومي. راجع في ذلك : منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص290.

(3)منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص290.

يخلط بين مفهوم المعدلات الضريبية الحدية والمتوسطة[1]، وبالتالي بين الآثار الآنية الثابتة، والآثار على المدى البعيد، والتي تشمل زيادة العمل والاستثمار والمخاطرة.

يُعرّف معدل الضريبة الحدي[2] بأنه معدل الضريبة المفروض على آخر وحدة نقدية من الدخل المكتسب، بينما معدل الضريبة المتوسط فهو الضرائب الإجمالية المدفوعة كنسبة مئوية على الدخل الإجمالي المكتسب.

فلا يمكن القول أن الأفراد سيستخدمون التخفيضات الضريبية الحدية للعمل بنشاط أقل، لأن الممولين لن يتلقوا الزيادة في الدخل (ما بعد دفع الضريبة) مباشرة، حتى نقول أنهم سيعملوا بشكل أقل، ما دامت المعدلات المتوسطة للضريبة على حالها[3]، والطريقة الوحيدة عندئذ للحصول على الدخل الإضافي هو زيادة العمل والإنتاج.

فالنظام الضريبي الذي يعاقب الدخل الإضافي، لا بد أنه يعاقب أيضا زيادة الإنتاج والنمو الاقتصادي[4].

بدورنا نؤيد ما ذهب إليه البعض بضرورة أن تكون الأنظمة الضريبية مرنة تتغير بتغير الظروف والمحددات الاقتصادية، بعيدا عن الجمود[5].

فيجب أن تواكب الإعفاءات الضريبية التغييرات في سوق العمل من ناحية العمالة كما ونوعاً، وعدم الإفراط في منح الإعفاءات الضريبية من أجل

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص290.

(2) كما يعرف معدل الضريبة المتوسط بأنه نسبة الضريبة على إجمالي الدخل(الضريبة|الدخل)،أما معدل الضريبة الحدي فهو نسبة الضريبة على الدخل الإضافي.

راجع في ذلك: منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص291.

(3) أيمن المحجوب، **سياسة الخفض الضريبي (بين التغييرات المتوسطة والتغييرات الحدية)**، مجلة مصر المعاصرة، يوليو|أكتوبر 2001، العدد 463-464، ص125،124.

(4)منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص292.

(5) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص292.

استخدام كثافة عمالية دون الأخذ بالإعتبار المحددات الاقتصادية الأخرى.

ثانيا"- أثر الإعفاءات الضريبية على دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية:

إن المشرع يشعر بالحاجة لفعل شيء ما يجذب الاستثمارات، وربما يجد أن سياسة الإعفاءات الضريبية هي إحدى أسهل تلك السبل حيث يمكن السيطرة عليها، وسن التشريعات بخصوصها بشكل بسيط وسريع[1].

- إن منح الإعفاءات الضريبية للاستثمارات الأجنبية، تعتبر بمثابة تعويض للمستثمر بسبب انتقاله إلى موطن جديد يختلف بثقافته وأيدلوجيته[2].

كما تعتبر الإعفاءات الضريبية بمثابة تعويض للمستثمر عن العقبات أمام الاستثمار والمصاحبة للنظم الإدارية، والتي تعمل بشكل روتيني، بمعنى آخر يتم منح الإعفاءات الضريبية لضعف حوافز الاستثمار في الدول النامية[3].

- إن المعاملة الضريبية التمييزية جراء الحوافز، ربما تأتي لتصحيح فشل ما في الخطة الاقتصادية للدولة وتقويم الخطأ[4]، فالإعفاءات الضريبية هي سبيل لتوجيه الاستثمار والمال باتجاه ما، مثل تشجيع المنشآت الصغيرة، أوتخفيض تكلفة المشروعات عالية التكلفة، أو للتأثير على طريقة تمويل المنشأة بالسندات أو بالأسهم[5].

---

(1) Holland ،David&Vamn ،Richard، 0p.cit،p4.

(2) حامد عبد المجيد دراز، مرجع سبق ذكره، ص226.

عطية عبد الحليم صقر، **الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات في مصر**، دار النهضة العربية،القاهرة،1998، ص147.

(3) السيد عبد المولى، **الوجيز في المالية العامة،مع الإشارة الخاصة للمالية العامة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة،2003 ، ص.283

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص282.

(5) **Corporate tax incentives For Foreign direct investment organization For economic cooperation and evelopment**، 2001،p22.

إن المستثمر وقبل إقدامه على خطوة الاستثمار في أي مشروع يقوم بدراسة الجدوى الاقتصادية له، وهذه خطوة ضرورية جدا، إذ أنه بمجرد اتخاذه قرار الاستثمار سيترتب عليه التزامات قانونية ومالية.

فدراسة الجدوى تعتبر بمثابة تصور مستقبلي تمكن المستثمر من معرفة قدرة المشروع على تحقيق الربح المتوقع، ومعدل الفائدة على الأموال المستثمرة، وفترة استرداد رأس المال المستثمر في المشروع.

إن دراسة جدوى المشروعات الاستثمارية تعد ضرورية للدولة لتحديد أولويات المشروعات ومدى الفائدة المرجوة منها.

وكذلك تعد الضريبة، لا سيما على أرباح شركات الأموال، من العوامل الرئيسية المؤثرة على دراسة جدوى المشروعات **ويظهر هذا الأثر في إتجاهين**[1]:

1- تأثير الضريبة على التدفقات النقدية الداخلة والخارجة، حيث تعد الضريبة بمنزلة انتقاص لهذه التدفقات الداخلة بمقدار تلك الضريبة.

2- تأثير الضريبة على توقيت التدفقات النقدية بحسب طريقة الإهلاك المستخدمة عند تحديد وعائها (طريقة القسط الثابت أو القسط المتناقص أو غيرها)، إذ إن مقدار الضريبة المدفوعة يتوقف على قيمة مخصص الإهلاك الذي يسمح بخصمه من وعاء الضريبة طبقا للقانون.

إذ يلاحظ أنه حتى في الحالات التي يكون فيها سعر الضريبة وتوقيت سدادها واحدا بالنسبة للمشروعات الاستثمارية المختلفة، فإن الفروق في التدفقات النقدية المتوقعة من هذه المشروعات قبل الضريبة كثيرا ما تتأثر بخصم الضريبة منها، وكثيرا ما يكون الفرق في التدفقات بعد خصم الضريبة أقل من الفرق قبل خصم الضريبة، مما يكون سببا في رفض مشروعات

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص294.

استثمارية كانت تعتبر مقبولة قبل خصم الضريبة.

كذلك تؤثر الضريبة على أسلوب تمويل المنشأة وحصولها على رؤوس الأموال اللازمة لذلك والتي تتجسد بثلاث طرق[1] وهي:

أ- رؤوس الأموال التي تتولد داخليا نتيجة قيام المنشأة بأعمالها، والمتمثلة بالأرباح غير الموزعة والأموال المحتفظ بها مقابل الاهلاكات.

ب-الاقتراض مقابل فوائد وجدولة سداد.

ت- إصدار الأسهم.

بناء على ذلك فإن تقييم جدوى مشروعات الاستثمار لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار من ناحية التمويل، تكلفة الاقتراض أو تكلفة الأسهم أو تكلفة التمويل الداخلي الذاتي، وهذا يحدد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمشروع.

لذا فإن اللجوء إلى الإعفاءات الضريبية سيلعب دورا في تحديد آلية تمويل المشروع وتقصير فترة الاسترداد دون أن ترتفع درجة المخاطرة، فغالبا ما يلجأ المستثمر لتقصير فترة الاسترداد إلى المشروعات التي تتعرض لدرجة عالية من المخاطر[2].

كذلك فإن زيادة معدلات الإهلاك، وطول الفترة التي يطبق فيها، أو قصرها، وتطبيق طريقة الإهلاك التي يرغبها المستثمر، تؤثر في التدفقات

---

(1) عبد العزيز فهمي هيكل، **أساليب تقييم الاستثمارات**، دار الراتب الجامعية، بيروت، لبنان،1985 ، ص39-50.

(2) عبد المطلب عبد الحميد، **دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية**، الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، الإسكندرية،2000 ، ص277.

النقدية الداخلة إلى حد كبير، وكذلك في سرعة استرداد رأس المال المستثمر[1].

ثالثا"- أثر الإعفاءات الضريبية على المعدل الفعلي للضريبة:

كثيرا ما تستخدم المعدلات الإسمية للضرائب للمقارنة ما بين الدول، أو كمؤشر على ارتفاع أو انخفاض الأعباء الضريبية على المستثمر، ويعتبر هذا مجانبا للصواب، إذ إن هناك عوامل متضافرة مع تلك المعدلات الاسمية لتكون مؤشرا حقيقيا لأهميتها وأثرها، وهذا ما يسمى بالمعدل الفعلي للضريبة ويقصد به (المعدل الذي يقيس الأثر الكلي للنظام الضريبي على الاستثمارات الجديدة في حال الالتزام الكامل للممولين)[2] بما في ذالك أثر وجود حالات التهرب الضريبي.

ويشمل المعدل الفعلي جوانب عديدة للنظام الضريبي، علاوة عما يتناوله المعدل الاسمي، والمتمثلة بالضرائب المباشرة الأخرى، كالضريبة العقارية، والإعفاءات الضريبية، وكفاءة الإدارات الضريبية، وأسس المعالجة الضريبية كطرق تقدير الإهلاك، وعوامل أخرى تعتبر مهمة للوقوف على الأثر الحقيقي للضريبة، منها خصائص الصناعات، كهيكل الأصول الثابتة، وكيان الاستثمار ككل، وكذلك بعض المتغيرات الاقتصادية المهمة كمعدل التضخم وسعر الفائدة.

كذلك يمكن تعريف المعدل الفعلي للضريبة بأنه: (مؤشر مختصر لكل الأعباء الضريبية المفروضة من النظام الضريبي على الاستثمارات الجديدة في

---

(1) سيد إمام أحمد، **الإعفاءات الضريبية بقصد تشجيع الاستثمار والإنتاج**، مجلة مصر المعاصرة، العدد (345)، يوليو 1971، ص204.

(2) سميحة فوزي، أمل رفعت، **المعدل الفعلي للضريبة**، مجلة المال والاقتصاد، السنة الأولى، العدد الثاني، اغسطس، 2001، ص3.

مناخ اقتصادي معين)[1]، وبذلك يمكن اتخاذ هذا المعدل مقياسا للمقارنة مع أنظمة أخرى، أو مقياس لمعرفة أثر الأعباء الضريبية على الاستثمار والعوامل المرتبطة به.

ما سبق ذكره عن الضريبة وأعبائها يصح قوله على الإعفاءات الضريبية، لذلك استُخدِمَ المعدل الفعلي للضريبة كأحد أساليب تقييم الإعفاءات الضريبية[2]، ففلسفة تحديد أثر الإعفاءات يكمن في تخفيض مخاطر استثمارات معينة من خلال تحسين ربحيتها، وفي هذا السياق تلعب الإعفاءات دورا في تخفيض المعدل الفعلي للضريبة سواء على صعيد الإعفاء من الضرائب المباشرة أو غير المباشرة ولا سيما في المناطق الحرة، وكذلك على صعيد المنح الاستثمارية (الإهلاك والائتمان الضريبي،المسموحات الاستثمارية).

رابعا"- أثر الإعفاءات الضريبية على القدرة التنافسية للمشروع:

يُمكن تعريف التنافسية بأنها[3] القوة التصديرية النسبية للدولة مقارنة بشركات دولة أخرى تقوم بنشاطها بنفس القطاع في الأسواق العالمية، إنها الدرجة التي تستطيع من خلالها الدولة في ظل ظروف أسواق عادلة وحرة أن تنتج بضائع وخدمات تلاقي القبول في الأسواق العالمية، وفي وقت واحد توسع الدخول الحقيقية لمواطنيها، إنها قدرة الدولة على البقاء تكنولوجيا وتجاريا بالنسبة لهذه البضائع والخدمات الواعدة، بحيث تؤسس نصيبا أكبر من القيمة

---

(1) Mintz،Jack.M، &chen،Dunjie&Zorotheos،Evangelia،**Taxing issues with privatization**،Achecklist،polisy research working paper N(2348)،World Bank،May،2000. ،p36.

(2) أمين السيد لطفي، **الحوافز والإعفاءات الضريبية**، مرجع سبق ذكره،ص254.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص298.

المضافة في المستقبل.

ويثار هنا أن السياسة التصنيعية يمكن أن تشوه هذه القدرة، وبالتالي تم تحديد المحددات المهمة لهذه التنافسية بالعوامل الآتية[1]:

"الإنفاق التكنولوجي، المؤسسات التجارية في الأسواق العالمية، تكاليف الإنتاج، الجودة والنوعية، دور الحكومة بما تقدمه من خدمات البنية الارتكازية للقطاعات السلعية والخدمية، وتوفير قوانين وتشريعات تتسم بالشفافية والوضوح من خلال تنظيمها للبيئة الاستثمارية المناسبة".

مما سبق نستنتج أنّ الإعفاءات تلعب دوراً كبيراً في تحقيق التنافسية للمشروع، من خلال منحها للمشروعات بما يساهم في تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة، مثلا منح هذه الإعفاءات للمشاريع التي تساهم في إعادة الإعمار، أو المشاريع التي تساهم في تقديم الخدمات الأساسية للدولة، أو مشاريع صحية.

كما يمكن الاستفادة من الإعفاءات في دعم تنافسية الصناعات التي تستخدم مواد أولية وطنية، أو دعم مشاريع كونها برؤوس أموال وخبرات وطنية.

وأهم مايجب الاستفادة منه في هذا المجال هو دعم تنافسية المشروعات التي لها تأثير إيجابي على القوة التصديرية للدولة.

مع التركيز على قياس تنافسية كل ما سبق ذكره إستناداً إلى تنافسية المشروعات في دول أخرى تقوم بنشاطها بنفس القطاع.

---

(1) راجع في ذلك:

منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص299.

عبد الكريم كامل أبو هان، هاشم مرزوك الشمرى، **القدرة التنافسية للصادرات العربية في ظل الانفتاح التجاري وسبل دعمها**، جامعة القادسية،العراق، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد السابع والعشرون، السنة الخامسة عشرة، حزيران، 2003، ص32-34.

الفرع الثاني

دور الإعفاءات الضريبية في الحد من الإزدواج الضريبي

إن الازدواج الضريبي الداخلي، أو الدولي يشكل عبئا على كاهل المستثمر، إذ إنه يؤدي إلى زيادة عبء الضريبة عليه مما يؤثر سلبا على توجهه الاستثماري أو الإنتاجي.

لذلك فإن تلافي ظاهرة الازدواج الضريبي سيعود بالنفع على المستثمر من جهة، وعلى الدولة من جهة أخرى حيث ستزيد استثماراتها الداخلية والخارجية، ويكون ذلك عبر اتفاقيات لتفادي الازدواج الضريبي الدولي، وعبر رصد معاملة ينتفي فيها هذا الازدواج باستخدام أدوات ضريبية تختلف باختلاف شكل الازدواج والهدف الذي نسعى إليه[1].

إننا نرى أنه يترتب على إعفاءات الازدواج الضريبي الدولي نتائج مهمة على الاستثمار ويمكن استخدام هذا الإعفاء كوسيلة توجيهية للاستثمارات حسب السياسة العامة لكل دولة.

الفرع الثالث

دور الإعفاءات الضريبية في الحصيلة الضريبية

إنّ تخفيض أسعار الضرائب كحافز سيكون سببا في زيادة الحصيلة الضريبية وزيادة النمو الاقتصادي معا على عكس ما يرى البعض، وذلك وفق التفصيل الذي شرحه لافر[2] حيث قال إن الحصيلة ترتبط بمعدلات الضريبة

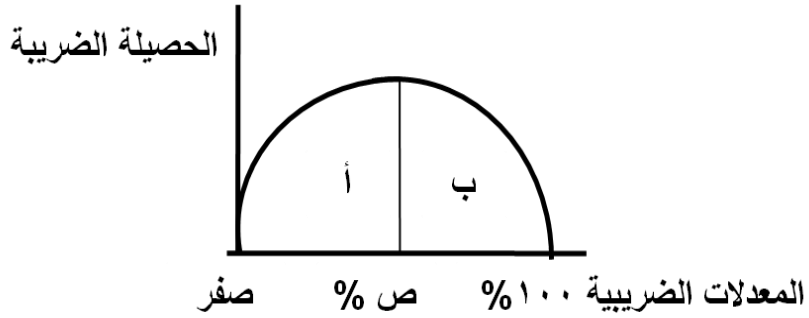
---

(1) المرسي السيد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص320.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص288.

بطريقتين مختلفتين:

إذا كان الاقتصاد القومي يعمل في المنطقة (أ) حيث العبء الضريبي مرتفع فإن تخفيض المعدلات الضريبية سيؤدي إلى رفع معدلات النمو الاقتصادي نتيجة زيادة الحافز على العمل والاستثمار والإنتاج، وبالتالي زيادة الحصيلة الضريبية لكبر حجم الإنتاج القومي لارتفاع مرونة الحصيلة الضريبية بالنسبة للناتج القومي الإجمالي، وعند نقطة معينة يبدأ منحنى المنطقة (ب) حيث يؤدي هذا الانخفاض في المعدلات الضريبية إلى انخفاض في الحصيلة الضريبية (انظر الشكل).



الشكل 1: منحنى لافر[1]

لعل أهم مشكلة تواجه مصممي السياسات الضريبية في مختلف الدول هي اكتشاف أين يعمل الاقتصاد القومي لكل دولة .هل في المنطقة (أ) أم المنطقة (ب) من منحى لافر، وذلك حتى يتسنى وضع السياسات الضريبية الملائمة المتمثلة في زيادة أو تخفيض المعدلات الضريبية.

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص289.

المطلب الثاني

سلبيات و مشكلات الإعفاءات الضريبية

إضافة للمزايا التي تتمتع بها الإعفاءات الضريبية، فإنها تتصف بمجموعة من السلبيات، أضف إلى ذلك أنّ تطبيق الإعفاءات الضريبية يواجه عدة مشكلات، وهو ما سنتناوله ضمن الفرعين الآتيين:

الفرع الأول: سلبيات الإعفاءات الضريبية.

الفرع الثاني: مشكلات تطبيق الإعفاءات الضريبية.

الفرع الأول

سلبيات الإعفاءات الضريبية

رغم مزايا الإعفاءات الضريبية إلا أنه بالمقابل يشوبها العديد من المشاكل والعيوب أضف إلى ذلك أن هناك من يرى أن الإعفاءات الضريبية ليست بذات أهمية، كما لا يعتبرونها أداة فعالة في جذب الاستثمارات، ويمكن إجمال سلبيات الإعفاءات الضريبية بعدة نقاط سنتناولها **تباعا فيما يأتي:**

أولا"- الإعفاءات الضريبية أداة لإهدار الموارد المالية دون جدوى:

تعد الإعفاءات الضريبية برأي الكثيرين دافعا للتهرب الضريبي، وهذا الرأي يرتكز على أسانيد كثيرة نذكر منها:

1- الإعفاءات الضريبية سبب في تعقيد النظام الضريبي والإجراءات[1]**،**

---

(1) راجع في ذلك:

- منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص300.

فالنص على الإعفاءات الضريبية في عدة قوانين، وتفسيرها بعدة تعليمات تنفيذية وتعاميم وقرارات، وصدورها عن أكثر من جهة، إضافة إلى ورودها في قوانين متباعدة زمنياً وسريانها حتى تاريخه، كل ذلك يؤدي إلى حالة فوضى وإرباك لكل من المستثمر والإدارة معاً، إضافة إلى زيادة تكاليف منح الأعفاءات.

لذلك نؤكد على توحيد جميع الإعفاءات بقانون واحد، وتوحيد الجهة التي تمنح الإعفاءات، بما يؤدي إلى وضوح القانون للمستثمر والإدارة، وأمكانية قياس فعالية الإعفاءات الممنوحة وفق بيانات احصائية ودراسات تحليلية موضوعية.

2- **قد تؤدي الإعفاءات الضريبية إلى قلة الحصيلة الضريبية والتهرب الضريبي**[1]: فغالباً دول العالم الثالث تمنح الإعفاءات الضريبية بشكل غير مخطط جيداً ودون الإستناد على دراسات معمقة، مما يؤدي إلى خسارة موارد مالية كبيرة تفوق العائد من الإعفاء، إضافة إلى عودة الأرباح والأموال المحققة من المشروعات إلى بلد المستثمر الأم.

أذف إلى ذلك أن الإعفاءات الضريبية تؤدي إلى التهرب الضريبي على مستوى المشروعات الوطنية والمشروعات المتعددة الجنسية، خصوصا أن الشركات المتعددة الجنسيات لها فروع في عدة دول وخصوصا الدول التي تتمتع بالجنات الضريبية والدول التي تشكل ملاذ ضريبي آمن، فيمكن من خلال صفقات وهمية بين هذه الفروع نقل الأرباح والتهرب من دفع الضريبة.

- رابح رتيب، **أهم المشكلات العملية التي يمكن أن تثار من جراء تطبيق الإعفاءات الضريبية الواردة في قانوني الاستثمار والجمعيات العمرانية الجديدة**، 1994، ص187.
- Chua،Dale،**Tax in centives** ،**tax policy**، hand Book، international Monetary fund،Washington،1995،p165.

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص302.

3- **الإعفاءات الضريبية ليست السبب الرئيس في جذب الاستثمارات:** يرى البعض[1] أنّ الإعفاءات الضريبية ليست السبب الرئيس في جذب الاستثمارات ويؤيدون رأيهم باستعراض بعض النظم الضريبية في بعض الدول الجاذبة للاستثمار، كالصين التي اعتمدت سياسة (السوق مقابل الاستثمار)، بدلا من (الإعفاء مقابل الاستثمار) معتمدة بشكل أساسي على ميزاتها المتعلقة بسعة السوق، أو الأيدي العاملة المدربة كجاذب الاستثمار.

كذلك الولايات المتحدة الأمريكية التي تنتهج نظاما ضريبيا متوازنا يتسم بالتغيير المتلائم مع المتغيرات الاقتصادية[2].

بالمقابل استعرضوا بعض الدول التي بالغت بالإعفاءات والحوافز الضريبية دون أي جدوى تذكر، مثال عليها جمهورية مصر العربية التي منحت إعفاءات مجزية بموجب قوانين الاستثمار المتعاقبة، ومع ذلك معدل الاستثمارات لم يكن في تزايد بل في نقصان.

وينادي هؤلاء بضرورة تجاوز سياسة الإعفاءات الضريبية المفتوحة، واستبدالها بنظم حوافز لاستثمارات بعينها تقوم على الميزات النسبية للدولة المعنية.

ثانيا- الجوانب السلبية للاستثمارات:

إن الفوائد المرجوة من الاستثمارات وخصوصا الاستثمارات الأجنبية المباشرة تتنوع سواء من ناحية تنشيط العمل والادخار، أو من ناحية تأمين رؤوس الأموال اللازمة للموازنات المالية للدول، أو تزويد الدول بالتكنولوجيا

---

(1) أشرف حنا ميخائيل، **ليست بالإعفاءات الضريبية وحدها تنمو الاستثمارات في مصر**، دراسة مقارنة، مؤتمر دور الضرائب في تنمية الاستثمارات، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، يومي 25-26سبتمبر 2004، ص55.

(2) أشرف حنا ميخائيل، مرجع سبق ذكره، ص56.

وخصوصا في ظل التفاوت الكبير في المستوى العلمي بين الدول[1].

إلا أنــه رغـم المزايـا السـابق ذكرهـا للاسـتثمارات غالبـا مـا تكـون هـذه الاستثمارات غير مستقرة و غير قادرة على خلق الروابط المتينة في الاقتصاد، وكثيرا ما تعتمد على مكونات ومواد أولية مستوردة على خلاف الاستثمارات المحلية التي تفضل بداية استخدام مواد أولية و مكونات محلية.

أضـف إلـى ذلـك الخسـارة فـي الإيـرادات الضـريبية المحتملـة جـراء خبـرة الشركات المتعددة الجنسية وإمكاناتها المتاحة للتهرب الضريبي عن طريق ما يسمى بالتسعير التحويلي.

لذا قد تفوق تكاليف هذه الاستثمارات منافعها، لذلك نجد أن الاستراتيجيات المتبعة بخصوص الاستثمار الأجنبي قد تنوعت عبر الدول ولم تكن كلها على درجة واحدة[2].

1- أثر الاستثمارات الأجنبية المباشرة على زيادة الإنتاجية والتنافسية

إن هذا الأثر لا يعد إيجابيا دائما للأسباب الآتية:

أ- إن المؤشر الحقيقي لمساهمة الاستثمارات الأجنبية بزيادة الإنتاج يحدد استنادا للدخل المتولد من عناصر الإنتاج الوطنية[3].

ب-أثبتت الدراسات أن تأثير الاستثمارات الأجنبية على الإنتاجية يتوقف على قدرات البلد المضيف[4]

---

(1) محمد توفيق سماق، **سياسات التصنيع في سورية**، مؤسسة علا، دمشق، 1996، ص132.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص311.

(3) جميل هيل عجمي، **الاستثمار الأجنبي المباشر الخاص في الدول النامية**، دراسات إستراتيجية، العدد32، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، 1999، ط1، ص56.

(4) UNCTAD، **The competitiveness challenge. Transnational corporations and industrial restructuring in developing countries**، United Nation، 2001

ت–يرى الكثيرون أن الاعتماد على رأس المال الأجنبي في تحقيق التنمية لن يوصل لتنمية مستقرة[1].

ث–ويلاحظ أن التنمية التي لا تتخذ الموارد المحلية أساسا لها، لن يكتب لها النجاح، فرأس المال الأجنبي لن يدخل بلدا إلا في حال تأكد من وجود فائدة له بغض النظر عن الفائدة العائدة للدولة المضيفة[2].

2– الاستثمار الأجنبي يعزز التبعية والاستغلال[3].

3– قصور دور الاستثمارات الأجنبية في نقل التكنولوجيا والقضاء على البطالة[4].

4– تواضع حجم الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية.

ربما لا يزال المناخ الاستثماري في بلادنا نحن العرب قاصرا، فهي لم تتلق إلا استثمارات مباشرة ضئيلة، كونها تفتقد للاستقرار السياسي، وهذا ما يستدعي التفكير مليا في المستقبل بالاعتماد على الذات في المرتبة الأولى، وإن كنا يجب أن نحسن مناخ الاستثمار، فإن هذا التحسين يجب أن يتناول رؤوس الأموال المحلية والأجنبية[5].

برأينا يجب الإستفادة من الاستثمارات الأجنبية بما لا يضر اقتصادنا، وذلك وفق خطط مدروسة ودقيقة وطويلة الأجل، حتى لا تصبح الاستثمارات

ديباك ميشرا، اشوكا مودي، وانتو بانيني مرشد، **تدفق رؤوس الأموال الخاصة والنمو**، مجلة التمويل والتنمية، يونيو 2001، ص4.

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص312.

(2) حمدي رضوان، مرجع سبق ذكره، ص59.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص315.

(4) سعيد الخضري، **الفكر الاقتصادي العربي في التنمية**، دار النهضة العربية، 1990، ص379.

(**5**) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص323.

الأجنبية وسيلة ضغط وابتزاز على سياساتنا، فلا يمكن لنا إنكار أهمية هذه الاستثمارات رغم سلبياتها.

إنّ أهم مايجب الإشارة إليه في هذا المجال أنّ الحقيقة ليست المشكلة دائما بنقص الأموال العربية إنما وضع هذه الأموال في بنوك الدول الغربية وأحيانا توظيفها في استثمارات بأقاليم تلك الدول، وبالمُحصلة تعود تلك الأموال إلى الكيان الإسرائيلي الغاصب برصاصات تقتل أبناء شعبنا العربي، لذلك المهم الإنتماء للعروبة قبل الحديث عن أي موضوع آخر.

ثالثا"- الإعفاءات الضريبية مصدر لنتائج اقتصادية سلبية:

فالإعفاءات الضريبية قد تكون سببا في ظهور حالات خلل في اقتصاد الدولة نذكر منها:

1- قد تؤدي إلى تغيير خيارات المستثمرين باعتبار أنها سبب في منح معاملة تفضيلية لقطاع محدد أو نشاط معين على حساب آخر، ما يتنافى مع مبدأ العدالة ويعرقل من فاعلية الاقتصاد ويشوه المنافسة[1] والنشاط الاقتصادي[2].

2- كما أن الإعفاءات الضريبية قد تدفع الدول إلى زيادة العبء الضريبي على بقية المكلفين للتعويض عن النقص بالحصيلة الضريبية المتسببة به الإعفاءات، أو قد تفرض الدولة مقابل تلك الإعفاءات مزيدا من الضرائب غير المباشرة، مما سيؤثر على تكاليف الإنتاج ويؤثر سلبا على الإعفاء وعلى الإنتاج وبالتالي على القدرة التنافسية[3].

3- **أخيرا من الآثار السلبية لسياسة الإعفاءات الضريبية، تلك الآثار التي تتعلق بفترة ما بعد انتهاء الإعفاء،** إذ إن المستثمر سيبحث عن طرق

---

(1) Mintz ،Jack.M ،op.cit ،p26-28.

(2) **Taxation and Foreign Direct investment** ،op.cit ،p24.

(3) عبد الرسول عبد الهادي، **دور الحوافز في الإعفاءات في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير**، المؤتمر الضريبي السابع، تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة، مايو ،2002 .

تعويض النقص في إيراداته جراء فرض الضريبة من جديد بعد انتهاء مدة إعفائه عن طريق نقل العبء إلى المستهلك برفع الأسعار ولا سيما في غياب الرقابة[1]، أو قد يحاول التهرب من الضريبة.

الفرع الثاني

مشكلات تطبيق الإعفاءات الضريبية

أولاً- بدء سريان مدة الإعفاء الضريبي:

إذ لا بد أن تتحدد هذه المدة بدقة وفق ما نص عليه القانون، وكثيرا ما تتضمن القوانين هذا التاريخ مستندة إلى أحد المعايير الآتية[2]:

1- معيار يعتمد إتمام إجراءات شهر الشركة أو صدور قانون الشركة.

2- -معيار تاريخ ورود رأس المال المستثمر، وهنا يبدأ من أول سنة ضريبية تالية لهذا التاريخ.

3- السنة الأولى التي يتحقق فيها أرباح متراكمة للشركة.

4- معيار تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط الاستثماري فتحسب من أول سنة ضريبية لهذا التاريخ.

5- هناك معايير أخرى[3] تطبق أحيانا، مثلا يبدأ الإعفاء للفنادق عند الانتهاء من أعمال الإنشاء، وكذلك أن يبدأ الإعفاء من تاريخ منح تراخيص الاستيراد.

بتحديد هذا التاريخ تتحدد فاعلية الإجازة الضريبية، فمثلا إذا حدد بتاريخ بدء الإنتاج وكان المشروع ذا تكاليف ضخمة ويحتاج لعمالة مدربة وظروف تجعل

---

(1) أسامة محمد الفولي، مرجع سبق ذكره، ص220.

(2) أسامة محمد الفولي، مرجع سبق ذكره، ص214.

(3) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص250.

منه خاسرا في بدايته، فالإنتاج ليس معيارا لتحقيق الأرباح ويصبح الوضع بهذا الشكل مثبطا للاستثمار، إلا إذا تم السماح بترحيل الخسائر تلك، كما أن اعتماد تاريخ بدء الإنتاج ربما يدفع المستثمر إلى التراخي في تنفيذ المشروع وإطالة فترة الإنشاءات والتجهيزات لبدء الإنتاج، مما يضيع الكثير من الموارد المالية على الدولة[1].

كذلك فإن اعتماد تاريخ الحصول على الموافقة سوف يؤدي إلى تخفيض فعلي في فترة الإجازة بما يعادل عدد سنوات الإنشاء والتجهيز، وبالتالي إضعاف أثر هذا الإعفاء الضريبي، وهنا نرى أنه يمكن التخفيف من حدة هذا الأمر بأن يحدد سقف سنوات هذا الإنشاء.

عموما تحديد هذا التاريخ يستدعي تحديد الأمور الآتية:

1- الجهة المخولة بتحديد هذا التاريخ منعا للتعارض والتعقيدات أمام المستثمر.

2- التحديد الدقيق للقرائن التي يمكن الاستدلال بها على هذا التاريخ.

3- تحديد السنة المالية (لاختلافها عن السنة الميلادية).

4- بيان حكم المدة ما بين بداية الإنتاج وبداية السنة المالية التالية لذلك التاريخ في الدول التي تأخذ بتحديد مدة الإعفاء بدءا من تاريخ السنة المالية التالية لبداية الإنتاج.

5- قد تمنح بعض الدول إجازات ضريبية لمصلحة إعادة استثمار الأرباح في بعض المشروعات، فتتداخل هنا فترات الإعفاء، ويصعب معها تحديد الأرباح الناجمة عن الاستثمار الأصلي وتلك الناجمة عن إعادة الاستثمار، وهنا قد يلجأ المستثمر إلى التحايل بأن يقسم مشروعه لعدة خطوط إنتاجية تبدأ الإنتاج على فترات متباعدة حتى يستفيد كل خط إنتاج بمدة إعفاء جديدة، وتتداخل بذلك خطوط الإنتاج ويصعب تحديد أرباح كل خط على

(1) حامد دراز، مرجع سبق ذكره، ص253.

حدة[1].

6- بيان هذه المدد بالنسبة للمنشآت التي تمارس أكثر من نشاط اقتصادي[2].

ثانياً- تصفية نشاط المشروع بعد انتهاء مدة الإعفاء الضريبي:

قد يقوم المستثمر فور انتهاء مدة الإعفاء الضريبي بتصفية منشأته لأحد الأسباب الآتية:

1- خسارة مشروعه أو عدم تحقيقه الأرباح التي خطط لها.

2- اكتفاء المستثمر بالأرباح الطائلة التي جناها في مشروعه جراء استفادته من الإعفاءات الضريبية وتصفية مشروعه نهائيا وهنا تنطوي تحت مظلة التهرب الضريبي.

لذلك يرى بعضهم[3] أن في مثل هذه الحالة يتوجب على المشرع أن يفرض على مثل هؤلاء المستثمرين دفع نسبة معينة من كافة الضرائب التي تم إعفاؤهم منها.

أما نحن فنرى أن مثل هذا الاقتراح صائب من ناحية الشكل، إلا أنه واقعياً صعب التطبيق.

فكما يرى بعضهم[4] أن مثل هذا الأمر سيكون سببا لإقدام هؤلاء المستثمرين الذين يتوفر لديهم نية التهرب، الحرص على إخفاء المعلومات الحقيقية إحكاما لخطتهم في التهرب، والأَوْلَى من المشرِّع أن يدقق بداية في المشروعات التي تُمنح هذا الإعفاء أو تحديد حدا أقصى للأرباح المستفيدة من الإعفاء، فاغلب المشروعات سريعة الأرباح تكون مشروعات استهلاكية لا

---

(1) حامد دراز، مرجع سبق ذكره، ص254.

(2) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص84.

(3) رابح رتيب، مرجع سبق ذكره، ص75.

(4) نزيه عبد المقصود، مرجع سبق ذكره، ص382.

تضيف فائدة ترجى للاقتصاد القومي، أما المشروعات المؤثرة في العمليات الإنتاجية وذات القدرات الرأسمالية الضخمة فلن تلجأ لمثل هذه الفرضية، لذا فلا محل عندها لهذا الانتقاد.

3- قد يصفي المستثمر مشروعه بعد انتهاء مدة إعفائه ليفتتح مشروعا آخر وهذا السلوك إما أن ينطوي تحت صيغة التهرب في حال كان المشروع الثاني يمارس نفس النشاط الأول تحت تسمية أخرى، أو أن يكون نشاطا آخر، وفي الحالتين ضياع للموارد العامة.

هنا يرى البعض عدم استفادة المشروع في الحالة الأولى من مدة إعفاء أخرى، بينما يستفيد في الحالة الثانية من ذلك، وفي هذه الحالة يجب أن يشترط[1] عدم التحول لنشاط ثالث فيما بعد، وألا يكون هذا التحول صوريا ليس إلا.

لكننا نرى عدم منحه الإعفاء مرة أخرى بكل الحالات السابقة بشرط تحقيقه للأرباح بالمشروع الأول الذي تم تصفيته بعد انتهاء مدة الإعفاء.

ثالثاً- إن الإعفاءات الضريبية تتطلب تقديم تعريفات دقيقة للأنشطة والأوضاع المؤهلة للاستفادة من هذه الإعفاءات، وعدم وضوح هذه التعريفات سيستهلك من الإدارة الضريبية وقتا لتقييم مدى توافر الشروط المطلوبة للاستفادة من الإعفاء، مع ما يحمله من زيادة التكلفة الملقاة على عاتق الإدارة الضريبية والتي تحسب من تكلفة الإعفاء وتؤثر بالمحصلة على الموارد العامة، ونذكر على سبيل المثال ما يلي:

1- مثلا عند منح خصومات للنفقات المصروفة على البحث والتطوير، لا بد من تقديم تعريف دقيق لمفهوم البحث، ومدى التطوير الذي قدمه[2].

---

(1) رابح رتيب، مرجع سبق ذكره، ص76.

(2) : Holland،op.cit،p19.

2- كما أن تقديم إعفاءات لصالح المنشآت الصغيرة يتطلب تحديد دقيق لمفهوم هذه المنشآت من جهة تعريفها وشروطها وحجم رأس مالها وشكلها القانوني.

3- كذلك في معرض المنح الاستثمارية لا بد من تحديد الإنفاق الرأسمالي و المستفيد من المنح الاستثمارية، وهذا الإنفاق يختلف عن نفقات التشغيل التي تخصم بكاملها من الإيرادات قبل فرض ضرائب الأرباح عن كل عام، أما النفقات الرأسمالية فيتم السماح بخصمها بشكل أقساط على عدة سنوات، ويمكن المقارنة بين إنفاق التشغيل والإنفاق الرأسمالي وفق ما يلي[1]:

أ- أن نفقات التشغيل تغطي بنود الإنفاق الخاصة بعمليات التشغيل اليومية مثل الأجور وتكاليف الصيانة، وثمن المواد الخام...الخ.

أما النفقات الرأسمالية فتشمل النفقات الخاصة بالاستثمار الرأسمالي وتغطي كل ما يلزم تدعيم الطاقة الإنتاجية للمؤسسة وتنمية أعمالها ونشاطاتها التي تتجه اتجاها عاما تصاعديا، مثل نفقات الحملات الإعلانية التي تدعم أسواق المنتجات التي تنتجها المؤسسة، فالنفقات الرأسمالية توصف بأنها استخدام الأموال الحاضرة لتوليد أرباح المستقبل.

ب- نفقات التشغيل تغطي آجال قصيرة فقط لا تزيد عن السنة، وهذا يسهل من قياس آثارها بعيدا عن العوامل الاحتمالية طويلة المدى، وهذا ما يخولها الخصم كاملة في معرض تحديد الضريبة التي تقدر كل سنة على حدة.

أما الآثار التي يمكن أن تترتب على الإنفاق الرأسمالي يمتد إلى آجال طويلة، مما يجعل من الصعب تقدير التغيرات المستقبلية وتحديد المزايا

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص530.

والمكاسب جرائها.

ج- كذلك يؤثر نوع النشاط الذي تمارسه المؤسسة على تحديد فيما إذا كانت النفقة تشغيلية أو رأسمالية.

فالنفقة التي تتحقق مزاياها ومكاسبها خلال عامين مثلا يمكن اعتبارها نفقة رأسمالية بالنسبة لإنتاج الألبسة (المتغيرة باستمرار)، إلا أنها لا تعتبر كذلك فيما يخص تبديل صمامات خاصة بمحطات توليد الطاقة، لذا لا بد من معيار واضح يحدد الفارق بين المفهومين[1].

4- كذلك الحال بالنسبة للأنشطة والمناطق المخولة لتستفيد من الإجازات الضريبية تحتم تحديد دقيق للمناطق المخطط إفادتها من تلك الإعفاءات، وكذلك المنشآت ونوع النشاط ومزاياه المطلوب توافرها لتحقيق تلك الإفادة...وهكذا.

رابعاً- معاملة الخسائر التي تلحق المشروع خلال فترة الإعفاء:

هذه الخسائر يمكن تقسيمها إلى قسمين ولكل قسم أحكام، بسبب التصرف في بعض الأصول الثابتة، أو بعض الفروع في المنشأة، مما يسبب خسارة في قيمة هذه الأصول.

1- خسائر قد تكون ناتجة عن الاستغلال العادي للمشروع، وفي الغالب سببها نقص كفاءة القائمين على المنشأة ونقص خبرة العمال، فهذه الخسارة إذا وقعت أثناء فترة الإعفاء ولم يكن هناك أرباح تسمح بخصمها خلال تلك

---

(1) قد لا تتضمن قوانين الضرائب تعريفا للإنفاق الرأسمالي، وتكتفي بوضع تصنيف للأصول الرأسمالية، وتشترط أن يكون وجودها ضروريا للاستمرار بالنشاط، كما هو الحال في التشريع البريطاني.

راجع في ذلك: منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص531..

الفترة، وجب ترحيل هذه الخسارة وخصمها من الأرباح التي سوف تتحقق بعد انقضاء فترة الإعفاء[1].

2- خسائر ناتجة عن التصرف ببعض الأصول الثابتة أو بعض الفروع في المنشأة مما يسبب خسارة في قيمة هذه الأصول، فيمكن قياسها على الخسائر السابقة في حال لم يتضمن القانون نصا مخالفا لأهداف ما[2].

خامساً- مشكلات تتعلق بإطلاق أو تقييد ترحيل الخسائر: إن وجود القيد الزمني من حيث تحديد المدة التي يمكن خلالها الترحيل أو إطلاق الترحيل وعدم قيده بمدة كان عرضة للموازنة والتفضيل.

فبعضهم[3] يرى أنه لا بد من الإبقاء على هذا القيد لأن عدم تقييد الترحيل بمدة محددة سيؤول إلى مشاكل تثور بين الإدارة الضريبية والممولين، فكل منهما سيحاول إثبات ما يحقق مصلحته، فالممول سيقدم إقرارا بأنه تكبد خسائر، والإدارة الضريبية ستحاول تخفيض هذه الخسائر بعدم اعتماد بعض التكاليف المؤدية لتلك الخسارة بقدر ما يستطيع، وعلى ذلك يرى هؤلاء بضرورة تحديد هذا الترحيل لعدد من السنوات.

كما يرى بعضهم بإتباع أسلوب الترحيل إلى الخلف والأمام، على أن تكون عدد السنوات التي ترحل الخسائر إليها إلى الخلف أقل من حالة الترحيل إلى الأمام،مسايرة لتشريعات ضريبية كثيرة (الأمريكي والإنجليزي والكندي) مع

---

(1) سيد إمام أحمد، مرجع سبق ذكره، ص208.

(2) يجب في هذه الحالة أن تقدم الشركة للإدارة الضريبية ما يثبت وقوع الخسارة وعدم تغطيتها من الأرباح خلال مدة الإعفاء،ولهذه مطلق الحرية لتتأكد من ذلك بكل الطرق المتاحة قانونا،وهذا ما جاء في رأي الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة في جمهورية مصر العربية بجلستها المنعقدة في 1986/4/16.

(3) عباس محمد عباس، **رؤية مستقبلية للمشاكل الضريبية والتي قد تحدث بين الأحكام والتطبيق في ظل الملامح الأساسية لمشروع قانون الضرائب على الدخل**، 13-2001/11/14 مؤتمر 13 كلية التجارة، جامعة عين شمس، ص190.

ضرورة عدم احتساب فترة التوقف الجبري من السنوات تلك، ومعاملة الخسائر الشخصية الناتجة من الكوارث الطبيعية مثل الزلازل أو السيول والسرقة نفس معاملة خسائر النشاط التجاري والصناعي، على أن يكون خصم هذه الخسائر من مجموع الدخول المختلفة للممول[1].

بينما يرى آخرون[2] ضرورة ترحيل الخسائر بدون قيد زمني حتى يتم استهلاكها بالكامل لأن ذلك يتضمن تحقيق الهدف الاقتصادي المقصود من الترحيل، وهو مساندة المشروعات المتعثرة لتتمكن من الاستمرار في نشاطها، كما أنه أقرب لتحقيق العدالة الضريبية، ويؤكدون على أن التحايل غير وارد بهذا الخصوص كون الخسارة معتمدة من الإدارة الضريبية والربح كذلك.

كما يبرهن بعضهم على أن أهم الدول الجاذبة للأموال والاستثمارات مثل ألمانيا ولوكسمبورغ تسمح بترحيل الخسائر بشكل مطلق، دون قيد زمني على هذا الترحيل[3].

إلا أننا نميل إلى تقييد ترحيل الخسائر بمدة معينة للخلف والأمام، بحيث يكون مدة الترحيل للخلف أقل، باعتبارها بمثابة منحة توفر سيولة بيد المستثمر، وبشكل يحقق الغرض من هذا الإعفاء، وهو مساندة المشروع حتى يقف على قدميه.

فإطلاق هذا الإعفاء سيمثل سبيلا لتقاعس الهمم[4]، وإهدار لثروة المستثمر وإهدار لموارد الدولة، أما تقييده فهو سبيل لشحذها والتخطيط بشكل أفضل

---

(1) عباس محمد عباس، مرجع سبق ذكره، ص191.

(2) سيد إمام أحمد، مرجع سبق ذكره، ص209.

(3) محمد لطفي حسونة، **مقترحات ضريبية لتشجيع الاستثمار في جمهورية مصر العربية**، المؤتمر الضريبي الثامن (دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص عمل للشباب)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يومي 23 و 24 مارس1996، ص38.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص538.

للحصول على نتائج أفضل، بحيث تكون مدة الترحيل مناسبة، كما يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار آراء المستثمرين وطبيعة الأنشطة عند تقرير القوانين ذات الصلة .

كذلك نرى أن تربط مدة هذا الإعفاء بدرجة مخاطرة المشروع، فكيف يستفيد مثلا مشروعان من نفس مدة الترحيل وأحدهما مني بخسارة لسوء الإدارة والتخطيط رغم أن المشروع بسيط، ولا يحمل قوة إنتاجية تساهم في عملية التنمية، ومشروع آخر مني بهذه الخسارة في سبيل التوسع في الإنفاق المنتج والذي يزيد من فاعلية الإنتاج رغم الخسارة الذاتية للمشروع وصحيح أن العدالة تتطلب التعميم بمساواة المشاريع بالإعفاءات لا التخصيص فيما بينها إلا أن العدالة لن تتضرر إذا تم الاستثناء بدرجة المخاطرة بموضوعية ونزاهة وكفاءة بعيدا عن الفساد ومساوئه.

سادساً- حالة توقف المشروع الاستثماري خلال فترة الإعفاء الضريبي بسبب ظروف خارجة عن إرادة المستثمر أو القوة القاهرة أو الظروف الطارئة:

إذ لا بد من معرفة حكم فترة التوقف، هل تحسب ضمن مدة الإعفاء، أم أنه لا يؤثر على مدة الإعفاء إطلاقا، بحيث تستمر المدة سارية كأن لم يحدث أي ظرف أو حادث طارئ.

إنّنا نميل إلى رأي بعضهم باعتبار هذه الظروف الطارئة أو القوة القاهرة التي لا دخل فيها لإرادة المشروع خارج فترة الإعفاء الضريبي، بحيث تستأنف مدة الإعفاء بعد زوال هذه الظروف من النقطة التي انقطع عندها الإنتاج لتلك الأسباب[1]، ونرى أن ذلك يستند إلى مبررات مقنعة ومنطقية تتمثل بالنقاط الآتية:

1- إن المشرع عندما نص على بداية الإنتاج كبداية لمدة الإعفاء إنما هو

(1) رابح رتيب، مرجع سبق ذكره، ص79.

إذعان منه أن الإعفاء مرتبط بالإنتاج.

2- كذلك يمكن قياس هذا الوضع على حالة الخسارة التي تصيب المنشأة حيث سمح المشرع بترحيلها لخمس سنوات تالية، ولم يعتبر التوقف الجبري ضمن حساب الفترات المنصوص عليها بهذا الخصوص، مراعاة لظروف المستثمر، ومن قبيل الإعانة له في تلك الظروف، فالأَوْلى اعتبار ذلك التوقف لأسباب خارجة عن إرادته سببا لتوقف مدة الإعفاء.

كذلك يمكن أن نعتبر الإعفاء بمثابة منحة تقدمها الحكومة للمستثمر لحفز الإنتاج والإستثمار، لا سيما في المراحل الأولى للمشروع حيث تتوفر الحاجة إليه، وعدم احتساب فترة الانقطاع للظروف الطارئة خارج حساب مدة الإعفاء، يعني أن الحكومة تأخذ بيدها اليسرى ما منحته باليمنى، كما أن الإعفاء يمنح بمناسبة واقعة حدثت (ربح، اندماج، شراء أصول،..الخ) وإذا توقفت المنشأة لظروف طارئة أو قوة قاهرة إنما يعني توقف هذه الواقعة، وبالتالي توقف سبب هذا الإعفاء فكيف نقول باستمرار مدة الإعفاء وسببه غير موجود.

سابعاً- من مشاكل تطبيق الإجازات الضريبية احتساب أقساط الاستهلاك لآلات المشروع للوصول إلى وعاء الضريبة على الأرباح عند انتهاء فترة الإجازة الضريبية، هل سيعتبر قسط الاستهلاك للآلات في المشروع بانتهاء مدة الإجازة قسطا أم لا، أم سيستمر في تعداد الأقساط على حسب ما بدأت به في ظل الإجازة.

فمثلا لو كانت الإجازة الضريبية أربع سنوات، فهل يعتبر قسط الاستهلاك قسطا خامسا أم قسطا أوليا، والنتائج تختلف باختلاف هذا الأمر[1]:

1- فلو اعتبرناه قسطا سادساً، فإن ذلك سيكون سببا في مضاعفة الخسائر التي تحملها المشروع في سنواته الأولى، وفي قصور الإجازة الضريبية وقلة

(1) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص20.

جاذبيتها[1] مقارنة بميزة ترحيل الخسائر والأقساط بالكامل إلى الأمام.

2- أما إذا اعتبر قسطا أولياً، فهذا سيسبب:

أ- قلة الحصيلة الضريبية.

ب- احتفاظ المستثمر بآلات المشروع مدة إضافية بعد انتهاء عمرها الإنتاجي حتى تنتهي أقساط استهلاكها ضريبيا، بما يؤثر سلباً على الإنتاج والتطوير.

إلا أننا نرى أن احتساب الاستهلاك خلال فترة الإجازة سيقلل قيمتها، وسيؤدي إلى زيادة الضرائب مقارنة بحالة عدم وجود الإعفاء برمته، لذلك فإن تأجيل هذه الخصومات يعتبر إعفاءاً جيداً وسيؤدي إلى إجازة ضريبية فعالة.

ثامناً- مشكلة تتعلق بوقت الاستفادة من المنح الضريبية:

يُمْكِن أنْ تُقيِّد الاستفادة من المنح في سنة الاستحقاق فحسب[2].

فالتشريعات يمكن أن تقيد الاستفادة من المسموحات الاستثمارية (المتمثلة بالمنح الاستثمارية والائتمان الضريبي والإهلاك) في سنة الاستحقاق فقط، ولا تسمح بإمكانية ترحيلها إلى الأمام في حال لم يتم الاستفادة منها، فنكون عند ذلك أمام حافز ضريبي بطلت مفاعيله، فالخصومات جراء الإهلاك ستكون عديمة الفائدة للشركات التي منيت بخسارة، لأنها لن تكون خاضعة أصلا للضريبة.

من ناحية أخرى قد يُساء استخدام المنح الاستثمارية والائتمان الضريبي، بحيث يلجأ الممول إلى بيع الأصول الرأسمالية قبل نهاية عمرها الاقتصادي

---

(1) Chua،Dale،op.cit،p165.

(2) **Tax incentives and Foreign direct investment** ،op.cit ،p13. And Feldstein، Martin، op.cit،p298.

المحدد لها، ويكون قد استفاد من ذلك الائتمان الذي استحقه بداية وهو الغالب في الواقع العملي[1].

لذا يجب وضع ضوابط بالتشريعات بخصوص وقت الاستفادة من المنح الاستثمارية.

المطلب الثالث

مقارنة الإعفاءات الضريبية

تحدثنا سابقا عن الإنتقادات العامة للإعفاءات الضريبية عموما، دون التفصيل بين الانتقادات لكل إعفاء بشكل منفرد، لذا ارتأينا أن نخصص هذا المطلب لمقارنة هذه الإعفاءات، وأثر كل إعفاء بشكل منفرد ودقيق.

لقد ميز بعضهم[2] بين أنواع الإعفاءات الضريبية استنادا لعلاقتها بحجم الاستثمار، وحجم الأرباح المحققة، فقسمت إلى أربعة أنواع:

1 - إعفاءات مرتبطة بحجم الاستثمار، ولكنها غير مشروطة بحد أدنى من الأرباح، كمنح الاستثمار التي تقدمها الحكومة كجزء من تكلفة الاستثمار، حيث تعتبر هذه المنح من التكاليف المدفوعة سلفا، ويراها بعضهم أنها بمثابة ضريبة سلبية، لذلك فهي غالبا ما تطبق في الدول الصناعية، ونادرا في الدول النامية، وإن طبقت في الدول النامية[3] كانت ذات طابع معنوي.

2 - إعفاءات مرتبطة بحجم الاستثمار ومشروطة بتحقيق حد أدنى لمستوى الأرباح ومنها الإهلاك المعجل، والائتمان الضريبي، حيث يخصم نسبة معينة من قيمة الأصول الرأسمالية من الضريبة أو الوعاء الضريبي.

---

(1) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص21.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص510.

(3) Morisset،Jasques&Pirinia. **How tax Policy and Incentives affect Foreign direct Investment** ،Policy research working Paper N(2509) the World Bank،December،2000.،p11.

3 - إعفاءات مستقلة عن حجم الاستثمار وغير مشروطة بحد أدنى للأرباح، كالإعفاء أو خفض رسم استيراد السلع الرأسمالية والمواد الخام.
4 - إعفاءات مستقلة عن حجم الاستثمار، إلا أنها قد تكون مشروطة بتحقيق حد أقصى للأرباح ويتمثل بالإجازة الضريبية[1].

كذلك يمكن تصنيف الإعفاءات استنادا لوقت الإفادة منها[2]: فمنها ما يصاحب المشروع في بدايته، كإعفاء الواردات من السلع الرأسمالية من الرسوم الجمركية، والمنح الرأسمالية، ومنها ما يمتد لعدد من السنوات كالإجازة الضريبية، والائتمان الضريبي، وأكثر هذه الإعفاءات شيوعا في الدول النامية الإجازات الضريبية.

وسنعرض هنا مقارنة لهذه الإعفاءات، وذلك من عدة زوايا، لنقف على ايجابيات وسلبيات كل إعفاء، وذلك حسب وعاء الإعفاء الضريبي، لنستطيع اختيار الإعفاء المناسب لكل وعاء ضريبي وتوقيت الإسفادة منه، وهذه المقارنة تسلط الضوء على أن استخدام إعفاء ما على وجه الخصوص دون آخر، يمثل بحد ذاته وسيلة توجيه للاستثمار بدون أن يتخذ شكل ميزة تفضيلية، وهذا ما ستبينه دراستنا المقارنة للإعفاءات فيما يلي.

الفرع الأول: الإجازات الضريبية.

الفرع الثاني: المسموحات الإستثمارية.

الفرع الثالث: تخفيض المعدلات الضريبية.

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص510.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص512.

الفرع الأول

الإجازات الضريبية

أولاً– المستفيد من الإعفاء:

يختلف المستفيد من الإعفاء ومقدار الاستفادة منه باختلاف محل هذا الإعفاء وشروط الاستفادة منه.

فالإجازات الضريبية تفيد الاستثمارات الجديدة دائما، وتفيد الاستثمارات الصغيرة والاستثمارات قصيرة الأجل والاستثمارات صغيرة رأس المال، بينما لا تفيد الاستثمارات القائمة والتوسعات في المشاريع القديمة (ما لم يمتد الإعفاء لهذه التوسعات).

ويرى بعضهم[1] أن الإجازة تمنح للمشروعات الجديدة، باعتبار أن أثارها الإيجابية على التنمية الاقتصادية يبدو أكثر وضوحا من أثر التوسعات في صناعات قائمة فعلا، وهذا ما لا نتفق معه،فأحيانا كثيرة المشروعات القائمة فعلا لها آثار اقتصادية واضحة على أرض الواقع، ما يستدعي دعمها مجددا لمزيد من الإنجازات المطلوبة كتشغيل المزيد من اليد العاملة.

كما تعتبر المنشآت الصغيرة الأكثر تأثراً بوجود الإجازات الضريبية، ومثال ذلك إعفاء الأرباح غير الموزعة من ضرائب الدخول الشخصية، عندها ستزيد جاذبية التمويل بالأسهم[2]، بدلا من اللجوء إلى الاقتراض الذي تجد فيه المنشآت الصغيرة مشقة كبيرة، وعوائق لا يستهان بها[3].

إضافة إلى أن الإجازات الضريبية تفيد الاستثمارات قصيرة الأجل، أما الاستثمارات طويلة الأجل فلا تفيدها، إلا إذا كانت هذه الإجازات قابلة للتجديد أو كانت طويلة بداية".

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص512.

(2) Chua، Dale، op.cit.، p166.

(3) Holland، David&Vamn، Richard.J، op.cit، p10

كما أنها لا تعتبر فعالة بخصوص المشروعات كثيفة رأس المال، التي لا تستطيع تكوين أرباح في السنوات الأولى، فهي ستفيد الشركات الرابحة لأنها ستزيد من عوائد استثمارها، أما الشركات الخاسرة فلن تستفيد من هذه الإجازات، باعتبار أنها لن تدفع الضرائب في كل الأحوال، لذا فهي تفيد الاستثمارات محددة المخاطر، وهذا ما جعلنا نرى أن معظم المشروعات التي اتجهت إلى الدول النامية في مجملها مشروعات تجارية، وصناعات استهلاكية[1].

يرى بعضهم أن الإجازة عديمة الجدوى في السنوات الأولى للمشروع، إلا أن المشرع البريطاني يرى عكس ذلك، لذلك قصر الإفادة من الإعفاءات الضريبية للمنشآت الصغيرة على بدايتها دونا" عن الفترة اللاحقة مبررا ذلك بأن حاجة أي مشروع صغير لإعفاء يظهر جليا في بداية عمره الإنتاجي[2]، وهو مانتفق معه فالذي يحدد قيمة الإعفاء هو وقت الحاجة إليه.

وأما عن الإعفاءات من الرسوم الجمركية والضرائب غير المباشرة فغالبا ما توجه، بحيث تستفيد منها قطاعات معينة بما يتفق مع التوجه الاقتصادي للدولة مانحة الإعفاء، ويقيد استخدامها بالاتفاقيات الثنائية والدولية والمعاملة التفضيلية بين الدول.

ثانياً– التهرب من الضريبة:

غالبا ما تؤدي الإعفاءات الضريبية إلى التهرب الضريبي بسبب التعقيد الإداري الذي يصاحب تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية[3]، وتختلف آليات التهرب الضريبي حسب نوع الإعفاء الضريبي.

ولا بد بداية" أن نميز بين مفهوم التهرب الضريبي والمفاهيم المشابهة له،لذا سنميز بين كل من مفهوم التخطيط الضريبي والتهرب الضريبي والتجنب

---

(1) حامد دراز، مرجع سبق ذكره، ص257.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص514.

(3): Chua ،Dale op.cit ،.p165

الضريبي[1]، فكل منهم يمثل تجنبا لدفع الضريبة، إلا أن التهرب الضريبي ينطوي على تصرف مخالف للقانون نصا وروحا، باستخدام أساليب احتيالية وغير قانونية مصحوبة بنية تضليل وخداع الأجهزة الحكومية بغية تجنب دفع الضريبة في النهاية.

أما التخطيط الضريبي[2] فإن الممول يتجنب فيه دفع الضريبة ولا يستخدم طرق مخالفة للقانون، حيث يقوم الممول بتكييف تصرفاته الاقتصادية، بحيث يخفض التزاماته الضريبية إلى أقل حد ممكن، أو أنه يختار من بين عدة خيارات اقتصادية متاحة أمامه ذلك الخيار الذي يجنبه دفع الضريبة ،وواضح أن هذا حق له.

وقد عُرِّف[3] التخطيط الضريبي الفعال بأنه: (التخطيط الذي يزيد من القيمة الحالية للتدفقات النقدية للشركة ما بعد دفع الضريبة، وهو بذلك يقلل معدلات الضريبة الفعالة المفروضة على النشاط الاقتصادي).

أما قرار التجنب فيتم اتخاذه في ظل إدراك يقيني كامل من عدم المساءلة لكونه مخالفة ضمنية لروح القانون دون الخروج صراحة عن نصه، وهذا يتطلب دفع أتعاب لخبراء الضرائب ومصممي خطة التجنب، والفرق بين كل من التخطيط والتجنب الضريبي، أن التخطيط يؤدي إلى نتائج صحيحة، بينما التجنب فنتائجه غير صحيحة وغير مقبولة برأينا.

---

(1) محمد نجيب جادو، **ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية (دراسة تطبيقية في مصر)**، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى، 2004، ص135.

(2) الذي يطبق أيضا من قبل المشرع لتحقيق أهداف اقتصادية معينة جراء سياسة الإعفاءات الضريبية.

(3) Phillips،John.D ،**Corporate tax-planning effectiveness، the role of compensation-based incentives**، the Accounting review،vol78،No3،2003،p847-874.

في دراسة لأحد الباحثين[1] توصل أنه مع ارتفاع الدخل نجد الممول يلجأ إلى التجنب الضريبي، ويفضله على التهرب بفضل قدراته على تحمل أعباء هذا التجنب، وهو ما نؤيده وهو الغالب في الواقع العملي.

أما بالنسبة للإجازة الضريبية فتعتبر أكثر الإعفاءات الضريبية حساسية للتخطيط الضريبي، باعتبار أن العوائد من الإجازة مضمونة بالنسبة للمستثمر، ولا ترتبط بالاستثمارات طويلة الأجل المنتجة، وتوصلت دراسات قام بها البنك الدولي إلى أن سلسلة الإعفاءات المقدمة أفادت المنشآت الكبيرة بشكل متفاوت وكانت سبيلا للتقليل من حالات التجنب الضريبي[2].

إلا أن التجنب الضريبي يستمر، ولكن بأشكال أخرى كما يلي:

1- إنشاء منشآت تحت تسميات جديدة للاستفادة من مدد إعفاء جديدة، وغالبا ما يكون ذلك في المنشآت التي تحقق أرباحا طائلة في السنوات الأولى[3].
2- تغيير الشكل القانوني للمشروع: من شركة أموال مثلا إلى شركة أشخاص والاستفادة من إعفاء يرتبط بالشكل الجديد.
3- تغيير موقع المشروع للإستفادة من إعفاءات أطول.
4- التوسع على مراحل:بحيث يستمر الإعفاء في حدود نسبة التوسعات الجديدة.
5- الاندماج والتصفية للاستفادة من إجازة جديدة.

---

(1) محمد نجيب جادو، مرجع سبق ذكره، ص135.

(2) Gauthier،Bernara&Reinikka،Ritva ،**Shifting Tax burdens Through Exemptions and Evasions**، Research working Paper Policy(2735)،World Bank،December،2001،p23-24.

(3) أسامة محمد الفولي، مرجع سبق ذكره، ص222.

6- كما قد تلجأ بعض الشركات إلى التحايل للإسفادة من مزايا ضريبية مخصصة لشكل معين أو نشاط معين، فمثلا تجزئ الشركة الكبيرة إلى وحدات صغيرة للإسفادة من تخفيضات ضريبية مرصودة لصالح المنشآت الصغيرة[1].

7- كما أن الإجازة الضريبية سبب لجعل المستثمرين بمنأى عن اطلاع موظفي الضرائب على أعمالهم وأحوال منشآتهم أثناء فترة السماح الضريبي.

أخيرا فإن الشركات متعددة الجنسيات تجيد آليات التهرب الضريبي حيث تستخدم التسعير التحويلي، لتحول أرباحها إلى المناطق المتمتعة بالإجازة الضريبية أو ذات المعدلات المنخفضة.

وعلى ذلك نجد أن الإجازة الضريبية مدعاة لحالات كثيرة من تجنب الضريبة (كمفهوم يشمل كل حالات التخلص من الضريبة التي ذكرناها سابقا)، ولعل أكثرها وضوحا في المنشآت الكبيرة التي تعد أكثر المنشآت حنكة في هذا المجال، سواء أكانت محلية أو دولية، وسواء كانت مستفيدة من إجازات ضريبية أم لا، وهذا ما يجعل استخدام هذه الأداة بحاجة لرقابة الإدارة الضريبية، وهذا بدوره يحمل الحكومة تكاليف إضافية وهذا ما يؤثر بالمحصلة على الموارد العامة للدولة.

أما عن المنشآت الصغيرة فهي الأكثر تهربا من الضريبة في غياب مثل هذه الإجازات، وهذا ما يؤكد أن الإجازات الضريبية تعتبر أكثر فاعلية بالنسبة للمنشآت الصغيرة وكذلك للمتوسطة.

ثالثاً- الأثر المتبادل بين معدل الضريبة والإعفاء:

إن معدلات الضرائب وارتفاعها أو انخفاضها سيلعب دورا في إبراز فاعلية

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص518.

الإعفاءات الضريبية، فالإعفاءات تتأثر بالمعدلات الضريبية السائدة بشكل غير مباشر، حيث تفقد الإجازة الضريبية أهميتها في حال كانت المعدلات السائدة ما بعد انتهاء الإجازة مرتفعة، فالفترة اللاحقة للإجازة تعتبر أكثر أهمية للمستثمر الجاد من فترة الإجازة ذاتها[1].

كما أن المعدلات الضريبية تؤثر بشكل مباشر على قيمة المسموحات الإستثمارية، حيث يؤدي ارتفاع هذه المعدلات إلى انخفاض قيمة المنحة، باعتبار أنها تمثل خصما واقعا على وعاء الضريبة[2].

بينما لا تؤثر على قيمة الإئتمان الضريبي باعتبار أنه نسبة ثابتة تخصم من الضريبة ذاتها[3].

إن الإجازة الضريبية تعد سببا لتآكل القاعدة الضريبية.

رابعاً– تكلفة عائد الإعفاء:

يُقصد بتكلفة عائد الإعفاء[4] : "النفقات التي تترتب على عاتق الحكومة جراء تطبيق برنامج الإعفاءات"، فالتنازل عن العوائد قد تتجاوز زيادة الاستثمارات المحققة، بمعنى تكلفة منح الإعفاء أكبر من العائد من زيادة الاستثمارات، والسبب أن الإعفاء لا يوجه لاستثمارات إضافية، إنما يُوجه لاستثمارات قائمة لا يتأثر استمرارها أو وجودها بوجود الإعفاء.

أما تكلفة عائد الإجازة الضريبية متعلق بعمر النشاط أو المشروع، فهو يبدو صغير في السنوات الأولى للمشروع، ويزداد عبر الوقت حالما تصبح

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص521.

(2) **Corporate Tax incentives for foreign direct investment**،op ،cit ،p22–21.

(3) **Tax incentives and Foreign direct investment** op.cit،p12.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص522.

الشركة أو المشروع أكبر وبأرباح أكبر[1].

لذلك وبهدف ترشيد استخدام الإجازة الضريبية نؤيد ما ذهب إليه البعض بأن تلجأ الدول إلى وضع حد أقصى للأرباح التي يسري عليها الإعفاء طوال فترة الإجازة الضريبية، بحيث إذا بلغت الأرباح هذا الحد تنتهي مدة الإعفاء ولو لم تنته الفترة الزمنية المحددة قانونا، وهذا يستخدم بشأن المشروعات التي قد تحقق أرباحا ضخمة في السنوات الأولى من نشاطها، ما يجعل هذه الإجازات بمثابة خسارة كبيرة لعوائد الدولة[2].

خامساً– التضخم:

قد تكون الإعفاءات الضريبية سببا لحدوث هذا التضخم في حالة الإجازات الضريبية، فالمستثمر وبعد انتهاء الإجازة وخضوعه من جديد للضريبة التي قد تكون كبيرة، سيشعر بعبئها الذي لم يكن منسجما معه منذ بداية مشروعه، ولا سيما إن طالت فترة الإجازة الضريبية، لذا قد يلجأ لتعويض النقص في أرباحه المستوفاة بشكل ضرائب إلى رفع أسعار منتجاته، ما يعكس عبء الضريبة على مجموع المستهلكين[3]، وهو ما يمكن ضبطه من قبل الدولة من خلال الرقابة على المنشآت.

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص523.

(2) حامد دراز، مرجع سبق ذكره، ص251.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص524.

الفرع الثاني

المسموحات الاستثمارية

أولاً– المستفيد من الإعفاء:

إنَّ المسموحات الاستثمارية والتي تتناول كل الإعفاءات والحوافز المتعلقة بإسقاط نفقات وتكاليف الاستثمار الرأسمالية، وهي: الإهلاك المعجل، منح الإنفاق الاستثماري، الائتمان الضريبي.

هذه الإعفاءات لا تستفيد منها الشركة إلا إذا استَثْمرت فعليا، وترتبت تكاليف استثمارية، فهي تفيد الاستثمارات الرأسمالية، طويلة الأجل (عكس الإجازات الضريبية المفيدة للمشاريع قصيرة الأجل غالبا) وقد يكون ذلك على حساب الاستثمارات ذات الكثافة العمالية.

برأينا الإجازات الضريبية مفيدة للمنشآت ذات الكثافة العمالية على خلاف المسموحات الاستثمارية، إلا أن هذا الإعفاء بالذات يعتبر برأي بعضهم أهم الإعفاءات سواء على صعيد توجيه الاستثمارات باتجاه نشاطات معينة، أو بأسوأ الإحتمالات استفادة المنشآت الصغيرة من المعدات والآلات القديمة، جراء استفادة المنشآت الكبيرة من الإهلاك المعجل لمعداتها وآلاتها.

لذا فاستخدامها يمثل خطوة جريئة، لكنها مضمونة النتائج[1]، فالقيمة الفعلية لمسموحات الاستثمار يعتمد بشكل كبير على وضع الشركة، بمعنى هل هي في موضع يخولها استخدام الإعفاء، لذا تعتبر أكثر حيادية لأنها تطبق على كافة المنشآت التي تزيد من استثماراتها القائمة[2]، كما تعد وسيلة للقضاء على التحايل الذي يرافق نظام الإجازات الضريبية.

---

(1) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص514.

(2) السيد عبد المولى، **بعض الملاحظات على الملامح الأساسية لمشروع قانون الضرائب على الدخل**، مجلة القانون والاقتصاد، العدد ثلاثة وسبعون، ص80.

كما أنها تساعد المشروعات التي تسعى للنمو، وليس المشروعات التي بلغت مرحلة النضج[1]، والمشروعات التي تتعرض لمخاطر عالية لأنه يساعد على سرعة استرداد تكلفة الاستثمار، بما يوفره من استقطاعات ضريبية كبيرة، كما أن الإهلاك المعجل يعتبر سببا لدفع المستثمر لزيادة حجم استثماراته في أصول جديدة متقدمة تكنولوجيا"، إلا أن ما يؤخذ على هذه المنحة أنها تفرق بين الأصول القابلة للإهلاك وغير القابلة للإهلاك[2].

ويرى بعضهم[3] أن إعادة تقييم الأصول أكثر فاعلية من منح الإنفاق الاستثماري الأخرى، لأنها تتضمن إعفاء كافة المبالغ اللازمة لاستبدال الأصل، بينما النسب الممنوحة وفق المنح الأخرى أقل بكثير من الفرق بين التكلفة التاريخية وتكلفة استبداله.

ثانياً– التهرب من الضريبة:

إنّ المنح الاستثمارية وخصوصا الائتمان الضريبي، تعتبر الأقل فرصة للتهرب الضريبي من بقية الحوافز، ويرى بعضهم[4] أنها تعد وسيلة قوية تفعل التخطيط الضريبي من جانب الحكومة، ونؤيد ذلك باعتبار أن المنح الاستثمارية أكثر هذه الأدوات طواعية للتوجه من قبل الحكومة.

ثالثاً– الأثر المتبادل بين معدل الضريبة والإعفاء:

إنّ مِنح الاستثمار تؤدي إلى تضييق للأساس الضريبي، إلاّ أنّ هذه النسبة غير مدركة وغير محددة.

---

(1) سعد مرقص سمير، **اقتراح استبدال الإهلاك المعجل بالإهلاك الإضافي في شركات الأموال وأثره على الاستثمار والتنمية في ضوء معيار الضرائب على الدخل**، أبحاث مؤتمر الضريبة على أرباح شركات الأموال، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية (مركز البحوث) ، دار الدفاع الجوي،1–14مايو،2000 ، ص549.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص515.

(3) السيد عبد المولى، **المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1990، ص17.

(4) السيد عبد المولى، مرجع سبق ذكره، ص80.

رابعاً– تكلفة عائد الإعفاء:

أنّ المسموحات الاستثمارية وخصوصاً الإهلاك المعجل، فإن الحكومة تعاني من مستوى عال من التكلفة المدفوعة سلفا جراء هذا النوع من الإهلاك، ولكن هذا على المدى القصير، أما على المدى البعيد فسيُحقق حصيلة ضريبية جيدة، جراء استثمارات جديدة تحققت جراء الخصومات المتسارعة بالنسبة للاستثمارات القديمة، وتزداد تكلفة العائد في حالة الإهلاك المعجل ومسموحات الاستثمار في حال تم السماح بترحيل هذه الخصومات من قبل الشركة التي لم تستخدمها بشكل كامل، إلا أن مثل هذا الأمر (ازدياد التخفيضات والخسائر وترحيلها) تنقص قدرة الحكومة على التنبؤ بالعوائد المتدفقة بالنسبة إليها[1].

إضافة إلى أن عمليات التهرب المستترة تحت ستار الإجازات الضريبية يعد أيضا أحد أشكال ازدياد تكلفة العائد.

ويلعب قصور عمل الإدارات الضريبية بهذا الخصوص أيضا أحد أسباب ازدياد هذه التكلفة.

نشير هنا إلى أنّ ارتفاع تكلفة العائد في حال الاستخدام الأمثل والعادل للإعفاء إنما يعد ارتفاعا مؤقتا، لأنه سيتبع زيادة فعلية في معدل الإنتاج والاستثمار، لأن استخدامها وقتئذ سيكون قائما في القالب الصحيح الذي رسمته الحكومة وللأهداف التي حددتها.

أما في حال انحراف إستخدام الإعفاء عن هذه الغاية فإنّ هذه التكلفة تصبح عبئا على الدولة لأنه لا يقابلها فعليا أي فائدة وإنما ضياع الموارد ليس إلا، وأصبحت إعفاءات عقيمة.

خامساً– التضخم:

تتأثر المنح الاستثمارية بالتضخم باعتبار أنها قد تطبق في وقت يختلف عن وقت حدوث التكلفة أو الإستهلاك، فالأصول لن تقدر تقديرا حقيقيا في ظل

---

(1) Holland، David&Vamn.Richard.J، OP.cit، p

تضخم مستمر[1] وهذا سيؤثر على عائد الإعفاء بالنسبة لأي منشأة، فعلى نطاق الاستهلاك تحدد قيمة قسط الإستهلاك استنادا لقيمة الإستهلاك المتمثل في تحديد قيمة النقصان الحاصل في الأصل، ولا يوجد طريقة محددة لقياس مقدار الاستهلاك الصحيح.

الفرع الثالث

تخفيض المعدلات الضريبية

أولاً- المستفيد من الإعفاء:

إنّ تخفيض المعدلات الضريبية هو حافز عام تستفيد منه النشاطات الجديدة والقائمة فعلا، و الاستثمارات قصيرة الأجل أو الاستثمارات الرأسمالية، لذلك فقد اعتبر أكثر الإعفاءات عدلا، كما أنه إداريا أفضل.

ثانياً- التهرب من الضريبة:

يعتبر تخفيض المعدلات الضريبية بنظر الكثيرين وسيلة لمنع التهرب، ولا سيما على صعيد الشركات متعددة الجنسيات بتلافي لجوء تلك الشركات للتلاعب في أسعار التحويلات، ولا سيما أن كل دول العالم اليوم تتجه نحو تخفيض معدلات ضرائب الشركات، وهنا نشير أن تخفيض معدلات الضرائب الاسمية لا يبدو بحد ذاته حافزا كافيا للمستثمر ولا سيما الأجنبي، حيث لا بد أن يرافقه إصلاح ضريبي يؤدي إلى تخفيضات حقيقية فعلية في معدلات الضرائب، كما يرى بعضهم أن إتباع معدلات بسعر نسبي أكثر فاعلية من المعدلات

(1) Hyman،David.N،Public finance ،**a contemporary Application of Theory to policy**، Dryden press، United states of America ،5th edition ، 1996 ،p202.

التصاعدية[1].
كما أن وجود معدل منخفض ومستقر له منافع إضافية لحفز الشعور بالاستقرار لدى المستثمر وزيادة الثقة بالنظام الضريبي[2].

مهما اختلف الإعفاء الضريبي وحساسيته للتهرب والتخطيط الضريبي فإنه برأينا ستستمر ظاهرة التهرب والتخطيط الضريبي في ظل غياب إدارة ضريبية نزيهة وذات كفاءة لضبط هذه الظواهر .

ثالثا"- الأثر المتبادل بين معدل الضريبة والإعفاء:

أما عن التخفيض في المعدلات الضريبية فتؤدي إلى هبوط العوائد، إلا أنها على الغالب ستقوم بتوسيع الوعاء الضريبي، فخفض سعر الضريبة سيؤدي إلى خفض الأسعار والحد من معدلات التضخم ومن ثم التجديد المستمر لأصول المشروعات، وارتفاع الأداء الإنتاجي، فضريبة قليلة تعطي حصيلة كبيرة[3].

رابعاً"- تكلفة عائد الإعفاء:

إنَّ أثر انخفاض المعدلات الضريبية، مغاير لأثر الإجازة الضريبية، فهو أكثر وضوحاً، إذ يمثل تكاليف محددة ومدفوعة سلفا، ويستفيد منها الدخل منذ وجود المشروع[4].

نكون بذلك قد انهينا مقارنتنا للإعفاءات الضريبية التي نستنتج من خلالها أن كل حافز يخص مجالا معينا من مجالات الاستثمار، وبالتالي فإن وضع سياسة بهذا الخصوص يجب أن يستند إلى خصوصية كل إعفاء والأهداف التنموية التي تريد الحكومة تحقيقها، وهذه السمة تخفف من القيود الدولية الواردة بخصوص استخدام الإعفاءات والمستندة لصفة التخصيص،

---

(1): **Taxation and International capital flows**،asymosium of OECD and non-OECD countries، OECD،1990، p168.

(2): Chua،Dale،op.cit،p167.

(3) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص522.

(4) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص522.

فاستخدام إعفاء معين بحد ذاته يمثل أداة توجيه للاستثمارات دون أن يستند إلى أساس تخصيصي.

ونلحظ أن تخفيض المعدلات الضريبية تتقدم الحوافز الضريبية من حيث مزاياها، ولكن السؤال هل يمكن أن تلجأ الدول النامية لهذا الحافز دونا عن الحوافز الأخرى، إن هذا يستند إلى أحد خيارين[1] متاحين أمام الدول **ويتمثلان في:**

- إعطاء حوافز ضريبية لمجموعة مختارة من الشركات.
- تغيير النظام الضريبي للدولة بحيث تفرض معدلات ضريبية منخفضة لكل الشركات.

ما بين هذين الخيارين أو الحدين هناك اتجاهات كثيرة يمكن أن تتجسد، كأن يشتري بعض المستثمرين الحق في بقاء معدلات ضرائب الشركات عند مستوى معين بالنسبة لنشاطاته، وهو بمنزلة (وعد بالبيع) حتى لو عدلت الحكومة ضرائبها مستقبلا، وهذا نجده في تشيلي وكولومبيا.

وسنقوم بشرح الخيارين[2] السابقين ونشير إلى السلبيات التي تعتري كل منهما:

الخيار الأول: تعميم معدل ضريبة شركات منخفض على أساس خارجي وغالبا ما تتجه دول صغيرة كهونغ كونغ، موريتانيا، لبنان،نحو هذا الخيار، فتعميم معدل منخفض يشكل حافزا للمستثمرين بحيث يحتفظون بأرباح أكثر، والحكومة كذلك تحافظ على ثبات حصيلتها الضريبية وإن كانت بالفترة الأولى من التحول ستعاني من نقص في الإيرادات حتى يستطيع النظام الضريبي

---

(1) Holland، Richard J،Darid and Vann، op.cit.، p6.

(2) منى إدلبي، مرجع سبق ذكره، ص527.

الجديد ببساطته جذب المزيد من المستثمرين، ولكن في ظل مثل هذا الخيار الحكومة تسمح للسوق بتحديد الاستثمارات الرابحة استنادا لمعيار الربحية، إذ أن تدخل الحكومة في التوجيه سيغدو أشبه بالمعدوم، فالنظام الضريبي هنا سيتصف بالحيادية.

لذا يرى بعضهم أن مثل هذا الخيار يغدو صعبا بالنسبة للدولة التي تشكو خللا ما في مسيرة تنميتها، والأفضل لها إتباع نظام أقل حيادية للتقليل قدر الإمكان من التشوه الممكن الحدوث.

الخيار الثاني: تعتمد الحكومات من خلاله على السياسة الانتقائية في منح الحوافز الضريبية، حيث توجه لصناعات محددة أو نشاطات معينة، مما ينعش هذه النشاطات والصناعات.

وبهذه الطريقة تقلل من الأثر الدولي على العوائد المالية كما تعتبر وسيلة متحفظة بيد الحكومة، وكثيرا ما يكون هذا الخيار متبعا في الدول النامية تنمويا، حيث إنها تفضل استخدام الإجازات الضريبية والائتمان الضريبي وتمنحها وفق أهداف الحكومة المرسومة.

ولذلك فإن دراسة متأنية يجب أن تسبق الإعداد لبرنامج الحوافز، ولا بد من إعادة نظر مستمرة لما تحققه هذه الحوافز في محاولة للاستغناء عن بعضها في إطار ما تحقق من نتائج سواء إيجابية أو سلبية نتيجة عدم فاعليتها، حيث لا يمكن لأي دولة إتباع سياسة حوافز ثابتة، وهذا يحقق بدوره عدة فوائد:

- إنها تضع حدودا فاعلة لاستخدام الحوافز.
- تتفادى تسرب العوائد عن طريق التخلص من الحوافز المفرطة والعقيمة.
- تحقق مصلحة للمستثمرين، فتحديث برنامج الحوافز وفق تغير البنيان الاقتصادي يقدم قيمة حقيقية متجددة للمستثمرين الجدد والمتجددين.

كما أننا ندعم رأي من قال بعدم اعتبار الحوافز الضريبية مجرد بدائل[1]، حيث يمكن استخدام أكثر من وسيلة بآن واحد، وهذا يتوقف على الهدف المبتغى.

وهكذا بعد أن توصلنا إلى نهاية بحثنا نكون قد تعرفنا إلى أهمية الإعفاءات في جذب الاستثمارات من خلال أثرها على قرار المستثمر، وأثرها على إعفاءات الإزدواج الضريبي، وكذلك تبين لنا تكلفة تطبيقها وإيجابياتها وسلبياتها، والمشكلات التي تواجه تطبيقها.

وبذلك نكون ختمنا بحثنا وتبين لنا أهمية الإعفاءات الضريبية وضرورة اصلاح برامجها وتطويرها بما يساير الواقع.

---

(1) أمين السيد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص275.

خاتمة

تبين لنا من خلال بحثنا أن سياسة الإعفاءات الضريبية لها تأثير كبير على الموارد العامة للدولة، كما أنها إحدى الأدوات المستخدمة من الحكومات لجذب الاستثمارات.

سنتناول النتائج والتوصيات من بحثنا فيما يلي.

النتائج:

بالنسبة لآثار سياسات الإعفاءات الضريبية على الحصيلة المالية للدولة، فإن هذه الآثار تتبلور في أثرين أحدهما سلبي والآخر إيجابي، فالأثر السلبي يتمثل في ضياع الحصيلة الضريبية في حالة تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية، أما الأثر الإيجابي فهو ليس أثرا واحدا بل عدة آثار، تتمثل في الآثار التي تحدثها المشروعات الاستثمارية التي ستنشأ نتيجة وجود سياسات الإعفاءات الضريبية، ومنها الآثار على التراكم الرأسمالي والآثار على حجم العمالة.

فبرأينا للإعفاءات آثار إيجابية على تحفيز الاستثمار وعلى توجيه هذا الاستثمار بشكل ينعكس إيجابا على العمالة نوعاً وكماً.

كما قمنا بدراسة تكلفة تطبيق سياسات الإعفاءات الضريبية ومشكلات تطبيقها، بالإضافة إلى مقارنة أثر كل إعفاء بشكل خاص.

وتوصلنا إلى النتائج الآتية:

1- إنّ أحدْ أهم الوسائل والأدوات التي يمكن للدولة أن تستخدمها في توجيه المشروعات الاستثمارية هي الإعفاءات الضريبية.

2- إنّ الطريقة الحالية في منح الإعفاءات الضريبية لا تحقق وظيفة توجيه المشروعات الاستثمارية لتحقيق الأهداف بطريقة مُرْضِيَة، فالإعفاء

الضريبي يجب أن يُحقق العدالة النهائية بين الممولين ويجب أنْ يُمنح بأسلوب توجيهي، أضف إلى ذلك أنّ الاستثمارات الأجنبية بالرغم من ايجابياتها فإنه يجب التعامل معها بحرص ودراية من أجل تحقيق تنمية القدرات المحلية واستهداف الموارد والأصول الأجنبية وتلافي النتائج السلبية للقطاع الخاص.

3- إنّ سياسة الإعفاءات الضريبية لا تتسم بالقصور لسبب يعود إلى كينونتها، وإنما لأسباب تعود لاستخداماتها، فبعض الدول التي حققت فوائد من الإعفاءات نلاحظ أن المشرع انطلق من الهدف إلى الإعفاء، كأن تمنح الإعفاءات لمشاريع لأنها مشاريع إستراتيجية تحقق أهداف معينة، ومنحت هذه الدول الإجازات بمدد معقولة، مثال ذلك ماليزيا.

بينما في دول أخرى كسوريا ومصر، نجد أنّ المُشَرِّع انطلق من الإعفاء إلى الهدف،

كما نلاحظ أنّ الإعفاءات الضريبية في الدول المقارنة، مبعثرة في قوانين شتى، و في حالة فوضى مع ما تحمله من إرباك للمستثمر والإدارة معا، ويجب تدارك هذا الأمر.

4- الإعفاءات الضريبية حتى تأتي بالنتائج المتوخاة منها ضمن السياسة العامة للدولة، يجب أن تترافق الإعفاءات مع الضرائب التحفيزية.

5- تلعب كفاءة الإدارة الضريبية ونزاهتها وتطورها دورا مهما في وضع القوانين العادلة وتفعيلها.

هنا يجب التأكيد على دور الإنسان لأن الآلة لا تعمل لوحدها، إنما دور الأنسان وكفاءته ونزاهته وأخلاقه يلعب دور في نجاح الإدارة بإنجاز القوانين بما يؤدي بالمحصلة إلى رضاء المكلفين عنها.

التوصيات:

من خلال البحث ودراستنا للإعفاءات الضريبية وآثارها على المستثمر والحصيلة الضريبية للدولة، نوصي بما يأتي:

1- إلغاء الإعفاءات الضريبية الممنوحة في مجالات الاستثمار التي لم تعد خطط التنمية الاقتصادية للدولة في حاجة إلى مزيد من الاستثمار فيها، ومنح إعفاءات جديدة للمشروعات الصغيرة وربط هذه الإعفاءات بمدخلات إنتاج هذه المشاريع وليس بنوع تمويلها، كما يمكن ربط الإعفاءات بحد أقصى للأرباح، كذلك نؤيد فرض الضرائب بمعدلات تصاعدية حسب نشاط الشركة ومكانها.

2- ضرورة أن يتم التخطيط والمفاضلة بين سياسات الإعفاءات الضريبية في ضوء آثارها على كل من الممول الضريبي والحصيلة الضريبية، وأن يتم ربط الضريبة بالعمر الفعال للمشروع.

3- يجب الاعتماد على أصحاب الخبرات بأجهزة الدولة عند إعداد برامج الإعفاءات الضريبية لأنهم يعلمون بالوضع كما هو بالواقع وليس كما يجب أن يكون نظرياً.

وأخيراً أرجو من الله أن أكون قد وفقت فيما قدمت وأن يشكل عملي هذا لبنةً في صرح البحث العلمي مستهدياً بقول الحق عز وعلا:"وما أوتيكم من العلمِ إلّا قليلاً.

الباحث

المراجع

أولا: الكتب القانونية

1- أحمد عبد الرحمن، عاصم أحمد عجيلة، محمد رفعت عبد الوهاب، **مبادئ التشريع الضريبي**، مطبعة نهضة مصر، القاهرة،1990.

2- أسامة الحارس، **المحاسبة الإدارية**، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004 .

3- أمين السيد لطفي، **الحوافز والإعفاءات الضريبية**، دار النهضة العربية،1997 .

4- أمين السيد لطفي، **الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال، الضريبة على أرباح شركات الاستثمار**، دار بلا، طبعة أولى، 1991.

5- السيد عبد المولى، **الوجيز في المالية العامة مع الإشارة الخاصة للمالية العامة المصرية**، دار النهضة العربية، القاهرة،2003.

6- السيد عبد المولى، **المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1990.

7- أحمد محمد زامل، **المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي**،الجزء الثاني،2000.

8- أميرة حسب الله محمد، **محددات الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر في البيئة الاقتصادية العربية (دراسة مقارنة)**، الدار الجامعية، القاهرة،2005.

9- بيتر مارتين، شومان، ترجمة عدنان عباس علي، **فخ العولمة**، سلسلة عالم المعرفة، الكويت، الطبعة الثانية، رقم295|2003.

10- حمدي رضوان، **الاقتصاد الدولي(دراسة تحليلية للعلاقات الاقتصادية**

الدولية)، كلية التجارة، جامعة عين شمس،2000.

11- حامد عبد المجيد دراز، **النظم الضريبية العربية**، الدار الجامعية، لبنان، بيروت، عام1995.

12- حامد عبد المجيد دراز، رمزي علي سلامة، المرسي السيد حجازي، **النظم الضريبية**، دار الثقافة، الإسكندرية،1990.

13- حسن محمد كمال، محمد عبد الفتاح محمد، **قراءات في المشكلات الضريبية المعاصرة**، دار بلا، كلية التجارة، جامعة عين شمس،2001.

14- خالد الخطيب، **الأصول العلمية في المحاسبة الضريبية**، دار الحامد، الطبعة الأولى،1998 .

15- رابح رتيب، **أهم المشكلات العملية التي يمكن أن تثار من جراء تطبيق الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الاستثمار والمجتمعات العمرانية**،القاهرة،1994.

16- سعيد الخضري، **الفكر الاقتصادي العربي في التنمية**، دار النهضة العربية، القاهرة،1990 .

17- صباح نعوش، **الضرائب في الدول العربية**، المركز الثقافي العربي،2002.

18- طارق الحاج، **المالية العامة**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن،1999 .

19- عبد الغفار حنفي، **أساسيات التحليل المالي ودراسات الجدوى**، الدار الجامعية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،2004 .

20- عبد العزيز سعد يحيى النعماني، **المركز القانوني للمستثمر الأجنبي في اليمن ومصر(دراسة قانونية مقارنة)**، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى،2002.

21- عطية عبد الحليم صقر، **الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمارات في**

مصر، دار النهضة العربية، القاهرة،1998.

22- عبد المجيد قدي، **المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ط2، عام255.

23-

24- عبد الحميد شريف رفاعي، **دراسة دور الإعفاءات الضريبية وتأثيرها في اتخاذ قرارات الاستثمار في مصر**،كلية التجارة، جامعة عين شمس،2002.

25- عبد الحفيظ عبدالله عيد، **المالية العامة**، دار النهضة العربية،1997.

26- عبد الحفيظ عبد الله عيد، مختار عبد الحكيم طلبة، **المدخل لدراسة التشريعات الاقتصادية**، دار النهضة العربية، القاهرة،2002.

27- عبد الباسط علي جاسم، **الإعفاءات من ضريبة الدخل، دراسة مقارنة**، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن، عمان، الطبعة الأولى،2008.

28- عبد المنعم عوض الله، **مقدمة في دراسات الجدوى للمشروعات الاستثمارية** ، دار الفكر العربي، القاهرة،1986.

29- عبد المطلب عبد الحميد، **دراسات الجدوى الاقتصادية لاتخاذ القرارات الاستثمارية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000.

30- عبد العزيز فهمي هيكل، **أساليب تقييم الاستثمارات** ، دار الراتب الجامعية، بيروت، لبنان،1985.

31- عواد أبو حشيش خليل، **دراسات متقدمة في المحاسبة الضريبية**، دار الحامد للنشر والتوزيع،2004.

32- عادل أحمد حشيش، **أساسيات المالية العامة**، دار المعرفة الجامعية للطباعة، الإسكندرية،1996 .

33- عبدالله الصعيدي، **التشريع الضريبي،قانون الضريبة على الدخل في مصر(قانون رقم 91لعام 2005)**، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة

الأولى،2006 .

34- عادل محمد القطاونة، عدي حسين عفانة، **المحاسبة الضريبية**، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى،2008

35- محمد الفيومي محمد، **أصول محاسبة التكاليف**، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية،1999 .

36- محمد تيسير الرحبي، **المحاسبة الإدارية**، دار الأوائل للنشر، ط3، عمان، الأردن،2004 .

37- محمد خالد المهايني ، خالد الخطيب،ابراهيم العدي، **المحاسبة الضريبية**،جامعة دمشق،2007.

38- محمد عبد المجيد الخلوي، **تقييم آثار الاستثمار العربي والأجنبي في القطاع الصناعي**، معهد التخطيط القومي، القاهرة، اكتوبر1986.

39- محمودي مراد، **التطورات العالمية في الاقتصاد الدولي(النظرية العامة للمناطق الاقتصادية الحرة)**، دار الكتاب الحديث، القاهرة،2002.

40- محمد نجيب جادو، **ظاهرة التهرب الضريبي وآثارها المالية والاقتصادية، دراسة تطبيقية في مصر**، دار النهضة العربية، القاهرة، الطبعة الأولى،2004.

41- وليد صالح عبد العزيز، **حوافز الاستثمار وفقا لأحدث التشريعات الاقتصادية**، دار النهضة العربية، جامعة القاهرة،2005.

42- يونس أحمد البطريق، سعيد عبد العزيز عثمان، **النظم الضريبية، مدخل مقارن**، دار الجامعة الجديد، الإسكندرية،2002 .

43- يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، بيروت، 1987.

44- يونس أحمد البطريق، **النظم الضريبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية،2000 .

45- يوحنا آل آدم صالح رزق، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية**

الحديثة، دار الحامد، ط1، عمان، الأردن،2000 .

ثانيا- الدوريات:

1- أيمن المحجوب، **سياسة الخفض الضريبي(بين التغييرات المتوسطة والتغييرات الحدية)**، مجلة مصر المعاصرة، الجمعية المصرية للاقتصاد السياسي والإحصاء والتشريع، يوليو|أكتوبر 2001، العدد 463-464.

2- أسامة محمد الفولي ، **دور الإجازة الضريبية كحافز للاستثمار الخاص**، مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق،جامعة الإسكندرية، العدد الثالث والرابع،1989.

3- السيد عبد المولى، **بعض الملاحظات على الملامح الأساسية لمشروع قانون الضرائب على الدخل**، مجلة القانون والاقتصاد، العدد ثلاثة وسبعون.

4- المرسي السيد حجازي، **النظم والقضايا الضريبية المعاصرة**، أليكس لتكنولوجيا المعلومات، الإسكندرية،2004 .

5- السيد عطية عبد الواحد، **الضريبة البيئية**، مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، العدد الأول، 2001.

6- جميل هيل عجمي، **الاستثمار الأجنبي المباشر الخاص في الدول النامية**، دراسات إستراتيجية، العدد32، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الإستراتيجية، العام الرابع والتسعون،1999 ، ط1.

7- ديباك ميشرا، اشوكا مودي، وانتو بانيني مرشد، **تدفق رؤوس الأموال الخاصة والنمو**، مجلة التمويل والتنمية، يونيو 2001.

8- رسلان خضور، **سياسة الإعفاءات الضريبية والجمركية وآثارها الاقتصادية والاجتماعية**، النموذج السوري، بحوث اقتصادية عربية، الجمعية العربية للبحوث الاقتصادية، العدد6، القاهرة،1996.

9- سيد إمام أحمد، **الإعفاءات الضريبية بقصد تشجيع الاستثمار والإنتاج**،

مصر المعاصرة، العام1962، العدد345، يوليو،1971.

10- سميحة فوزي، أمل رفعت، **المعدل الفعلي للضريبة على رأس المال والقرارات الاستثمارية في مصر**، مجلة المال والاقتصاد،السنة الأولى، العدد الثاني، أغسطس،2001.

11- صفا محمد السيد، **أثر ترشيد الإعفاءات الضريبية وخفض العبء الضريبي على الحصيلة الضريبية في مصر**، مجلة البحوث المعاصرة، جامعة جنوب الوادي، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني،2001.

12- صلاح زين الدين، **دراسة حول الاستثمارات الأجنبية في مصر وبصفة خاصة الاستثمارات المالية الغربية مع تحليل وتقويم آثارها على الاقتصاد المصري**، مجلة حقوق الإسكندرية، العدد الأول،1985.

13- عاطف عبيد، **قانون المناطق الاقتصادية الخاصة يخاطب الاستثمارات الوطنية والأجنبية وتدعوها للاستثمار في مصر**، مجلة الثقافة الضريبية، العدد 12، يونيو،2002.

14- عبد الكريم كامل أبو هان، هاشم مرزوك الشمرى، **القدرة التنافسية للصادرات العربية في ظل الانفتاح التجاري وسبل دعمها،جامعة القادسية**، العراق، مجلة الوحدة الاقتصادية العربية، العدد السابع والعشرون، السنة الخامسة عشرة، حزيران،2003

15- عبد المطلب عبد الحميد، **مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر**، المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، معهد التخطيط القومي، المجلد السادس، العدد الثاني، القاهرة،1998.

16- محمود السيد الناغي، **دراسة تحليلية لسياسة الإعفاءات الضريبية في التشريع المصري**، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،1981.

17- مجلة البورصة المصرية، **الإعفاءات وحدها لا تنعش السوق**، العدد

130، نوفمبر 1999.

18- محمد عبد الشفيع عيسى، **الأبعاد التشريعية-التنظيمية للاستثمار في المناطق الحرة**، مجلة مصر المعاصرة، يوليو\اكتوبر، العدد(367-368)، السنة الثالثة والتسعون، القاهرة،

19- محمد الغمراوي، **المؤتمر الدولي للمناطق الحرة العالمية** ، النشرة الأسبوعية، وزارة الصناعة والتنمية التكنولوجية، القاهرة،العدد السادس عشر، تاريخ14-30إبريل2004.

20- محمد توفيق سماق، **سياسات التصنيع في سورية**، مؤسسة علا، دمشق، 1996.

ثالثا- الرسائل العلمية:

1- منى إدلبي، **سياسة الحوافز الضريبية وأثرها في توجيه الاستثمارات في الدول النامية**، رسالة دكتوراه، حقوق، القاهرة،2006.

2- -ابراهيم بركات الأيوب، **الحوافز والإعفاءات الضريبية في القوانين والأنظمة وأثرها على الاستثمار، دراسة مقارنة لتشريعات الاستثمار في الوطن العربي**، رسالة ماجستير غير منشورة، معهد البحوث والدراسات العربية،2001.

3- أميرة حسب الله، **حوافز الاستثمار الخاص المباشر في مصر**، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة عين شمس،2000.

4- حبيب الرحمن جدي، **دور السياسة الضريبية في جذب رؤوس الأموال الأجنبية في الدول الآخذة في النمو**، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة القاهرة،1982.

5- سرحان أحمد رشوان، **التحليل المحاسبي لأثر الإعفاءات الضريبية على تنمية الاستثمار في مصر**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة قناة السويس،1993.

6- غنية غابي، **محددات إستقطاب الاستثمار في الجزائر في ظل الإصلاحات الاقتصادية**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2004

7- محمد علي السيد، **سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل في التشريع المصري دراسة مقارنة**، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة،1992.

8- محمد علوم محمد، **موقف المشرع العراقي من الضريبة على الشركات**، رسالة ماجستير، كلية صدام للحقوق، جامعة صدام،1998.

9- محمود عباس حمدي، **الاستخدام المحاسبي لأسلوب تحليل الحساسية في ترشيد القرارات الاستثمارية**، دراسة تطبيقية، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة،1983.

10- محمد إبراهيم مادي، **العلاقة بين الاستثمار الأجنبي المباشر والضرائب في الجزائر (1990-2002)**، رسالة ماجستير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر،2004

11- محمد سلامة الخوالدة، **أثر الإعفاءات الضريبية في الأردن على حجم الأسرة وعدد المساكن، 1984- 1994** رسالة ماجستير، الجامعة الأردنية، تموز 1999.

12- نزيه عبد المقصود محمد، **دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمارات الأجنبية**، رسالة دكتوراه، حقوق القاهرة،2000.

رابعا- المؤتمرات والندوات:

1- أشرف حنا ميخائيل، **ليست بالإعفاءات الضريبية وحدها تنمو الاستثمارات في مصر، دراسة مقارنة**، مؤتمر دور الضرائب في تنمية الاستثمارات، جمعية الضرائب المصرية، القاهرة، يومي 25-26سبتمبر

.2004

2- **الأونكتاد، الاستثمار الأجنبي المباشر والتنمية**، مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية،الأمم المتحدة،نيويورك وجنيف،1999.

3- **الإعفاءات الضريبية وتشجيع الاستثمار**، التجربة الأردنية، ضريبة الدخل، المملكة الأردنية الهاشمية، المؤتمر الضريبي الرابع(أثر الضرائب على الاستثمار في مصر والدول العربية)، جمعية الضرائب المصرية، يومي السبت والأحد(25-26) سبتمبر،2004.

4- سعد مرقص سمير، **اقتراح استبدال الإهلاك المعجل بالإهلاك الإضافي في شركات الأموال وأثره على الاستثمار والتنمية في ضوء معيار الضرائب على الدخل**، أبحاث مؤتمر الضريبة على أرباح شركات الأموال، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية (مركز البحوث)، دار الدفاع الجوي،13-14مايو،2000.

5- عبد الرسول عبد الهادي، **دور الحوافز في الإعفاءات في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير**، المؤتمر الضريبي السابع، تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة، مايو،2002.

6- عباس محمد عباس، **رؤية مستقبلية للمشاكل الضريبية والتي قد تحدث بين الأحكام والتطبيق في ظل الملامح الأساسية لمشروع قانون الضرائب على الدخل**،13-14|11|2001مؤتمر13كلية التجارة، جامعة عين شمس.

7- فاطمة عبد العزيز، **الضريبة والاستثمار الأجنبي المباشر في الجزائر**، مقابلة بين التحفيز والإعاقة، الملتقى الوطني حول السياسة الجبائية الجزائرية في الألفية الثالثة، جامعة البليدة،11 -12أيار2003.

8- محمد لطفي حسونة، **مقترحات ضريبية لتشجيع الاستثمار في جمهورية مصر العربية**، المؤتمر الضريبي الثامن(دور النظام الضريبي

في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص عمل للشباب)، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، يومي23و24مارس1996.

9- محمد خالد المهايني، **الضرائب وعلاقتها بتشجيع الاستثمار(تجربة الجمهورية العربية السورية)** المؤتمر الضريبي الرابع (دور الضرائب في زيادة الاستثمارات في مصر والدول العربية) القاهرة، جمعية الضرائب المصرية،25 -26سبتمبر،2004.

10- محمد يونس الحملاوي، **نحو إطلالة على فلسفة وواقع الضرائب وتأثير ذلك على فرص العمل،** المؤتمر الضريبي الثامن(دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب)23-24مارس 1996.

خامسا- القوانين والمراسيم التشريعية:

1- القانون السوري رقم (24) لعام (2003) بشأن ضريبة الدخل.

2- القانون السوري رقم (60) لعام (2004) الخاص بتعديل ضريبة الأرباح الحقيقية وضريبة الرواتب والأجور.

3- المرسوم التشريعي السوري رقم (10) لعام (2015) الخاص بضريبة الدخل المقطوع.

4- المرسوم التشريعي السوري رقم (11) لعام (2015) المتعلق بالإنفاق الاستهلاكي والجداول الملحقة به وتعليماته التنفيذية.

5- القانون رقم 40 لعام 1955.

6- القانون السوري رقم (41) لعام (2005) المتضمن ضرائب الدخل على البيوع العقارية.

7- المرسوم التشريعي السوري رقم (52) لعام (2006) المتضمن بعض التعديلات على القانون رقم (41) لعام (2005).

8- المرسوم التشريعي السوري رقم (11) لعام(2015) المتعلق برسم الإنفاق الاستهلاكي.
9- المرسوم التشريعي السوري رقم (41) لعام (2005).
10- المرسوم التشريعي السوري رقم (51) لعام (2006).
11- المرسوم التشريعي السوري رقم (33) لعام (2009) بتحديد معدل الضريبة.
12- المرسوم التشريعي السوري رقم (54) لعام(2006) المتضمن القانون المالي الأساسي.
13- المرسوم التشريعي السوري رقم (46) لعام (2015).
14- القانون السوري رقم (10) لعام (1991) بشأن تشجيع الاستثمار.
15- قرار رئاسة مجلس الوزراء السوري رقم (18) تاريخ 10\2\2009 بتحديد مصروفات ونفقات الصناعيين القابلة للتنزيل.
16- القانون المصري رقم (187) لعام (1993) بشأن ضريبة الدخل.
17- القانون المصري رقم (43) لعام (1974) قانون استثمار المال العربي والأجنبي.
18- القانون المصري رقم (91) لعام (2005) بشأن ضريبة الدخل.
19- القانون المصري رقم (8) لعام (1997) بشأن تشجيع الاستثمار.
20- القانون الأردني رقم (14) لعام(1995) بشأن ضريبة الدخل.
21- القانون الأردني رقم (25) لعام (2001) بشأن ضريبة الدخل.
22- القانون الأردني رقم (57) لعام (1985) وتعديلاته بشأن ضريبة الدخل.
23- الأمر المؤرخ في (31) مارس (1932) الواقع النظر فيه بتاريخ (1983) في الأردن.
24- القانون الأردني رقم (45) لعام (2000) بشأن تشجيع الاستثمار.
25- القانون الأردني رقم (34) لعام (2014) المتضمن قانون ضريبة الدخل الجديد.

سادسا- المعاجم:

1- ابن منظور، لسان العرب،معجم لغوي، المجلد الثاني، بيروت، دار لسان العرب للطباعة، بلا سنة نشر.

2- أبو بكرالرازي محمد، مختارالصحاح، المكتبةالعصرية، بيروت، لبنان، 1997 ، الطبعة الثانية.

المراجع الأجنبية:

First: Books

1- chua، Dale، **Tax incentives، tax policy**، hand Book، international Monetary fund، Washington، 1995.

2- Corporate Tax Incentives for foreign direct investment،organization for economic co operation and development،2001.

3- Holland، David&Vamn، Richard J، **Income Tax incentives for investment،Tax Law design and drafting** C volume 2، international Monetary Fund، chapter 23، 1998.

4- OECD، **Taxation and foreign direct investment**، The experience of the Economices in transition، France، 1995.

5- Staff of research and education association،the economies problem solver، **A complete solution Guide to any text book Piscataway**، New Jersey،1998.

6- **Taxation and International Capital flows**، Asymosium of OECD and non-OECD countries، OECD، 1990.

7- UNCTAD، **The competitiveness challenge; Transnational corporations and industrial restructuring in developing countries**، United Nation، 2001.

8- Warda،Jack، **Tax incentives for research and development: Trends and Issues**، seience technology Industry(STI)، OECD، June 2002.

Second: Articles&Studies

1- Gauthier، Bernara&Reinikka، Ritva، **Shifting Tax burdens Through Exemptions and Evasions**، Research working Paper Policy (2735)، World Bank، December، 2001

2- Hyman، David.N ،Public finance، **a contemporary Application of Theory to policy**، Dryden press، United states of America، 5th edition، 1996

3- Mintz،Jack. M&chen، Dunjie&Zorotheos، Evangelia، **Taxing issues with privatization**، Achecklist، polisy research working paper N (2348)، World Bank، May، 2000.

4- Morisset، Jacques&Pirinia، **How tax Policy and Incentives affect Foreign direct Investment**، Policy research working Paper N (2509) the World Bank، December، 2000.

5- Phillips، John.D، **Corporate tax-planning effectiveness، the role of compensation-based incentives**، the Accounting review، vol 78، No3، 2003.

6- Rao، M.Govinda، T**ax Reform in india: Achievements and challenges**، Asia-pacific development Journal vol.7.NO2، December، 2000.

7- Schnepper، Jeff،A. **How to pay zero taxes** ،MC Graw-Hill professional، United State of America ،2003.

8- Tahir Jamil، **An Assessment of FEZs in Arab Countries**; Performance and Main Features journal of Development&Economic Policies، Volume2 no.1-December، 1999.

Third: Enternet

1- Reynolds، Alan، Marginal tax rates، the concise encyclopedia of economics، the library of economics and library،

2- http://www.econlib.org/library/enc/marginal tax rate .htm.

3- Shields، Janice. C&Hony، Martha&Barry، Tom، Taxing overseas investment، Policybrifs، January، 1998.

4- http//:www.Ciaonet.org/pbei/shjol/index.html.

الفهرس

مقدمة 1
الفصل الأول: مفهوم الإعفاء الضريبي وأنواعه وأهدافه..... 9
المبحث الأول: ماهية الإعفاءات الضريبية.....10
المطلب الأول: تعريف الإعفاء الضريبي وتمييزه عما يشتبه به من أوضاع 10
الفرع الأول: تعريف الإعفاء الضريبي.....10
الفرع الثاني: تمييز الإعفاءات عن التنزيلات و التخفيضات.....12
المطلب الثاني: معايير منح الإعفاءات الضريبية 20
الفرع الأول: موضوعية الإعفاء.....20
الفرع الثاني: إمكانية قياس أثر الإعفاء قبل وبعد التقرير.....21
الفرع الثالث: أثر الإعفاءات الضريبية على العمالة.....23
الفرع الرابع: الثبات و المرونة (البعد الزمني).....24
الفرع الخامس: الإعفاءات و العدالة الضريبية 26
المطلب الثالث: أنواع الإعفاءات الضريبية 29
الفرع الأول: الإعفاء الكلي من الضريبة غير محدد المدة.....29
الفرع الثاني: الإعفاء الكلي من الضريبة محدد المدة (الإجازة الضريبية) 30
الفرع الثالث: المعاملة الضريبية التمييزية 33
الفرع الرابع: أنواع أخرى من الإعفاءات الضريبية 35
المبحث الثاني: أهداف الإعفاءات الضريبية في التشريع الضريبي المقارن 39
(سوريا ومصر والأردن) 39
المطلب الأول: الأهداف الاجتماعية للإعفاءات الضريبية.....40
الفرع الأول: الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة الأفراد 41
الفرع الثاني: الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة الهيئات.....44
الفرع الثالث: الإعفاءات الاجتماعية لمصلحة العائلة.....48
المطلب الثاني: الأهداف الاقتصادية للإعفاءات الضريبية.....58
الفرع الأول: الدخل الزراعي.....58

الفرع الثاني: التنمية الإقليمية.....61
الفرع الثالث: التنمية القطاعية.....64
الفرع الرابع: فوائد الودائع لدى المصارف.....68
الفرع الخامس: أهداف أخرى للإعفاءات الضريبية.....69
الفرع السادس: الدخول المعفاة بموجب قوانين خاصة أو اتفاق دولي.....73
الفصل الثاني: تقييم الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار 81
وانعكاساتها على الموارد المالية.....81
المبحث الأول: اثر الإعفاءات الضريبية في جذب الاستثمار وتوجيهه.....83
المطلب الأول: آثار تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية في قرارات المستثمر 84
الفرع الأول: الإعفاءات الضريبية وأهميتها في مراحل اتخاذ القرار الاستثماري 85
الفرع الثاني: الإعفاءات الضريبية وطرق تقييم المشروعات الاستثمارية.....94
الفرع الثالث: آثار الإعفاءات الضريبية خلال فترة تشغيل المشروع.....101
المطلب الثاني: أساليب الحد من الازدواج الضريبي الدولي وأثره في الاستثمار 104
الفرع الأول: أثر أساليب تجنب الازدواج الضريبي.....105
الفرع الثاني: أثر أساليب الحد من الإزدواج الضريبي على إعفاءات الدول المضيفة للاستثمار.....106
المطلب الثالث: تكلفة الإعفاءات الضريبية.....108
الفرع الأول: المناطق الحرة و المناطق الاقتصادية الخاصة وفاعليتهما.....108
الفرع الثاني: تكلفة الإعفاءات الضريبية في الداخل.....119
المبحث الثاني: فاعلية الإعفاءات الضريبية 125
المطلب الأول: أهمية الإعفاءات الضريبية.....125
الفرع الأول: دور الإعفاءات الضريبية في الإنتاج.....126
الفرع الثاني: دور الإعفاءات الضريبية في الحد من الإزدواج الضريبي 134
الفرع الثالث: دور الإعفاءات الضريبية في الحصيلة الضريبية.....134
المطلب الثاني: سلبيات و مشكلات الإعفاءات الضريبية.....136
الفرع الأول: سلبيات الإعفاءات الضريبية.....136
الفرع الثاني: مشكلات تطبيق الإعفاءات الضريبية 142
المطلب الثالث: مقارنة الإعفاءات الضريبية.....153

الفرع الأول: الإجازات الضريبية 155
الفرع الثاني: المسموحات الاستثمارية.....162
الفرع الثالث: تخفيض المعدلات الضريبية.....165
خاتمة 170
المراجع.....173