

# استخدام الأسرانيبيات الضريبية في أحداث التكيف الهيكلي لتحديث مصر

لسمير سحر مرقص

مدير عام بمصلحة الضرائب

زميل جمعية الضرائب المصرية ❖ زميل الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

عضو جمعية الضرائب الدولية ❖ مدرس بالجامعات العربية "سابقاً"

مقدمة : -

المساعد لذلك أن فكرة التحديث لا يمكن فصلها عن عملية التنمية كما لا يمكن فصلها عن فكرة جذب وتنمية التكنولوجيا وكذلك فكرة تعميق التصنيع كما وأن التحديث يهدف ضمن ما يهدف إليه هو تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران والفوارق بين الريف والحضر والمناطق العشوائية وخاصة بالنسبة لحظها من الخدمات وزيادة الصادرات عموماً والصادرات غير المنظورة مع التركيز على السياحة والاحلال محل الواردات وزيادة كفاءة المرافق بوجه عام ووسائل الاتصال ، والقضاء على البطالة وجذب المشروعات إلى تحقيق تنمية اقتصادية عالية باختصار فإن التحديث مرتبط ارتباطاً وثيقاً بالكفاءة الاقتصادية في المجالات المختلفة .

وإذا كانت الفترة من ١٩٧٤ حتى عام ١٩٩٧ قد ركزت على جذب رؤوس الأموال لمجرد جذبها ، ضحها في الاقتصاد المصري دون دراسة اقتصادية تشغيلها أو القيمة المضافة لها على المستوى القومي فإن التنمية والتحديث قد احتلت الأولوية الأولى حالياً كهدف أساسي واستخدمت كل الأدوات لتحقيقه بما في ذلك الأثر الضريبي .

إن أى دراسة متأنية لتحديث مصر لا يمكن فصل الأثر الضريبي عنها فهو يمكن أن يكون ذا شق إيجابى لأثره على الادخار والاستثمار والتنمية، كما يمكن أن تكون له آثار سلبية إذا لم تحسن استخدامه .

إن التحديث مرتبط بتوفير الأموال والاعتمادات اللازمة لهذا التحديث وهذا الأمر مرتبط بكفاءة التشريع وكفاءة التطبيق متمثلاً في كفاءة الجهاز الضريبي ، إن التسريع بالتحديث وزيادة معدله مرتبط بما يمكن أن توفره الضرائب من موارد عامة تساعد الدولة في هذا الغرض وهذا ما يطلق عليه الأسلوب المباشر للضرائب في التحديث .

أما الأسلوب غير المباشر وهو الأكثر أهمية وأكثر خطورة فيتمثل فيما يمكن أن تقدمه الأدوات الضريبية من إعفاءات أو تخفيض أسعار أو طرق الإهلاك المختلفة المتبعة أو معالجة نفقات الأبحاث والتطوير والأرباح الرأسمالية وكذلك الإعانات ومسموحات الاستثمار وما يمكن أن تساهم به في القضاء على معوقات التحديث أو توفير البيئة والمناخ

## طبيعة المشكلة

تظهر طبيعة المشكلة فى أن معظم الكتابات تتركز حول الأثر المباشر للضريبة بينما تتجاهل تماماً الأثر غير المباشر وهو الأكثر أهمية من الأثر المباشر ، كما وأن استخدام الأثر الضريبي تركز حول جذب الاستثمارات دون ربط هذا الأثر بالتنمية من جهة والتحديث من جهة أخرى مما قلل كثيراً من إمكانية استخدام الأثر الضريبي فى التنمية أو فى تحديث مصر ، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن هناك قصوراً فى استخدام الأدوات الضريبية .

فلم يستخدم منها سوى الإعفاء الزمنى أو المددى دون سواء من باقى التأثيرات الضريبية الفعالة فى هذا المجال والتي اتبعتها العديد من الدول .

### هدف البحث :

يهدف البحث إلى وضع إطار لاستخدام الأثر الضريبي وتوظيفه فى تحديث مصر من خلال التحديث المباشر عن طريق جذب وتنمية التكنولوجيا وتعميق التصنيع ودور الأثر الضريبي فى ذلك أو التحديث غير المباشر عن طريق تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران والمناطق النائية وزيادة الصادرات عموماً والإحلال محل الواردات وزيادة كفاءة المرافق العامة والمواصلات والقضاء على البطالة وجذب المشروعات التى تحقق تنمية اقتصادية عالية .

### تقسيمات البحث :

#### الفصل الأول :

الاستراتيجيات الضريبية والتكيف الهيكلى .

#### الفصل الثانى :

الدور المباشر للحصيلة الضريبية فى تمويل

التحديث .

#### الفصل الثالث :

دور الضرائب المباشرة فى تحديث مصر .

#### المبحث الأول :

دور الضرائب فى جذب وتنمية التكنولوجيا .

#### المبحث الثانى :

دور الضرائب فى تعميق التصنيع .

#### المبحث الثالث :

دور الضرائب فى المحافظة على البيئة .

#### الفصل الرابع :

دور الضرائب الغير مباشر فى تحديث مصر .

#### المبحث الأول :

دور الضرائب فى تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران .

#### المبحث الثانى :

دور الضرائب فى القضاء على البطالة .

#### المبحث الثالث :

دور الضرائب فى زيادة الصادرات والإحلال

محل الواردات .

## الفصل الأول

### الاستراتيجيات الضريبية والتكيف الهيكلى

يربط الاقتصاديون دائماً بين التحديث والتنمية المتواصلة وأسلوب التكيف الهيكلى والأخير هو أحد الأساليب الفعالة فى إحداث التنمية والتحديث .

وقد استخدم الباحثون مصطلح سياسات

التكيف Adjustment policies كما ذهب آخرون

إلى استخدام مصطلح سياسات التكيف الهيكلى

Structual Adjustment policies أو سياسات

التكيف طويلة الأجل Long Term Adjustment

وتبسيط الإجراءات والمعاملات مع المستثمرين .

● تطوير الإدارة الضريبية بشكل جذري وسريع .

● تخفيض أو ربما القضاء على ظاهرة التهرب الضريبي .

يحتاج برنامج إعادة التكيف الضريبي إلى ضرورة التخلص من النظم الجامدة وغير المرنة فى الأسعار الضريبية ومن الخطوات الكثيرة والبطيئة فى عملية التحاسب الضريبي ومن منطوقه الإدارة الضريبية الحالية ذاتها ، كما أن التكيف الضريبي فى هذه الحالة يجب أن يتم فى صورة استجابة لاختلالات ناجمة عن سياسات داخلية تطبقها الدولة أو دول أخرى تميز بين مرحلة التحول والاصلاح ولكنها تقدم أنظمة ضريبية للمستثمر أكثر جاذبية وشفافية والتي سوف تؤثر بدورها بشكل مباشر على بيئة الإصلاح الاقتصادى فى مصر (٢) .

(١) دكتور جمعه شهاب الدين - استراتيجيات الإصلاح الضريبي رؤية محاسبية لإعادة التكيف فى ظل تحول المنشآت الصناعية نحو اقتصاديات السوق - المؤتمر العلمى السنوى الرابع عشر ، جامعة المنصورة وموضوعه ، استراتيجيات الصناعة المصرية بين الواقع والطموحات ٢٨ - ٢٠ أبريل ١٩٩٨ ص ٤ .

(٢) يرجع تفصيلاً فى هذا الموضوع إلى الباحث :-  
■ سمير سعد مرقص - الهندسة الضريبية كمدخل لإعادة هيكلة النظام الضريبي لمواجهة القرن الحادى والعشرين - المؤتمر الضريبي الثالث لكلية التجارة بينها وموضوعه ما بعد الاطلاع المالى فى مصر رؤية مستقبلية فى ضوء تحديات القرن الحادى والعشرين .

■ سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظر المنازعة الضريبية قضائياً - مجلة المال والتجارة يوليو ١٩٩٧ .

■ سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية فى تخطيط وتقييم سياسة الاعفاءات الضريبية مجلة المال والتجارة أعداد ٢٤٠ أغسطس ١٩٩٧ ، ٢٤١ سبتمبر ١٩٩٧ ، ٢٤٢ أكتوبر ١٩٩٧ .

■ سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية فى قياس أثر الحوافز الضريبية على المستوى القومى مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة الذى أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية فى الفترة من ٢٣ - ٢٤ فبراير ١٩٩٧ .

■ سمير سعد مرقص - الهندسة الضريبية مجلة إدارة الأعمال العدد ٧٧ يونيه ١٩٩٧ .

policies أو ما يرى الباحث استخدام مصطلح استراتيجيات التكيف الهيكلى STRUCTURAL ADJUSTMENT STRATIGIC .

وتبرز الحاجة إلى التكيف عندما تعجز السياسات المالية الحالية ومنها السياسة الضريبية فى تحقيق الدور المنوط بها فى عملية التنمية الاقتصادية ، كما أن الأمر يتطلب رؤية طويلة تتسم بالمرونة والديناميكية وفقاً لكل مرحلة تمر بها الدولة عند تنفيذ برنامج التصحيح والإصلاح الاقتصادى .

وقد ربط البعض (١) بين عملية إعادة هيكلة النظام الضريبي وبعض الأهداف قصيرة الأجل والطويلة الأجل المرتبطة بكفاءة الضريبة وليس جودة وكفاءة التنمية وبالتالي فرص التحديث مثل: القضاء على التهرب الضريبي ، تحسين الحصيلة الضريبية ، تحقيق الكفاءة الكاملة للإدارة الضريبية ، تبسيط عمليات التحاسب الضريبي ، القضاء على ظاهرة المتأخرات الضريبية ، العمل فى ظل شعار « ألا تكون الضرائب عائقاً أمام الاستثمارات والتصدير » ... إلخ فمثلاً ، قد يكون الهدف الرئيسى هو تحقيق إيرادات ضريبية مناسبة دون أن يكون النظام الضريبي عائقاً أمام الاستثمار والتنمية فى مرحلة التحول نحو اقتصاديات السوق ويمكن بلورة الأهداف الرئيسية السابقة فى أهداف فرعية ولتكن :

● خفض أسعار الضرائب إلى الأسعار الهائلة فى الدول الأخرى وخاصة الدول النامية المجاورة والتي تمر بنفس ظروف الاصلاح تحت ما يسمى بالمنافسة الضريبية لجذب الاستثمارات .»

● الإسراع بعمليات التحاسب الضريبي

## الآثار الناتجة عن عملية التكيف الضريبي (١)

يتوقف أثر الإصلاحات الضريبية الهيكلية على الظروف المحلية لكل بلد على حده وعلى اختيار التدابير المناسبة ويمكن للإصلاح أن يساعد في إزالة التشوهات وأن يزيد من مرونة إيرادات النظام الضريبي بجعله أوسع قاعدة وأكثر كفاءة .

يمكن للإصلاحات أن تزيد الطابع السياسي للنظام الضريبي بجعله أكثر شفافية والمساواة في المعاملة الضريبية وتخفيض الضرائب على المشروعات ودخول رأس المال وتسييقها مع الضرائب في الدول الأخرى .

يستند نجاح برنامج التكيف إلى الدعم الحكومي وتحسين جهاز الإدارة الضريبية ووضع نظم عقاب فعالة واستخدام تكنولوجيات المعلومات في المساعدة على الحد من ظاهرة التهرب الضريبي .

إن تنفيذ بعض التدابير الضريبية الهيكلية قد لا يتطلب كثيراً من الإجراءات الإدارية والتشريعية والتي قد تشمل تعزيز جهود الإدارة الضريبية أو إعادة توزيعها وهيكلتها هي الأخرى .

استمرارية التدابير الضريبية ، قابليتها للاستمرار في ظل التزام سياسي قوى وإصرار من جانب السلطات على الإصلاح .

لا خلاف على أن التدابير الضريبية

الهيكلية لها آثار مباشرة على الموازنة في الأجل القصير ولا تظهر مكاسبها إلا بعد انقضاء فترة من الوقت ومن الضروري امتصاص هذه الآثار داخل الإطار المالي العام لبرامج التكيف ويرى الباحث (٢) أن استراتيجية السياسة الضريبية يجب أن تتجه إلى تشجيع الاستثمار في المشروعات الكبيرة والعملاقة بالقطاعات

المختلفة والتي تخدم عملية تواصل التنمية وذلك من خلال الاختيار الواعي للمحفزات الضريبية التي تدفع الاستثمارات الخاصة في الاتجاه المرغوب فيه من قبل مخططى السياسة المالية والضريبية (٢) مثل الاهتمام بالاستثمارات في مجالات :-

- اجتذاب التكنولوجيا المتقدمة .
- تكاليف البحث والتطوير .
- الإنفاق على الجودة الشاملة .
- الاستثمارات كثيفة العمالة .
- الاستثمارات الموجهة نحو حماية البيئة .
- الاستثمارات التي تتمتع بمزايا نسبية في الأسواق الدولية .
- التنمية الريفية والصناعات الصغيرة .
- وعلى أن تستمر الدولة في تثبيت ما قدمته من إعفاءات ضريبية وعدم التوسع مستقبلاً في هذا النمط من الحوافز الضريبية والتركيز على المحفزات الضريبية الداعمة للاستثمار مثل .
- التحفيز بالأسعار الضريبية المنخفضة .
- التحفيز بالإهلاكات المتسارعة لرأس المال .
- التحفيز بالإهلاكات المتسارعة لتكاليف نقل التكنولوجيا والجودة الشاملة .
- التحفيز بإدخال ائتمان ضريبي للاستثمار ضريبية الاستثمار .
- التحفيز بالمنافسة الضريبية السعرية .

(١) بلجريف فرون - السياسات الضريبية والتكيف والتثبيت ، مجلة التمويل والتنمية ، صندوق النقد الدولي والبنك الدولي للإنشاء والتعمير ، سبتمبر ١٩٩٨ ص ٩ - ١١ .

(٢) الأستاذ سمير سعد مرقص - نحو نظرية للحوافز والإعفاءات الضريبية وأبعاد تطبيقها - جريدة مصر أعداد ٧/٢ ، ٧/٩ ، ٧/١٦ / ٢٣ / ١٩٩٥

(٣) دكتور/ نادية موافى عبدالحليم ، دراسة إنتقادية لتأثير المحفزات الضريبية في القوانين المصرية على مناخ الأعمال ، المجلة العلمية لكلية التجارة - فرع جامعة الأزهر للبنات - العدد التاسع ، يناير ١٩٩٢ ص ١٩٧ - ٢٠٠ .

حصيلة مصلحة الضرائب العامة منذ  
إنشائها حتى الآن

الفصل الثانى  
الدور المباشر للحصيلة الضريبية  
فى تمويل التحديث

الحصيلة بالجنيه	السنة	م
٨٤١,٢٣١	١٩٣٨ - ١٩٣٩	١
٢,٧٨٦,٠٩٠	١٩٣٩ - ١٩٤٠	٢
٢,٧٣٨,٢٥٨	١٩٤٠ - ١٩٤١	٣
٢,٧٥٥,٠٢٠	١٩٤١ - ١٩٤٢	٤
١٢,٦٦١,٢٢٠	١٩٤٢ - ١٩٤٣	٥
١٥,٩١٢,٤٢٨	١٩٤٣ - ١٩٤٤	٦
١٥,٧٧٨,٦٩٤	١٩٤٤ - ١٩٤٥	٧
١٧,٢٧٨,٩٦٧	١٩٤٥ - ١٩٤٦	٨
١٥,٨٥٢,١٢٧	١٩٤٦ - ١٩٤٧	٩
١٣,٢٦٣,٤٤٥	١٩٤٧ - ١٩٤٨	١٠
٢٠,١٤٤,٦٧٥	١٩٤٨ - ١٩٤٩	١١
١٨,٩٧٧,٩٢٧	١٩٤٩ - ١٩٥٠	١٢
٢٤,٠٨٦,٧٢٧	١٩٥٠ - ١٩٥١	١٣
٢٧,٧٢٩,٢١٠	١٩٥١ - ١٩٥٢	١٤
٢٩,٠٧٧,٠٨٨	١٩٥٢ - ١٩٥٣	١٥
٢٦,٥٦٥,٤٦٧٢٧	١٩٥٣ - ١٩٥٤	١٦
٨٢٤,٥٢٦	١٩٥٤ - ١٩٥٥	١٧
٣١,٩٩٤,٢٥٢	١٩٥٥ - ١٩٥٦	١٨
٣٦,٢٩١,٠٦٢	١٩٥٦ - ١٩٥٧	١٩
٤٣,٠٦٩,٢٣٤	١٩٥٧ - ١٩٥٨	٢٠
٤٣,٩٢٣,٣١٧	١٩٥٨ - ١٩٥٩	٢١
٤٤,٢١٠,٦٤٩	١٩٥٩ - ١٩٦٠	٢٢
٤٧,٨٩١,٨٠٨	١٩٦٠ - ١٩٦١	٢٣
٧٧,٨٤٠,٠٠٧	١٩٦١ - ١٩٦٢	٢٤
٤٨,٦٧٨,٣٠٧	١٩٦٢ - ١٩٦٣	٢٥
٦٣,٧٨٥,٩٩٢	١٩٦٣ - ١٩٦٤	٢٦
٧١,٥٩٤,٦٣٨	١٩٦٤ - ١٩٦٥	٢٧
٨٨,٠١٢,٨٨٩	١٩٦٥ - ١٩٦٦	٢٨
١١٣,٢٧١,٠٥٤	١٩٦٦ - ١٩٦٧	٢٩

إن التحديث لا يحتاج إلى مبالغ ضخمة وفاتورة التحديث فى الدول النامية عادة ما تكون كبيرة وعادة لا تستطيع أن تضى بها مواردها المحدودة، من ثم فإن حصيلة الضرائب تكون هى البديل أمام هذه الدول لتدبير الموارد المالية اللازمة للتحديث ويختلف درجة اعتمادها على الضرائب المباشرة وغير المباشرة حسب أنظمتها السياسية والاقتصادية وطبيعة توزيع الدخل والثروة والاعتبارات الأخرى السائدة فى المجتمع وبالرغم من عدالة الضرائب المباشرة إلا أن سهولة تحصيل الضرائب غير المباشرة وقلة نفقات جبايتها جعلها تمثل حوالى ٦٣ ٪ من مجموع الموارد العامة ولكن فى مصر بدأت الضرائب غير المباشرة متأخرة بالمقارنة بالضرائب المباشرة فالضرائب الجمركية تقررت بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والضريبة العامة على المبيعات تقررت بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وقبلها ضريبة الاستهلاك كانت ضريبة خاصة هزيلة الحصيلة لا يعول عليها - بينما بدأت ضرائب الدخل فى مصر عام ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وفيما يلى جدول يوضح تطور الحصيلة الخاصة بـضرائب الدخل من عام ١٩٣٩ حتى الآن موضحاً مدى مساهمة ضرائب الدخل فى الموارد العامة التى تمثل مصدر من مصادر تمويل التحديث وهى تمثل ٤٦ ٪ من الموارد السيادية جميعها .

### الفصل الثالث

## دور الضرائب المباشرة فى تحديث مصر

### المبحث الأول

#### دور الضرائب فى جذب وتنمية التكنولوجيا

#### مقدمة : -

إن اتقدم الصناعة مرتبط بشكل وثيق بتوفير التكنولوجيا اللازمة للارتقاء بالإنتاجية إضافة إلى جعل المنتجات الصناعية قادرة على المنافسة فى الأسواق العالمية وتوفير التكنولوجيا أما أن يتم عن طريق نقلها من الدول المتقدمة وتطويعها محلياً بشكل مرحلى أو تكوين وخلق التكنولوجيا محلياً إبتداء وفى كلتا الحالتين لن يتم ذلك دون إجراء التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات ومن ثم فهى الطريق إلى تقدم وازدهار الصناعة سواء من حيث الإنتاجية للوفاء بالاحتياجات المحلية للنفاد الأسواق العالمية التى تتطلب درجة عالية من الجودة لن تتوفر إلا من خلال تكنولوجيا متقدمة ناتجة عن التجارب والبحوث التى تعتبر عملية مستمرة دورية ويجب التعامل معها ضريبياً كذلك .

إذا سلمنا بأن الأبحاث والتجارب وثيقة الصلة بنقل واستحداث التكنولوجيا فإن الشركات الصناعية ستكون كثيفة الاستخدام لرأس المال لما يتطلبه إنتاجها من تجهيز آلى تتراوح قيمته من ٧٠٪ - ٨٠٪ من مجموع قيمة الأصول مما يجعل الإهلاك أمراً بالغ الأهمية لتأثيره البالغ على أرباح هذه الشركات وأن أى ميزة فى هذا الشأن تكون مهمة فى جذب الاستثمارات الصناعية لأن أى مشروع صناعى سيعمل على إهلاك أصوله فى أقل فترة زمنية لكى يقلل مخاطر التقلبات التكنولوجية من ناحية واسترداد رأس المال المتمثل فى هذه الأصول فى أقل فترة زمنية من ناحية أخرى ومن ثم فإن أسلوب الإهلاك المعجل لا يعتبر

م	السنة	الحصيلة بالجنيه
٣٠	١٩٦٧ - ١٩٦٨	١١٦,٠٠٠,٠٠٠
٣١	١٩٦٨ - ١٩٦٩	١٣١,٣٠٠,٠٠٠
٣٢	١٩٦٩ - ١٩٧٠	١٥١,١٢٦,٠٠٠
٣٣	١٩٧٠ - ١٩٧١	١٧٤,١١٧,٠٠٠
٣٤	١٩٧١ - نهاية ٧٣	٢٧١,٢٤٨,٠٠٠
٣٥	١٩٧٣	١٩٠,٩٥١,٥٣٠
٣٦	١٩٧٤	٢٠٢,٧٦٨,٢٠٥
٣٧	١٩٧٥	٢٦٣,٠٢٢,٧١٣
٣٨	١٩٧٦	٣٦٤,٦٣٨,٥٩٥
٣٩	١٩٧٧	٤٧٥,٨٧٤,٠٠٠
٤٠	١٩٧٨	٦٥٥,٥٤٣,٠٠٠
٤١	١٩٧٩ منتصف ٨٠	٩٢٧,٥٧٣,٧٢٨
٤٢	١٩٨٠ - ١٩٨١	١,٧٢٠,٠٤١,٩٩٥
٤٣	١٩٨١ - ١٩٨٢	١,٨٧٥,٩١٣,٠١٣
٤٤	١٩٨٢ - ١٩٨٣	٢,٣٠٥,٣٢٧,٢٤٣
٤٥	١٩٨٣ - ١٩٨٤	١,٩٩٧,١٤٧,٣٧٦
٤٦	١٩٨٤ - ١٩٨٥	٢,٣٥٢,٣٨٨,١٣٥
٤٧	١٩٨٥ - ١٩٨٦	٢,٧٩٣,٤٣٥,٣٥٢
٤٨	١٩٨٦ - ١٩٨٧	٣,٨٣٩,٣٨٥,٠٢٥
٤٩	١٩٨٧ - ١٩٨٨	٣,٣٣٢,٧٦٥,٤٤٦
٥٠	١٩٨٨ - ١٩٨٩	٤,٢٠١,٠١١,٧٥٨
٥١	١٩٨٩ - ١٩٩٠	٥,٣٧٣,٣٠٠,٠٠٠
٥٢	١٩٩٠ - ١٩٩١	٧,٧٤٣,٥٠٠,٠٠٠
٥٣	١٩٩١ - ١٩٩٢	١١,٨٢٤,٠٠٠,٠٠٠
٥٤	١٩٩٢ - ١٩٩٣	١٣,٨٥٨,٠٦٠,٠٠٠
٥٥	١٩٩٣ - ١٩٩٤	١٤,٦٦٦,٤٠٠,٠٠٠
٥٦	١٩٩٤ - ١٩٩٥	١٤,٨٥٠,٠٠٠,٠٠٠
٥٧	١٩٩٥ - ١٩٩٦	١٦,٤٦٥,١٠٠,٠٠٠
٥٨	١٩٩٦ - ١٩٩٧	١٧,١٢٧,٠٠٠,٠٠٠
٥٩	١٩٩٧ - ١٩٩٨	١٩,٠١٠,٥٠٠,٠٠٠
٦٠	١٩٩٨ - ١٩٩٩	٢١,١٥٠,٠٠٠,٠٠٠
٦١	١٩٩٩ - ٢٠٠٠	٢٣,٢٢٢,٠٠٠,٠٠٠

نفقات التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات نظراً للانتقال إلى مرحلة خلق التكنولوجيا الذاتية .

### طبيعة وخصائص نفقات الأبحاث والتطوير

#### وتصميم المنتجات

قبل تناول المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث وتصميم المنتجات سيتناول الباحث الخصائص الأساسية لهذه النفقات مما سيكون له أثر كبير على معاملتها ضريبياً ومن ثم اقتراح الحافز الضريبي المناسب .

فنقل التكنولوجيا يتم بأسلوبين إما النقل الأفقى عن طريق نقل التكنولوجيا من الدول المتقدمة أو تطويعها لتلائم بيئة النشاط الصناعى فى الدول النامية وأما نقلها رأسياً عن طريق جهود المنشأة أو الدولة الذاتية ، والنقل الرأسى للتكنولوجيا أفضل كثيراً للدول النامية خاصة لو توافر لديها الخبرات الكافية واللازمة لذلك ، إضافة إلى أن النقل الأفقى للتكنولوجيا يمثل استنزافاً لموارد الدولة النامية وقد بلغت تكاليفه عام ١٩٨٧ ٢٠ بليون دولار وتقدر هذه التكاليف ب ١٥٠ - ٢٠٠ بليون دولار عام ٢٠٠٠ م .

وتتقسم هذه التكاليف إلى قسمين رئيسيين هما : (١) .

أ ( تكلفة إقتناء التكنولوجيا ويطلق عليها EM- BODIED OR HARDWARE من خلال تكنولوجيا مجسد فى آلات ومعدات ، كيفية استخدام التكنولوجيا .

ب ( تكلفة استيعاب وتشغيل DISEMBODIED OR SOFTWARE من خلال نقل المعرفة الفنية والخبرات العملية والبرامج وتسمى KNOW HOW

(١) دكتور محمد سعيد جنيدى - مشاكل معاصرة فى المحاسبة -

١٩٩٦ ( غير معلوم الناشر ) ص ٢٠٥ .

ميزة كبيرة فى هذا الشأن لامكان تحقيق نفس النتيجة من خلال طريقة القسط المتناقص التى يمكن للمشروعات اتباعها .

ولما كانت جودة الصناعة وإمكانية نفاذ منتجاتها إلى الأسواق العالمية والمحلية ومواجهة المنافسة الدولية مرتبطة بجودة البيئة ومن ثم فإن نفقات الاستثمارات البيئية يجب إعادة النظر فى معاملتها الضريبية لتشجيع المشروعات على القيام بها بخصمها فى أقل فترة زمنية ممكنة تشجيعاً لها على القيام بهذه المشروعات ودوام صيانة البيئة بمعاملتها بالشكل الذى يعطى للمستثمر ميزة من انفاقها الاوى استرداد رأس المال المستثمر فيها فى أقل فترة زمنية أو فى سنة إنفاقها وسوف يتناول الباحث هذه التعديلات المقترحة من خلال الفروع القادمة .

### الفرع الأول

تشجيع تنمية وجذب التكنولوجيا من خلال تطوير المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث والتطوير وتصميم المنتجات والتكاليف البيئية

مقدمة : -

تواجه المشروعات مشكلة توسيع وتجديد حدود الطلب على منتجاتها وأصبحت المنافسة السعرية تتراجع أمام المنافسة عن طريق الابتكار والتجديد وهذا مرتبط ارتباطاً وثيقاً بقضية نقل واستخدام التكنولوجيا من ناحية وفهمها واستيعابها من ناحية أخرى توصلنا إلى خلق البيئة التكنولوجية أو تحسينها أى الانتقال من مرحلة الاستقبال إلى مرحلة بناء وإرساء التكنولوجيا داخل البيئة المحيطة لتقوية المركز التنافسى للوحدة أو الصناعة وتحسين منتجاتها ، إن التنافس على إقتناء التكنولوجيا فى ظل بيئة الارتقاء والنمو والديناميكية التكنولوجية هى القادرة على صنع ظاهرة المنشأة العملاقة أو المنشأة الدينامور رغم حداثة عهدها بالصناعة .

وهذا المنهج أوجد نوعاً جديداً من النفقات هى

قائمة فعلاً سواء كان الهدف هو بيع المنتج أو استخدامه ويشمل هذا التركيبات الأساسية والتصميمات واختيار بدائل المنتج ووضع النماذج الأصلية والعمليات البدائية للمصنع .

### المعالجة المحاسبية لنفقات البحوث وتصميم المنتجات

ثارت العديد من المشاكل بصدد القياس والمعالجة المحاسبية لهذه النفقات من جهة وظهورها فى التقارير الخارجية والقوائم المالية من جهة أخرى لأن نتائج أنشطة البحوث والتجارب والتصميمات غير ملموسة فى كثير من الأحيان ويصعب قياسها بدقة .

كما وأن الفوائد الناتجة عنها لا تحقق إلا بعد فترة طويلة نسبياً من انفاقها ، أن نتائج هذه الأنشطة غير مؤكدة وصعوبة ربط هذه

الأنشطة بالإيرادات الناتجة عنها حتى فى حالة نجاحها والتدخل بين مشروعات البحوث ذاتها مما يجعل الفصل والتخصيص صعباً خاصة فى ظل التأثير المتبادل لهذه الأنشطة .

وغنى عن البيان أن البحوث والتجارب والتصميمات سالفه الذكر سوف تعود بفوائد مباشرة رغم الصعوبات التى سبق الإشارة بشأن القياس وتخصيص هذه النفقات للإيرادات فهى تتيح المشروعات الصناعية ابتكار منتجات وعمليات صناعية جديدة ويجعل المشروع أو الشركة تكتسب شهرة عالمية وعلمية وتجعل منتجاتها قادرة على المنافسة فى الأسواق العالمية إضافة إلى أن هذه المنشآت تكون قادرة على جذب المتخصصين ذوى المهارات العالية فى هذا النوع من النشاط . إضافة إلى قدرتها المستمرة على إقامة التكنولوجيا المستوردة مع البيئة الصناعية السائدة فى الدول الصناعية إضافة إلى تحقيقها عائدات أكبر على الأموال المستثمرة يشجع على المزيد من البحوث والتجارب والابتكار والتحسين المستمر وزيادة رقم المبيعات مع تخفيض تكلفة الوحدة المباعة مما يؤدي إلى تقديم منتج عالى الجودة بسعر تنافسى

والملاحظ أن تكلفة الأخير أكبر ، كما أن نقلها أصعب وقد بلغ الإنفاق الحكومى فى الولايات المتحدة خلال السنوات ٨٣ / ١٩٨٦ : ١١٠٣ بليون دولار بخلاف ما انفقه القطاع الخاص الذى بلغ خلال عام ١٩٩٣ وحدها ١٤٤ بليون دولار وتتراوح نسبة الإنفاق على البحوث والتجارب الإجمالية سواء بواسطة الحكومة أو القطاع الخاص من ١ - ٢,٥ ٪ من الدخل القومى فى الدول السبع الصناعية وترجع الفجوة التكنولوجية بين الدول النامية والدول الصناعية المتقدمة إلى ضعف نسبة ما ينفق فى الدول النامية على البحوث والتطوير وتصميم المنتجات حيث تصل نسبتها فى الدول النامية إلى ٠,٣ ٪ بينما تبلغ هذه النسبة إلى ٣ ٪ - ٣,٥ ٪ فى الدولتين العظمتين أما فى مصر فإنها تبلغ ١ ٪ من الدخل القومى .

فإذا درسنا سلوك هذه النفقات بالنسبة للمبيعات فسوف نجد أن نسبتها تتراوح ما بين ٥ - ١٠ ٪ من قيمة المبيعات وتصل إلى ١٥ ٪ فى الشركة العملاقة الصناعية فيها .

### العلاقة بين البحوث والتجارب والتصميمات

#### بالتطوير والصناعة

ارتبط مفهوم البحوث والتجارب والتصميم بالمجال الصناعى أكثر من باقى المجالات الأخرى كما ارتبط مفهوم كل من البحوث والتجارب والتصميمات بالتطوير فقد أوضح مجلس معايير المحاسبة FASD هذه العلاقة فيما يلى :-

**البحوث :** هى عمليات البحث المخطط أو الفحص الدقيق والذى يهدف إلى إكتشاف معرفة جديدة على أمل أن تفيد هذه المعرفة فى تنمية منتج أو خدمة جديدة أو عملية أو أسلوب فنى جديد أو التوصل إلى تحسين هام لمنتج أو عملية إنتاجية قائمة فعلاً .

**التطوير :** هو ترجمة لنتائج البحث أو أى معرفة أخرى إلى خطة أو تصميم المنتج أو عملية إنتاجية أو فى شكل تحسين هام لمنتج أو عملية إنتاجية



أو تخفيض تكلفة المنتج الحالي إضافة إلى تحسين الدائم فى الجودة كل ذلك يجعل المنشآت قادرة على الجمع بين تحقيق الهدف الاقتصادى والهدف الاجتماعى وزيادة رفاهية المجتمع والبيئة المحيطة بالصناعة .

### المعاملة الضريبية الحالية لنفقات التجارب

#### والأبحاث وتصميم المنتجات

تجرى المعاملة الضريبية الحالية على اعتبار نفقات التجارب والبحوث نفقات ايرادية يتم توزيعها على عدد من السنوات غالباً ما تكون من ٣ - ٥ سنوات ولما كان تطوير الإنتاج فى المشروعات الإنتاجية وخاصة الصناعة منها يمثل أولوية مطلقة فى ظل ظروف المنافسة الدولية والتطورات التكنولوجية المتلاحقة باعتبار أن الأبحاث والتجارب هى المدخل والأسلوب الذى تنتهجه المشروعات فى تطوير الإنتاج (١) .

كما وأن هذه الأبحاث والتجارب لن تقتصر على المشروع الإنتاجى فقط ولكن سوف تستفيد منه المشروعات الأخرى فى نفس القطاع مما يؤدي إلى نمو التكنولوجيا ليس فقط فى المشروع ولكن فى البيئة الصناعية والقطاع الصناعى ككل - وهذا يؤدي إلى مزيد من التقدم التكنولوجى وتحقيق وفورات اقتصادية على مستوى المشروع ومستوى الاقتصاد القومى ككل يؤدي بدوره إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للتنمية ، وحتى تستطيع الشركات والمشروعات المحلية منافسة الشركات الدولية فلا بد من تكبد إنفاق مبالغ طائلة على هذه الأبحاث والتجارب ليس لفترة محددة ولكن باستمرار لملاحقة التطورات التكنولوجية مما يجعل من غير المناسب توزيعها على عدد من السنوات وأن أهم حافز لتشجيع ذلك هو منح مزايا وحوافز ضريبية تتمثل فى حق هذه المشروعات فى استهلاك المبالغ التى تحملتها كأبحاث وتجارب فى سنة حدوثها بعد أن تحولت إلى مصروف دورى فى ظل التنافس على الجودة

الذى هو مدخل للأسواق العالمية . ويرى البعض (٢) أن إهلاك نفقات الأبحاث والتجارب فى سنة تحققها يمثل ائتماناً ضريبياً لهذه المنشأة إلى الحد الذى يكون هذا الائتمان واضحاً وصريحاً وليس ضمنياً ولكن الأمر يتفاوت بين المنشآت فى استخدام هذا الائتمان الضريبى مما يجعل هناك ضرورة إلى فصل تأثير هذا الحافز الائتمانى لنفقات البحوث والتجارب خلافاً لما كان سائداً من أن التأثير الضريبى لنفقات البحوث والتجارب يكون ضمنياً فى شكل الموارد والإمدادات والمستهلكين والعملاء الذين سوف يستفيدون بدورهم من التأثير الضريبى بشكل ضمنى .

وأوضحت هذه الدراسة وجود زيادة ملحوظة فى الإنفاق على التجارب والبحوث مع وجود ائتمان ضريبى خاص بها باختصار المدة التى تستبعد فيها أو استنزالها من الإيرادات فى سنة حدوثها مما يكون له موقف إيجابى على حملة الأسهم وأن ٧٢,٨ ٪ من زيادة الجودة ترجع إلى نفقات الأبحاث والتجارب أوضحت هذه الدراسة بأن يكون الائتمان الضريبى الصريح فى هذه الحالة لا يقل عن ٧٥ ٪ من هذه النفقات بدلاً من الثلث السائد فى العديد من الدول خاصة فى الدول التى تعتبر فيها نسب الضرائب مرتفعة إضافة إلى تأثيرها على قيمة الاستثمارات وانخفاض التكاليف للوحدات المنتجة والإنتاجية ذاتها مما يعتبر استهلاكاً فى سنة حدوثها أو فى أقصر فترة ممكنة مع استمرارية هذه النفقات حافزاً مناسباً بهذه المشروعات .

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - استخدام الهندسة الضريبية فى تخطيط وتقييم السياسات والإعفاءات الضريبية - مؤتمر الهندسة الضريبية ودورها فى تشجيع الاستثمار والخصخصة الذى تقيمه أكاديمية السادات فرع طنطا - ٢٢ - ٢٤ فبراير ١٩٩٧  
(٢) PHILIP G Berger - Explicit Qnd Implicit Tax Effects of The r & d Tax credit journal of Accounting research Vol 31 no Autumn 1993. pp. 131 - 170.

## المبحث الثاني

### دور الضرائب في تعميق التصنيع

إن هدف التحديث لا يقتصر على مجرد التوجه للتصنيع ولكن استمرار هذا الاتجاه في شكل تعميق التصنيع بحيث لا يقتصر هذا النشاط على مجرد تجميع المكونات أو الصناعات البسيطة أو البداية أو بعض الصناعات التحويلية ذات القيمة المضافة الضئيلة ولكن يجب تعميق التصنيع Industrialization in Depth وذلك باختراق الصناعات الاستراتيجية والإلكترونية والدقيقة عالية الجودة وفعالية الكفاءة .

وأى مستثمر صناعي بالذات يبحث عن استرداد استثماراته وخاصة تلك التي تتمثل في أصول ثابتة في أقصر فترة ممكنة ومن ثم فإن نظام إهلاك الأصول له تأثير كبير على قرار الاستثمار وخاصة بالنسبة للصناعات الاستراتيجية وأن تعميق التصنيع الذي هو مدخل من مداخل تحديث الدولة اقتصادياً يتأثر بشكل كبير بطرق الإهلاك التي تسمح بها الأنظمة الضريبية لأنها تؤثر على الدخل بعد حساب الضريبة من جهة وكذلك تؤثر على استرداد قيمة الأصول أو المقدرة على استردادها في أقصر فترة ممكنة وخاصة أن طول فترة الإهلاك قد تحمل في طياتها خسائر جسيمة للمشروع متمثلة في أخطار التقادم التي غالباً لا تعترف بها الأنظمة الضريبية كما وأن استرداد قيمة الأصول في أقصر فترة ممكنة يخفف من حالة عدم التأكد تجاه التغييرات التكنولوجية والخسائر التي قد تتجم عنها نتيجة الأضرار لاحتلال أصول جديدة محل الأصول المتقادمة قبل نهاية عمرها الإنتاجي على الأقل من ناحية الأعباء التحويلية .

كل ذلك يجعل العلاقة وثيقة بين المعاملة الضريبية للإهلاك وتعميق التصنيع .

وسوف يتناول الباحث على سبيل المثال أثر كل من الإهلاك المعجل والإهلاك الإضافي على

الاستثمار الصناعي وأثر كل منها على تحقيق وفورات حقيقية للمشروعات .  
مؤجلاً مناقشة الحوافز الأخرى ومناقشتها عند تناول دور الضرائب في تشجيع التصدير .

### الإهلاك الإضافي :

الإهلاك الإضافي يحسب كتكاليف عند تحديد الدخل الخاضع للضريبة ، ولا يخصم من القيمة الدفترية للأصل .

والإهلاك العادي هو الذي يتم استنزال قيمته من قيمة الأصل أي أن الإهلاك الإضافي يمثل مسموحات ضريبية تحمل على الإيراد الخاضع للضريبة كتكاليف ضريبية فقط ولا يخصم من تكلفة الأصل الثابت لأنه لا يمثل نقصاً في قيمة الأصل .

وأنه طالما أن الإهلاك الإضافي لا يخصم من تكلفة الأصل الثابت فبالتالي لا يرحل إلى مجمع الإهلاك ويترتب على ذلك أنه عند قياس الأرباح الرأسمالية عند بيع هذه الأصول أو عند الحصول على تعويضات عن إهلاكها فلا يدخل الإهلاك الإضافي في الحساب لأنه لا يؤدي إلى نقص في قيمة الأصل .

والإهلاك الإضافي يساعد على تخفيض الوعاء الخاضع عند استقطاعه وتقرر في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

### الإهلاك المعجل :

الإهلاك المعجل يعمل على السماح للمشروعات الاستثمارية بإهلاك قيمة الأصول الرأسمالية المستخدمة في وقت أقل من الوقت المحدد لها ضريبياً<sup>(١)</sup> .

واستخدام أسوب معجل الإهلاك يؤدي إلى

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - أثر تعديل الإهلاك المعجل إلى إضافي على الاستثمار والتنمية - مجلة إدارة الأعمال العدد ٨٢ يونيو ١٩٩٨ - س ٤١ ، ٤٦ .

الاستثمارى " باعتباره أحد الأدوات التي تستخدمها الأنظمة الضريبية لتشجيع الاستثمار واستبدال الآلات القديمة بغيرها جديدة لتجديد أدواتها لمتابعة التطورات الفنية والتكنولوجية فى الصناعة أو النشاط عن طريق منح إعفاءات ومزايا ( أ ) الإهلاك الإضافى يؤدى إلى سرعة استرداد تكلفة هذه الآلات من الأرباح وتحقيق وفورات ضريبية Tax Saving وليس تأجيل الضريبة Deferred Tax وكذلك تحسين موقف التدفقات المالية ورأس المال العامل والهدف من هذا التشجيع هو أثر الإحلال والاستبدال على رفع الكفاية الانتاجية وتحسينها عن طريق التوسعات الرأسمالية وكذلك أثر ذلك على عمليات المشروع الجارية .

- (١) دكتور محمد ربحان حسين - دور الحوافز الضريبية فى توجيه الاستثمارات وأثرها على الدخل الضريبى - المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - العدد الثالث ١٩٨٨ ص ١٠٢ .
- (٢) دكتور صبرى عبدالحميد السجيني « دراسة للملاءمة المعالجة الضريبية للاستهلاكات فى الضريبة الموحدة فى ضوء الاتجاهات المحاسبية والضريبية بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى السادس بكلية التجارة - جامعة عين شمس وموضوعه الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بين التطبيق والتشريع المقام فى ١٨ ، ١٩ مارس ١٩٩٥ .
- (٣) الأستاذ محمد حامد عطا - تحديد الربح الضريبى للأشطة المختلفة ( غير معلوم الناشر ) ١٩٩٢ ص ٧٦ .
- (٤) التعليمات التنفيذية للفحص رقم ١٦ لسنة ١٩٨٦ بشأن الاستهلاك الإضافى الصادر فى ٢٣ / ٢ / ١٩٨٦ والتعليمات التنفيذية رقم ٦٧ لسنة ١٩٨٨ بشأن احتساب الاستهلاك الإضافى الوارد بالمادة ٢٤ من قانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ( لا يحتسب الاستهلاك الإضافى إلا فى حالة الدفاتر المعتمدة ) الصادرة فى ٢٨ / ١٢ / ١٩٨٨ .
- (٥) مصلحة الضرائب - الإدارة المركزية للتدريب ضرائب الدخل - شرح أحكام القانون فحص الحسابات - التقدير الإجراءات - الجزء الأول ١٩٩١ .
- (٦) الأستاذ سمير سعد مرقص التعديلات المقترحة لزيادة كفاءة وفعالية الإهلاك المعجل فى ظل الضريبة على أرباح شركات الأموال النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية العدد ٣٧ نوفمبر ١٩٩٨ ص ١٠١ - ١٢٣ .
- (٧) دكتور زكريا محمد بيومى قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٦ وتعديلاته منشأة المعارف ١٩٨٧ ص ٣٤٨ .

تخفيض الالتزامات الضريبية فى السنوات الأولى من عمر الأصل وزيادتها فى السنوات المقبلة .

ويرى أحد الفقهاء (١) أن هذا الأسلوب يعتبر قرضاً بدون فائدة تقدمه الحكومة للمستثمر ، وهذا القرض متمثلاً فى مبالغ الضريبة التى يتم توفيرها فى السنوات الأولى من عمر الأصل الخاضع للإهلاك وأن استخدام أسلوب معجل الإهلاك له ما يبرره بالنسبة لتقليل عمر الأصل .

ويرى البعض (٢) أن المشروع كان أكثر توفيقاً فى معالجة الاستهلاك الإضافى فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مقارنةً بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ إذا جاز القانون رقم ١٥٧ إمكانية الجمع بين الاستهلاك العادى والاستهلاك الإضافى ، وهذا يتمشى مع الغرض من الاستهلاك الإضافى فى أن يكون حافزاً للاستثمار والتجديد .

كما أكد البعض (٣) ذلك بأنه لا يترتب على خصم الإهلاك الإضافى تأثير على مقدار وفترة الإهلاك العادى وتطبيق القواعد الخاصة به دون النظر إلى الإهلاك الإضافى .

كما ذهب مصلحة الضرائب إزاء هذا الإهلاك أول الأمر (٤) إلى أنه لا تعارض بين ما يحتسب للمنشأة من استهلاك إضافى وبين ما يحتسب لها من استهلاكات حقيقية حصلت فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للغرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو أعمال وذلك إعمالاً لأحكام المادة ٢٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

ثم إنتهت (٥) إلى أنه عند حساب القسط الأول للاستهلاك العادى للآلات الجديدة يمكن أن يتم ذلك بعد خصم قيمة الاستهلاك الإضافى من قيمة الأصل ولكن يراعى ألا تزيد قيمة الاستهلاك الإضافى والاستهلاكات العادية عن تكلفة الأصل .

### أثر تقرير الإهلاك المعجل والإضافى على

#### الاستثمار الصناعى (٦) .

يرى أحد الفقهاء (٧) تسمية الاستهلاك الإضافى والاستهلاك المعجل بـ " الخصم

وتؤدى المعالجة السابقة إلى تحسين وضع حقوق الملكية عند استخدام نسب التحليل المالى والاستهلاك المعجل قد ينشأ اختياراً بأن يلجأ المشروع إلى اتباع طريقة القسط المتناقص فيستهلك معظم تكلفة الأصل فى السنوات الأولى أو جزء كبير منها أو يتم عن طريق التشريع بأن يسمح القانون للمشروعات والمنشآت بالإهلاك نسبة معينة مرتفعة من تكلفة الأصل فى السنة أو السنوات الأولى لعمر الأصل وذلك فى ضوء ما أنتجته أغلب التشريعات الضريبية بترك حرية اتباع طريقة الإهلاك المناسبة للممول بشرط أن يستمر فى اتباعها من سنة لأخرى حتى لا يلجأ للتلاعب لتحقيق وفر ضريبي عن طريق تغيير طريقة الإهلاك وتطبيقاً لسياسة الثبات المحاسبية ويعد الإهلاك المعجل من أهم أساليب محاربة التضخم (٤).

ويعتبر الاستهلاك المعجل من قبيل الفروق الزمنية Timing Differences وهى الفروق التى تنشأ فى أحد الفترات أو بعضها ثم تترد فى فترات أخرى (٥) ويرى البعض (٦) أن أسلوب معجل الإهلاك يعد أكثر الحوافز الضريبية جاذبية للمستثمر الأجنبى والمحلى فى مجال القرارات

(١) الأستاذة / ماري سعد - الاستهلاك الإضافى دراسة تحليلية مقارنة - محاضرة أقيمت فى رابطة مأمورى الضرائب بتاريخ

١٩٩٢/٢/٧

(٢) الدكتور محمد ريجان مرجع سابق ص ١٢١

Leon B Hashower and Willam Ferrara "Deferred Taxes and Consolidation Management Accounting December 1985 pp 57 .

3 - Steven j. Tynan " Available Techniques To Save money through deferring the money to pay income Taxes " Taxation for Accountants jan 1982 11 - 12

4 - James . W Compbell and Another : Planning can Substantially decrease the impact of inflation " Taxation for Accountants April 1981 pp. 228 .

دكتور عبدالقادر حلمى - المحاسبة الضريبية - دار النهضة العربية . ١٩٨٥

5 - "Ara. G. volkan and josph. C. Rue" the Case Against Tax- es " Management Accounting March 1985 pp. 30 - 31 .

6 - Hichs S. A. op. cit pp. 716.

وهذا سوف يودى إلى زيادة الأرباح مستقبلاً وبالتالي تعويض ما أفقدته الخزنة العامة من ضرائب مستقبلاً

ويرى البعض (١) أنه كلما زادت الحوافز الإيجابية الممنوحة بواسطة الحكومة والمتمثلة فى شكل تخفيض أو تأجيل الالتزام الضريبي كلما زادت القوة الدافعة للاستثمار من جانب الممولين وبالتالي يساهم مساهمة فعالة فى خطة التنمية ومن ثم فإن الاستهلاك الإضافى يكون مفيداً للاستثمار عندما يكون متوافقاً مع الحوافز الضريبية الأخرى ومع ذلك فإن الإجازة الضريبية للشركة أو الائتمان الضريبي للاستثمار يمكن أن يلقى أو يبطل الفائدة المرتبطة بالإهلاك الإضافى لأن هذه التخفيضات الكبيرة فى السنوات الأولى تكون غير ذات قيمة ولكن دراسة هذا الأثر فى حالة حوافز ضريبية أخرى سيسفر عن اتجاه المعدل الضريبي الحدى الفعال للانخفاض مما سيؤدى إلى إلغاء أثر الإعفاء فى ظل الإجازة الضريبية.

أ ( الإهلاك المعجل ) نظام استرداد التكلفة المعجل ( ACCELERATED COST RECOVERY ) ( ACRS ) ( SYSEM ) هو أحد هذه الأنظمة بهدف تحقيق العيب الضريبي بقيمة الفارق الزمنى للضريبة المؤجلة (٢) ويأخذ شكلين :

أ - تعجيل المبالغ المخصومة من الإيرادات وإرجاء احتساب الدخل .

ب - تأجيل دفع الضريبة إلى حين تحديد الضريبة الفعلية المستحقة .

ويرى البعض (٣) أن تأجيل الضريبة فى حالة الاستهلاك المعجل تظهر أهميته كمصدر تمويل عند الحاجة لرأس المال العامل لاستخدامه فى التوسع وكذا تكلفة النقود ومعدل الفائدة .

ويرى مجلس معايير المحاسبة FASB أن الضرائب المؤجلة التى تنشأ عن تطبيق الإهلاك المعجل يجب أن يظهر فى الميزانية كبنء مستقل يقع بين مجموعة حقوق الملاك ومجموعة الخصوم

المشروعات ومن هذه الدول كندا - اليابان - الولايات المتحدة بعد أن اتضح للممولين أن الفروق الزمنية محدودة الفائدة بل وقد تكون ضارة بالمول عند ارتفاع أسعار الضرائب في السنوات الأخيرة للأصل ويعتبر الإهلاك الإضافي من قبيل الحوافز والإعفاءات التي تقرر فروقاً دائمة

PERMANENT DIFFERENCES للممولين والمنشآت لأنها مزايا حقيقية لا تأتي من ترحيل وتأجيل الضريبة من فترة لأخرى (فروق زمنية) فلو كانت نسبة الإهلاك الإضافي هي ٢٥٪ وكانت قيمة الأصل ١٠٠٠٠٠ جنيه وكانت قيمة الخردة المقدرة ٨٠٠٠ جنيه لكان الوفر الحقيقي ٩٢٠٠٠ ٪  $25\% \times 7360 = 1840$  جنيهأ بشكل دائم وليس مؤقتاً لكان كما هو الحال في الإهلاك المعجل إضافة إلى إمكانية تحقيق نفس مزايا الإهلاك المعجل من خلال القسط المتناقص .

ومن مزايا الإهلاك الإضافي أيضاً جعل فترة استرداد تكاليف الاستثمارات في هذه الأصول أقل ما يمكن كما يمثل احتياطياً عاماً لتدعيم المركز المالي للمنشأة بصفة عامة (٢) .

يتضح مما تقدم أن تقرير الإهلاك المعجل ذات الفائدة محدودة ولا تحقق مزايا كبيرة للمنشأة بل يمكن تحقيقه بدون تشريع عن طريق اتباع القسط المتناقص بل إن العديد من الدول تحولت من منح الإهلاك المعجل كحافز ضريبي إلى الإهلاك الإضافي بينما تعكس الحالة المصرية وهو التحول من الإهلاك الإضافي إلى الإهلاك المعجل وهي استراتيجية سلبية يجب العدول عنها لا تحدث التكيف الهيكلي المطلوب للتنمية أو التحديث .

(١) الدكتور عبدالفتاح سلام - السياسة الضريبية للدول المختلفة -

دار النهضة العربية ١٩٧٠ ص ١٧٨ - ١٨٠ .

(٢) الدكتور على زين - المراجعة دراسة تطبيقية غير معلوم الناشر

١٩٩٥ ص ٨٥ . دكتور محمد ربحان حسنين (مرجع سابق) .

الرأسمالية في حالتها ثبات وزيادة العائد وهما حالتان الأكثر توقعاً وكذلك في المشروعات التي تتعرض لمخاطر عالية لأنه يساعد على سرعة استرداد تكلفة الاستثمار بما يحققه من استقطاعات ضريبية كبيرة ويؤدي تطبيق هذا الأسلوب إلى زيادة معدلات الاستثمار لأن المستثمر لكي يستفيد من هذا الحافز عليه أن يزيد حجم استثماراته في أصول جديدة تلك الأصول التي تكون متقدمة تكنولوجياً وتفيد في عملية التنمية كما يرى البعض (١) أن أسلوب معجل الإهلاك يكون أكثر فاعلية في التشجيع على الاستثمار من الإعفاء من ضريبة الدخل للأسباب التالية :-

١ - إنه يمثل حافزاً قوياً بالنسبة للمشروعات التي تتطلب استثمارات كبيرة لرأس المال والتي يمثل معامل إهلاك أصولها رقماً كبيراً .

٢ - يساعد المشروعات التي تسعى للنمو وليس المشروعات التي بلغت مرحلة النضج .

٣ - يمكن المشروعات القائمة من الاستفادة بالاستهلاك المعجل بالنسبة لاستثماراتها الجديدة .

●● ولكن يكون هذا الأسلوب غير فعال في جذب الاستثمارات في المشروعات التي لا يمثل إهلاك الأصول فيها أو الاستثمارات في الأصول الثابتة مبلغاً كبيراً مما يقلل من فاعلية هذا الحافز ويجعلها تبعد عن حافز آخر أكثر مناسبة لها .

### ب - الإهلاك الإضافي .

الإهلاك الإضافي هو مزية ضريبية تتقرر إلى جانب الإهلاك العادي ويمكن الجمع بينه وبين نسب الإهلاك المتناقص ولا أثر على تكلفة الأصل أو صافي الربح أو تكلفة الإنتاج ولا يتم معالجتها في الحسابات أو تسجيلها وإنما تظهر في الإقرارات الضريبية مخصومة من صافي الربح المحاسبي وقد لجأت الدول المختلفة إلى منح الإهلاك الإضافي كإعفاء أو ميزة ضريبية لتشجيع

وتشجيع إنشاء المشروعات بها وتذبذب دور الدولة بين التركيز على الهدف الاقتصادي وحده أو الجمع بينه وبين الهدف الاجتماعي كما تعكسه القوانين المختلفة .

أولاً : الإعفاءات والتيسيرات والمزايا الواردة في القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ قبل توحيد الضمانات والحوافز الواردة به في القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

حفل القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ بالعديد من التيسيرات والإعفاءات لتشجيع المواطنين الأفراد والشركات على المضي بخطى سريعة نحو إنشاء وتنمية المدن الجديدة واتاحة الفرصة لرأس المال الوطني مع رؤوس الأموال العربية والأجنبية وتهيئة الجو المناسب للاستثمار لذلك .

كان نص المادة ٢٤ مع عدم الاخلال بأية إعفاءات ضريبية أفضل مقرر في قانون آخر أو الإعفاءات الضريبية المقررة بالمادة ١٦ من القانون المنظم لاستثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة تعفى أرباح المشروعات والمنشآت التي تزاول نشاطها في مناطق خاضعة لأحكام هذا القانون

1 - El serafi - Salah, the proper Calculation of income from depletable natural resources Environmental accounting for sustainable development the world bank washinton d,c 1989 17.

2 - veeables g. c r and impsey k. w internal audit 3 cd butter worth Iondon 1991 p 33 - 8 .

(٣) دكتور محمد موسى عثمان الهندسة الضريبية وحماية البيئة مؤتمر الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة الذي أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - طبقا بتاريخ ٢٢ - ٢٤ فبراير ١٩٩٧ ص ٢٢ .

4 - ven ables & impses op cit p 391.

(٦) دكتور ابراهيم حماد حماد على - تأثير العوامل البيئية في المشروعات محاسبياً وضريبياً بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثامن لكلية التجارة جامعة عين شمس وموضوعه دور النظام الضريبي في تشجيع الاستثمار وتوفير فرص العمل للشباب المنعقد بتاريخ ٢٣ - ٢٤ مارس ١٩٩٦ .

## المبحث الثالث

### دور الضرائب في المحافظة على البيئة

#### معالجة نفقات الاستثمارات البيئية

البيئة مجموعة من الموارد النادرة الي يجب المحافظة عليها واعتبارها من الأصول البيئية (١).

كما انتهت هذه الدراسات (٢) إلى أن التكاليف الجدية للأضرار البيئية أعلى من التكاليف الجدية لمكافحة التلوث مما جعل الدول الأوروبية تتجه لفرض ضرائب مرتفعة على السلع التي تضر بالبيئة (٣).

مما جعل الدراسات (٤) تتجه إلى استخدام الأثر الضريبي في المحافظة على البيئة وتمييزها ومنها التمييز بين المشروعات بالإعفاءات طبقاً لأثرها على البيئة سواء عند الإنشاء ومنها التمييز بين المشروعات بالإعفاءات طبقاً لأثرها على البيئة سواء عند الإنشاء أو بتخفيض الضريبة المستحقة على أرباحها .

ويقترح الباحث (٥) استهلاك هذه النفقات في حالة ضخامتها وكونها نفقات إيرادية مؤجلة في سنة انفاقها وليس على عدد من البنوات أو في فترة قصيرة نسبياً لأنها نفقات تتسم بشبه الثبات ولتشجيع هذه الشركات على استرداد هذه النفقات في أقصر فترة ممكنة مما يمثل تخفيفاً للأعباء الضريبية أسوة بنفقات البحوث والتجارب .

## الفصل الرابع

### دور الضرائب غير المباشرة في تحديث مصر

#### المبحث الأول : -

#### دور الضرائب في تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران .

اتجهت الدولة إلى الخروج من الوادى الضيق بخلق مجتمعات عمرانية جديدة كما قامت بإنشاء مناطق صناعية وكذلك تعمير المناطق النائية

المجتمعات أصبح يتمتع بسكن صحي كامل المرافق كما بدأت الخدمات تدريجياً ومتطلبات المعيشة تتوفر تدريجياً عن طريق الأسواق وبدأت الخدمة الطبية تتجه نحو المجتمعات وبدأت شركات المقاولات تساهم بدورها فى بناء المجتمعات التجارية والحرفية والمهنية والأسواق والعيادات لاستكمال تحسين معيشة العاملين فى هذه المجتمعات وشجعها فى ذلك ما كانت توفره الدولة من أرض رخيصة ومرافق وإعفاء من الضرائب لمدة عشر سنوات سواء للشركة التى تقوم ببناء هذه المجتمعات أو النسبة للشاغلين الذين سوف يباشرون من نشاطهم فيها .

ولعل هذا النص لم يتضمن فقط إعفاء وحوافز على إقامة المشروعات والشركات والمجتمعات العمرانية الجديدة ولكن ساهم أيضاً مساهمة فعالة فى تحقيق الهدف الذى تضمنه القانون فى المادة (١) فبدأت الدولة فى توفير الأرض بالمجان أو بسعر رمزى لإقامة المشروعات عليها وكذلك لإقامة المساكن للعاملين فى هذه المشروعات حتى تساهم فى توطينهم واستقرارهم فيها وقامت الشركة العقارية بدورها نشاط ملحوظ فى بناء المساكن وإقامة أحياء بأكملها روعى فيها أن تكون متكاملة من مدارس وخدمات وأسواق ومتاجر ومستشفيات وحدائق وطرق

(١) ألغيت الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بموجب القانون رقم ١٨٧ سنة ١٩٩٣ المعدل لأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإقرار الضريبة الموحدة .

(٢) ألغيت الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها بموجب القانون رقم ١٧٨ السابق الإشارة إليه وأصبحت هذه الإيرادات خاضعة للضريبة الموحدة بسعر خاص . كما سبق إلغاء هذه الضرائب بصدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث أن القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ قد صدر فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

(٣) أصبحت الضريبة العامة على الدخل بموجب القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ثم ألغيت بموجب القانون رقم ١٧٨ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون الضريبة الموحدة .

من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها (١) كما تعفى الأرباح التى توزعها أى منها من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها (٢) .

وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الاحوال .

كما تنص المادة ٢٥ من نفس القانون على أنه تعفى من الضريبة العامة على الإيرادات (٣) .

### الإعفاءات الضريبية الخاصة بأعمال المقاولات .

ورد المشرع بصفة أساسية فى نص المادة (٢١) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ فى شأن المجتمعات العمرانية الجديدة فى الوقت الذى قررت فيه المادة رقم ٢٤ من القانون المذكور إعفاءات ضريبية تسرى على أرباح المشروعات والمنشآت التجارية والصناعية بصفة عامة جاءت المادة رقم ٢١ من ذات القانون لتقرر هى الأخرى إعفاءات ضريبية تسرى بصفة خاصة على ما يقوم به المقاولون الأصليون والمقاولون من الباطن والاستشاريون من أعمال تنفيذاً لأحكام القانون .

بالإضافة إلى ذلك فإن المادة رقم (٢١) المشار إليها قد اشترطت تطبيق الأحكام الواردة فى كل من القانون المنظم لاستثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة والقانون الخاص بالتعمير وتعديلاته على الإعفاءات الضريبية المقررة بالنسبة لما يقوم به المقاولون الأصليون والمقاولون من الباطن والاستشاريون من أعمال

تنفيذاً لأحكام القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ المشار إليه .

وهذه الإعفاءات والحوافز جعل هذه المجتمعات تنمو فى فترة وجيزة مما يشمل أفضل استغلال للموارد المتاحة وتوفير حياة أفضل للمواطنين سواء داخل هذه المجتمعات أو خارجها فالمواطن فى هذه

- الخدمات البترولية المساندة لعمليات الحفر والاستكشاف ونقل وتوصيل الغاز .
- الاسكان الذى تؤجر وحداته بالكامل خالية لأغراض السكن غير الإدارى .
- البنية الأساسية من مياه شرب وصرف وكهرباء وطرق واتصالات .
- المستشفيات والمراكز الطبية والعلاجية التى تقدم ١٠ ٪ من طاقاتها بالمجان .
- التأجير التامويلى .
- ضمان الاكتتاب فى الأوراق المالية .
- رأس المال المخاطر .
- انتاج برامج وأنظمة الحاسبات الآلية .
- المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية .

#### ويستفاد مما تقدم :

- أ ) أن القانون قرر الإعفاءات بالنسبة للأنشطة وغاز بالنسبة لمدد الإعفاء حسب الأماكن التى يتم مزاولة النشاط فيها وروعى فى المدة أن تتسجم مع توجيهات الدولة فى تنمية المجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية والمناطق خارج الوادى القديم .
- ورغبة فى تحقيق استفادة أكبر للمشروعات العاملة فى هذه المناطق لتعميرها وتمييتها

(١) نشر فى الجريدة الرسمية العدد ١٩ (مكرراً) فى ١١ مايو

١٩٩٧ .

كما صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢١٠٨ لسنة ١٩٩٧ باللائحة التنفيذية لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ ونشر فى الوقائع المصرية - العدد ١٧٦ (تابع) فى أغسطس ١٩٧٠ .

داخلية ومعارض لمنتجات هذه الشركة داخل المجتمعات العمرانية لديها للسكان بسعر التكلفة وإضافة بنية أساسية جديدة .

ثانياً : فى ظل القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (١)

فى شأن ضمانات وحوافز الاستثمار .

رغبة من المشرع فى جمع كل الضمانات والحوافز الخاصة بالاستثمار فى قانون واحد فقط نص على إلغاء المواد ٢١ ، ٢٤ ، ٢٥ من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٨٧٩ فى شأن المجتمعات العمرانية الجديدة فى المادة الرابعة من مواد إصدار هذا القانون وأصبحت :

- ١ - الشركات والمنشآت العاملة فى المجتمعات العمرانية الجديدة يتقرر لها الإعفاء لمجرد عملها فى النطاق المكنى للمجتمع العمرانى الجديد ولكن يتقرر لها من خلال مزاولتها نشاط من الأنشطة المنصوص عليها من فى المادة (١) من مواد هذا القانون وهى :-
- استصلاح واستزراع الأراضى البور والصحراوية أو أحدهما .
- الانتاج الحيوانى والداجنى والسمكى .
- الصناعة والتعدين .
- الفنادق والموتيلات والشقق الفندقية والقرى السياحية والنقل السياحى .
- النقل المبرد للبضائع والثلاجات الخاصة بحفظ الحاصلات الزراعية والمنتجات الصناعية والمواد الغذائية ومحطات الحاويات وصوامع الغلال .
- النقل الجوى والخدمات المرتبطة به بشكل مباشر .
- النقل البحرى لأعالى البحار .



والإدارية فى ظل الإعفاء المقرر فى القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ الذى كان الإعفاء فى ظله يتم على أساس مزاولة النشاط فى المجتمع العمرانى بصرف النظر عن نوع النشاط .

٤ - أن هناك أنشطة عديدة مثل الأطباء والمحاسبين والمهندسين وغيرهم من المهنيين الذين تحتاجهم هذه المجتمعات ولازمين للتنمية البشرية فيها أصبحوا خارج نطاق الحوافز والإعفاءات .

٥ - لم يتضمن هذا القانون أو قانون الضرائب على الدخل أى حوافز لتشجيع المحافظة على البيئة وتتميتها .

٦ - أصبحت هذه المدن مقصداً وهدفاً للباحثين عن سكن أو الراغبين فى المعيشة بعيداً عن ضجيج المدينة فى المنتجعات التى نشأت بجوار وعلى مشارف هذه المدن وأدى بدوره إلى تحسين الحياة فيها بالمقارنة بالمدن الجديدة ومن ثم كان يجب أن يكون فى استراتيجىة المشرع الضريبى تحسين الحياة لهؤلاء البشر لأن هذه المدن الجديدة هى نواة لتحديث المدن المصرية الحالية المكتظة بالسكان .

وتشجيع الخروج من الوادى إلى مناطق غير مأهولة خارجه ويمكن أن تتوافر فيها فرص المعيشة والاستثمار .

(ب) أنه لم يتمتع بالإعفاء سوى المشروعات التى حددتها الدولة فى أولوياتها وليس أى نشاط يتم مزاولته فى المجتمعات العمرانية الجديدة أو المناطق الصناعية أو المناطق النائية أو خارج الوادى القديم .

(ج) أن المشروعات المخاطبة بالإعفاء هى مشروعات متعلقة بالتنمية بوجه عام ولكن علاقاتها أقل وأضعف بالنسبة للتنمية البشرية والسكانية كالمستشفيات والمدارس والخدمات بأنواعها والنقل بين هذه المجتمعات وباقى المدن والأسواق والمقاولات ... إلخ من الأنشطة المرتبطة ارتباطاً جوهرياً بالتنمية البشرية والسكانية .

#### وترتب على ذلك النتائج التالية :-

١ - أن القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ كان أفضل كثيراً بالنسبة للتنمية البشرية والسكانية بالمقارنة بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ .

٢ - لا يجب أن تكون التنمية الاقتصادية فى المجتمعات الجديدة على حساب التنمية البشرية والسكانية والاجتماعية لأن التحديث يعنى رفع المستوى المعيشى فى الجهات الأقل حظاً من العمران أى الاهتمام بالتنمية البشرية .

٣ - إن العديد من المشروعات قد وظفت المليارات فى بناء المجمعات التجارية

## المبحث الثاني

### دور الضرائب فى القضاء على البطالة

تعتبر البطالة من المشاكل التى تعوق التحديث ، بل وتلقى بأعباء كبيرة على ميزانيات الدول متمثلة فى إعانات البطالة ودعم الطبقات الفقيرة فى الدول التى تتبع هذه الأنظمة مما يدفع إلى إدخال تعديلات ضريبية هيكلية واستراتيجية من شأنها زيادة مساهمة كل من شركات الأموال وشركات الأشخاص فى القضاء على البطالة أو على الأقل التخفيف من حدتها لضمان سرعة التنمية والتحديث وتوظيف النظام الضريبي لتحقيق هذا الهدف .

وهنا يثور السؤال عن مدى كفاية الحوافز التى تضمنها القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨٤ المعدل لخدمة غرض القضاء على البطالة أو التخفيف من حدتها والإجابة على هذا السؤال تتطلب استقراء النصوص التى نظمها المشرع لهذا الغرض وهى كما يلى :

#### أ - بالنسبة للأشخاص الطبيعيين :

ينص البند خامساً المادة ٣٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على إعفاء أرباح المشروعات الجديدة التى أقيمت أو تقام بعد تاريخ العمل بقرار رئيس الجمهورية رقم ٤٠ لسنة ١٩٩١ بإنشاء الصندوق الاجتماعى للتنمية والممولة كلياً أو جزئياً من الصندوق وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط كما اعتبرت المادة ١ من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ (١) أن المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية هى أحد

المجالات التى يسرى فى شأنها هذا القانون . كما نصت المادة ١٨ من هذا القانون على أن تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية القائمة فى تاريخ العمل بهذا القانون والتى تزاوّل نشاطها فى المجالات المشار إليها فى المادة (١) من هذا القانون مواد الإعفاء المنصوص عليها فى المادتين السابقتين إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنته فى ذلك التاريخ .

وبالتالى ساهمت الضرائب من خلال هذه الحوافز فى السيطرة على نسبة البطالة ولكن يثور السؤال هل أصحاب المشروعات الممولة من الصندوق هم فقط دون سواهم من باقى أصحاب المشروعات الذين يعتمدون على التمويل الذاتى هم الذين يحصلون على الإعفاءات المقررة فى هذا القانون بينما باقى أصحاب المشروعات الصغيرة أو الصناعات الحرفية المغذية التى يعتمد عليها كثيراً فى القضاء على مشكلة البطالة بعيداً عن تضخم الجهاز الإدارى للدولة والمشروعات الاقتصادية ببطالة مقنعة لا يتمتعون بأى إعفاءات مما جعل استراتيجية القضاء على البطالة أو الحد منها وبالتالي قصور التكيف الهيكلى بين التشريع الضريبي والهدف الاقتصادى فى السعى نحو القضاء على البطالة .

#### ب - بالنسبة لشركات الأموال :

ينص البند ٨ من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أعفاء أرباح

(١) الجريدة الرسمية - العدد ١٩ (مكرراً) فى ١١ مايو ١٩٩٧

### المبحث الثالث

#### دور الضرائب فى زيادة الصادرات والإهلال محل الواردات

إن أحد مجالات التحديث هو الصناعة التى تفتح أبوابا واسعة أمام الدول لتصدير منتجاتها إلى الدولة الأخرى لأن التحديث والتجديد يجب أن يجد طريقة إلى الاسواق العالمية فى شكل صادرات والتى يعول عليها كثيراً فى تعادل وإصلاح الميزان التجارى وميزان المدفوعات وهذا الأمر فى غاية الأهمية وغاية الخطورة نظراً لأن تخلف الدول فى سباق الصادرات الدولى يؤدى إلى نتيجتين فى غاية الخطورة هما :-

أ - زيادة الواردات وهذا يؤدى فى الأجل الطويل إلى الاعتماد على المنتجين والمصدرين الأجانب وبالتالي هبوط واضمحلال الصناعة الوطنية تدريجياً أمام المنتجات الأجنبية وعدم استطاعتها حتى تلبية الاحتياجات الداخلية إضافة إلى التخلف التكنولوجى .

ب - زيادة الطلب على العملات الأجنبية لتسيير الواردات فى الوقت الذى يكون فيه رصيد واحتياطي هذه الدول من هذه العملات ضئيلاً بسبب نقص الصادرات وبالتالي سيؤدى إلى تراجع عملاتها أمام باقى العملات وانخفاض قيمتها تدريجياً وهبوطها الحاد خاصة عند حدوث أى طلب طارئ أو غير اعتيادى عليها .

ومن ثم فإن قضية الصادرات مرتبطة بقدرة الدولة ومركزها المالى المتمثل فى ميزان المدفوعات والميزان التجارى من ناحية وكذلك له تأثير على مركز ووضع عملتها المحلية مقابل

الشركات الصناعية التى تقام بعد العمل بهذا القانون وتستخدم خمسين عاملاً فأكثر . ويسرى الإعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج .

ويشترط للتمتع بالإعفاء أن يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالى الحقيقى لها ومنظمة من حيث الشكل وفقاً للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة فى هذا الشأن .

وهذا النص كسابقه قد امتلأ بالقيود التى تحول دون الاستفادة منه ويتساءل الباحث عن الحكمة من اقتصار التمتع بهذا الإعفاء على النشاط الصناعى وهو نشاط ليس كثيف الاستخدام للعمالة بعكس الأنشطة التجارية وأنشطة الخدمات وأن مجرد خلاف حول تحديد رقم الربح يسلب الشركة الحق فى الحصول على هذا الإعفاء من ناحية ومن ناحية أخرى فإن انخفاض عدد العمال فى أحد أشهر السنة عن خمسين عاملاً قد يجعل الشركة عرضة لفقد هذا الإعفاء كما جعل هذا النص كسابقه أيضاً يقتقد الاستراتيجىة ويعانى من قصور فى التكيف الهيكلى يحول دون تحقيق الهدف من إقراره .

القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل على أنه يكون سعر الضريبة ٤٠٪ من صافى الأرباح الكلية السنوية للشركة وذلك فيما عدا :-

(أ) أرباح الشركات الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٣٢ ٪ .

(ب) أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها فى البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبة بالنسبة لها ٤٠,٥٥ ٪ .

### ويرى الباحث :-

أن المعاملة الواردة فى كل من الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أو الضريبة على أرباح شركات الأموال غير كافية لتحقيق استراتيجية زيادة الصادرات والتكيف الهيكلى المناسب وأن الضريبة المحققة من هذا النشاط فى كل من الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال لا تتعدى ٧٠ مليون جنيه بينما مكاسب إصلاح ميزان المدفوعات والميزان التجارى وإعادة التوازن بين الجنيه المصرى وباقى العملات الأجنبية والاحتفاظ باحتياطى مناسب من هذه العملات يحقق مكاسب بمليارات الجنيهات مما يتطلب الإسراع بإعفاء صادرات الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال من ضرائب الدخل تشجيعاً لهم على زيادة الصادرات مع البدء فى إجراء دراسة شاملة بواسطة كل الأجهزة المعنية للوصول إلى رقم صادرات ٥٠ مليار دولار عام ٢٠٠٥ وأخذ كل المتغيرات العالمية والمحلية فى الحسبان حتى تتحقق الصحة والكفاءة الاقتصادية وكلاهما أحد مظاهر التحديث كما أنها أحد أدواته .

باقى العملات الأخرى وأن أى إصلاح ضريبي يجب أن يبدأ من المعاملة الضريبية لقضية الصادرات ، بل إن التحدى الذى يواجهه الاستراتيجية الضريبية والتكيف الهيكلى هو فى الحقيقة مواجهة قضية الصادرات وهى المحك فى نجاح أى استراتيجية ضريبية أو فشلها وكذلك هى البرهان على قدرة التشريع على مواجهة التكيف الهيكلى .

### موقف المشرع الضريبي من تشجيع وزيادة الصادرات

أ - تناول المشرع فى الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين بعض المحفزات لتشجيع التصدير ابرزها ما جاء فى الفقرة الثالثة من المادة ٣٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والتي تنص على أنه . "بالنسبة لأرباح المنشآت الصناعية عن نشاطها الصناعى والأرباح الناتجة عن عمليات التصدير فإنه يدخل منها فى وعاء الضريبة الثمانية آلاف جنيه الأولى من صافى الربح وما يزيد على هذا القدر فى الوعاء بنسبة ٨٠ ٪ للنشاط الصناعى ، ٧٠ ٪ لنشاط التصدير وهذا إعفاء جزئى يتناول نسبة من الإيرادات بعد حد معين خاضع مما يجعل صغار الموردين فى وضع أسوأ من كبار المصدرين لأنه مع كبر حجم الصادرات ستزداد نسبة الاستبعاد من الوعاء وهذه التفرقة بين صغار المصدرين وكبارهم لا مبرر لها وغير دستورية ولا تحقق هدفاً استراتيجياً أو هيكلياً .

ب - بالنسبة لشركة الأموال .

ميز المشرع بين أرباح شركات التصدير والشركات الصناعية من جهة وباقى الشركات بالنسبة لسعر الضريبة فنص فى المادة ١١٢ من