نظام B.O.T

مقدمه :

زاد إهتمام الدول المتقدمة والنامية علي حد سواء بتوفير مشروعات البنية الأساسية لأنها تعتبر أحد محددات جذب الإستثمار ، كما وأن الدول في مراحل تقدمها المختلفة تسعي إلي الإرتقاء بمستوي الخدمات المقدمة للمواطنين ، خاصة مع إتساع المد الديمقراطي لتوفير حياة أفضل لهم وزيادة الطلب علي خدمات البنية الأساسية في ظل إنشاء مناطق صناعية جديدة ومدن جديدة وكذلك نمو إستثمارات القطاع الخاص وإتجاه التنمية إلي مناطق خارج الحزام السكاني المأهول وحاجة هذه المدن والمشروعات والإستثمار إلي هذه المرافق والخدمات .

وهذا الإتجاه أدي إلي زيادة الأعباء الملقاه علي موازنات هذه الدول في الوقت الذي ظهر فيه إقتصاد السوق وبدأت الدولة تنسحب من النشاط الإقتصادي ليقتصر دورها كدولة حارسة تعمل علي الأرتقاء بشعو بها وتوفير الديمرقراطية والرفاهية والحد من عجز الموازنة حتى لا تدفع الأجيال القادمة أعباء أنشأتها من أجل الأجيال الحالية .

وأمام هذه المعادلة الصعبة وهي ضرورة توفير خدمات البنية الأساسية وفي نفس الوقت عجز موازنة الدولة عن تحمل هذه الأعباء كان أمام الحكومات أما فرض ضرائب جديدة ، وهذا له مخارطره لأن ارتفاع إسعار الضرائب وتعدد فرضها يعتبر عاملاً طارداً للأستثمار أو اللجوء للأفتراض وهي تحمل الدولة بأعباء الديون وكذلك فوائدها خاصة في ظل مغالاه الدول المانحة والمقرضة في شروطها [1].

---

[1]( ) دكتور محمد أبو العينين – انتشار الإتجاه إلي أقامة مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية عن طريق نظام البوت B .O . T ، مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع ، مركز القاهرة الأقليمي للتحكيم التجاري الدولي شرم الشيخ 29 – 30 سبتمبر 2001 ص 2،3

كما وأن اتجاهات التنمية الأقتصـــادية عكنت علي محاولة إيجاد وســـائل لتنمية الأقتصادية لا تعتمد علي التمويل من موازنة الدول ، مع وضع نوع من التوازن بشأن الإعتماد علي المســـاعدات والمنح الخارجية ووضـــع ضـــوابط قوية بالنســـبة لأستخدامها[1]

وتزداد الحالة ســـوءا في حالة عدم وجود موارد تكفي لســـداد هذه الديون مما يجعل الدولة تلجأ إلي جدولتها وإرجاء ســدادها وطلب فترات ســماح وهذا يشــير إلي تعثر الدولة ويضفي عدم الثقة في اقتصادها .

ومن ثم اتجهت الدول إلي أسلوب جديد لحل هذه المعادلة الصعبة وهو الفصل بين ضرورة توفير خدمات البنية الأساسية من ناحية وعدم إلقاء هذا العبء علي موازنة الدولة من خلال تنفيذ مشــروعات البنية الأســاســية من خلال القطاع الخاص ولما وكان ترك هذه القطاعات الجوهرية والحساسة للقطاع الخاص من خلال الإستثمار العادي قد يعرض المســتهلكين والمواطنين للأســتغلال والاحتكار، ومن ثم كان لابد من توافر نظام يجمع ما بين اسناد مشروعات البنية الأساسية للقطاع الخاص وفي نفس الوقت احتفاظ الدولة بدورها الرقابي علي هذه المشروعات وعدم انسحابها كلية من تقديم هذه الخدمات بأن يكون هذا الأنسحاب مؤقتاً وأن تظل هذه الخدمات تحت رقابة الدولة .

وفي نفس الوقت حدثت تغييرات جذرية دولية في المجالات السياسية والإقتصادية والجغرافية والأيديولوجيات من خلال مســـاعدة الدول المتقدمة للدول النامية علي تجاوز مشــاكلها ودفعها إلي الدخول في المنافســة مع باقي الدول الغنية والمتقدمة ، ومساندة البنك الدولي للدول النامية ودعوته إلي ضرورة تطبيق برنامج الخصخصة ، وإزالة القيود الأقتصــادية والحد من دور الدولة في الأقتصــاد ، وتطبيق آليات جديدة لتنشيط استثمارات القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية .

---

[1]( ) دكتور سليمان محمد مصطفي – "أبعاد تنظيم السياسة المحاسبية – لعقود B.O.T في مصر"، مجلة البحوث التجارية – كلية التجارة – جامعة الزقازيق يوليو 1999 ص28 .

ويعد نظام B.O.T أحد الآليات التي لاقت قبولاً ومســـاندة من قبل مجموعة البنك الدولي كأســـتراتيجية لزيادة الكفاءة من ناحية، وخفض الأعباء عن الموازنة العامة للدولة ودعم وتنمية القطاع الخاص من جهة أخري [1] ومن هنا كانت أهمية التركيز علي نظام B.O.T الذي يتم الأعتماد عليه في أقامة المشروعات الكبري ومشروعات البنية الأساسية دون أن تتحمل حكومات الدول أعباء تمويل هذه المشروعات فضلاً عن الآثار الإيجابية لهذه المشــروعات اجتماعياً واقتصــادياً ويمثل حلاً مناســباً لما تواجهه الدول النامية من المشــاكل اقتصــادية وهيكلية ودافعاً لها علي تفعيل التنمية بأدني آثار جانبية . وهذا النظام يهدف إلي طرح الدولة لمواطنيها التقدم والإزدهار . وذلك بأن تقوم شــركات القطاع الخاص المصــرية أو الأجنبية لمشــروعاتها الحيوية والتي تســـعي جاهدة لتنفيذها لتحقق التي لديها أمكانيات التمويل والتنفيذ من خلال إختيار أنسـب العروض لهذه الشـركات الخاصـة ، والتي توافق خطط الدولة وأهدافها ثم تترك هذه المشـروعات لتدار من خلال هذه الشـركات التي قامت بتنفيذها ، وذلك خلال فترة زمنية محددة يتم الإتفاق عليها مسـبقاً ، ثم بعدها تنتقل الملكية إلي الدولة لتديرها لصـالح شـعوبها و في الوقت ذاته لا تكون هذه الدول قد إسـتدانت من الدول الأجنبية للقيام بهذه المشروعات .

[1] ( ) دكتور سليمان محمد مصطفي – مرجع سابق ص 28 ، 29

خطة البحث

سيتناول الباحث هذا البحث من خلال الخطة التالية :

فصل تمهيدي : التعريف بمشروعات تنفيذ البنية الأساسية بنظام حق الأنتفاع B.O.T وأنواعها وطبيعة العقود المنظمة لها ومزاياها الأقتصادية والفنية والتمويلية.

المبحث الأول : الأنواع المختلفة لمشروعات B.O.T

المبحث الثاني : طبيعة العقود التي تنفذ طبقاً لها مشروعات B.O.T

المبحث الثالث : المزايا الأقتصادية والفنية والتمويلية لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام حق الأنتفاع B.O.T

الباب الأول : النصـــوص المنظمة للمعاملة الضـــريبية للمشـــروعات المنفذة بنظام B.O.T علي الدخل والقوانين الأخري .

الفصـــل الأول : أثر الطبيعة القانونية للمشـــروعات المنفذة بنظام B.O.T علي المعاملة الضريبية لها .

المبحث الأول : أثر الالتزامات الواقعة علي المشـــروعات والدولة بالنسبة للمعاملة الضريبية .

المبحث الثاني : طبيعة الأيرادات والتكاليف في مشـــروعات الانتفاع التي تدخل في وعاء الضريبة .

الفصل الثاني : المعاملة الضريبية لمشروعات حق الأنتفاع المنفذة B.O.T في ظل قانون الضرائب علي الدخل .

المبحث الأول : طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وواقعه تحققه في هذه المشروعات.

المبحث الثاني : الإستهلاك المالي والإستهلاك الصناعي ومدي جواز الجمع بينهما والقيود التي ترد عليه .

الفصل الثالث : المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون ضمانات وحوافز الأستثمار .

الفصل الرابع : المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضريبة العامة علي المبيعات .

المبحث الأول : مدي خضوع الخدمات التي تقدمها هذه المشروعات للضريبة العامة علي المبيعات.

المبحث الثاني : مدي خضوع الأصول الرأسمالية التي تستوردها أو تشتريها لمزاولة نشاطها للضريبة العامة علي المبيعات .

الفصـــل الخامس : المعاملة الجمركية للمعدات الأجهزة والآلات التي تحتاجها هذه المشروعات لمزاولة نشاطها .

الباب الثاني : المشاكل التي تثيرها المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T .

الفصل الأول : المشاكل المتعلقة بتطبيق الضرائب غير المباشرة .

المبحث الأول : مشاكل تطبيق الضريبة العامة علي المبيعات .

المبحث الثاني : مشاكل تطبيق الضرائب الجمركية .

الفصل الثاني : المشاكل المتعلقة بتطبيق الضريبة علي الدخل .

المبحث الأول : المشاكل المتعلقة بالإيرادات في ضريبة الدخل .

المبحث الثاني : المشاكل المتعلقة بالمصروفات والتكاليف في ضريبة الدخل.

الباب الثالث : الدراسة المقارنة للمعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام ال B.O.T .

الفصـــل الأول :- موقف النماذج الدولية والأتفاقيات الثنائية والجماعية واتفاقيه تشـــجيع وحماية الأســـتثمارات من المعاملة الضـــريبية للمشـــروعات المنفذة بنظام B.O.T .

الفصل الثاني :- المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في كل من انجلترا وفرنسا وأمريكا .

الباب الرابع :- الاطار المقترح للمعاملة الضـــريبية للمشـــروعات المنفذة بنظام B.O.T وأثره علي تنمية البنية الأساسية وجذب الأستثمارات في هذا المجال .

الفصل الأول : أطار المعاملة الضريبية المقترحة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T.

الفصـل الثاني : أثر المعاملة الضـريبية المقترحة علي جذب الأسـتثمار في مجال المشروعات المنفذة بنظام B.O.T.

الفصل الثالث : أثر المعاملة الضريبية المقترحة علي تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشـروعات المرافق والخدمات وأثرها الأقتصـادي والأجتماعي وجذب الأسـتثمارات عموماً في مصر .

الخلاصة والنتائج والتوصيات .

فصل تمهيدي

التعريف بمشروعات تنفيذ البنية الأساسية

بنظام حق الأنتفاع B.O.T وأنواعها

وطبيعة العقود المنظمة لها

ومزاياها الأقتصادية

والفنية والتمويلية

مقدمة :

يقوم نظام البناء والتشـغيل والتحويل (B.O.T) علي أسـاس فكر اقتصـادي متطور يسـمح للقطاع الخاص الذي تتوفر لديه مصـادر التمويل اللازم بتنفيذ مشـروعات حيوية قد لا تستطيع ميزانية الدولة القيام بها ، حيث تسند الدولة لهذا للقطاع الخاص بعض المشروعات المحددة مسبقاً لكي يقوم بتمويلها وتنفيذها وإدارتها والأستفادة منها خلال فترة زمنية معينة ثم بعدها يقوم بتسليمها للدولة بحالة جيدة.

ومن هنا تتمكن الدولة من انجاز كثير من المشـروعات الحيوية دون الحاجة إلي الإقتراض من الخارج لتنفيذها ومن جهة أخري يتم تشـغيل القطاع الخاص private sector وأتاحة الفرص له للأسهام في تنفيذ خطط التنمية الأقتصادية والمشاركة في مكاسبها .

أن نظام (B.O.T) قد حقق نجاحاً في عدد من المشروعات القومية الهامة في مصر مثل مشـروع محطات الكهرباء التي وصـلت قيمة الأسـتثمار فيه إلي 650 مليون دولار ، حيث تطرح الدولة مواصـفات المشـروع طبقاً لشـروطها واختيار أفضـل العروض لتنفيذ المشـروع من حيث نوع المعدات التي يتم تشـفيها وعمرها الأفتراض وسعر الكهرباء ثم فترة الأمتياز المطلوبة .

وكذلك أنشـاء مطار في مرسـي علم يحقق نمواً مطرداً في الحركة السـياحية بهذه المنطقة ، حيث تقدمت ثلاثة شركات ثم اختيار أفضلها .

بالأضـافة إلي ما تقدم فقد أعلنت الدولة عن طرح عدة طرق مهمة وحيوية لعملية التنمية بنفس الأسـلوب وأيضـا بدأت المحافظات المزدحمة في الأعلان عن أنشـاء جراجات متعددة الطوابق وتحت الأرض ليقوم بتنفيذها مسـتثمرين من قطاع خاص لحل إزمة إزدحام الشوارع والميادين بنظام ال (B.O.T) .

أهداف الدول من تطبيق نظام ال B.O.T تهدف الدول إلي تحقيق عدد من **الأهداف هي :**

1- تقديم خدمة أساسية متمثله في توفير خدمات المرافق العامة للمواطنين .

2- تخفيف العبء عن كاهل الدولة بأتاحة الفرصة لمشاركة القطاع الخاص في تحمل هذا العبء وتوفير موارد الدولة لأنفاقها علي الخدمات الأخري التي لا يمكن تنفيذها عن طريق القطاع الخاص .

3- نقل التكنولوجيا وخلق تكنولوجيا محلية قادرة علي تنظيم هذه المرافق وتحديثها .

4- تحديث الأدارة الحكومية من خلال اطلاق المنافسة بينها وبين القطاع الخاص .

5- تشجيع القطاع الخاص علي الأستثمار والمشاركة في إقامة وإدارة المرافق العامة بما يحقق أتجاه الدولة نحو الخصخصة ، وتحرير الأقتصاد من الأعباء غير المبررة الملقاه علي الحكومة وموازنة الدولة ، وكذلك تخفيض كل من الدين العام الخارجي وكذلك الدين العام الداخلي .

أهم المجالات التي استخدام فيها نظام B.O.T في تمويل مشروعاتها :

أ-مشروعات البنية الأساسية .

ب- المجتمعات الصناعية .

ج- تنمية واستغلال الأراضي المملوكة للدولة .

وقد شاع استخدام هذا النظام في مصر في مجال مشروعات البنية الأساسية واشتهر بذلك رغم أن هناك مجالات عديدة يمكن استخدام هذا النظام فيه .

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : الأنواع المختلفة لمشروعات B.O.T .

المبحث الثاني : طبيعة العقود التي تنفذ طبقاً لها هذه المشروعات .

المبحث الثالث : المزايا الأقتصادية والفنية والتمويلية لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T .

المبحث الأول

الأنواع المختلفة لمشروعات B.O.T

سيتناول الباحث هذا المبحث من خلال الفروع التالية :

الفرع الأول : مفهوم نظام B.O.T

الفرع الثاني : خصائص مشروعات ال B.O.T

الفرع الثالث : تعدد وتنوع أشكال مشروعات B.O.T

الفرع الرابع : مشروعات البنية الأساسية المنفذة في مصر بنظام B.O.T.

وسوف يتناول الباحث هذه الفروع علي النحو التالي

الفرع الأول

مفهوم نظام B.O.T

إصـــطلاح B.O.T هو إختصـــار لثلاث كلمات إنجليزية هي , build operate transfer أي البناء والتشغيل ونقل الملكية وهذا الإصطلاح له مفهومين فهو يطلق أحياناً بإعتباره شـــكل في أشـــكال مشـــاركة القطاع الخاص في مشـــروعات البنية الأســاســية ، كما يطلق أيضــا علي النظام بأكمله أي بما تضــمنه من أشــكال وأنواع مختلفة علي النحو الذي سيتناوله الباحث في المبحث التالي :

تعريف نظام B.O.T:

عرفت منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصـــناعية UNLOD [1]عقد الإمتياز بنظام B.O.T بأنه إتفاق تعاقدي يتولي بمقتضـاه أحد أشـخاص القطاع الخاص إنشـاء أحد

(1)United nations industrial development organizahon (UNLOD) guidelines for in frastructure development through , build operate – transfer (B.O.T) pro jects " , Vienna , 1996 , p.p 3-17 .

المرافق الأســاســية في الدولة بما في ذلك عملية الصــميم والتمويل والقيام بأعمال التشغيل والصيانة لهذا المرفق .

وتقوم هذه الشخصية الخاصة بإدارة وتشغيل المرفق خلال فترة زمنية محددة ، يسمح لا فهيا بفرض رسوم مناسبة علي المنتفعين من هذا المرفق ، وأية رسوم أخري بشرط الا تزيد عما هو مقترح في العطاء ، وما هو منصــوص عليه في صــلب اتفاق المشروع لتمكين تلك الشخصية من استرجاع الأموال التي استثمرتها ومصاريف التشغيل والصيانة بالإضافة إلي عائد مناسب علي الأستثمار وفي نهاية المدة الزمنية المحددة تلتزم الشخصية الخاصة بأعادة المرفق إلي الحكومة أو إلي أي شخصية خاصة جديدة ، يتم اختيارها عن طريق الممارسة العامة .

ويعرفه البعض [1] بأنه نظام تعهد بموجبه الحكومة أو أحد الوزارات أو الجهات الأدارية إلي شركة ما وطنية أو أجنبية أو مشتركة أنشاء مرفق عام وإدارته وتقديم خدماته إلي المواطنين لمدة معينة ثم تنتقل ملكية هذا المشروع أو المرفق إلي الدولة أو الجهة الأدارية في حالة جيدة قابلة للأستمرار .

كما عرفت لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري في تقريرها [2] البناء والتشــغيل والتحويل بأنه شكل من أشكال تمويل المشروعات تمنح بمقتضاه الحكومة لشركة المشروع امتياز التنفيذ مشروع معين فتقوم بأنشاء المشروع وتشغيله وإدارته لعدد من السنوات تسترد خلالها تكاليف الأنشاء وتحقق أرباحاً في التشغيل والأستغلال التجاري وفي نهاية مدة الأمتيار تنتقل ملكية المشــروع إلي الحكومة ويعرفه أحد الخبراء [3] بأنه قيام شركة أو كونورتيوم دولي أو محلي بتقديم عطاء في مشروع معين يشمل

([1]) دكتور اسامه محمد محيي – برنامج مشروعات البناء – التشغيل – التحويل B.O.T – البنك المركزي المصري – معهد الدراسات المصرفية القاهرة – نوفمبر 2000 ، ص 34 .

([2]) تقرير لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي ، الدورة الثالثة والثلاثون نيريورك – 12 يونيو – 7 يوليو 2000 النص العربي ص 3 .

([3]) رشدي صالح عبد الفتاح – تمويل المشروعات بنظام b.o.d.t / B.O.T. البنك المركزي المصري – معهد الدراسات المصرفية – القاهرة 2000 ص 2 ، 3 .

التمويل والأنشـــاء والتشـــغيل والأمتلاك والأدارة لمدة معينة مع حق الحصـــول علي مقابل خلالها من مسـتخدمي الخدمة ، مع تعهده بتكاليف التشـغيل والصـيانة ، وفي نهاية مدة العقد يكون قد تم تسـديد كافة القروض واسـترداد كافة المسـاهمات وتحويله إلي ملكية الدولة في حاله صالحة للتشغيل مرة أخري بدون مقابل .

ويري البعض [1] أن مشروعات ال B.O.T هو ذلك النوع من المشـاريع التي تعهد بها الحكومة إلي أحدي الشـركات الوطنية أو الأجنبية لإنشـاء مرفق عام وتشـغيله لحسابها مدة من الزمن ثم عقب ذلك يتم تحويل الملكية إلي الدولة مرة أخري – سواء كان المشروع من انتاج اقتراح الحكومة أو اقتراح الشركة .

كما يري البعض [2] أنه من الواضح أن الحكومة هي التي تحدد المشروع ومواصفاته ومكان اقامته وطاقته الانتاجية او الخدمية في ضـوء احتياجاتها المالية والإقتصـادية والاجتماعية ، كذلك تحدد الددولة التكنولوجيا المسـتخدمة أثناء التشـغيل وإدارة المرفق شريطة أن لا تزيد مدة الألتزام عن 30 عاماً .

ويري البعض [3] بأنه ذلك النوع من الاسـتثمار الذي يتولي فيه القطاع الخاص إقامة build وتشـــغيل operate مشـــروع بنية تحتية كان من المعتاد ان يتولي بناؤه

([1]) j. Michael robinson – the build , own , and transfer model for international projects in emerging market, National quarterly , volume 8 , no 1 , January 1996, p.p 11-12 in a'typical B.O.T transaction , a country or it's state agency decides that it needs a new major capital infrastructure item .

([2]) emmanuel fontaine – unforteseeability in B.O.T contracts for public infrastructure change variation mechanisms, international bar association conference 2-7 Nnovember 1997 – p.p 3-4 in new delhi .

B.O.T public infrastructure projects are jypically of long duration 20-30 years .

([3]) دكتور عبد القادر محمد عبد القادر – دراسـات الجدوي التجارية والاقتصـادية والأجتماعية مع مشروعات B.O.T – دار الجامعات المصرية الأسكندرية، 2000 ،ص 632 .

وإدارتـه القطـاع العـام أو الحكومـة ، علي أن يتولي تحويلـه transfer مرة أخري للحكومة بعد فترة كافية يتم فيها استرداد رأس المال المستثمر وتحقيق عائد معقول .

وفي تعريف آخر لعقود ال B.O.T [1] أنه قيام الدولة أو أحد أجهزتها بمنح مستثمر من القطاع الخاص ترخيصـاً لأقامة أحد مرافق البنية الأسـاسـية وتمويله علي نفقته الخاصـة وتملك أصـوله ، وتشـغيل المرفق وصـيانته وتحصـيل مقابل تقديم الخدمة لسـداد أعباءه التمويليه وتحقيق فائض ربح معقول ، كما يتحمل المسـتثمر كافة مخاطر المشـروع التجارية طوال مدة الترخيص ، وفي نهاية مدة الترخيص يلتزم المسـتثمر ينقل ملكيه أصـول المشـروع إلي الدولة أو أي من أجهزتها المعينة وفقاً للشروط والأوضاع المبينة في اتفاق الترخيص .

ويعرفه أحد الشـراع [2] أنه نوع من العقود تمنحها الحكومة لمن يرغب في الأسـتثمار في أحد مشـروعات البنية الأساسية أو المرافق العامة في الأفراد والشركات الخاصـة فرصـة أقامة مشروع علي الأرض التي تحددها الدولة للمستثمر وتحمله بأعباء شراء وتزويد المشـروع بالآلات والمعدات والتكنولوجيا المتقدمة وتحمل كافة نفقات التشـغيل السـنوية ، وذلك مقابل حصـول المسـتثمر علي إيرادات التشـغيل خلال الفترة التي تحددها له الحكومة التي تعرف بفترة الأمتياز والتي تتراوح بين 20 – 50 عاماً ، وقد تزيد علي ذلك في بعض الأنشـطة ونقاً لتقديرات الدولة مراعاة المصـلحة القومية ، وبعد انتهاء هذه الفترة المحددة في العقد يتم تحويل المشـروع أو المرفق إلي الحكومة التي يحق لها التعرف في مصـيره وفقاً لما تراه من اعتبارات قومية [3] بأنه قيام جهه

([1]) دكتور هاني صلاح سري الدين/ الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأسـاسـية وتقييم مزاياها ومخاطرها –مجلة البحوث الأدارية – إكاديمية السـادات للعلوم الإدارية – الجزء الاول 2001 ،ص 31 .

([2]) دكتور حمدي عبد العظيم – عقود البناء والتشـغيل والتحويل بين النظرية والتطبيق– المرجع السابق– ص 110 .

([3]) دكتور محسـن أحمد – عمليات ال B.O.T (الأسـس – الأتجاهات)– مجلة البحوث الإدارية – إكاديمية السادات للعلوم الأدارية– الجزء الأول ، 2001 ص 67 ، 68 .

غير حكومية بالحصـول علي امتياز حكومي بغرض انشـاء مشـروع من مشـروعات البنية الأســاســية أو مرفق من المرافق الهيكلية التحتية (طرق ، كباري ، مطارات – سـدود ... إلخ) علي أن تقوم هذه الجهة غير الحكومية (قطاع خاص سـواء المحلي أو الدولي) بتوفير التمويل اللازم لأقامة المشروع من مواردها الذاتية المتوفرة والمتمثلة في رأســمالها واحتياطياتها وأرباحها غير الموزعة أو من خلال الأقتراض من الخارج وســواء من الجهاز المصــرفي أو بأصــدار ســندات تطرح للجمهور ، وبموجب هذا الأمتياز تقوم الحكومة بمنح حق استغلال من لمنفعه معينة يطلق عليها حق الأنتفاع تأخذ شكل مشروع معين ولفترة معين الزمن تمنح هذا الأمتياز (حق الانتفاع) لأحدي الشركات أو الأتحادات المالية الخاصـة (الجهة المشرفة علي أنشاء المشروع وإدارته والتي تحمل اســم المشــروع) ويتناول هذا الحق وبمقتضــاه تقوم الشــركة بتصــميم المشـروع او المرفق الهيكلي الذي سـيتم انشـاؤه ، ثم بناء المشـروع وذلك بالحصـول علي كافة الموافقات والتراخيص والأذون واســتصــدار كافة القوانين والقرارات إذا اقتضــي الأمر اللازمة لبناء وتسـيير وأنشـاء المرفق ، ثم امتلاكه مؤقتاً ، ويعني هذا الأمتلاك في واقعه الفعلي والعملي ثم امتلاكه مؤقتاً ، ويعني هذا الأمتلاك في واقعة الفعلي والعملي شـكل من اشـكال الحيازة ، ثم تشـغيله لحسـابها والحصـول علي إيراد مناسـب ، ثم اسـتغلال المشـروع لحسـابها تجارياً ولعدد من السـنوات ، ثم اسـترداد تكاليف المشـروع من عائد التشـغيل ، ثم تطوير المشـروع وصـيانته وحمايته والأبقاء عليه سليماً ثم إعادته إلي الدولة مرة أخري .

كما يعرفه أحد الفقهاء [1] بانه أحد أشــكال عقود الأمتياز، حيث تمنح الحكومة بموجبة لفترة محدودة من الزمن بعض المســتثمرين الذين يقومون بتشــكيل اتحاد شركات مبدئي امتياز الدراسة وتطوير وتنفيذ وتشغيل مشروع معين تقترحه الحكومة أو الهيئة أو شــركة المشــروع التي تتولي تصــميمه وتملكه وبنائه وتشــغيله وإدارته

([1]) دكتور محمد عباس بدوي – التطبيق العملي مالجة الضــريبية للأســتهلاك المالي في مشــروعات B.O.T المؤتمر الضــريبي الســابع للجمعية المصــرية للمالية العامة والضــرائب وموضوعه تطوير النظام الضريب في ضوء المتغيرات المعاصرة = 14 / 16 مايو 2002 .

واســـتغلاله (تجارياً) لعدد من الســـنوات – المتفق عليها في العقد – والتي عادة ما تكون كافية لأســترداد الشــركة لتكاليف البناء إلي جانب ما تحققه من أرباح أو مزايا من تشغيل المشروع واستغلاله ، وفي نهاية هذه السنوات يتم نقل ملكية المشروع إلي الحكومة أو الجهة المانحة له بدون مقابل أو بمقابل ينص عليه في العقد الذي لا يختلف من حيث مضمونة عن العقد الذي تم إبرامه في حالات شركات الأمتياز.

الفرع الثاني

خصائص مشروعات ال B.O.T [1].

المشـروعات المقامة بنظام B.O.T لها عدد من الخصـائص تميز هذه المشـروعات وهذه الخصائص هي التي تميزها عن باقي المشروعات كما يلي :

1- أنها مشـــروعات بنية تحتية infrastructure اعتادت الحكومة أو القطاع العام أقامتها وتشغيلها .

2- تقوم الحكومة بمنح امتياز لشـــركة قطاع خاص كي تتولي عملية تمويل وانشـاء وتشـغيل المشـروع لفترة معينة تعرف بمدة الأمتياز علي أن تتقاضـي مقابلاً للخدمة التي تقدمها للجمهور خلال هذه الفترة .

3- تقوم شـــركة المشـــروع بنقل أو تحويل ملكية المشـــروع إلي حكومة الدولة المضيفة host country في نهاية مدة الأمتياز .

4- تتميز مشـروعات ال B.O.T بكبر حجمها وجسـامه أعبائها المالية وطول المدة التي يتطلبها الانتهاء من المشروع .

5- اقتران عقود ال B.O.T بعقود جانبية أخري تعد أســاســية في برنامج هذا النوع من العقود العقد ، ومن اهم هذه العقود :

أ- عقود حماية المستثمر وذلك لأيجاد درجة من الأستقرار السياسي بالدولة من مخاطر التأمين والمصادرة .

ب- عقود الحماية من عدم الأســتقرار الســياســي وتغيير نظام الحكم أو النظام الأقتصادي .

([1]) عاطف إبراهيم محمد عادل – المعاملة الضـــريبية للشـــركات التي تعمل بنظام B.O.T (المؤتمر الضريبي الثامن للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه اصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولةي 7 – 10 ديسمبر 2003 ص 7 -8 .)

ج- عقود الحماية من التغير في نظم الرقابة علي الصـــرف ونظم وإجراءات تحويل الأرباح للخارج بالعملات الأجنبية .

ء- عقود الجدارة الأئتمانية والتي تتطلبها جهات التمويل لكي تطمأن علي استقرار التدفقات النقدية للمشروع بما يكفل ضمان سداد التزامات شركة المشروع قبل جهات التمويل في المواعيد المحددة .

وقد أكدت المنظمات الدولية [1] علي المزايا المســـتقبلية التي تتمتع بها الدول من استخدام عقود B.O.T في تنفيذ مشروعات البنية الأساسية .

اســتخدام التمويل من القطاع الخاص لتوفير مصــادر رأس المال يقلل من الأفتراض والأنفاق العام ويحسن الموقف المالي للحكومات المحلية .

يســاعد علي زيادة قدره الدولة في مجال الأســراع في تنمية المشــروعات التي كانت ستؤجل أو تتنافس علي الموارد المحدودة.

اســتخدام رأس مال القطاع الخاص وأيضــاً المعرفة الفنية يخفض من تكاليف انشــاء المشروعات ويعمل علي تخفيض مدة التنفيذ ويحسن كفاءة التشغيل .

توزيع المخاطر علي القطاع الخاص بحيث يصـــبح مســـئولاً عن البناء والتشـــغيل والصيانة .

إدخال المســـتثمر الخاص وأصـــحاب القروض من ذوي الخبره التجارية يؤكد عمق النظر ويضفي الجدية علي جدوي المشروع وتنفيذه .

تحويل التكنولوجيا وتدريب العمالة المحلية وتنمية أسواق رأس المال الوطنية .

تتمتع الدولة برقابة اســـتراتيجية علي المشـــروع والذي يتحول إلي الملكية العامة في نهاية العقد بالمقارنة بالخصخصة .

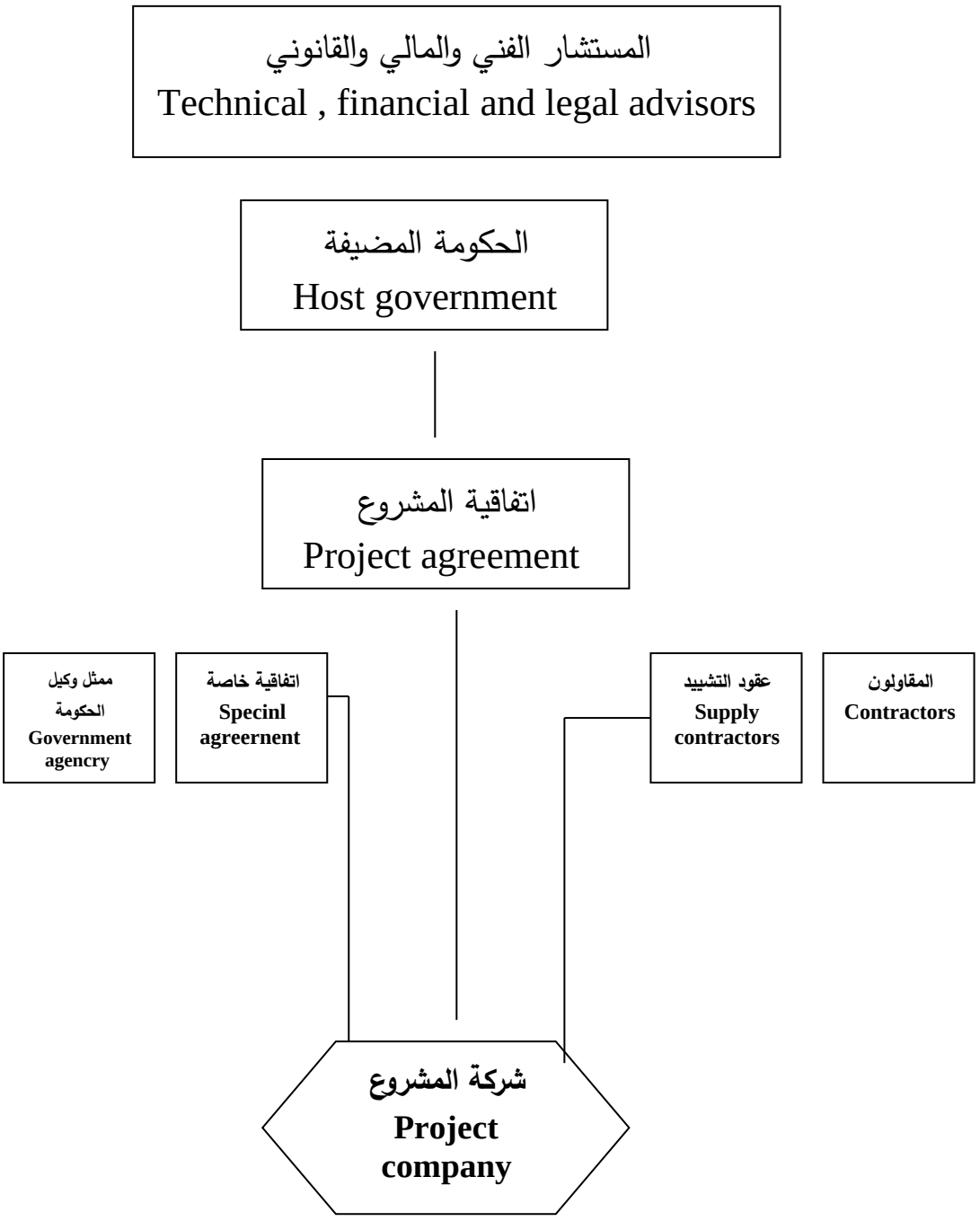
أعطاء الفرصـــة لأقامة مشـــروعات بواســـطة القطاع الخاص واعتبار أداءها مقياس لمقارنة أداء المرافق الحكومية المشابهة أو مرافقة القطاع العام للحكم علي كفائتها .

---

(1) UNLOD . op cit . p . 8

مشـــروعات البينة الأســـاســـية الممولة من القطاع الخاص يحكمها مجموعة من العلاقات والأرتباطات الوظيفية والتنظيمية تقوم علي توازن المصالح واستمرار المنفعة وتكامل الأدوار واحترام كل طرف فيها لتعهداته والتزاماته وواجباته ، ويتم ذلك من خلال هيكل يوضح العلاقات التنظيمية بين الاطراف ذوي العلاقة.

ويمكن توضيحها بالشكل التالي [1].



(

ويتصف الهيكل السابق بعدة خصائص أهمها :

أ–الديناميكية الفعالة والتي تمتلك القدرة علي الأقتراح والمبادرة والتي تتم في ضـــوئها عمليات التفاوض وعمليات الأقناع وعمليات التعاقد علي أقامة المشروع.

ب– المرونة مع المســـتجدات والمتغيرات وإيجاد العلاقات والروابط بين المكونات والعناصر والأجزاء حيث يمكن لكل منها القيام بوظيفته وينهض بدورة بسهولة ويسر.

ج– الأداء التكاملي بحيث تتكامل كل وظيفة مع الأخري وبتكامل كل جزء من الأجزاء الأخري وتصبح كل الوظائف ضرورية ولازمة لأعتماد كل منها علي الأخري وارتباطها الكامل بها ، حيث أن كل طرف من أطراف الهيكل له وظيفته يقدم بها ويمارسـها – كما أن لكل منهم اختصـاصـات ويربط بين هذه الاطراف جميعها عقد المشروع أو اتفاقية المشروع التي تنظيم كل طرف .

(1) دور الحكومة المضيفة (الجهة المانحة الأمتياز)

Role the host government :

وهي المالكة الحقيقية للمشـــروع ، وبموجب هذه الملكية تقوم بالتنازل عنها مؤقتاً في صـــورة منح امتياز إقامة المشـــروع أو حق الانتفاع به لمدة يحددها العقد ، وتحدد ايضاً ضوابط وشروط استخدامه ، كما تحدد العلاقة بينها وبين الشركة المالكة مؤقتاً، ولا ينتهي دور الحكومة بالتوقيع علي العقد انما يمتد دورها ليشمل:

أ–متابعة عمل الشـركات والتأكد من جديتها والتزامها بالتنفيذ حسـب التوقيتات المتفق عليها وتوقيع غرامات التأخير المنصـــوص عليها في العقد أو ســـحب الأمتياز ومصادرة الضمانات في حالة الأخلال بهذه المواعيد .

ب– متابعة عمليات الأنشاء والتأكد من جودة هذا المنشأ ومطابقة المواد المستخدمة للمواصفات والجودة القياسية وعدم وجود أي تلاعب أو قصور.

ج– المتابعة والتفتيش الرقابي علي المشروع بعد انشاؤه والتأكد من حين سيره وإدراته وصـيانته بالشكل المناسـب والأحتفاظ بالصـلاحيه حتى انتهاء فترة الأمتياز وتسـليمه للجهة مانحة الأمتياز .

2– شركة الأمتياز أو شركة المشروع project company :

وهي الشركة التي آل إليها الأمتياز أو المنتفعة به والتي تتولي تصميم وبناء وتشغيل وإدارة المشـــروع وإقامته بالشـــكل المتفق عليه ، وهي كما ذلك التي تتولي ابتداء التفاوض مع الدولة بشـأن عقد الامتياز أو اتفاقية المشـروع project agreement واصـــــدار القـانون والتراخيص والموافقـات اللازمـة لاداء عملهـا كمـا تتفـاوض مع الموردين لتوريد الآلات والمعدات ومســتلزمات التشــغيل والاحتياجات المختلفة وإبرام العقود الخاصـة بها وتتولى هذه المسئولية حتى تسليم المشروع بالكامل turn key basis والتفاوض علي خبراء أو شـركات متخصـصـة في تشـغيل وإدارة المشـروع والأشــراف علي كافة جوانبه وصــيانته وإبرام العقود الخاصــة معهم وتحديد واجباتهم واتعابهم .

وكذلك التفاوض مع البنوك التي تقوم بتمويل المشـــروع والحصـــول علي القروض والتســهيلات وإبرام العقود اللازمة وإصــدار الضــمانات ســواء للحكومة أو لضــمان السندات التمويلية التي تطرح للأكتتاب العام والتفاوض مع شركات التأمين ومؤسسات الضمان لتغطية المخاطر المختلفة التي يواجهها المشروع .

3- **اتفاقية المشروع the project agreement :**

ويطلق عليها احياناً اسـم اتفاقية الأمتياز وهي تحدد الحقوق والألتزامات بالنسـبة لكل من شــركة المشــروع والحكومة في كل المراحل من البدء في التنفيذ حتى التشــغيل والتطوير ومدة الأمتياز وتســـليمه للجهة مانحة الأمتياز وكذلك الألتزامات بالتحويل [1].

ويكون موضـوع العقد بناء وتشـغيل مرفق كان بحسـب الأصـل يتم بناءه وتشـغيله من قبل الحكومة ويكون عادة أحد المشـروعات البنية الأسـاسـية (انشـاء مطار ، محطة كهرباء ، أحد الموانئ ، مشروع اتصالات ، صحة ، اقامة انفاق ..إلخ)

4- **تمويل المشروع project finance :**

UNLOD , op . cit , p. 12

وذلك من خلال مؤسسات التمويل وجهات الأقراض المختلفة والتي تعتمد علي دراسة جدوي التمويل والتدفقات النقذيه الناتجة عن تشـــغيل المرفق في اتخاذ قرار التمويل وليس علي اســـاس أصـــول المشـــروع أو ائتمان المســـاهمين وانما تتخذ أمواله والمستحقات المالية له كرهن لمقابلة ما قد يواجه المشروع من صوبات .

والأعتبارات التالية تتخذ اساساً لتمويل هذه المشروعات [1].

أ-كبر حجم الأستثمارات المطلوبة وبالتالي حجم التمويل المصرفي المطلوب سواء في شكل مساهمات أو قروض ، مما قد يعجز منه بنك واحد عند تمويلها .

ب- كبر حجم مستهلكي الخدمات التي يقدمها المشروع وتنوع مستويات دخولهم.

ج- ضرورة هذه الخدمات للمستهلك (مياه ، كهرباء ، حرف مي ، طرق ..إلخ)

ء- مشكل تسعير هذه الخدمات في ضوء الاعتبارات الأجتماعية

ي- الحاجة إلي التدخل الحكومي لأســـتمرار هذه المشـــروعات ، ووضـــع القواعد المنظمة لحساسيتها للأمن القومي مثل المطارات .

ط- الحاجة إلي الخبرات التكنولوجية الأجنبية خاصـــة في مرحلة التأهيل والأنشـــاء والتصميم والأدارة .

ع- تنوع المخاطر التي تواجهها هذه المشروعات وآجال القروض المطلوبة وشكلها وسعر الفائدة.

ونظراً لأهمية التمويل في هذا النوع من المشـــروعات فإننا ســـنتناول دور البنوك ومؤسسات التمويل الدولية والمحلية في تمويل مشروعات ال (B.O.T) إضافة إلي أهمية معالجة فوائد الأقتراض عند تناول المعاملة الضـــريبية لها عند تحديد وعاء

([1]) رشدي صالح عبد الفتاح – (دور البنولك في تمويل مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T – مجلة البحوث الأدارية ، اكاديمية السادات للعلوم الأدارية ، الجزء الأول 2001 ، ص 133 – 134

الضريبة علي إرباح شركات الأموال ومن بعدها الضريبة علي أرباح الأشخاص من الاعتبارية.

أ- دور البنوك ومؤسسات التمويل الدولية في تمويل مشروعات B.O.T، لما كانت البنوك هي أهم مؤسسات التمويل في العصر الحديث واتجاهها إلي توسيع انشطتها ومعاملاتها ، وكان من الطبيعي أن تتجه إليها هذه المشـــروعات لتمويلها نظراً لأنها كثيفه الأستخدام للأموال .

ولقد كان للنجاح الذي حققته البنوك الأوربية في تمويل نفق المانش في 1987/11/14 مشجعاً لأتجاه البنوك بعد ذلك إلي المشاركة الأيجابية وزيادة معدل تمويلها لهذه النوعية من المشـــروعات ، كما كان لتوجهات المنظمات الدولية وعلي رأسها البنك الدولي world bank ومؤسسات التمويل IFC ومنظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية UNLOD بعد ذلك أثر ملحوظ في اتجاه الدول إلي تتبني سياسة زيادة الاعتماد علي البنوك ومؤسسات التمويل الدولية في تمويل هذه المشروعات.

وفيما يلي بيان بأكبر مشـــروعات ال B.O.T في العالم والتي ما زالت في مرحلة الأمتياز وهيكل تمويل هذه المشروعات . [1].

البيان	استراليا	المملكة المتحدة	المملكة المتحدة/فرنسا	الصين	ماليزيا	تايلاند
اسم المشروع	نفق ميناء سيدني	كوبري Part foro	نفق المانش	محطة كهرباء	طريق دولي	طريق دولي

(1) حافظ كامل الفندور – تمويل المشروعات بنظام boot / bot – البنك المركزي المصري – معهد الدراسات المصرفية – القاهرة – 2001 ص 11- 12 .

					Shay 100		
التكلفة بالدولار	550مليون	310مليون	10.3بليون	550مليون	1800مليون	880مليون
فترة الأمتياز	1992-2022 30سنة	1988-2042 20سنة	1987-2042 55سنة	1987-1997 10سنوات	1988-2018 30سنة	1988-2018 30سنة
رأس المال مؤسسين مساهمين إجمالي رأس المال	11مليون دولار 18مليون دولار 29مليون دولار	- - -	80مليون دولار 1725مليون دولار 1800مليون دولار	17 مليون دولار - 1700مليون دولار	9مليون دولار 280مليون دولار 289مليون دولار	170مليون دولار - 170مليون دولار
القروض	521مليون دولار	-	8.5مليون دولار	533مليون دولار	1511مليون دولار	710مليون دولار
نسبة رأس المال / القرض	%95:5	%100:0	%82:18	%97:3	%84:16	%77:23
معدل العائد قبل الضرائب	%6	غير متوافر	%15	غير متوافر	%15	%15

يتضح من الجدول السابق أن نسبة رأس المال المستخدم في تمويل مشروعات B.O.T يتراوح بين صفر % ، 23% ويجعل الأعتماد علي القروض يتراوح بين 77% - 100% وأن ضخامة الأستثمار في هذه المشروعات تجعل من الصعب الأعتماد علي رأس المال في تمويل الأستثمارات .

ولا يوجد في السوق المصرية نسبة تمويل كالمشار إليها في هذه المشروعات مما يحد في قدره البنوك في تقدير سقف الأئتمان المسموح به .

إضافة إلي أن ضخامة حجم الأستثمارات سوف تمثل عبء التمويل المتاح بواسطة النوك المصرية ، وانه يجب أخذ المقدرة التمويلية لهذه المشروعات في الأعتبار .

الألتجاء إلي نظام ال B.O.T لتنفيذ مشروعات لصالح القطاع الخاص[1].

يري الباحث انه ليس هناك في المنطق القانوني ما يمنع من ذلك ، كأن يلجأ أحد النوادي – أو أحد الجهات الخاصة – إلي انشاء صاله لأحدي الألعاب أو جراج للسيارات سواء تحت الأرض او فوقها أو محلات تجارية ، وذلك في مقابل أن يترك للمقاول الذي سيتولي التشييد حق تشغيل واستغلال المشروع بجانب هامش معقول من الربح خلال تلك المدة ، وذلك عن طريق المقابل الذي سيتقاضاه المقاول أثناء مدة التشغيل من المنتفعين بالمشروع علي أن يلتزم المقاول بأعادة المشروع في حاله صالحه لأستمرار تشغيله في نهاية مدة الأستغلال والتشغيل ، ويمكن أن يطبق هذا النظام في كثير من مشروعات القطاع الخاص كالملاهي والمستشفيات الخاصة ، والمجمعات التجارية ، ودور السينما ، وما شابها من مشروعات القطاع الخاص التي تؤدي خدمات للجمهور .

ويمكن أن يتفق الطرفان علي بنود تفصيلية في العقد تحكم علاقتها بطريقة متوازنة وعلي قدم المساواة طوال مدة سريان العقد ومنذ بدء المشروع، كشروط الأنشاء ومواصفات البناء والتشييد ، وشروط الأستغلال والتشغيل ، ومقابل الخدمات التي سيتقاضاه المقاول أو المشغل من الجمهور وشروط الصيانة والأحلال والتجديد والرقابة التي يمارسها صاحب المشروع علي المقاول طوال مدة التشغيل حتى يضمن إعادة المشروع إليه في حالة صالحة لأستمرار التشغيل.

([1]) المستشار محمود محمد فهي – بحث في عقود B.O.T وتكييفها القانوني – مصر– لمعاصرة– الجمعية المصرية للأقتصاد السياسي والأقتصاد التشريع – العدد 462/461 يناير / أبريل 2001 ص 33 – 34 .

ويلاحظ أن العقد في هذه الحالة سوف يكون من عقود القانون الخاص (عقداً مدنياً) وليس عقداً إدارياً لعدم وجود الجهة الادارية المتعاقدة كطرف في العقد ، وعدم تعلق العقد بإدارة مرفق عام ، وهما الشرطان الأساسيان لأعتبار العقد عقداً إدارياً ، ومن ثم يخلو العقد في أية شروط أو سلطات استثنائية أو لائحية للمتعاقد الآخر ، وكذلك في أية شروط تتعلق بالسلطة العامة للمقاول كفرض الرسوم ، وهو ما يميز العقد الإداري عن عقود القانون المدني .

وعلي ذلك تكون جميع شروط العقد شروطاً رضائية ارتضاها الطرفان علي قدم المساواة ، وتسري في شأنه القاعدة العامة من أن العقد شريعة المتعاقدين فلا يجوز نقضه أو تعديله إلا باتفاق الطرفين أو في الأحوال التي يجيزها القانون طبقاً لما تنصه المادة 1/147 من القانون المدني .

وهذا هو الأختلاف الجوهري فيما إذا كان الألتجاء إلي عقود B.O.T لأنشاء وتشغيل مرفق عام فهنا سيكون العقد إدارياً أو ما إذا كان الالتجاء لأنشاء مشروع خاص وإدارته ثم إعادته لمالكه الأصلي فهنا يكون العقد من عقود القانون الخاص.

الفرع الثالث

تعدد وتنوع أشكال مشروعات B.O.T

تتنوع وتتعدد أشكال مشروعات أقامة البنية الأساسية بواسطة القطاع الخاص ، وكل شكل من هذه الأشكال نشأ ليواجه ظروف معينة ومتطلبات تنفيذ هذه المشروعات بحيث يمكن لأطراف التعاقد (شركة المشروع والجهة مانحة الترخيص) الوصل إلي انسب صيغة تتفق مع نوع المشروع ، اقامته وتنفيذه بحيث تحقق الفائدة المشتركة لكل الطرفين وفيما يلي أهم أنواع والشكال هذه المشروعات[1].

1- البناء – التشغيل – نقل الملكية B.O.T

2- البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.O.T

3- البناء والتملك والتشغيل B.O.O

([1]) يرجع في ذلك تفعيلاً إلي.

- united nations industrial (UNLOD), guide lines for infrastructure development through , build , operate , transfer (B.O.T) projects op . cit , p.3 .

- دكتور محسن أحمد خضيري – عمليات ال B.O.T (الأسس – القواعد – الأتجاهات) مجله البحوث الإدارية – إكاديمية السادات للعلوم الإدارية – الجزء الأول 2000 ص 85/80.

- دكتور حمدي عبد العظيم – عقود البناء والتشـــغيل والتحويل بين النظرية والتطبيق- مجلة البحوث الأدارية – اكاديمية السادات للعلوم الإدارية الجزء الأول 2001 ص 111 – 114 .

- دكتور هاني صلاح سري الدين – التنظيم القانوني لنظام البناء والتشغيل والتملك والتشغيل ونقل الملكية – كتاب الأهرام الأقتصادي – العدد 177 أول سبتمبر 2002 ص 10-24.

-محمود مصطفي- مجموعة الأطار القانوني للتخصصية في التشريعية الأردني والمصري- رسالة ماجستير جامعة الدول العربية قسم الدراسات القانونية 2002 ص 152 – 156 .

4- التصميم والبناء والتمويل والتشغيل D.B.F.O

5- البناء والتأجير من الباطن ونقل الملكية B.R.T

6- البناء ونقل الملكية والتشغيل B.T.O

7- التحديث والتشغيل ونقل الملكية M.O.T

8- التحديث والتملك والتشغيل ونقل الملكية M.O.O.T

9- البناء والتملك والتأجير التمويل ونقل الملكية B.O.L.T

10- البناء والتشغيل والتأجير B.O.L

11- البناء والتملك والتأجير B.O.L

12- البناء والتأجير ونقل الملكية B.L.T

13- البناء والتشغيل وتجديد الامتياز B.O.R

14- إعادة التأهيل والتملك والتشغيل R.O.O

15- الشراء والبناء والتشغيل P.B.O

16- التصميم والانشاء والإدارة والتمويل والتشغيل D.C.M.F.D

17- التصميم والترويج والبناء والتأجير والتمويل D.P.B.R.T

18- الاستئجار والتجديد والتشغيل ونقل الملكية **L.R.O.T**

19- البناء والاستئجار والتشغيل ونقل الملكية . **B.Ro.T**

20- الأنشاء والتملك والتشغيل والدعم ونقل الملكية . **B.O.S.T**

21- التأهيل والتأجير والتشغيل **R.L.O**

22- التأهيل والامتلاك ونقل الملكية **R.O.T**

23- البناء ونقل الملكية **B.T**

24-التصميم والبناء والتمويل والتشغيل **D.B.F.O**

25- التصميم والتشييد والإدارة والتمويل **D.C.M.F**

26- التطوير والبناء والتشغيل والنقل. **M.C.O.T**

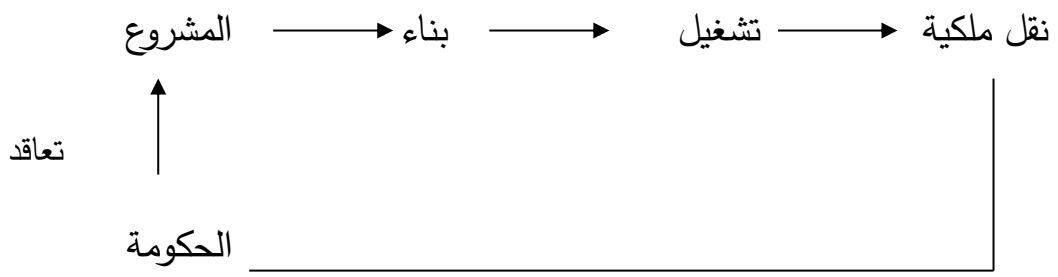
27-نظام مشاركة القطاع الخاص مع القطاع العام في مشروعات البنية الاساسية **P.P.P**

1- البناء – التشغيل – نقل الملكية B.O.T :

Build , operate , Transfer

وهو الشكل العام لهذه المشروعات وأكثرها شيوعاً وبموجبه تختار السلطة المتعاقدة مستثمر قطاع خاص لتمويل وتشييد مرفق من مرافق البنية الأساسية لحساب الجهة الحكومية ، علي أن يكون لهذا المستثمر حق تشغيل المرفق والحصول علي أرباح

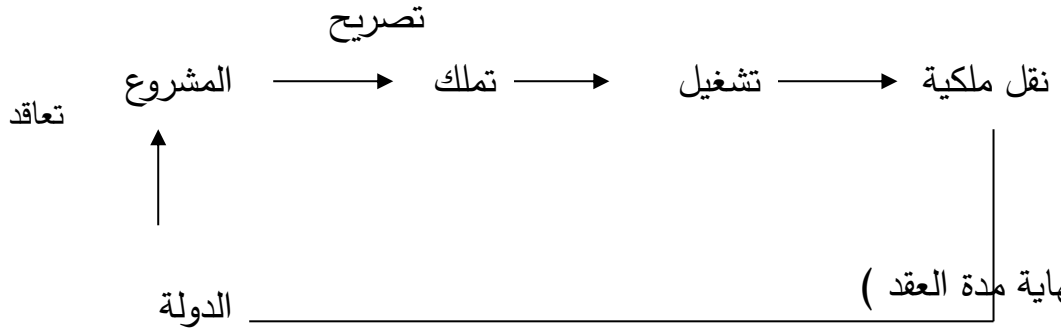
التشـــغيل لحســـابه لفترة معينة يحددها العقد تنتقل بعدها أصـــول المرفق وإدارته إلي السلطة المتعاقدة فالملكية تظل دائماً للجهة مانحة الأمتياز .



2- البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.O.T

Build , own , operate , transfer :

وطبقاً لهذا الشكل تقوم الجهة الأدارية بمنح الأمتياز لأحد أشخاص القطاع الخاص لتشييد وبناء مرفق ثم تملكه ثم يقوم بأدارته وتشغيله خلال مدة الأمتياز ثم يتم نقل ملكية المشروع إلي الجهة مانحة الأمتياز في نهاية هذه المدة ، ويتميز هذا الشكل عن سابقه بأنه شركة المشروع تمتلك المشروع أو المرفق طيله مدة العقد ثم تنتقل الملكية في نهاية هذه المدة إلي الجهة مانحة الأمتياز ويمكن تصوير بالشكل التالي:



نموذج B.O.O.T شكل رقم (2)

ومن أمثله تطبيق هذا النوع من العقود تنفيذ مشـروع معبر دار تفورد فوق نهر التميز في انجلترا .

3- البناء والتملك والتشغيل (b.o.o) Build , own , operate :

وهذا الشكل من أشكال امتياز المرافق العامة البسيطة حيث يتم تمويل هذا المشروع ذاتياً، والملكية في هذا النوع دائمة أي لا تنتقل الملكية في نهاية المدة كالنوعين السابقين ، لأنه مرتبط بمشروع آخر وطبقاً لهذا الشكل ينتهي المشروع ذاتياً بأنتهاء فترة الأمتياز مثل استغلال حقول البترول أو منجم للتعدين وبأنتهاء استغلال المشروع ونفاذ محتوياته فإنه مشروع البنية الأساسية المقام يصبح لاقيمة له بعد استنفاذ المشروع أو عدم وجوده ولذلك تحصل الحكومة علي نصيب من الأيرادات التي يحققها المشروع مقابل منح الأمتياز ويمكن تصوير هذا الشكل كما يلي:

تشغيل ← تملك ← بناء ← المشروع

نموذج B.o.o

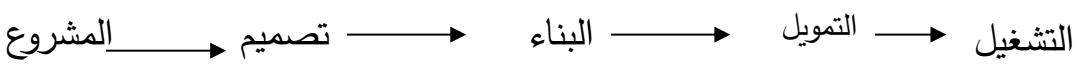
شكل رقم (3)

4- التصميم والبناء والتمويل والتشغيل (D.B.F.O)

Design , Build , Finance , operate

وهذا النوع يتميز عن الأشكال السابقة في أن يتضمن أضافة جديدة تمثله في التصميم ، أي يقوم المقاول أو في يرغب في تنفيذ المشروع بأخذ زمام المبادرة من خلال اقتراح مشروع ثم اقناع الجهة مانحة الأمتياز به ، وعندما يسند إليه هذا المشروع يقوم باتمام تصميم المشروع ثم بناء المشروع وتمويله ثم تشغيله ولكنه يشترك مع سابقه في أن المشروع لا يؤول في نهاية مدة الأمتياز إلي الجهة مانحة الأمتياز .

ويمكن تصوير هذا الشكل كما يلي :



نموذج D.B.F.O

شكل رقم (4)

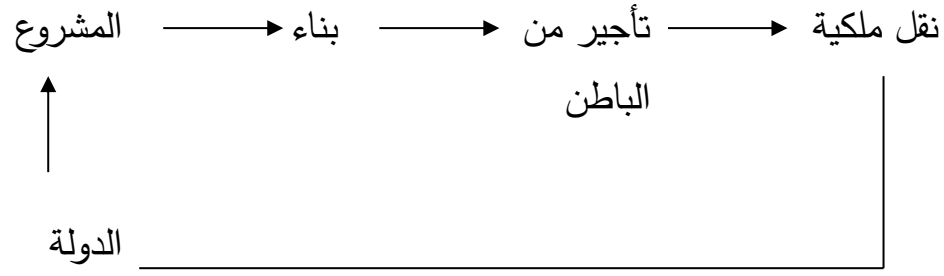
5- البناء والتأجير من الباطن ونقل الملكية : B.R.T

Build , Pent , Transfer .

ويتميز هذا النوع من المشروعات عن الأشكال السابقة فيما يلي :

أن هذا المشـــروع يؤول إلي الجهة الإدارية مانحة الأمتياز في نهاية المدة ومن ثم يختلف عن الشكلين الأخيرين .

المنفعة التي تحقق للمشــروع والخدمة التي يتم ثم تقديمها وهي ترتبط بالمكان والعائد المتولد منها فيقوم المشروع علي إعداد أماكن وطرحها للتأجير اما بأيجار سنوي قابل للتجديد أو بالأيجار طوال فترة الأمتياز مثل الموانئ النهرية أو المنتجعات الســياحية أو سلسلة المطاعم النهرية أو الطرق الحيوية السريعة .. إلخ ونأخذ الشكل التالي :



نموذج B.R.T

شكل رقم (5)

6- البناء ونقل الملكية والتشغيل [1] B.O.T:

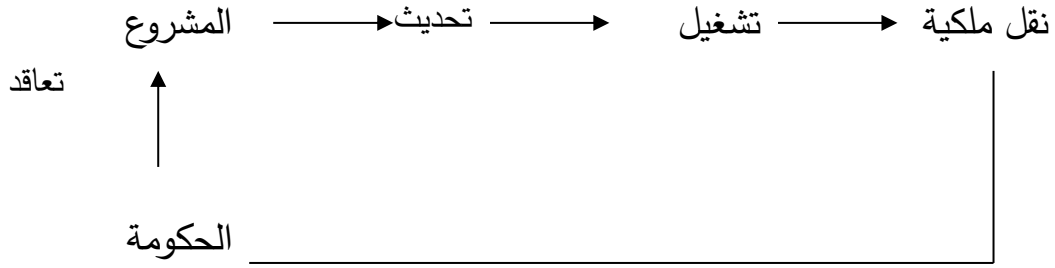
Build , Transfer operate :

وطبقاً لهذا النموذج تقوم الدولة ببناء المشروع بنفسها وتتكفل بتمويله ثم تعهد بتشغيله إلي القطاع الخاص ، وهي صورة من صور إدارة المشروعات العامة وأهم مجالات الفنادق والمشروعات السياحية ، وتعتبر هذه الصورة عقد من عقود الخدمات .

7- التحديث والتشغيل ونقل الملكية M.O.T :

Modernize , operate , Transfer :

ويقوم هذا النوع من المشروعات علي طرح الدولة أحد المرافق العامة التي تحتاج إلي تحديث كمشروع امتياز بحيث يتولي المتعاقد مدة تحديث هذا المرفق وتجديده وإدخال الأساليب التكنولوجية والتقنية وقد يمتد الأمر إلي استبدال الآلاتالمتهالكة بالآلات حديثة ثم يتولي مشروع الأمتياز تشغيل هذا المرفق لمدة معينة يحددها عقد الألتزام وفي نهاية مدة العقد تنتقل ملكية المرفق متضمنة ما ثم إدخاله من تحديث او تطوير إلي الجهة مانحة الأمتياز ويمكن تصوير ذلك بالشكل التالي :



نظام M.O.T

شكل رقم (7)

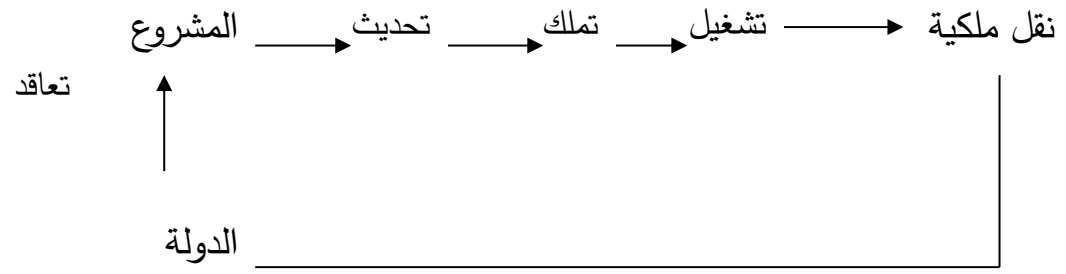
([1]) دكتور جابر نصار – عقود البوت B.O.T والتطوير الحديث لعقود الألتزام – دراسة نقدية للنظرية التقليدية لعقد الألتزام – دار النهضة العربية 2002 ص 47-48 .

8- التحديث والتملك والتشغيل ونقل الملكية (.M.O.O.T)

Modernize , own , operate , Transfer :

ويختلف هذا النوع عن الأنواع السابقة في أن هذا المشروع يعتمد علي مشروع قائم فعلاً ولكنه متقادم تكنولوجيا وبالتالي لا يعمل بالكفاءة المناسبة أو غير صالح للتشغيل ومن ثم يحتاج إلي تحديث يقوم به المستثمر من خلال المشروع .

وفي امثله ذلك تحديث المرافق العامة أو أحد المشروعات الخاصة بالبنية الأساسية او تطويره تكنولوجيا بحيث يتمش مع المستويات العالمية يصبح بعدها ملكاً للمشروع خلال فترة الأمتياز ثم يقوم المشروع بنقل ملكيته للدولة في نهاية المدة بدون مقابل حيث يقوم بتغطية استثماراته والحصول علي الأرباح من الأيرادات التي تحقق من خلال مدة الأمتياز كما يلي :



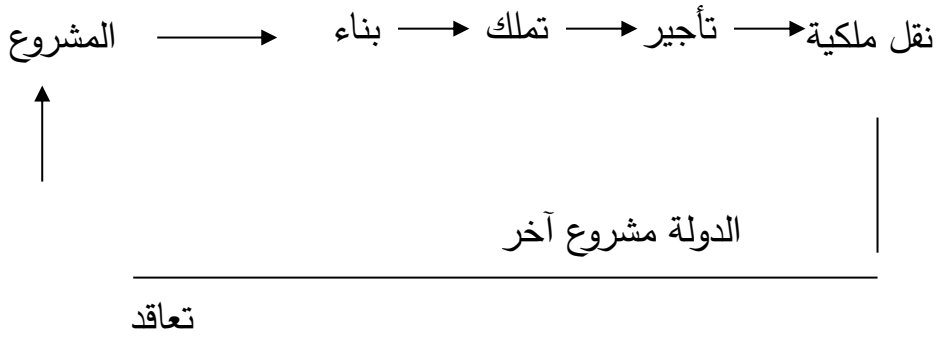
نموذج M.O.O.T

شكل رقم (8)

9- البناء والتملك والتأجير التمويلي ونقل الملكية B.O.L.T:

Build , own , lease , Transfer :

وهذا النوع يتم تطبيقه في مشروعات البنية الأساسية التي يحتاج تشغيلها إلي الآلات ومعدات ضخمة لتشغيلها وحسن إدارتها وفي سبيل تشغيل هذا المشروعات بالكفاءة المطلوب فإنها تقوم بتأجيره إلي شركة أخري لأدارته وتشغيله خلال مدة عقد الأمتياز أو قد تقوم بتأجيره للدولة مقابل حق انتفاع تحصـــل عليه ويتميز هذا النوع عن باقي الأنواع بأن الأيراد الذي تحصـــل عليه الشـــركة ينتج عن مقابل تنازلها عن الأدارة والتشغيل للغير أو للدولة .

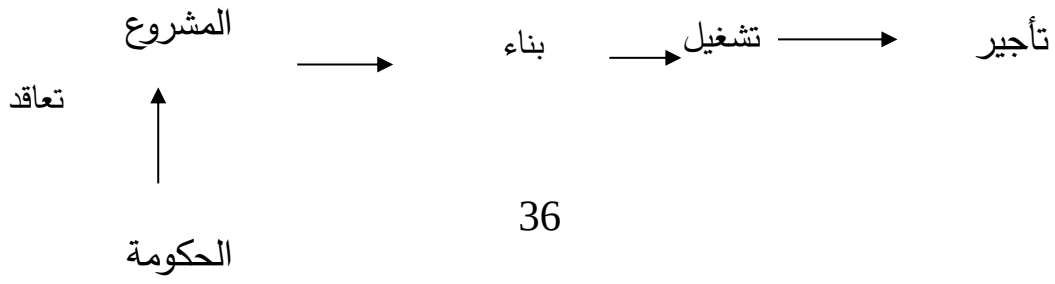


11- البناء والتشغيل والتأجير B.O.L:

Build , operate , Lease .

يقوم هذا النوع من المشروعات علي أن تطرح الجهة مانحة الأمتياز أحد مشروعات البنية الأساسية علي القطاع الخاص ويتولي الأخير بناء وأنشاء هذا المرفق ، كما يتولي تشغيله ويعطي هذا العقد للمشروع أو للمستثمر أن يقوم بأستثمار هذا المرفق أو وحداته خلال مدة العقد وبالرغم أن المشروع قد قام بأنشاء هذا المرفق أو وحداته خلال مدة العقد الا أن عقد الألتزام لا يعطي له الا حق استئجار هذا المرفق ويمكن تصوير ذلك

علي النحو التالي .



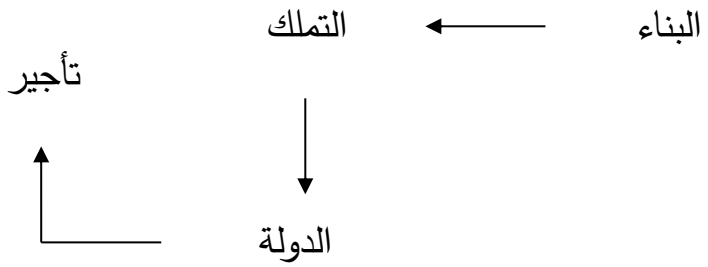
نموذج B.O.L

شكل رقم (10)

11- البناء والتملك والتأجير (B.O.L)

Build , own , Lease

ويقوم هذا النوع من المشـروعات علي قيام شـركة المشـروع ببناء وأنشـاء المرفق ثم تتملكه خلال الفترة المتصـدي عليها في العقد ثم تقوم بأسـتئجاره هذا المرفق ومن ثم يتغير وضعها من مالك إلي مستأجر بعد الفترة المحددة بالعقد ويظهر ذلك في الشكل التالي :

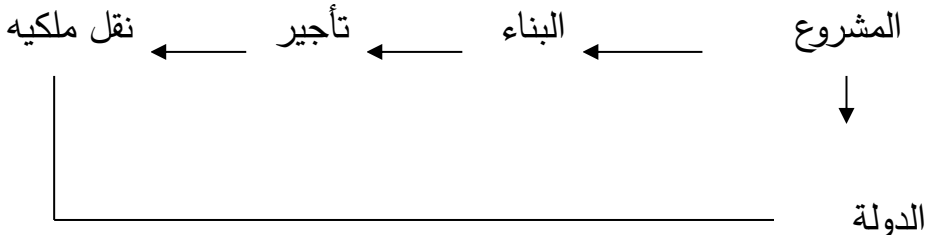


نموذج b.o.l

شكل رقم (11)

12- البناء والتأجير ونقل الملكية (B.L.T) : build , lease , Transfer

ويقوم هذا النوع من المشـــروعات علي قيام شـــركة المشـــروع ببناء المرفق ثم تقوم بأســـتئجاره من الدولة للفترة وبالمبلغ الوارد في العقد وفي نهاية هذه الفترة تعود ملكيه هذا المرفق إلي الدولة لتقوم بأدارته أو تأجيره إلي شركة أو مشروع آخر أو أستمرار المشـــروع في اســـتئجاره للمدد المتفق عليها في العقد الذي يحدد امتداد اســـتئجار المشروع للمرفق ويظهر وذلك في الشكل التالي :



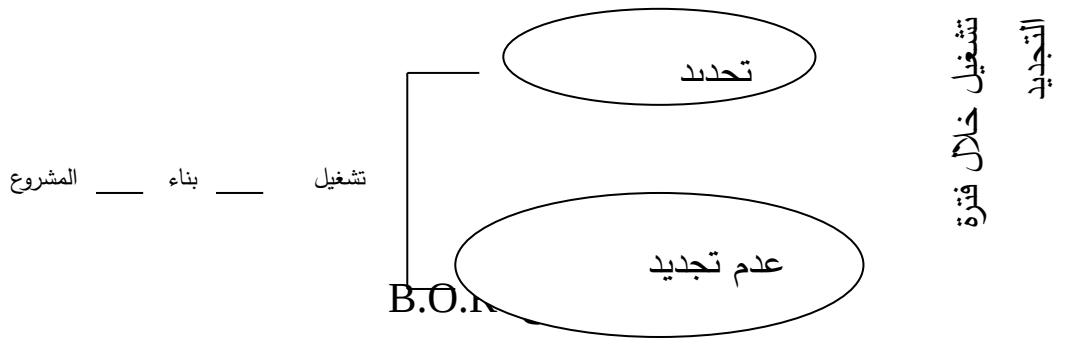
نموذج B.L.T

شكل رقم (12)

13- البناء والتشغيل وتجديد الأمتياز B.O.R :

Build , operate , renewal of concession:

وهذا النوع من المشروعات يتميز بطابع المفاوضات المتجددة نظراً لتجدد الحاجة إلي تجديد عقد الأمتياز لأســباب متعددة منها تطور التكنولوجيا المطلوبة أو تغيير المواد المســـتخدمة لتوافر مصـــادر جديدة أو توافر مواد أرخص أو الحاجة إلي تطبيق تكنولوجيا انتاج افضـــل من المســـتخدمة فعلاً حيث يتضـــمن العقد المحدد للأمتياز بعض أو كل هذه الجوانب ويمكن تصوير ذلك في الشكل التالي :



شكل رقم (13)

14- إعادة التأهيل والتملك والتشغيل (R.O.O)

Rehabilitate , own , operate :

ويطبق هذا النوع من المشروعات علي مشروعات قائمة بالفعل ولكنها أصبحت غير اقتصـــادية أما بســـبب الهلاك أو التأكل الذي لحق أصـــولها ومن ثم أحتياجها إلي عمليات أحلال وتجديد وصـــيانة وتطوير لخطوط الأنتاج الحالية أو حدوث تغيرات في الســوق مما جعل الطلب يتحول عن هذه الخدمات ومن ثم تقوم الدولة بعرضــها علي الشــركات لتأهيلها وهي شــركات متخصــصــة وعندما يتم إبرام عقد امتياز مع أحداها فإنها تتولي التطوير والأحلال والتجديد والتحســـين وتتملك وتقوم بتشـــغيل المشروع خلال مدة العقد كما في الشكل التالي . .

تشغيل ـــ تملك ـــ تأهيل ـــ المشروع تعاقد

الدولة

نموذج (R.O.O)

شكل رقم (14)

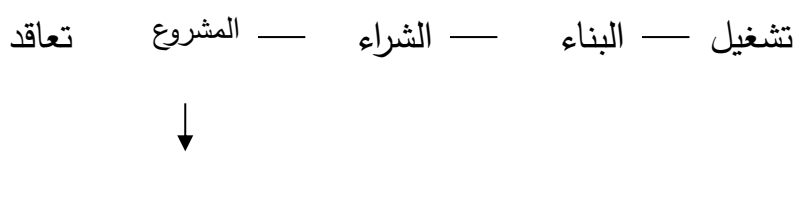
15- الشراء والبناء والتشغيل : P.B.O

Purchase , Build , operate

وهذا النوع تعتمد عليه الدول في تنفيذ برنامج الأصــلاح الأقتصــادي والذي يتضــمن تحويل عدد من المشـــروعات المملوكة للدولة ملكية عامة إلي القطاع الخاص من خلال ايلولتها لمســتثمر أجنبي أو مصــري يقوم بشــراء هذه المشــروعات بأصــولها القائمة بالفعل ثم القيم ببناء واســتحداث أصــول جديدة أو تحديثها ثم تقوم بتشــغيل المشروع والانتفاع به .

وهذا النوع يساهم مساهمة فعالة في خصخصة بعض الشركات العامة بما يضمن الأحلال والتجديد من خلال بيعها للقطاع الخاص الذي يشـــارك الحكومة في تجديد وإعادة بناء هذه الشركات ويمكن تصويره بالشكل التالي :

الشكل التالي . .



نموذج P.B.O

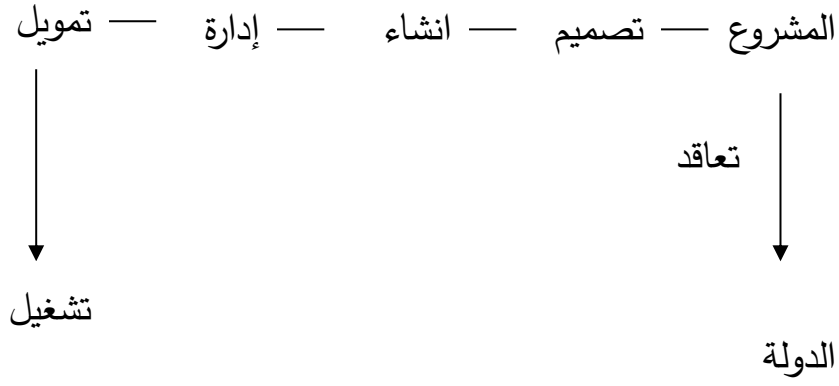
شكل رقم (15)

16- التصميم والأنشاء والأدارة والتمويل والتشغيل (D.C.M.F.O) :

Design , construction , management , Finance , operate :

ويقوم هذا النوع من المشـــروعات علي التعاقد من الدولة مع شـــركة المشـــروع علي اسناد العمليات المختلفة المتعلقة به من تصميم وانشاء وإدارة وتمويل وتشغيل للمدة الواردة في العقد ويكون لشركة المشروع السيطرة علي المشروع ولكن لا يكون لها الحق في الملكية – ويتم ذلك في المشـــروعات التي تتطلب تصـــميمات فنية عالية وتكنولوجيا متقدمة في الأنشاء وتمويل ضخم ، إضافة إلي زيادة خاصة في التشغيل وخاصة في المشروعات التي تعتمد علي التكنولوجيا .

الشكل التالي . .



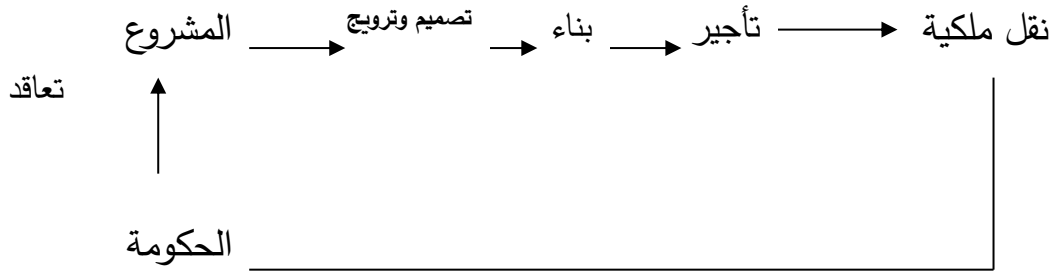
نموذج D.C.M.F.O

شكل رقم (16)

17- مشروعات التصميم والترويج والبناء والتأجير والتمويل (d.p.b.r.t)

Design , promotion , build , rent , transfer

وهذا النوع من المشـروعات يقوم علي وجود صـاحب فكرة قام بتصـميمها ثم الترويج لها من المســتثمرين ثم يقوم بالحصــول علي امتياز اقامة المشــروع ثم يقوم ببناء المشــروع ثم القيام بتأجيره للغير وفي نهاية مدة العقد الخاص بالأمتياز يقوم بتحويل المشروع إلي الدولة ويمكن تصويره بالشكل التالي :



نظام D.P.B.R.T

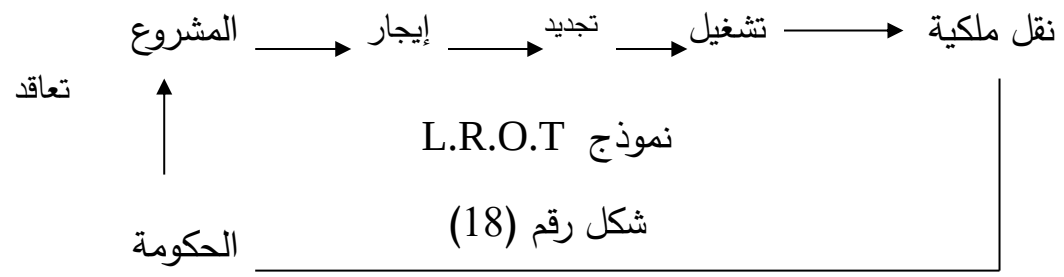
شكل رقم (17)

18- الأستئجار والتجديد والتشغيل ونقل الملكية (L.R.O.T)

Lease , reneval , of concession , Transfer

في ها النوع من المشروعات تقوم شركات ومؤسسات القطاع الخاص بأستئجار مشروع من الجهة المانحة للأمتياز لمدة محددة ثم تقوم بعملية التجديد والتشغيل وبعد

انتهاء فترة الأمتياز تنتقل ملكية المشروع وأصوله بدون مقابل للجهة مانحة الامتياز ويمكن تصويره بالشكل التالي :



نموذج L.R.O.T

شكل رقم (18)

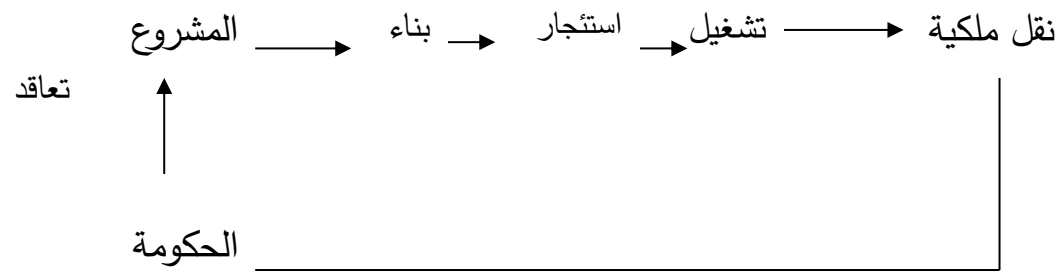
19- البناء والأستئجار والتشغيل ونقل الملكية (b.r.o.t)

Build , Rent , Operate , Transfer .

هذا النوع من المشروعات يجمع بنب خصائص عقد إيجار المرافق العامة ونظام البناء والتشغيل .

ففي ظل هذا النظام يقوم المستثمر ببناء المشروع علي نفقته لحساب الجهة المانحة للأمتياز ، علي أن يقوم بأستئجار المرفق بعد ذلك من السلطة المتعاقد معها ويقوم بأستغلال المشروع لفترة معينة يحصل خلالها علي مقابل إداء الخدمة التي يقدمها للجمهور أو للجهة الأدارية المتعاقد معها وفي نهاية مدة الإتفاق تؤول ملكية المرفق بدون مقابل للحكومة أو للجهة مانحة الأمتياز .

وفي ظل هذا النظام يكون تشغيل وإدارة المشروع متروك للمستثمر المتعاقد عليه ولكن يظل الأشراف علي المرفق للجهة الحكومية أو الجهة مانحة الأمتياز خلال مدة منح الأمتياز ويمكن تصويره بالشكل الآتي :



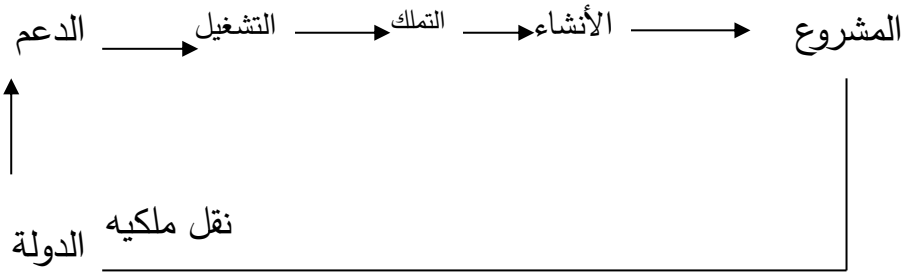
نظام B.R.O.T

شكل رقم (19)

20- الأنشاء والتملك والتشغيل والدعم والنقل الملكية B.O.O.S.T

Build , Own , Operate , Subsidize , Transfer

وطبقاً لهذا النوع من المشروعات يتم التعاقد مع شركة المشروع أو المستثمر علي انشاء أحد المرافق ثم تتملك شركة المشروع المرفق للمدة المبنية في العقد وتتولي تشغيله ، كما تتولي دعمه من الناحية الفنية والتكنولوجية ثم تقوم بنقل الملكية إلي الجهة مانحة الأمتياز في نهاية المدة .



نظام B.O.O.S.T

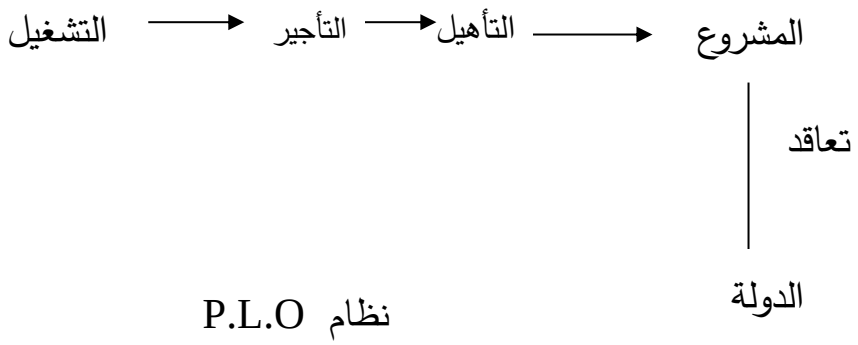
شكل رقم (20)

21- التأهيل والتأجير والتشغيل (R.L.O)

Rehabilitate , Lease , Operate

وطبقاً لهذا النوع تعهد الدولة إلي شركة المشروع بتأهيل مرفق عام من خلال تحديثه وإعداده بشـــكل حديث ومناســـب لتأديه الخدمة المطلوبة ثم تقوم بتأجير المرفق إلي

شركة المشروع للمدة المحددة في العقد لتتولي تشغيله بعد ذلك دون أن تنتقل الملكية من الدولة إلي شركة المشروع أو العكس .



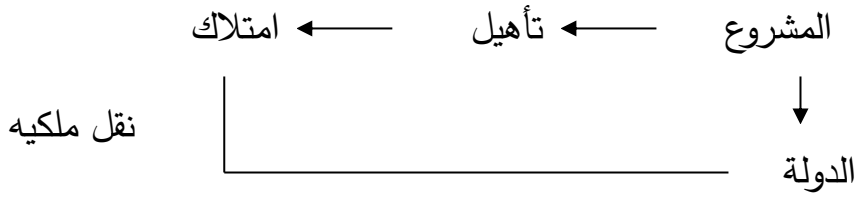
نظام P.L.O

شكل رقم (21)

22- التأهيل والأمتلاك ونقل الملكية (R.O.T)

Rehabilitate ,Own , Transfer

طبقاً لهذا النوع من المشـروعات نتولي شـركة المشـروع من خلال العقد تأهيل مرفق من المرافق وامتلاكه لمدة معينة ثم نقل الملكية في نهاية هذه المدة إلي الدولة.



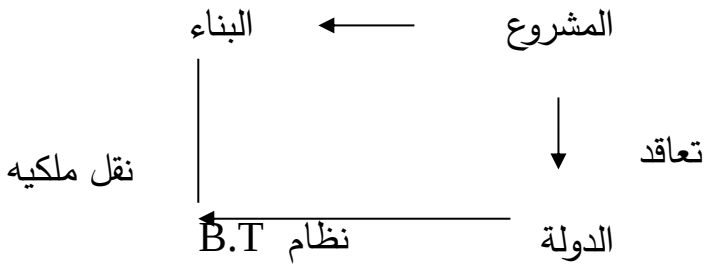
نظام R.O.T

شكل رقم (22)

23- البناء ونقل الملكية (B.T)

Build and Transfer immediately .

طبقاً لهذا النوع تسند الدولة إلي شركة المشروع بناء مرفق من المرافق وبعد انشاءه تقوم شركة المشروع بنقل ملكية المشروع إلي الدولة وهذا النوع لا يعدو أن يكون عقد مقاولة .

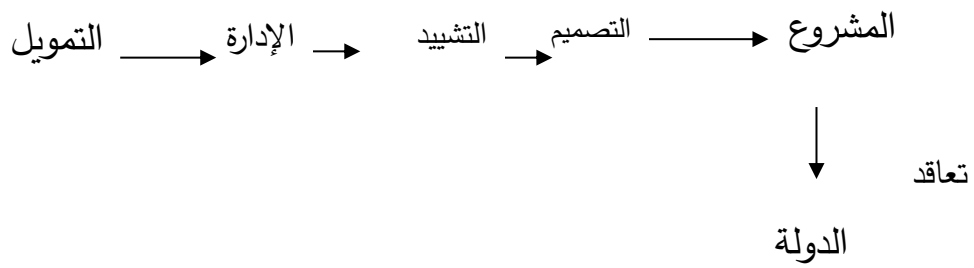


شكل رقم (23)

24- التصميم والبناء والتمويل والتشغيل d.b.f.o

Design , Build , Finonce , Operate :

في ظل هذا النوع تتولي شركة المشروع بناء علي العقد المبرم مع الدولة تصميم المشروع كما تتولي البناء والتمويل ثم تقوم بتشغيله وهذا النوع لا يترتب عليه سوي الحق في تشغيل المشروع دون ان يصاحبه انتقال لحق الملكيه .



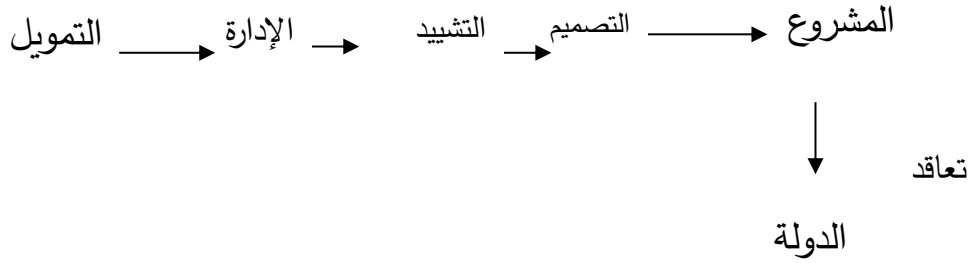
نظام D.C.M.F

شكل رقم (25)

25- التصميم والبناء والتمويل والتشغيل D.B.F.O

Design , Build , Finonce , Operate :

في ظل هذا النوع تتولي شـركة المشـروع بناء علي العقد المبرم مع الدولة تصـميم المشـروع كما تتولي البناء والتمويل ثم تقوم بتشـغيله وهذا النوع لا يترتب عليه سـوي الحق في تشغيل المشروع دون ان يصاحبه انتقال لحق الملكيه .



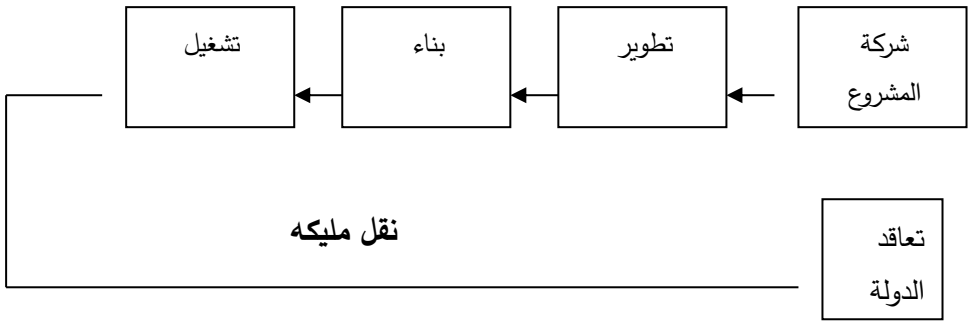
نظام D.C.M.F

شكل رقم (25)

26- التطوير والبناء والتشغيل والنقل (M.C.O.T)

Modernize , Construct , Operate , Transfer

طبقاً لهذا النوع يتم التعاقد بين الحكومة وشـركة المشـروع علي تطوير مرفق قائم بهدف تحسـين إداءة ورفع كفائته وتتولي بناء ما يلزم له من انشـاءات وتجهيزات ثم تتولي تشـغيله لمدة محددة في العقد تم تقوم في نهاية مدة العقد بنقل مليكة المرفق بما تم إدخاله عليه من انشاءات أو تجهيزات إلي الدولة مع المرفق وفقاً للشكل التالي .



نظام M.C.O.T

شكل رقم (26)

27-نظام مشاركة القطاع الخاص مع القطاع العام في مشروعات البنية الأساسية:

(p.p.p) public, private, partnetrship :-

وقد بدأ تطبيق هذا النظام في انجلترا حيث شملت التجربة الأنجليزية الأستعانة بهذا النظام في تنفيذ أكثر من 700 مشروع في العديد من المجالات منها المستشفيات – والمدارس – والطرق ومياه الشرب والصرف الصحي والنقل وتأخذ مشاركه القطاع الخاص في ظل هذا النظام اشكالاً مختلفة مثل عقود الخدمة ، وعقود الأدارة وعقود التأجير وعقود الانتفاع طويل الاجل وعقود الأمتياز ونقل الملكية .

وتسعي الحكومة إلي الأستعانة في ظله بالقطاع الخاص في تنفيذ مشروعات البنية الأساسية في مجالات التوسع في انشاء الطرق لخدمة المناطق الأستثمارية وانشاء شبكات المياه والصرف الصحي وبناء المدارس والجامعات وتطوير البنية الأساسية للخدمات الصحية من مستشفيات ومراكز صحية وتطوير مرفق النقل والسكك الحديدية .

-يجب الا تقل الأستثمارات المطلوبة عن 100 مليون جنيه وذلك بسبب تعقد هذه المشروعات والنفقات اللازمة للقيام بها من خلال اجراءات تنفيذ عامة مكلفة لا يمكن تبريرها الا في المشروعات كبيرة الحجم .

-يجب أن تكون الأصول والخدمات هي تلك التي يستطيع القطاع الخاص تقديمها ، ويجب أن يكون هناك سوق تنافسيه فعلية أو متوقعة لمثل هذه الأصول والخدمات.

-يجب الا تحتوي المشروعات علي مكون تكنولوجي عالي المستوي أو تتطلب تكنولوجيا غير متوافرة حالياً علي مستوي تنافسي .

-يجب أن تكون السلطة العامة التي تقترح مشروع الشراكة بين القطاعين العام والخاص قادرة علي تحديد نطاق وحجم المشروع في شكل مخرجات أو نتائج علي المدي الزمني لعمر المشروع .

-يجب مساندة المشروع المقترح من خلال تحليل تفصيلي للأحتياجات ووجود حجج قوية تؤكد ملائمة مفهوم شـــراكة القطاع العام والخاص لتنفيذ هذا المشـــروع ، وأن يتلقي المشروع موافقات رسمية من السلطات الحكومية قبل الطرح الرسمي للمناقصة الخاصة به .

-يجب الأهتمام بأختيار الشرك في القطاع الخاص من خلال مناقصته عامة تنافسيه تجري وفق أفضل التطبيقات المحلية والدولية المتعلقة بتنفيذ المشروعات العامة .

كما يمكن جذب القطاع الخاص للمشـــاركة في مجالات البنية الأســـاســـية العملاقة كالنقل البحري والجوي والطاقة .

مزايا تطبيق نظام مشـاركة القطاع الخاص في مشـروعات البنية الأسـاسـية بنظام (p.p.p) .

1- معالجة قصور التمويل الحكومي .

2- الأسراع بمعدل النمو الأقتصادي والأجتماعي .

3- رفع كفاءة تشغيل المرافق العامة ومشروعات التنمية الأجتماعية .

4- نقل تبعية المخاطر التجارية بشكل أساس إلي المستثمر الخاص .

5- نقل التكنولوجيا الحديثة .

6- توسيع الملكية الخاصة والتوجه نحو اقتصاديات السوق .

7- تنشيط سوق رأس المال المحلية من خلال اصدار اوراق مالية جديدة وانشاء صـناديق اسـتثمار في البنية الاسـاسـية أو طرح سـندات عقارية لتمويل هذه المشروعات وتداولها في البورصة بدلاً من الأقتراض من البنوك .

8- الأستفادة من الأستثمار الخاص لتفعيل بعض سياسات الأصلاح الهيكلي .

9- تنمية أعمال القطاع الخاص وزيادة فرص العمل المتاحة أمام الشباب والفنيين والمتخصصين .

10-تنفيذ أكبر عدد ممكن وتسريع انشاء مشروعات خدمات البنية الأساسية التي يحتاجها المواطنين خاصة مع محدود به مشاركة القطاع الخاص في ظل أنظمة B.O.T التي شملت أربعة قطاعات الطاقه والأتصالات والنقل والمياه والصرف الصحي حيث ثم أقامة 16 مشروعاً باجمالي استثمارات بلغت 6.2 مليار دولار استحوذ قطاع الاتصالات علي النصيب الأكبر منها .

10- تنفيذ الأستثمارات المستهدفة في خطة الدولة مع الحفاظ علي التوازنات المالية .

11- تخفيف عبء التمويل الذي تتحمله الدولة تتقتصر التكلفة علي الأيجار بدلاً من تكلفة تمويل انشاء المرافق العامة والبنية الأساسية دفعة واحدة .

12- مضاعفة الطاقة الأستثمارية للدولة إلي عشرة امثالها مع تنفيذ أكبر قدر من احتياجات الدولة في أسرع وقت ودون أضافة أعباء أو ديون أو فوائد جديدة كما هو الحال في أساليب التمويل الأخري والقروض .

13- مواجهة أكبر مشكله تعاني منها مشروعات البنية الأساسية ألا وهي مشكله الصيانة والأداره من خلال تحديد مسئولية القطاع الخاص عنها في ظل تدهور المستويات الأدارية والفنية وسوء تشغيل الحكومة للمرافق وتدني مستوي الصيانة مما يؤيد إلي نقص عمرها الأفتراضي وانهيارها، وتضمن العقد مسئولية المستثمر عن الإدارة والنظافة والأمن والصيانة إضافة إلي شركة المقاولات والمقاولين من الباطن خلال مدة العقد مما يزيد حركة النشاط التجاري والأقتصادي في السوق .

14- تحديد قيمة إيجارية عادلة تضمن استرداد التكلفة مع تحقيق هامش ربح مناسب يعمل علي جذب رؤوسي الأموال العربية والأجنبية .

15- ضمان تحديد أسعار ملائمة لخدمات المرافق تناسب الفقراء ومحدودي الدخل وعدم زيادة أسعار الخدمات حيث أن تعامل المواطنين سيكون مع الدولة وليس المقاول .

16- حل مشكلة السيولة الزائدة لدي البنوك من خلال مساهمتها في تمويل القطاع الخاص فالودائع زادت بنسبة 16% في عام 2007 بينما زاد الأقراض بنسبة 5% أي أن هناك فائض في السيولة يبلغ 11% يجب استثمارها استثمار مضمون من خلال تمويل هذه المشروعات .

17- أن تحديد الأيجار بنسبة 10% مغري للمستثمرين خاصة وأن الأرباح في الأستثمار العقاري تتراوح من 5% – 7% .

18- الأستفادة من الخبرات التمويلية والادارية للقطاع الخاص .

19- فتح الباب لأسواق وتكنولوجيا جديدة والأساليب الفنية الجديدة.

20- الوصول إلي استخدام أفضل للموارد المتاحة .

21- تنفيذ أهداف السياسة العامة بأفضل الوسائل والتصميمات الممكنة بطريقة مرنة وعملية .

22- يقلل من المخاطر التي تتحملها الدولة لتنفيذ المشروعات وتوزيع هذه المخاطر علي القطاع الخاص .

23- أن القطاع الخاص يستطيع أن يعظم من الأستفادة من تكلفة الأصول وأن يوازن بين رأس المال ومصروفات التشغيل بصورة أفضل من الجهات الحكومية .

24- يؤدي إلي جذب مزيد من الأستثمارات الأجنبية لا تقل عن 2 مليار جنيه سنوياً وتنشيط الأستثمارات المحلية ورؤوس الأموال المصرية من خلال استثمارها في هذه المشروعات .

آليه تطبيق هذا النظام :

(1) تقوم الدولة بتحديد احتياجاتها من مشروعات خدمات البنية الأساسية في ضوء خطط التنمية المستهدفة وكذلك المواصفات الفنية لهذه المشروعات في شكل مخرجات أو منتج نهائي ومعايير ومستويات علي مدي عمر التعاقد .

(2) طرح مناقصة عامة تتقدم لها الشركات المحلية والدولية التي تتمتع بخبره سابقة في مجال التنفيذ لهذه النوعية من المشروعات في ظل مواصفات فنية وجغرافية معينة .

(3) يقدم المتعاقد من القطاع الخاص خدمه فنية متكاملة من المدخلات (التصميمات المفصلة ، التشييد ، أسلوب التشغيل..إلخ) والتي تقابل المخرجات المطلوب توفيرها ، ويقبل المتعاقد تحمل المخاطر الفنية والتجارية .

(4) يمول المتعاقد الأستثمارات اللازمة ، ولذلك فهو يتحمل مخاطر القروض وحقوق رأس المال طوال فترة التعاقد .

-يبدأ المتعاقد في شراكة القطاع العام والخاص في تسليم الدفعات المالية فقط حينما يدخل المشروع في مرحله التشغيل بعد انتهاء عملية التشييد ، ويتم سداد هذه الدفعات علي فترات متساوية طوال فترة التعاقد .

(5) إذا ما اختلفت مستويات الإداء أو المعايير عن المستوي المحدد ، سلفاً يتم تخفيض الدفعات المالية لتعويض السلطة العامة عن هذا العصور .

- يمنح المتعاقد قدراً متفق عليه من الحرية للقيام بالتطوير التقني وتوليد دخل إضافي من المشروع .

(6) للعميل الحق المطلق في التصديق علي الجوانب الهندسية والرقابة علي أداء الخدمات .

(7) تقوم الدولة بتوفير الأرض التي ستقام عليها هذه المشروعات ويقوم المقاول (الشريك) بالبناء والتشغيل والتمويل.

(8) يحصل الشريك علي مبالغ مالية دورية بعد الأنتهاء من المشروع وإعداده للتشغيل خلال فترة التعاقد التي تتراوح من 15 – 25 سنة حسب حجم المشروع ودراسة الجدوي الخاصة به في شكل إيجار يبلغ 10% من تكلفة الأنشاء مما يتيح تنفيذ عشرة أضعاف حجم المرافق العامة بنفس قيمة الأعتماد .

(9) يقوم القطاع الخاص بدور مقدم الخدمة حيث أنه يتيح للحكومة منشآت مبينه ومصونه ومداره لتقديم خدمة استراتيجية، وتقوم الدولة بتأجير هذه المنشأة ويتحدد الأيجار طبقاً للعرض المالي الذي سوف يقدمه مقدم الخدمة طوال فترة التعاقد في كراسة الشروط .

(10) في نهاية المدة تؤول أصول المشروع إلي ملكية الدولة .

(11) تتولي الحكومة بيع الخدمة للجمهور بأسعار مناسبة سواء مدعمة أو غير مدعمة طبقاً لأحتياجات المواطنين وطبيعة الخدمة المقدمة .

(12) أن عقود التعامل بين الحكومة والقطاع الخاص ستكون عقود طويلة الأجل ودولية البنود .

(13) من الجهات الحكومية الرقابة علي مستوي الخدمة المقدمة حسب المعايير المتفق عليها .

(14) أمكان قيام مشاركة ثلاثية بين الحكومة والقطاع الخاص والبنوك لدعم رجال الأعمال في تنفيذ المشروعات الخدمية – تتولي الحكومة فيها بتوفير الأراضي وتتولي البنوك تقديم القروض التمويلية بفائدة بسيطة أو شريك مع المستثمر في بناء المشروع واقتسام الأيجار .

(15) معظم صيغ عقود ال (p.p.p) تتضمن شرط إدارة ما بعد البيع أو انتقال الملكية (sla) service level agreement .

وطبقاً لهذا الشرط فإن عقد الإيجار يتم بمقتضاه نقل خدمات الأصل أو المرفق وكذلك نقل ملكيته في نهاية مدة الأيجار إضافة إلي شرط يتم بمقتضاه نقل التكنولوجيا .

Transfer included both ownership , services and technology .

يتضح من العرض السابق للأنواع الرئيسية لمشروعات البينية الأساسية الممولة من القطاع الخاص بنظام B.O.T أن هناك مشـــتقات عديدة لهذا النظام يعتمد كل منها علي رؤية منهجية خاصـة للاستفادة منها بشكل رئيسـي من إقامة مشـروعات البنية الأساسية الممولة من القطاع الخاص، وإختيار أي من هذه الانواع يعتمد علي طبيعة المرفق المراد تنفيذه والعديد من الأعتبارات الحاكمة في اختيار أي من هذه الأنواع وأهمها الأعتبارات الأقتصـــادية والاجتماعية التي تتجاوز حســـابات التكلفة والعائدة وكذلك اعتبارات التشـــابك الأقتصـــادي والمقدرة التفاوضـــية للطرفين ، وأهمية هذا المشروع وتأثيره علي حركة النمو والتنمية المستهدفة .

وكذلك تتدخل بعض الأعتبارات السياسية الخاصـة بالشرعية والسيادة والعلاقات مع دولة المستثمر الأجنبي .

كما تؤثر التجارب والآراء الخاصـــة بمتخذ القرار في عملية قبول أو رفض نوع معين من هذه الانواع أو وضع شروط ومعايير لبعض أنواع الأستثمار أو للأستثمار عموماً بنظام B.O.T في ضـــوء قواعد حاكمة تضـــعها الدولة ، كما قد تختلف النظرة لهذه الأنواع من وقت لآخر ، كما قد تؤدي بعض الظروف إلي تقييد اســـتخدام نوع معين أو استخدام النظام بأكمله بالنسبة لمرافق معينة ، أو قد تلجأ في بعض الظروف إلي عدم تعجيز استخدام هذا النظام بالنسبة لمشروعات البنية الأساسيه وتقصر استخدامه علي المشـــروعات الأقتصـــادية ، كل ذلك في ظل رؤية معينة أو إســـتراتيجية تعتمد علي مصلحة الدولة أو الاهداف المتوخاه في ظل هذا التنوع الكبير في أنواع وأشكال مشروعات B.O.T فإن الدراسة ستقتصر علي أنواع المشرعات التي يقوم المستثمر بأنشائها ثم يقوم بأستغلالها ويلتزم بتسليمها في نهاية العقد إلي الدولة أو الجهة التي منحت له الترخيص بأنشـاء المشـروع أو أي جهة أخري يحددها عقد الألتزام ومن ثم يخرج من نطاق البحث .

المشروعات التي تقوم الدولة بأنشائها وتعهد بأدارتها إلي جهة أخري .

المشروعات التي لا تؤول ملكيتها في نهاية المدة إلي الدولة .

المشــروعات التي يتم تنفيذها بواســطة أحدي الشــركات ثم يتم تســليمها بمقابل إلي الدولة حتى ولو كانت التي تقوم بالتنفيذ هي الجهة التي تتولي الأدارة .

المشـروعات التي تتولي تمويلها جهات أو أحدي المشـروعات الأسـتثمارية ثم تسـترد قيمة القرض من خلال استغلال المشروع .

المشـروعات التي تظل ابتداء مملوكة للدولة ولا تنتقل فيها الملكية إلي المشـروع الذي قام بالتنفيذ حتى ولو كان العقد ينظم استغلالها للمشروع لفترة معينة .

مشروعات تحديث مشروعات قائمة والتي لا تتضمن بناء مشروع جديد .

المشـروعات التي تقوم بأنشـائها أحدي الشـركات لحسـاب جهة أو الحكومة ثم تتولي استئجارها لمدة معينة .

مشروعات الأمتياز التي تنقضي تلقائياً بنهاية فترة الأمتياز .

وكل الأشكال التي لا تنتقل فيها الملكية في نهاية المدة إلي الجهة مانحة الأمتياز .

خروج أشكال المشروعات التي يحصل فيها منفذ المشروع علي تكاليف الأنشاء من خلال حق تأجير المشروع للغير لتقصر الدراسة علي الأشكال التي يتوافر فيها : :

إنشاء أو بناء أو تحديث مشروع أو تمويله .

تملك شركة المشروع للمشروع لفترة معينة .

قيام شركة المشروع بأستغلاله خلال الفترة الموضحة بالعقد .

انتقال ملكيه المشـروع إلي الجهة مانحة الامتياز في نهاية مدة العقد وتسـليم أصـول المشروع إلي الجهة مانحة الأمتياز .

أي الأقتصار علي الأشكال التقليدية لمشروعات ال B.O.T التي تعكس الخصائص السابقة دون باقي الأشكال التي تحمل اسم B.O.T ولا تتضمن الخصائص الرئيسية لمشروعات ال B.O.T

الفرع الرابع

مشروعات البنية الأساسية في مصر

المنفذة بنظام B.O.T

عقب تبني مصر لبرنامج الاصلاح الأقتصادي منذ عام 1991 ، اتجهت السياسة الأقتصادية نحو العمل بآليات السوق وأعطاء دور أكبر للقطاع الخاص في كافة نواحي النشاط الأقتصادي ، واتساقاً مع هذا الأتجاه بدأت الحكومة في العمل علي تنفيذ برنامج الخصخصة والذي ركز علي توسيع قاعدة الملكية وإعادة الهيكلة للمشروعات العامة لزيادة مشاركة الأفراد والقطاع الخاص في ملكية المشروعات العامة ، واستمراراً لنفس النهج اتجهت السياسة الأقتصادية منذ سنوات قليلة إلي فتح المجال أمام قطاع الأعمال الخاص للإستثمار في البنية الأساسية مثل محطات توليد الكهرباء وانشاء الطرق وتشفيلها والمطارات والموانئ وإقامة محطات المياه وتشغيلها من خلال نظم متعددة وغير ذلك من الأنشطة المعينة بهذا المجال[1]، ومن هذه النظم والأساليب نظام البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.T وتطبيقاته المختلفة.

القطاعات المختلفة التي طبق فيها نظام B.O.T بأشكاله المختلفة .

1- قطاع الكهرباء :

يعتبر قطاع الكهرباء الدعامة الرئيسية لتحقيق أهداف خطط التنمية القطاعية والأقليمية، وقد أشارت خطة التنمية الأقتصادية والاجتماعية إلي أن تنمية قطاع الكهرباء يعتمد خلال المرحلة المقبلة علي مجموعة من السياسات من بينها تشجيع القطاع الخاص المصري والعربي والأجنبي والمشترك في انشاء محطات توليد الكهرباء وتشغيلها وبيع التيار الكهربائي المولد منها إلي هيئة كهرباء مصر عن

([1]) الخطة الخمسية الرابعة للتنمية الإقتصادية والاجتماعية (1997 – 1998-2001-2002) ، وزارة التخطيط أبريل 1997.

طريق الشـــبكة الموحدة ومنها إلي المشـــتركين وشـــركات توزيع الكهرباء وبعد عدة سنوات يتم تحويل هذه المحطات إلي قطاع الكهرباء [1].

وإزاء التحولات الأقتصـــادية وما اتجه إليه العالم أخيراً من بناء وإدارة المشـــروعات الكبري بواسـطة القطاع الخاص ، فإن قطاع الكهرباء في مصـر وضـع اسـتراتيجية شـاملة يتم تنفيذها من خلال خطة خمسـية يتولي بمقتضـاها القطاع الخاص المحلي والأجنبي والمشـــترك انشـــاء محطات التوليد الكهربائية التي قدرت بنحو 16 محطة حتى عام 2017 بنظام حق الأنتفاع مع قيام الدولة ممثله في هيئة كهرباء مصـــر بشراء القوة الأنتاجية لهذه المحطات والتي تقدر بنحو 9650 ميجلوات [2].

أ- دوافع وأهداف تبني نظام B.O.T في قطاع الكهرباء [3]:

لجأت هيئة كهرباء مصر إلي تنفيذ بعض المشروعات بنظام B.O.T اتساقاً سياسة الدولة في اتاحة دور فعال للقطاع الخاص المحلي والأجنبي في التنمية الأقتصادية ، وهناك بعض العوامل التي ســـاعدت علي تني تلك الســـياســـة ، إذ أتســـمت فترة التسعينات بما يلي :

1- زيادة الطلب علي الطاقة الكهربائية من مختلف قطاعات الدولة خاصـــة في المناطق الصـــناعية والعمرانية في مختلف أنحاء الجمهورية والحاجة إلي إضـــافة محطات توليد جديدة قدرتها 9.3 مليون كيلووات حتى عام 2010 بتكلفة تقدر بنحو 7.2 مليار دولار أمريكي .

2- ارتفاع المديونية الخارجية ، حيث بلغت ديون هيئة كهرباء مصـر وشـركاتها 14.2 مليار جنيه بالإضـــافة إلي أعباء خدمتها البالغة 2.2 مليار جنيه، إذ

([1])الخطة الخمسية الرابعة للتنمية الأقتصادية والاجتماعية ، مرجع سابق ذكره .

([2])بنك مصر ، التجربة المصرية في مشروعات B.O.T ودور البنوك في تمويلها ، النشرة الاقتصادية العدد 13 مايو 2002 ص 70 .

([3])معتز كامل مرسي ، "تجربة الكهرباء في المشروعات المنفذة بنظام B.O.T مجلة البحوث الإدارية ، اكاديمية السادات للعلوم الإدارية ، الجزء الأول 2001 ، ص164 – 166".

يتطلب أنشـاء محطات الكهرباء تمويل بالعملات الأجنبية وهو ما يسـتدعي قيام شـركات أجنبية بأنشـاء بعض تلك المحطات نظراً لتوافر النقد الأجنبي لديها .

3- احجـام بعض جهـات الأقراض الاجنبيـة عن منح الـدولـة قروض لتنفيـذ مشروعات الكهرباء وطلب تلك الجهات اشتراك القطاع الخاص في تنفيذ هذه المشروعات .

كما وضـعت هيئة كهرباء مصـر أمامها عدة أهداف عند البدء في اتخاذ اجراءات انشاء محطات توليد الكهرباء بنظام B.O.T ، ومن أهم تلك الأهداف ما يلي :

- تخفيف العبء عن كاهل الدولة في تدبير التحول اللازم لمشروعات محطات توليد الكهرباء والتي يتطلب انشاؤها استثمارات كبيرة

- اتاحة فرص الأسـتثمار أمام القطاع الخاص في تمويل وبناء وتشـغيل محطات توليد الكهرباء وبيع الطاقة المولده لهيئة كهرباء مصر (وليس للمشتركين) .

ثم نقل ملكيه هذه المحطات إلي الهيئة بعد فترة زمنية محددة بحالة فنية جيدة .

-جذب الخبرات والتكنولوجيا الحديثة في مجال تنفيذ وإدارة محطات توليد الكهرباء.

-تغطية الأحتياجات المتزايدة في الطلب علي الطاقة بإنشاء محطات توليد جديدة .

-حصـول الهيئة علي أرخص الأسـعار لشـراء الطاقة من المسـتثمر بما لا يؤثر علي سعر البيع للمشتركين .

ب- مشروعات محطات توليد الكهرباء بنظام B.O.T في مصر :

بـدأت وزارة الكهربـاء اعتبـاراً من عـام 1996 اتخـاذ مجموعـة من الأجراءات لتدبير الأرضية الملائمة لمنح المستثمرين المحليين والأجانب حق الامتياز في مجال انشاء محطات توليد الطاقة الكهربائية ومن هذه الآجراءات ما يلي: [1]

([1]) معتز كامل مرسي - مرجع سبق ذكره - ص 166 - 167 .

-دراسة الخبرات السابقة لبعض الدول مثل الهند وباكستان واندونسيا والأتصال بالجهات الدولية مثل لابنك الدولي للتصرف علي طبيعة هذه المشروعات والأجراءات التي يتم اتحادها والأتفاقيات التي يتم توقيعها بين المستثمر والجهات الحكومية والضمانات التي تمنح لمثل هذه المشروعات لجذب الأستثمار ، كما قد تم إرسال بعض العاملين في هيئة كهرباء مصر لحضور دورات تدريبية في هذا المجال .

-الأستعانة بأستشاري عالمي في هذا المجال يضم مجموعة من بيوت الخبرة العالمين (فني ــ قانوني ــ مالي) لتكوين الكوادر ونقل الخبرة لهيئة الكهرباء بمصر ، وتم اختيار هذا الأستشاري من خلال مناقصة عامة من بين 24 مكتب خبرة عالمي من جميع أنحاء العالم .

-الحصول علي موافقة البنك المركزي المصري علي منح المستثمر الضمان اللازم للإلتزامات المالية لهيئة كهرباء مصر والتي تنشأ بموجب اتفاقية شراء الطاقة وذلك لضخامه الأستثمارات المطلوبة في مشروعات محطات التوليد حتى يضمن المستثمر الحصول علي مستحقاته التي تمكنه من سداد القرض .

ومن أمثله المشروعات التي تم طرحها بأسلوب B.O.T في قطاع الكهرباء ما يلي[1]:

1- انشاء محطة توليد كهرباء سيدي كرير من وحدتين كل وحدة ذات قدرة انتاجية صافية 325 ميجاوات ، وقد منح الألتزام لشركة انترجن سيدي كرير لتوليد الكهرباء شركة توصية بالأسهم المصرية حيث تم التعاقد علي المشروع في 1998/7/22 وبسعر شراء 2.54 سنت / كيلووات ساعة .

([1]) فوزية أبو نعمة – مشروعات القطاع الخاص في مشروعات الطاقة بنظام البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.o.o.t ، مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص – مركز القاهرة الأقليمي للتحكيم التجاري الدولي ، شرم الشيخ 29-30 سبتمبر 2001 .

2- مشروع محطة توليد خليج السويس بقدره 6500 ميجاوات ، حيث تم التعاقد عليه في 1999/10/3 ، وقد منح الالتزام لهيئة كهرباء فرنسا وبسعر شراء 2.37 سنت / كيلووات ساعة .

3- مشروع محطة توليد شرق بورسعيد وبقدره 650 ميجاولات ، وقد تم التعاقد عليه في 1999/10/3 وقد منح الألتزام لهيئة كهرباء فرنسا وبسعر شراء 2.37 سنت / كيلووات ساعة .

2- قطاع النقل الجوي .

يعتبر مرفق النقل الجوي من المرافق الحيوية العامة في الدولة حيث يربط بين حركة الملاحة الجوية الداخلية والخارجية ويساهم في خدمة النقل والسياحة والتجارة [1] ويشير التقييم العام لشبكة المطارات في جمهورية مصر العربية أنها لا تتناسب مع المساحة الكلية للدولة ، كما أن المطارات السياحية لا تغطي المناطق السياحية الموجودة داخل الجمهورية، مما استلزم أن يتم انشاء مطارات جديدة في هذه المناطق ، ومناطق الأستصلاح لتصدير الأنتاج، وكذلك تطوير المطارات السياحية الحالية لتواكب حركة السياحة الوافدة ونوعية الطائرات [2].

وتتضمن استراتيجية تطوير قطاع الطيران المدني زيادة عدد المطارات إلي 30 مطاراً بأستثمارات تبلغ 6 مليار جنيه لتطوير وتحديث المطارات القديمة والبالغ عددها 19 مطاراً (منهم 9 مطارات دولية) ، (10 مطارات محلية) علي مستوي الجمهورية وانشاء مطاراً جديداً. [3]

ونظراً لكون الاعتمادات السنوية المخصصة لهيئة الطيران المدني بالموازنة العامة للدولة لا تتناسب مع المستهدف لذا بدأ التفكير في السماح بدخول القطاع الخاص

([1]) محمد طلعت خطاب – تجربة وزارة النقل في تنفيذ مشروعاتها بنظام B.O.T مجلة البحوث الإدارية ، اكاديمية السادات للعلوم الأدارية – الجزء الأول ، 2001 ، ص 207.

([2]) بنك مصر ، مرجع سبق ذكره ص 75 .

([3])محمد طلعت خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص234 .

في هذا المجال ، حيث اشـــارت خطة التنمية الاقتصـــادية والاجتماعية للدولة إلي تشـجيع القطاع الخاص بزيادة فرص اسـتثمار أمواله في انشـاء وإدارة مطارات جديدة بنظام حق الأنتفاع [1].

أ- دوافع تبني نظام B.O.T في قطاع المطارات [2].

هناك عدداً من الأسـباب التي دفعت هيئة الطيران المدني أن تلجا إلي نظام B.O.T ولعل من أهمها :-

ضـمان اسـتمرارية سـيادة الدولة علي أرض المطار والأراضـي الأخري المخصـصـة للأنشطة التجارية والواردة بعقد الالتزام .

امكانية انشاء مطارات جديدة دون تحميل ميزانية الدولة أية أعباء مالية .

جذب الأستثمارات الأجنبية في الخارج .

حصـول هيئة الطيران المدني علي نسـبة من الأرباح الأجمالية للمطار سـنوياً وذلك لزيادة مواردها .

المساهمة في توفير فرص عمل جديدة .

التنمية الحضارية والعمرانية للمناطق المحيطة بالمطارات التي يتم انشاؤها .

انشـــاء مطارات ســـياحية جديدة طبقاً لهذا النظام يســـاهم في زيادة قدرة الدولة علي المنافســة في جذب السـائحين علي مختلف اهتماماتهم (سـياحة ثقافية – علاجية – ترفيهية ، .....إلخ) .

إنشـاء مطارات في مناطق اسـتصـلاح الأرض يوفر إمكانيات التصـدير المباشـر إلي الخارج .

([1]) خطة الدولة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية ، مرجع سبق ذكره .

([2])محمد طلعت خطاب – مرجع سبق ذكره ص 234 – 235 .

5- مشـــروعات إنشـــاء وتطوير المطارات بنظام B.O.T بتطبيقاته المختلفة في مصر :-

نظراً لعدم كفاية الموارد المتاحة لهيئة الطيران المدني لتنفيذ الخطة المستهدفة لإنشاء وتطوير المطارات كان الأتجاه إلي دخول القطاع الخاص لإنشـــاء مطارات جديدة وتطوير الموجود منها وذلك من خلال نظام B.O.T وتطبيقاته الذي بدأ التفكير فيه منذ عام 1995 وســـوف نعرض بإيجاز المطارات التي تم التعاقد عليها بنظام B.O.T [1]:-

أ- مطار مرسي علم .

حيث تم التعاقد علي منح التزام انشاء وتشغيل واستغلال وإعادة تشغيل مطار مرسي علم بنظام B.O.T مع شـركة إيماك مرســي علم لتشـغيل وإدارة المطارات (مجموعة الخرافي الكويتية) – اســتثمار مصــري كويتي – حيث يتم التعاقد في فبراير 1998 ومدة الألتزام أربعون عاماً تاريخ توقيع من العقد وينفذ المشـــروع علي ثلاث مراحل الأولي في عام 1999 والثانية من عام 2012 والثالثة عام 2026 .

ب- مطار العلمين .

وقد تم التعاقد عليه بين هيئة الطيران المدني وشركة كانو للأستثمار (شركه مساهمة مصرية) في اغسطس 1998 ومدة الأمتياز خمسون عاماً وينفذ المشروع علي ثلاث مراحل – الأولي تبدا من عام 1999 والثانية تبدأ من عام 2013 والثالثة تبدأ من عام 2026 .

3- مطارات الواحات البحرية والفرافرة .

وقد تم التعاقد عليه بين هيئة الطيران المدني ومجموعة تنمية الصـــحراء الغربية ويمثلها شــركةABB الألمانية ، في ســبتمبر 1999 ومدة الأمتياز خمســون عاماً

([1]) محمد طلعت خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص 235 – 240 .

وعلي أن يتم تنفيذ المطارين علي عدة مراحل بتكلفة 400 مليون جنية مصـــري لكل مطار علي حدة ، والتاريخ المتوقع لتشغيل المطارين نهاية عام 2003 .

4- مطار رأس سدر .

حيث تم التعاقد بين هيئة الطيران المدني والشـــركة الأنجليزية النرويجيه (شـــركة ما ليكورب الأنجليزية بالتعاون مع شركة نرج النرويجية) في نوفمبر 2000 ، وهذا العقد تم توقيعه بالأحرف الأولي لحين أشـهار الشـركة المنفذة وتقديم خطه العمل الخاصـة بالمشـــروع والتمويل والتدفقات التمويلية له حتى نهاية شـــهر يونيو 2001، وفي أغسـطس 2001 تم فسـخ العقد الموقع مع شـركة ما ليكورب وكذا مصـادرة خطابات الضـمان والرجوع علي الشـركة بالتعويضـات عن الأضـرار التي عادت علي الشـركة القابضـة والحكومة كنتيجة لعدم تنفيذ المشروع ويرجع إلغاء التعاقد إلي عدم استكمال تأسيس الشركة المصرية التي ستتولي إدارة وتشغيل المطار رغم الأنذارات المتكررة وهنـاك عدد من المطـارات جـاري دراســـتهـا وتطويرهـا حتى يمكن تنفيـذهـا بنظـام B.O.T (وهي مطار العين السـخنة – مطار برج العرب – مطار أسـيوط الدولي– مطار طابا الدولي) ، وهناك مطارات جاري إعادة طرحها علي المسـتثمرين لإنشـائها واسـتغلالها بنظام B.O.T وهي (مطار سـوهاج – مطار شـرق العوينات – مطار الداخلة).

3- قطاع النقل البري.

ويعد مرفق الطرق مرفقاً هاماً من مرافق البنية الأساسية للدولة ويساهم بدور كبير في دفع عملية التنمية الزراعية والصـــناعية والســـياحية بكافة أنحاء الجمهورية ، حيث تسـاهم شبكة الطرق في نقل حوالي 50% من حركة الركاب وحوالي 90% من حجم البضائع ويبلغ إجمالي طول الشبكة حوالي 45 ألف كيلو متر .

أ- دوافع وأهداف تنبي نظام B.O.T في قطاع الطرق :

- أنشـاء شـبكة من الطرق الحرة السـريعة لجذب الكثافة السـكانية خارج المسـاحات الضـيقه بالدلتا ووادي النيل (تبلغ 5% من المسـاحة) إلي مناطق جديدة غير مأهوله

مطلوب تعميرها وخدمة مشروعات التنمية الزراعية والصناعية والسياحية بكافة انحاء الجمهورية وتحقيق سهولة الأنتقال علي الشبكة وفتح آفاق جديدة للأستثمار .

– استكمال خطة أزدواج الطريق الذي يقع عليه كثافة مرورية لتحقيق الأنسياب المروري علي الشبكة .

– رفع كفاءة وتقوية الشبكة المرصوفة حالياً، كما أشارت خطة التنمية الأقتصادية والاجتماعية للدولة إلي أهمية زيادة مشاركة القطاع الخاص في تمويل مشروعات البنية الأساسية أو المساهمة في إدارة وإنشاء وتشغيل مشروعات النقل [1].

ب– مشروعات انشاء الطرق بنظام B.O.T بتطبيقاته المختلفة في مصر [2]

قامت الهيئة العامة للطرق والكباري والنقل البري بطرح ودراسة عدد من المشروعات بنظام B.O.T تتمثل في مشروعات مقررة حالياً ، ومشروعات طرق تم طرحها وفي انتظار تقديم عروض المستثمرين :

ب/1 : المشروعات المقررة حالياً :

من المقرر انشاء شبكة طرق حره ومحاور جديدة طوليه وعرضية لأستيعاب تدفقات الحركة علي الطرق الحالية والمستقبلية بطول حوالي 1500كم علي النحو التالي :

* مشروعات جاري اتمام التعاقد عليها مع المجموعة المتحدة لتنمية الطرق السريعة وهي طريق القاهرة / العين السخنة وهو عبارة عن طريق مزدوج بطول 120كم وبتكلفه تقديريه 470 مليون جنيه ، وأيضاً حلون / الكريمان وهو طريق مزدوج بطول 85كم وبتكلفه تقديريه 460 مليون جنيه .

([1]) خطة التنمية الأقتصادية والأجتماعية ، مرجع سبق ذكره .

([2])د. خالد عبد العظيم ، د. عادل سيد عبد المقصود – إطار عام لأجراء دراسات الجدوي لمشروعات الطرق بنظام الأنشاء والتمليك والتشغيل والتسليم (B.o.o.t) – دورة تمويل وانشاء وتشغيل مشروعات البنية الأساسية وتشغيل للنقل بنظام B.O.T المعهد القومي للنقل ، القاهرة ، سبتمبر 2000.

* مشـروعات تم طرحها وجاري اسـتكمال التعاقد عليها مع مجموعة التعمير والتنمية : وهو طريق الأسكندرية / الفيوم وهو عبارة عن طريق مزدوج بطول 199كم وبتكلفة تقديرية 700 مليون جنيه .

وتتمثل الشروط الرئيسية لهذه المشروعات فيما يلي :

مدة التنفيذ من 10-12 سنة للطريق ومشروعاته الخدمية .

مدة الألتزام 50 سنة للطرق ، 75 سنة للمشروعات التنموية.

مساحات الأراضي المخصصة حول الطريق 4كم علي كل جانب.

ب/2 مشروعات طرق تم طرحها وفي انتظار تقديم عروض المستثمرين :

وهذه الطرق طرحت علي المسـتثمرين بهدف تمويلها وتصـميمها وتطويرها وصـيانتها وتحصيل الرسوم عليها ، وتتمثل في :

= طريق القاهرة / الأسكندرية/ مرسي مطروح الصحراوي بطول 520كم.

= طريق القاهرة / الأسماعيلية / بورسعيد الصحراوي بطول 180كم .

ب/3 المشروعات المستقبلية للطرق الأستثمارية تحت الدراسة :

مشروع الفيوم / أسيوط بطول 260كم وبتكلفة تقديرية 600 مليون جنيه.

مشروع ديروط / الفرافرة بطول 263 كم وبتكلفة تقديرية 650 مليون جنيه.

مشروع العين السخنة / مرسي علم بطول 630كم وبتكلفة تقديرية 2 مليار جنيه.

مشروع القاهرة ، الأسكندرية كمحور بطول 180كم .

4- قطاع النقل البحري (اطوانئ التخصصية)

يعد قطاع النقل البحري من القطاعات الإقتصـادية الهامة ، ونظراً لكون الموانئ أحد المكونات الرئيسـية لعملية النقل البحري ، فإن الدول تسـعي إلي توفير الأسـتثمارات اللازمة للمحافظة علي طاقة الموانئ ، كما تسـتهدف سـياسـة الأسـتثمار إلي توفير

الاستثمارات اللازمة لتحقيق رفع مستوي الأداء لخدمات النقل البحري المختلفة ، مع تعظيم دور القطاع الخاص في بعض أنشطة النقل البحري [1].

أ- مشروعات قطاع النقل البحري بنظام B.O.T في مصر :

وسوف يتناول الباحث المشروعات التي تم طرحها وجاري تنفيذها، وكذا المشروعات المخطط تنفيذها بنظام B.O.T :

1- مشروعات تم طرحها وجاري تنفيذها [2]:

أ- محطات تداول الحاويات والبضائع العامة والصب بالحوض الأول لميناء شمال العين السخنة .

حيث قامت الدولة بتخصيص حوالي 22.3 كيلو متر مربع لإنشاء ميناء شمال العين السخنة لخدمة المنطقة الأقتصادية الخاصة والمنطقة الصناعية الحرة المجاورة للميناء ، والهدف الرئيسي من انشاءه هو استقبال مكونات الأنتاج والمواد الخام للأغراض الصناعية المقامة في المنطقة ، علاوة علي التصدير وتوفير مساحات التخزينة للسيارات المستوردة ، والترانزيت ، بالأضافة إلي انشاء مراكز لخدمة السفن وخدمات إصلاحها ، والشركة المنفذة هي شركة شمال العين السخنة والتكلفة الأستثمارية للمشروع 186 مليون دولار أمريكي لتجهيز الساحات والأنشاءات والمعدات ومدة الإمتياز 25 عاماً .

ب- محطة تداول الحاويات لميناء شرق بورسعيد :

حيث تم طرح أعمال تجهيز الحاويات وإدارتها بكافة الأوناش العملاقة ومعدات الشحن والتفريغ والمتطورات للقطاع الخاص بنظام B.O.T والشركة المنفذة للمشروع

([1]) الهيئة العامة للطرق والكباري - المشروعات المستقبلية للطرق - مؤتمر البناء التشغيل - نقل الملكية - القاهرة ، 27-28 يناير 2001. .

([2]) الهيئة العامة لموانى البحر الأحمر - تجربة الهيئة في تشغيل ميناء العين السخنة بنظام B.O.T -مجلة البحوث الأدارية ، اكاديمية السادات للعلوم الأدارية ، الجزء الأول ، 2001 ، ص244 .

هي شركة مساهمة مصرية تضم الشركة الهولندية E.C.T وشركة الملاحة العالمية ميرسك وشركاء مصريين ، وتبلغ تكلفة انشاء وتشغيل المحطة حوالي 480 مليون دولار أمريكي ومدة الأمتياز ثلاثون عاماً ، وتتلخص الأعمال التي تقوم بها الشركة المنفذة في انشاء محطة الحاويات وتوفير المعدات الازمة لها وإدارتها باحدث النظم الأدارية والتكنولوجية وتوصيل البنية الأساسية داخل محطة الحاويات .

ج- مشروع انشاء رصيف بترول في ميناء الدخيله [1]:

وهو عبارة عن محطة تداول منتجات بترولية لربط عدد 2 سفينة علي جانب الرصيف بالأضافة إلي ساحة لأستيعاب المنشآت الأرضية والتسويق بمساحة 80 ألف متر مربع ، والشركة المنفذة للمشروع هي شركة الشرق الأوسط لتصاريح وخطوط الأنابيب (ميدتاب) وتبلغ التكلفة التقديرية للمشروع نحو47مليون دولار ، ومدة الأمتياز ثلاثون عاماً .

د- مشروع رصيف بحري بترولي متخصص بميناء دمياط ، ومشروع مجمع الغاز الطبيعي وتصديره :-

حيث تم منح التزام المشروعين للشركة الأسبانية المصرية للفاز (سيجاس) بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء 335 لسنة 2001 ، وتقدر التكلفة الأستثمارية للمشروع 1.7 مليار دولار وعلي أن يتم تنفيذ المشروع خلال 22 شهراً ويبدأ تصدير الغاز عام 2004 وتقدر عوائد المشروع بنصف مليار دولار سنوياً إلي جانب توفير خمسة الآف فرصة عمل للشباب والخبرات المصرية [2].

2- المشروعات المزمع تنفيذها بنظام B.O.T [3]:

([1]) فاروق حسنين مخلوف ، دراسة حول نظام حقوق الأنتفاع (B.O.T ومشتقاتها) في مصر – مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص ، مركز القاهرة الأقليمي للتحكيم التجاري الدولي – فندق سوفتيل – شرم الشيخ 29-30 سبتمبر 2001 ص 7 .

([2]) بنك مصر ، مرجع سبق ذكره ص 90 – 91 .

([3]) محمد طلعت خطاب ، مرجع سبق ذكره ص 228 ، 229 .

أ- الهيئة العامة لميناء الأسكندرية :

- مشروع تطوير وتنمية منطقة محطة الركاب البحرية .

- مشروع لأقامة مارينا للبحوث بالميناء الشرقي .

- مشروع إقامة رصيف متعدد الإغراض بميناء الأسكندرية .

- مشروع إنشاء رصيف عميق لسفن الغلال بإمتداد رصيف 85 ميناء الأسكندرية.

ب- الهيئة العامة لميناء بورسعيد :

- مشروع استكمال المرحلة الأولي من محطة الحاويات بطول رصيف 1200متر.

- اقامة منطقة لو جستيه بميناء بورسعيد .

ج- الهيئة العامة لميناء البحر الأحمر :

مشروع انشاء الأحواض الثلاثه الأخري المكونة لميناء شمال العين السخنة استكمالاً لمشروع انشاء الحوض الأول .

ء-الهيئة العامة لميناء دمياط :

مشروع اقامة محطات البضائع المتخصصة داخل الميناء .

انشاء رصيف بطول 400 متر وعمق 15 متر لإستقبال سفن البترول .

5- قطاع السكك الحديدية .

سوف يتناول الباحث المشروعات المنفذة حالياً سواء التي تم التعاقد عليها أو جاوي دراسة الجدوي الخاصة بها وكذا المشروعات المزمع تنفيذها مستقبلاً .

1- المشروعات المنفذة حالياً : [1].

- مشروعات تم التعاقد عليها :

- انشاء وإداره وتشغيل وحق استغلال لمحطة جافة للحاويات ببشتيل .

([1]) محمد طلعت خطاب ، مرجع سبق ذكره ص 216 – 218 .

– حق إدارة وتشـــغيل بعض الأنشـــطة والخدمات مثل خدمة الأكل والنوم وخدمة تسويق البضائع .

* مشروعات جاري حالياً دراسة الجدوي لها:

مشروع انشاء خط حديدي لقطار فائق السرعة 300كم ساعة يخترق الصحراء الغربية من الأسـكندرية إلي أسـوان ويجري حالياً دراسـة الجدوي الأقتصـادية له بمنحة من الحكومة الأسبانية ، ومن المخطط تنفيذه علي ثلاث مراحل ، الأسكندرية / الجيزة ، الجيزة / أسيوط ، أسيوط / أسوان ، ويهدف المشروع إلي ربط الآثار بجنوب مصر بالأسكندرية والساحل الشمالي بوسيلة نقل مريحة وسريعة لتشجيع وجذب سياحة اليوم الواحد والسياحة في فترات قصيرة وكذا خدمة المنتجعات السياحية بالساحل الشمالي وخلق مناطق تنمو به ومشروعات اقتصادية عي طول الطريق.

ب–المشروعات المزمع تنفيذها مستقبلاً :

حيث يجري اعداد الدراسات اللازمة بشأنها ومنها :

- حق إدارة وتشـغيل بعض الأنشـطة والخدمات كخدمة إدارة محطات السـكك الحديدية .
- انشـــاء عدد 3 موانئ جافه للحاويات بمدينة 6 أكتوبر ومدينة العاشـــر من رمضان وميناء الأسكندرية .
- إنشـاء محطة خدمه لخطوط السـكك الحديدية الحالية والمسـتقبلية في جنوب سيدي جابر .
- تجديد بعض المحطات الصـــغيرة في المدن الرئيســـية بالمحافظات وحق استغلال خدماتها .
- تطوير الخط الحديدي وكهربته في برج العرب إلي الأسكندرية وحق استغلال تشغيله .

- مشـــروع إعاده بناء 63 عربه مجرية والمانية وتحويلها إلي عربات فاخرة بســـرعة120كم ســـاعة علي خط القاهرة / الســـد العالي ، خط القاهرة / الأسكندرية ، وسيتم تنفيذه بنظام الإدارة المشتركة.
- كهربه خط عين شمس / السويس .
- صيانة الجرارات ونظام الأمان بها .
- إعادة تأهيل ورش السكك الحديدية واستغلالها للأنتاج غير التقليدي .
- مشروع انشاء شبكة اتصالات تعتمد علي الألياف الضوئية لخدمة مشروعات هيئة السكك الحديدية المستقبلية ويمكن (استغلالها لأغراض أخري) .

6-استخدام نظام B.O.T في مشروعات خطوط المترو ومشروعات انفاق السيارات :[1]

أ- مشروع نفق بورسعيد للسيارات أسفل قناة السويس .

ويتضمن المشروع تنفيذ نفق للسيارات بطول 3كم أسفل قناة السويس جنوب بورسعيد للربط بين شـاطئ القناة يسـمح بمرور جميع أنواع السـيارات والجرارات في الأتجاهين ويعتبر هذا المشـــروع ذو أهمية كبيرة علي المســـتوي القومي لمشـــروعات النقل ولمشـروعات تنميه شـبه جزيرة سـيناء حيث يعتبر امتداداً طبيعياً للطريق السـاحلي الدولي الســلوم / الأســكندرية / بورســعيد / العريش / رفح كما يعتبر محوراً تبادلياً لكوبري القنطرة العلوي للســيارات لعبور قناة الســويس في القطاع الشــرقي منها من الأسماعيلية إلي بورسعيد وتبلغ القيمة الاستثمارية التقديرية للمشروع نحو 120 مليون دولار أمريكي ، وتصل المدة التقديرية لتنفيذ المشروع ثلاث سنوات .

ب- مشروع المرحلة الأولي من الخط الأقليمي لمترو الأسكندرية :

مشــروع الخط الأقليمي لمترو الأســكندرية يمتد من أبو قير وحتى الكيلو 21 طريق مرســي مطروح بطول 45كم ، وقد تم الأنتهاء من تصــميمه وتحديد مســاره بمعرفة

([1]) محمد طلعت خطاب ، مرجع سبق ذكره ، ص 220 -223

الهيئة القومية للأنفاق ، وقد اتمت الهيئة دراسة التخطيط الكامل والتصميم الأساسي للمشروع، كما تم إعداد المستندات اللازمة لطرحه في مناقصه عالمية للتنفيذ ، وتبلغ المدة المخصصة لتنفيذ المشروع أربعة سنوات ، وتبلغ القيمة الاستثمارية التقديرية اللازمة للمشروع 870 مليون دولار أمريكي تقريباً .

ج – مشروع الخط الثالث : امبابه / مطار القاهرة الدولي :

يبلغ طوله 29سم وبتكلفة تقديرية 4 مليار جنيه بطاقة 1.65 مليون راكب يومياً، وقد انتهت دراسات الجدوي الأقتصادية له ويجري حالياً دراسة وتقييم العروض المالية من الجانب الفرنسي والجانب الياباني لتمويل تصميم وتنفيذ هذا الخط .

د- مشورع ربط اقليم القاهرة بالمدن الجديدة حولها :

ويعتبر هذا المشروع ذو أهمية بالغه في خطة التنمية العمرانية لإقليم القاهرة الكبري، وذلك لربط المدن الجديدة حول أقليم القاهرة الكبري مع القاهرة بوسيلة نقل كهربائي سريع للعمل علي زيادة معدلات التنمية لهذه المدن ويتضمن المشروع ثلاثة خطوط :

الأول في اتجاه العاشر من رمضان .

والثاني في اتجاه مدينة زايد ومدينة 6 أكتوبر .

والثالث في اتجاه مدينة بدر ومدينة الشروق .

مشروعات B.O.T تم الحصول علي بياناتها من خلال مصلحة الشركات وفيما يلي المشروع واسم الشركة المنفذة

	المشروع	اسم الشركة المنفذة
1	محطة كهرباء سيدي كرير	شركة انترجن سيدي كرير
2	محطة توليد خليج السويس	هيئة كهرباء فرنسا
3	محطة توليد شرق بورسعيد	هيئة كهرباء فرنسا
4	مطار مرسي علم	شركة ايماك علم لتشغيل وإدارة المطارات (مجموعة الخرافي الكويتية)
5	مطار العلمين	شركة كانو للإستثمار
6	مطار الواحات البحرية والفرافرة .	شركة ABB الألمانية (مجموعة تنمية الصحراء الغربية)
7	محطة تداول الحاويات لميناء شرق بورسعيد .	شركة هولندية e.c.t وشركة الملاحة العالمية مريسك وشركاء مصريين.
8	مشروع انشاء رصيف بترولي في ميناء الدخيله	شركة الشرق الأوسط لصهاريح وخطوط الأنابيب ميدتاب .
9	مشروع رصيف بترولي بحري متخصص بميناء دمياط ، ومشروع مجمع تسييل الغاز الطبيعي وتصديره	الشركة الأسبانية المصرية للغاز (سيجاس)

بيان بالمشروعات العاملة بنظام B.O.T			
اسم المشروع	الفرض	الجنسية	الشكل القانوني
أولاً : شركات خاضعة لقانون (8)لسنة 1997			
أ- استثمار داخلي :			
سايدو للأنظمة الأليكترونية .	اقامة وتشـــغيل وإدارة عدادت تنظيم انتظار الســيارات بنظام B.O.T.	مصري	توصية بيسيطة
الخبراء العرب لأنشاء وإدارة الجراجات .	إنشـــاء وإدارة الجراجات تحت الأرض بنظام B.O.T.	مصري	مساهمة
التحرير للجراجات الاستثمارية ينكو	اقامة مشـروع جراجية متعددي الطوابق تحت الارض بميدان التحرير بنظام B.O.T.	مصري	مساهمة
ب- مناطق حره :			
تنمية ميناء الســـخنة السويس الخاصة	تشـــغيل الحاويات – أعمال الشحن – خدمات بحرية بنظام B.O.T .	مصر- امريكا	مساهمة
ثانياً:شركات قانون 159	انشـــاء وإدارة الجراجات بنظام B.O.T	مصري	مسئولية محدودة
طابا للمرافق والخدمات جراجات			
انتر نـاشـــيونـال ايجبشـيان للأسـتثمار السياحي	اقامـة محطـات تحليـه بنظـام B.O.T	مصر بريطانيا	مساهمة

مجالات الأعمال التي يمكن أن تطبق أساليب B.O.T

تقسم هذه المشروعات بما يلي :

كبيرة

يمكن ان يمتد نشاطها ليغطي المستوي القومي .

متخصصة .

كانت تقوم بها الدولة سابقاً .

في مجال الخدمات :

–شركات النظافة والمخلفات والنفايات ومعالجاتها – والمعروفة بمصطلح (3rs) sludge , waste recycling mansagement

– الموانئ المحورية pivotal ports

– المطارات المناطق الأقتصادية والمناطق الحرة Economic free zones

– البنية الأساسية (التحتية)infrastructures, real estate and premises

– التليفون المحمول phone – cell

– الري والصرف الصحي drainage المواصلات – النقل والطرق .

– الكهرباء وتوليد الطاقة إدارة الفنون البريد اللوجيستان .

– التأجير التمويلي لبعض قطاعات الخدمات / الفندقة / التعليم العالي .

– نظم المعلومات IT / التسويق الشامل generic marketing

– صناعة الفنان (البطل)

في مجال الأنتاج السلعي :

المياه / الأسمنت / الحديد

مجالات لا تصلح

الآثار / السياحة

الموسيقي / الفولكلور

فنون الطهي / التعليم الأساسي

فنون التأليف وبناء الأفكار والنظريات / اللغويات والفرق .

المبحث الثاني

طبيعة العقود التي تنفذ طبقا لها مشروعات B.O.T

مقدمه :

تعتبر عقود البناء والتشغيل والتمويل B.O.T من العقود الحديثة نسبياً في المعاملات الأقتصـادية الجديدة سـواء علي المسـتوي المحلي أو الدولي، وقد بدأ الأهتمام بهذه العقود في أطـار التغيير الـذي شـــهده العـالم في دور الـدولـة في ظـل المتغيرات الأقتصـادية الجديدة ، إذ أصـبحت الحكومات معينه أسـاسـاً بالرقابة والضـوابط من خلال النظم الأدارية والتشريعية لحماية المصـالح الأقتصـادية للمجتمع كدولة حارسـة وليس كدولة متدخلة في النشاط الأقتصادي .

ومن ثم بدأت الحكومات في الأنسحاب من النشاط الأقتصادي خاصة الملكية العامة والأدارة الحكومية لبعض المرافق العامة، فأتاحت الفرصـــة للقطاع الخاص بالقيام بالجزء الأكبر من الأسـتثمارات القومية لأنها تدرك أن القطاع الخاص لديه قدرة أكبر علي إدارة هذه الأنشطة بكفاءة وفاعلية عن الإدارة الحكومية ورغبة منها علي تخفيف عن موازنة الدولة في تدبير الأعتمادات الضخمة لأقامة هذه المشروعات .

ولتحقيق هذا الغرض اتجهت الحكومات سـواء في مصـر أو في الخارج إلي اعطاء القطاع الخاص العديد من المزايا والحوافز أو التيسيرات التي تشجع هذه المشروعات

حتى يتســـني لها القيام بالدور المرســـوم لها للمشـــاركة في التنمية الأقتصـــادية والاجتماعية .

ونظراً للتعارض بين رغبة الدولة في توفير الخدمات للمواطنين وتحســـين أحوالهم المعيشـيه واسـتكمال البنية الأسـاسـيه وبين ما يلقيه هذا الدور من أعباء علي موازنة الدولـة التي تعـاني من زيـادة العجز ، وفي نفس الوقت يتنـامي اتجـاه عـالمي نحو مشــاركة القطاع بدور أكبر في النشــاط الأقتصــادي وكذلك أنشــطة الخدمات ومنها أنشطة المرافق العامة .

ومن ثم كان حل هذه المعادلة الصعبة من خلال التوسع في إسناد مشروعات المرافق العامة للقطاع الخاص ومن ثم تعالج الدولة عجز الموازنة ســـواء الناتج من الدين الخارجي أو الداخلي، وكذلك تقوم بتوفير ما يحتاجه المواطنين من خدمات أو مرافق عامه في نفس الوقت .

وتتفاوت الدول فيما تمنحه من مزايا واعفاءات وضمانات لهذه المشروعات في ضوء احتياجها لهذه النوعية من المشـــروعات كما قد تلجأ إلي وضـــع ضـــمانات معينة لضــمان قيام هذه المشــروعات باداء هذه الخدمات بأنتظام وبكفاءة وفي نفس الوقت عدم استغلال المواطنين .

الطبيعة الخاصة المشروعات ال B.O.T :

تتســم مشــروعات ال B.O.T ببعض الســمات التي تميزها عن باقي المشــروعات الأخري وبالتالي تؤثر علي معاملتها الضريبية وهي :

1- تلتزم شركة المشروع بأقامة المشروع وإعداده لتقديم الخدمة .

2- أن اغلب هذه المشـــروعات يعمل علي اقامة مشـــروعات المرافق العامة أو البنية الأساسية .

3- كثافة اســتخدام رأس المال وبالتالي يعتبر الأقتراض أحد ســمات تمويل هذه المشروعات .

4- يسمح لشركة المشروع بأستغلال المرفق العام وتحصل علي إيرادات المرفق أو الخدمة لأسترداد ما تم انفاقه علي اقامة هذه المشروعات مع تحقيق عائد ملائم علي رأس المال وكذلك استرداد ما قاموا بسداده لأن أصول المشروع تنقضي مليكتها بأنتهاء مدة الأمتياز .

5- تضطر شركة المشروع إلي تسليم المشروع وأصوله إلي الجهة مانحة الأمتياز في نهاية مدة الأمتياز بدون مقابل وبالتالي ينقضي رأس المال بإنقضاء مدة الامتياز مما يستلزم رد قيمة رأس المال أثناء حياة المشروع.

6- عندما يطول عمر المشروع أو تقتضي طبيعة بعض الأصول تجديدها أثناء فترة الامتياز فأنه يتعين شراء أصول جديدة محل الأصول التي تم إهلاكها أو الأصول التي ينص العقد علي تسليمها في حالة جيدة ومن ثم تلتزم شركه المشروع بتجديد الأصول واستبدالها ، كما تلتزم بعد ذلك بتسليم الأصول التي تم تجديدها إلي الجهة مانحه الامتياز.

7- أن معظم ، بل أغلب الشركات التي تتولي إقامة المشروعات بنظام B.O.T هي شركات أجنبية ومن ثم تثور بشأنها العديد من المشاكل التي تتعلق بتحديد الربح في المشروعات الأجنبية التي تعمل في مصر مثل أسعار التحويلات ونصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي والمعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث والتطوير حيث أن هناك شروط مشتركة في كل مشروعات الـ B.O.T بنقل وتوفير التكنولوجيا في هذه المشروعات ، وكذلك المعالجة الضريبية لفوائد القروض التي تعتبر في أهم بنود المصروفات في هذه المشروعات خاصة في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبية علي الدخل ، وكذلك معالجة الأرباح الرأسمالية في هذه المشروعات.

8- أن هذه المشروعات تعمل تحت مظلة قانون الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 في ظل البند (10) في المادة الأولي من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ، من ثم ثارت العديد من المشاكل في ظل تطبيق هذا القانون علي هذه

الشـركات سـواء في ظل القانون رقم 8 لسـنة 1997 قبل تعديله بالقانون رقم 91 لسنة 2005 أو بعد ذلك.

9- أنـه لا يوجـد معيـار محـاســـبي يحـدد كيفيـة تحـديـد الربح لهـذا النوع من المشــروعات أســوة بمشــروعات التأجير التمويلي ، ومن ثم ثارت العديد من الاجتهادات بشأن تحديد الربح.

10- أنه لا يوجد قانون خاص ينظم مشـروعات الـــــ B.O.T سـواء من الناحية القانونية أو المالية أو الغريبة ومن ثم ثارت العديد من الخلافات في عناية.

- من ثم وفي ضوء الطبيعة الخاصة لمشروعات الـــ B.O.T كأن لابد وأن تتحدد المعاملة الغريبة لهذه المشـروعات في ضـوء طبقتها ، نظرا لما تصـنيعه خصـوصـية هذا النشـاط علي طبيعة كل من الربح المحاسـبي والضـريبي خاصـة بعد صـدور قانون ضـريبة الدخل رقم 91 لسـنة 2005 الذي جاء خلوا من أي نص يتعلق بالمعاملة الغريبة لهذه المشروعات كما كأن عليه الحال في ظل القانون رقم 157 لسـنة 1981 قبل أو بعد تعديل بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

- خاصـــة وأن المعاملة الضـــريبية يجب أن تتقرر في ضـــوء احتياجات الدولة لأنواع الأنشـــطة المختلفة التي تحتاجها خطة التنمية الاقتصـــادية والاجتماعية التي تعتبر هذه المشروعات ذات أفضلية قومية.

تنظيم القانون المدني المصري لالتزام المرافق العامة

نظم القـانون المـدني التزام المرافق العامـة في المواد من 668 حتي 673 كما يلي:

1. القانون رقم 100 لســـنة 1996 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 12 لسنة 1976 بإنشاء هيئة كهرباء مصر.

2. القانون رقم 229 لســـنة 1996 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 84 لسنة 1986 بشأن الطرق العامة.
3. القانون رقم 3 لسنة 1997 في شأن منح التزام المرافق العامة لإنشاء وإدارة واستغلال المطارات وأراضي النزول.
4. القانون رقم 22 لســنة 1998 بإضــافة مادة جديدة إلي القانون رقم 1 لسنة 1996 في شأن الموانئ التخصصية.

والسمات الأساسية التي تتجه إليها سياسة الدولة في المرحلة الحالية بشأن صياغة أغلب عقود الـ B.O.T تتم وفقا لما يأتي:

- أن منح الالتزام أو عقود الـــــــ B.O.T يتم بقرار من مجلس الوزراء بناء علي اقتراح الوزير المختص.
- أن يتم إخطار المتعاقد أو الملتزم في إطار من المنافســـة والعلانية.
- إلا تزيد مدة العقد عن تسع وتسعين سنة.
- أن تحدد وســائل الأشــراف والمتابعة الفنية والمالية التي تكفل حسن سير المرافق بانتظام واضطراد.

ونجد أنه عقب تعديل القانون رقم 129 لســـنة 1947 والخاص بالتزامات المرافق العامة بكلا من القوانين 100 لسنة 1996 و 3 لسنة 1997 و 229 لسنة 1996. قد أكدا علي ذلك حيث تم تعديل فترة الامتياز من 25 إلي 30 عاما كذلك تم فيهم حذف أي قيود علي الربح بعدما كأن مقيدا ([45])

[45]( ) من المعلوم أن المادة 1 من القانون 129 لسنة 1947 كانت تنص علي ألا يزيد الالتزام عن 30 عام – ولكن التعديل كأن خاص بالمادة 3 التي كانت تقيد نسبه الربح للمستثمر وكذلك المواد التي من شأنها أن تكون مصدر إزعاج وتهديد للمستثمر كما سيأتي شرحه في المتن.

– لا يجوز للإدارة في العقد بنظام الـ B.O.T أن تعدل في أي بند من بنوده بما لا من سلطة منفردة – لما ينتج عن ذلك من أثار سلبية وإهدار للأموال.

وعلي ذلك فأن العقد بنظام الـ B.O.T لا يجوز تعديل أي نص به إلا باتفاق أطرافه ([1]).

وبذلك يتضح أن حجر الزاوية في نظام الـ B.O.T وممكن التفرقة بينه وبين أي نظام يتشابه معه هو في ملكيه شركة المشروع لأصول وموجودات المرفق ملكية تامة وهيمنتها علي إدارته ، كما أن لها حق رهن أصول المشروع لتمويله.

حيث أن الملكية كاملة للقطاع الخاص فمن الممكن وصف المرفق الذي يعمل بنظام الـ B.O.T بأنه مرفق خاص ذو نفع عام ([46]).

وفيما يلي أمثلة للقرارات التي أصدرها مجلس الوزراء المصري مؤخرا تنفيذا لهذه القوانين مرتبة حسب تاريخ إصدارها:

1. قرار مجلس الوزراء رقم 1 لسنة 1998 بمنح التزام أنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار مرسي علم بنظام B.O.T لشركة إيماك مرسي علم لتشغيل وإدارة المطارات " وشركة مساهمة مصرية".
2. قرار مجلس الوزراء رقم 2 لسنة 1988 بمنح التزام أنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار العلمين بنظام B.O.T لشركة كاتو للاستثمار " شركة مساهمة مصرية".
3. قرار مجلس الوزراء رقم 3 لسنة 1998 بمنح التزام أنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار رأس سدر بنظام B.O.T لشركة دلتا جلف " شركة مساهمة مصرية".
4. قرار مجلس الوزراء رقم 4 لسنة 1998 بمنح التزام أنشاء وإدارة وتشغيل وصيانة وإعادة محطة سيدي كرير التجارية لتوليد الكهرباء بنظام B.O.O.T لشركة انترجن سيدي كرير لتوليد الكهرباء " شركة توصية بالأسهم مصرية".

---

[46]( ) المرافق الخاصة ذات المنفعة العامة هي مشروعات مملوكة للأفراد أو للشركات الخاصة وتقدم خدمة عامة وتحقق النفع العام وتقوم بسد الحاجات (المدارس والمستشفيات).

5. قرار مجلس الوزراء رقم 5 لسنة 1998 بمنح التزام استثمار وإعادة خمسين فدانا بحرم ميناء القاهرة الجوي بنظام B.O.T للشيخ عمر عبد العزيز المطوع الكويتي الجنسية.
6. قرار مجلس الوزراء رقم 1 لسنة 1999 بمنح التزام أنشاء وإدارة واستغلال وإعادة رصيف متخصص في تداول المنتجات البترولية بميناء الداخلية.
7. قرار مجلس الوزراء رقم 2 لسنة 1999 بمنح التزام أنشاء وإدارة واستغلال وإعادة محطات تداول الحاويات والبضائع العامة والبضائع العبث بأرصفة الحوض الأول لميناء شمال العين السخنة.

عقود الـــ B.O.O في ظل القانون رقم 129 لسنة 1947 فيب شأن المرافق العامة:

- صدر القانون رقم 129 لسنة 1947 في شأن المرافق العامة المعدل بالقانون رقم 288 لسنة 1956 ([47]) وقد تضمن ما يلي:

1. أن منح الالتزامات المتعلقة بموارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة يتم بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الشعب.
2. أن يكون منح الالتزام لمدة محدودة تسمح للملتزم القيام باستهلاك الاستثمارات التي قام بتنفيذها ولا يجوز منح الالتزام لمدة تزيد عن ثلاثين عاما.
3. للجهة الإدارية الحق في إعادة النظر في قوائم الأسعار بإرادتها المنفردة.
4. لا يجوز أن تتجاوز حصة الملتزم السنوية في صافي أرباح الاستغلال عن 10% من رأس المال المرخص به بعد خصم مقابل الاستهلاك رأس المال.
5. للجهة مانحه الامتياز أن نقول بإرادتها المنفردة شـــروط تقديم الخدمة وقواعد استرداد المرفق وتنظيمه.

[47]( ) المنشور في الوقائع المصرية – العدد رقم 62 تابع بتاريخ 1956/8/5.

- صـــدر القانون رقم 61 لســـنة 1958 بتعديل أحكام القانون رقم 129 لسنة 1947 ([1]).

ونصـــت المادة الأولي منه علي أن تكون منح الامتيازات المتعلقة باســـتثمار موارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة ، وكذلك أي تعديل في شـــروط الامتياز يتعلق بشخص صاحب الامتياز أو مدة الامتياز ، أو نطاقه أو الأتاوة (العائدات) بقرار من رئيس الجمهورية بعد موافقة مجلس الأمة ، ويكون تعديل ما عدا ذلك بقرار. من الوزير المختص ، علي أنه بالنســـبة إلي موارد الثروة المائية ومناطق صـــيد الطيور التابعة لوزارة الحربية يكون منح الامتيازات المتعلقة باستثمارها وتعديل شروطها بقرار من وزير الحربية إذا لم تجاوز مدة الامتياز خمس ســـنوات ويعتبر القانون رقم 129 لسنة 1947 المعدل هو بحسب الأصل التشريع العام الذي يحكم التزامات المرافق العامة.

إلا أن نطاق تطبيق قد تقلص وانحسر بشكل كبير ، فصدرت قوانين خاصة متعددة تنظم التزامات المرافق العامة اســـتثناء من أحكام هذا القانون في القطاعات الاقتصـــادية المختلفة ، إلا أنه يعتبر الشـريعة الأم فإذا لم يصـدر قانون ينظم قطاع اقتصادي معين فأنه يسري في شأنه أحكام هذا القانون.

* وفيما يلي التشريعات الخاصة الصادرة بشأن قطاعات اقتصادية محددة استثناء من القانون رقم لسنة 1947 المعدل.

أ- قطاع الكهرباء :

صـــدر القانون رقم 100 لســـنة 1996 بتعديل أحكام القانون رقم 12 لســـنة 1976 بإنشاء هيئة كهرباء مصر والتي تحولت عام 1996 إلي شركة قابضة.

حيث أن الحاجة الماســـة إلي الطاقة الكهربائية وزيادة قدرتها وارتفاع تكلفة البنية الأســـاســـية المتعلقة بها أدق إلي تشـــجيع مشـــاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية المرتبط بها.

ولما كانت القيود المفروضـــة في ظل القانون رقم 129 لســـنة 1947 تمثل عائقا يحول دون جذب الاستثمارات في هذا المجال.

ومن ثم صــدر هذا القانون ليزيل هذه القيود فضــت المادة 2 منه علي تعديل المادة 7 من القانون رقم 12 لسنة 1976 لتنص علي أنه يجوز منح التزامات المرافق العامة للمستثمرين المحليين والأجانب لإنشاء وإدارة وتشغيل وصيانة محطات توليد الكهرباء دون التقيد بأحكام القانون رقم 129 لســـنة 1947 وتعديلاته وجعل مدة الامتياز لا تزيد علي 99 ســـنة بدلا من 30 ســـنة وجعل منح الالتزام يتم بقرار من رئيس مجلس الوزراء ولم يضـع قيود علي حصـة الملتزم في الأرباح أو الاحتياطيات ولم يخول جهة الإدارة سلطة التعديل أو التدخل في الأسعار واستلزم ضرورة تحديد وسائل الأشراف والمتابعة الفنية والمالية التي تكفل حسن سير المرفق ، ومقتضي المادة بعد تعديلها بالقانون رقم 100 لســـنة 1996 أن تجري جميع التصـــرفات والأعمال التي من شـأنها تحقيق الغرض الذي أنشـئت من أجله ومن ضـمنها طرح أنشاء المشروعات بنظام B.O.T وليس التزام المرافق العامة.

ثم أصــدر مجلس الوزراء قرار رقم 4 لســنة 1998 بمنح التزام أنشــاء وإدارة وتشـغيل وصـيانة وإعادة محطة سـيدي كرير التجارية لتوليد الكهرباء بنظام B.O.T لشركة انترجين سيدي كرير لتوليد الكهرباء (شركة توصية بالأسهم المصرية).

ب- قطاع الطرق العامة:

صـــدر القانون رقم 229 لســـنة 1996 بتعديل أحكام القانون رقم 84 لســـنة 1986 بشأن الطرق العامة ([1]) وطبقا للمادة 12 مكررا المضافة بهذا القانون للقانون رقم 84 لســـنة 1968 فأنه يجوز منح التزام المرافق العامة للمســـتثمرين المحليين

والأجانب، أشخاصا طبيعيين أو معنويين وذلك لإنشاء طرق سريعة ورئيسية وإدارتها واستغلالها وصيانتها وتحصيل مقابل المرور عليها دون التقيد بأحكام القانون رقم 129 لسنة 1947 وتعديلاته واشترك مع القانون رقم 100 لسنة 1996 بوضع ثلاثة شروط هي أن يتم اختيار الملتزم في أطار من المنافسة والعلانية ، وإلا تزيد من الالتزام عن 99 عام وأن يتم تحديد وسائل الأشراف والمتابعة الفنية والمالية بما يكفل حسن سير المرفق بانتظام واضطراد.

ح- قطاع المطارات:

القانون رقم 3 لسنة 1997 بشأن منح التزام المرافق العامة لإنشاء وإدارة واستغلال وأراضي النزول.

وكرر نفس الشروط الواردة في القانونين رقمي 100 لسنة 1996 ، 229 لسنة 1996 إلا أنه نص علي حق منح التزام مرفق عام لتشغيل وإدارة وصيانة واستغلال ما هو قائم من المطارات وأراضي النزول وكذلك حق منح التزام البناء والتشغيل والإدارة والصيانة والاستغلال ومن ثم التفرقة بين التزامات المرافق العامة والتزامات الأشغال العامة.

ومن أمثلة القرارات التي أصدرها مجلس الوزراء المصري في ظل هذا القانون:

1. قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1 لسنة 1998 بمنح التزام إنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار مرسي علم بنظام B.O.T لشركة إيماك مرسي علم لتشغيل وإدارة المطارات (شركة مساهمة مصرية).
2. قرار مجلس الوزراء رقم 2 لسنة 1988 بمنح التزام أنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار العلمين بنظام B.O.T لشركة كاتو للاستثمار " شركة مساهمة مصرية".
3. قرار مجلس الوزراء رقم 3 لسنة 1998 بمنح التزام أنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة مطار رأس سدر بنظام B.O.T لشركة دلتا جلف " شركة مساهمة مصرية".

وتم في 1998/2/8 توضيح عقود امتياز مع الشركات الثلاثة الموضحة عالية وهي شركات مساهمة تأسست لهذا الغرض لتنفيذ هذه المرافق ([1]).

4. قرار مجلس الوزراء رقم 5 لسنة 1998 بمنح التزام استثمار وإعادة خمسين فدانا بحرم ميناء القاهرة بنظام B.O.T للشيخ عبد العزيز المطوع الكويتي الجنسية.

ويلاحظ شيوع استخدام التزام الأشغال العامة في المطارات كما حدث في طرح إعادة استخدام مطار العلمين ومرسي علم ورأس سدر والواحات البحرية والفرافرة.

د- الموانئ البحرية:

صدر القانون رقم 1 لسنة 1996 في شأن انشاء وإدارة وتشغيل الموانئ البحرية بنظام التزام المرافق العامة وقد تعدل هذا القانون بالقانون رقم 22 لسنة 1998.

وهذا القانون جاء مماثلا للقوانين سالفة الذكر بالنسبة لنظام التزام المرافق العامة مع مراعاة خصوصية هذا القطاع.

وتطبيقا لأحكام هذا القانون تم إبرام عقد التزام إنشاء ميناء الدخيلة وعقد التزام إشغال عامة لميناء شمال العين السخنة كما يلي:

1- قرار مجلس الوزراء رقم 1 لسنة 1999 بمنح التزام إنشاء وإدارة واستغلال وإعادة رصيف متخصص في تداول المنتجات البترولية بميناء الدخيلة.

2- قرار مجلس الوزراء رقم 2 لسنة 1999 بمنح التزام إنشاء وإدارة واستغلال وإعادة محطات تداول الحاويات والبضائع العامة والبضائع الصب بأرصفة الحوض الأول لميناء شمال العين السخنة.

وقد صدر قرار مجلس الوزراء بتاريخ 1999/9/8 ولمدة الالتزام خمسة وعشرون عاما قابلة للتجديد مدة أخري تؤول بعدها كأفه الأنشطة والأنشاءات التي والمعدات إلي الدولة بحالة جيدة بدون مقابل.

3- قرار مجلس الوزراء رقم 335 لسنة 2001 في مارس 2001/3/17 بمنح التزام إنشاء وتشغيل واستغلال وإعادة تسليم رصيف بحري بترولي متخصص بميناء دمياط بنظام الـ B.O.T للشركة الأسبانية المصرية للغاز سيجاش.

س: الاتصالات السلكية واللاسلكية:

صدر القانون رقم 19 لسنة 1998 في شأن مرفق الاتصالات السلكية واللاسلكية ([48]) ، الذي سمح بمشاركة القطاع الخاص طبقا لنظام التراخيص وليس طبقا لنظام التزام المرافق ([49]) العامة حيث تم تحويل الهيئة القومية للاتصالات السلكية واللاسلكية إلي شركة مساهمة مصرية غرضها الأساسي إنشاء وتشغيل شيكات الاتصالات السلكية واللاسلكية داخل البلاد وربطها بالمجال الدولي وإنشاء جهاز تنظيم مرفق الاتصالات السلكية واللاسلكية بموجب قرار رئيس الجمهورية في 14 أبريل 1998 لتشجيع الاستثمار في قطاع الاتصالات السلكية واللاسلكية علي أسس غير احتكارية في ظل المنافسة الحرة والمفتوحة.

ويختص مجلس إدارة الجهاز بمنحالتراخيص لإنشاء شبكات الاتصالات وتشغيلها وإدارتها سواء للقطاع العام أو الخاص لتشغيل هذا المرفق واستغلاله.

وفي ظل هذا القانون تم منح أول ترخيص للتليفون المحمول لشركة موبينيل لإنشاء وتشغيل خدمات الاتصال بنظام .G.S.M ، كما ثم منح ترخيص ثاني في هذا المجال لشركة كيليك فودافون.

هـ. مياه الشرب والصرف الصحي:

يجري حاليا دراسة إصدار تشريع مشابه للتشريعات السابقة لمشاركة القطاع الخاص في بناء وتطوير مرافق المياه الخاصة بالشرب والصرف الصحي وإنشاء

---

[48]( ) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي الدكتور محمد جمال جبري – التخصص الإداري – دارسة مقارنة (غير موضح الناشر أو سنة النشر) ص 20 – 32.

[49]( ) دكتور هاني صلاح يسري الدين – المرجع السابق ص 239/ 240.

جهاز تنظيم للمرفق لرفع كفاءة التشـــغيل والاســـتعانة باســـتثمارات القطاع الخاص لتمويل هذا القطاع.

وقد تضـــمنت التشـــريعات الســـابقة بعض القواعد التي تطبق علي نظام B.O.T وهي:

1- يصـــــدر بمنح الترخيص قرار من مجلس الوزراء بناء علي اقتراح الوزير المختص ، ولذلك فأن منح الالتزام أصبح من اختصاص السلطة التنفيذية ممثلة في مجلس الوزراء وليس من خلال إصـــــدار قانون أو قرار من رئيس الجمهورية له قوة القانون.

2- يخضـع إبرام تلك العقود والاتفاقيات لقواعد العلانية والمنافسـة ، ولذلك تم طرح تنفيذ مشروعات البنية الأساسية في مصر من خلال مناقصات عامة عالية.

3- لا تزيد مدة الالتزام عن تسع وتسعين عاما.

4- لا يجوز التنازل عن الالتزام إلا بموافقة مسبقة من مجلس الوزراء.

5-ينطبق علي هذه المشروعات قانون ضمانات وحوافر الاستثمار طالما كأن من بين أغراض المشـــروع الأنشـــطة المنصـــوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية.

6- أن القوانين الســابقة المنظمة لهذه المشــروعات لم تضــع قيودا أو تحدد مجالات معينة تقتصـــر عليها هذه المشـــروعات إنما أوضـــحت التزامات المرافق والأشغال العامة بما يفتح المجال لتطبيق نظام B.O.T في معظم المجالات بالنسبة لإنشاء المرافق العامة وتشغيلها.

7- وجود تعدد تشـــريعي في حالات عديدة وللقطاعات المختلفة وهذا يتطلب ضـرورة الإسـراع بإصـدار قانون شـامل ينظم إنشـاء وإقامة البنية الأسـاسـية بنظام B.O.T.

8- باستثناء الاتصالات والكهرباء لم ينشأ جهاز لمراقبة تشغيل المرافق السابق الإشارة إليها وهذا أمر ضروري لتنظيم ورقابة هذه المرافق ويضمن المنافسة الحرة بين كافة قطاعات الخدمات التي تعمل في مجال البنية الأساسية.

"التمييز بين عقد B.O.T والعقود المشابهة"

الأسس التي يقوم عليها عقد الـ B.O.T

يقوم عقد الـ B.O.T علي الأسس التالية ([50])

1- التزام شركة المشروع (صاحبة الامتياز) ببناء المشروع وتشغيله طبقا للمواصفات التي حددتها الحكومة أو الجهة ما نحه الامتياز.

2- يحق لشركة المشروع استغلال المشروع طوال مدة الامتياز ، واستخدام الدخل المتولد عنه لسداد المساهمات في رأس المال ، ومصروفات التشغيل ، ومنح العائد للمستثمرين.

3- تتحدد مدة المشروع بما يتناسب مع الاستثمارات طويلة الأجل وعلي أساس الزمن المطلوب لإنجاز المشروع ، وسداد التكاليف ، الحصول علي ربح مناسب.

4- يعتمد الدخل علي الرسوم التي يتم فرضها علي مستخدمي خدمات المشروع مثل رسوم الطرق والمطارات أو العوائد مثل محطات الكهرباء.

- ويحكم مستوي الرسوم والعوائد المبالغ اللازمة لتغطية التكاليف الخاصة بالإنشاء والتشغيل ، وتحقيق الربح لصاحب الامتياز والمستثمرين.

5- التزام الحكومة بعدم إصدار تشريعات أو قوانين تحد من قدرة صاحب الامتياز في جمع وتحصيل رسوم وعوائد استخدام خدمات المشروع ، عند المستوي اللازم لتغطية التكاليف ، والحصول علي ربح مناسب ، وذلك طوال فترة الامتياز.

---

[50]( ) دكتور سليمأن محمد مصطفي – مرجع سابق ص28-29.

ويري البعض ([51]) أن نظام الـ B.O.T لا يقوم دائما علي تشغيل مرفق عام لأن عقد الـــ B.O.T إذا أبرم بين هيئة كهرباء مصر واحد المستثمرين بشأن بناء محطة توليد كهرباء علي أن تلتزم الهيئة بمقتضـــاه بشـــراء كل إنتاج المحطة من الطاقة وتتولي هي بيعها للمسـتهلكين لا يشـكل التزاما بمرفق عام من قبل المسـتثمر لأن المســتثمر لا يبيع للجمهور ولا توجد علاقة مباشــرة بينهما أي أنه لا يحل محل جهة الإدارة في تقديم الخدمة للجمهور فالهيئة هي التي تقوم بذلك ودود المســـتثمر يقتصـــر علي مجرد إنتاج وتوريد الكهرباء للهيئة فهو في مركز مماثل لمن يورد لها الديزل مثلا لإدارة غلاياها.

وهناك من يري ([52]) أن الـ B.O.T ليس عقدا كما يتصور البعض وإنما هو نظام قانوني يتضـمن مجموعة من العقود يشـارك في توقيعها أشـخاص متعددة ويعد طرفا فيها كل شخص ذي شأن في تلك العقود التي تشكل معا نظام الـــ B.O.T ، وبعبارة أخري يتضمن إنشاء مشروعات الـــ B.O.T شبكة مكثفة من الأطراف التي تتماس أحيانا وتتداخل أحيانا أخري والغالب الاينجز المشـروع إلا بعد إبرام عدد كبير من العقود قد تصـل إلي عشـرين عقدا أو أكثر ابتداء من الشـروع في المشـروع إلي حيث اكتماله ومن أهم هذه العقود:

- عقد الموافقة علي إقامة المشروع.
- عقد اتحاد الشركات.
- عقد توريد المعدات.

---

[51]( ) دكتور محمد بهجت عبد الله قايد – إقامة المشروعات الاستثمارية وفقا لنظام البناء والتشغيل ونقل الملكية ونظام الـ B.O.T أو البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية نظام الـ B.O.T – دار النهضة العربية 2000 ، ص 35.

[52]( ) دكتور محمد بدرأن – نحو آفاق جديدة للخصخصة – غير معلوم الناشر 1998 ، ص15.

- عقود نقل التكنولوجيا خارج مناطق ابتكارها خاصـــــة مع التقدم الكبير في تكنولوجيا إقامة مشروعات البنية الأساسية.
- عقد الإنشاء .
- عقد التشغيل والصيانة.
- العقد المالي (والذي يشمل التأمين وعقود الضمانات الأخري).

وسوف يتناول الباحث بعد تناول الأسس التي يقوم عليها عقود الـ B.O.T التفرقة بين هذه العقود والعقود الأخري المشابهة حيث ستتناول المقارنة أوجه الاختلاف عن العقود الأخري وهي:

- عقد الانتفاع.
- عقد الإشغال العامة.
- عقد التأجير التمويلي.
- عقد الخصخصة.
- عقد التزام المرافق العامة.
- عقد المقاولة.
- عقد الفيديك F.I.D.I.C
- عقد التكنولوجيا know how

1- التفرقة بين حق الانتفاع ومشروعات B.O.T ([53])

تناول المشـــروع حق الانتفاع في المواد 985 إلي 995 من القانون المدني ، وهو حق عيني علي شـــئ مملوك للغير ســـواء كأن منقولا أو عقار يخول صـــاحب الحق مكنه الانتفاع بالشـــئ لمدة محددة مع التزام المنتفع بالاحتفاظ بذات الشـــئ لرده إلي مالكه الأصـلي عند نهاية مدة حق الانتفاع ومن ثم فأن حق الانتفاع يختلف عن مشروعات B.O.T فيما يلي:

- أن الشئ محل الانتفاع يكون مملوكا للغير والمنفعة شخصية وليس شيوعا كالمرافق العامة.
- أن حق الانتفاع يرد علي شئ أو أشياء محددة وليس علي مرافق عامة.
- أن ملكية الشـــئ محل الانتفاع لا تكون للمنتفع وإنما تكون لما لك الرقبة ، في حين تكون الملكية للملتزم أو المســـتثمر طوال مدة الامتياز وتؤول 20بعدها إلي الدولة في حالة جيدة.
- لا يجوز للمنتفع الحصول علي مقابل نتيجة السماح لغيره بالانتفاع خلافا لنظام B.O.T التي بموجبه يحصـــل الملتزم علي مقابل مادي نتيجة الخدمة التي يؤديها المرفق الذي يديره طيلة فترة الامتياز.

---

[53]( ) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي:

- دكتور عمرو أحمد حسين – التطور الحديث لعقود التزام المرافق العامة طبقا لنظام الـ B.O.T – دراسة مقارنة – دار النهضة العربية 2001 ص 125.
- دكتور أحمد رشاد محمد سلام – عقد الإنشاء والإدارة وتحويل الملكية B.O.T في مجال العلاقات الدولية الخاصة – دار النهضة العربية 2004 ص59.

2- التفرقة بين عقد الأشغال العامة وعقود الـ B.O.T:

عقد الأشغال العامة هو عقد مقاولة بين شخصين من أشخاص القانون العام فردا أو شركة ، ويتعهد المقاول بمقتضاه بالقيام بعمل من أعمال البناء أو الترميم أو الصيانة في عقار لحساب هذا الشخص المعنوي العام وتحقيقا لمصلحة عامة مقابل ثمن يحدد في العقد ([54])

ويري البعض ([55]) أن عقد الأشغال العامة le marche de travaux بأنه اتفاق بين الإدارة واحد الأفراد أو الشركات بعقد القيام ببناء أو ترميم أو صيانة عقارات لحساب شخص معنوي عام ، وبقصد تحقيق منفعة عامة ، في نظير المقابل المتفق عليه ، ووفقا للشروط الواردة في العقد.

ويري البعض ([56]) أن الثمن الذي يدفعه رب العمل – وهو أحد أشخاص القانون العام – هنا هو الذي يميز الأشغال العامة عن العقود الإدارية الأخري وعلي وجه التحديد هو الذي يميز عقد الأشغال العامة عن عقد التزام المرافق العامة.

كما وأن عقد الأشغال العامة يفتقد عنصري المدة وتقديم خدمة عامة للجمهور حيث يقتصر دورة علي الإنشاء والصيانة أو الترميم وتنتهي مهمته بتنفيذ عقد المقاولة المبرم منه وبالتالي غخز لا يقدم خدمة للجمهور وبالتالي لا يحصل علي المقابل لهذه الخدمة وهذا أهم سمات عقد الـ B.O.T.

---

[54]( ) حكم محكمة القضاء الإداري رقم 284 السنة 8 قضائية جلسة 1956/12/23 مجموعة س 11 ص 104. .

[55]( )دكتور سليمأن محمد الطماوي – مرجع سابق ص 112.

[56]( ) دكتور عمرو أحمد حسبو – مرجع سابق – ص 126-127.

يتضـــح مما تقدم أن هذا العقد موضـــوعة ينصـــب علي عقار أ, عقار بالتخصـــيص وهو شـــرط جوهري لانعقاد هذا العقد ولا ينعقد بدونه ولو توافرت باقي الشروط الآخري ([57]).

كما وأن المقاول تنتهي مهمته بأنشأ المشروع وتسليمه للجهة الإدارية المتعاقدة معه ، ولا يكون للمقاول حق إدارة المشـــروع أو تشـــغيله وتقديم خدمات المرفق للجمهور.

3- التفرقة بين عقد التأجير التمويلي وعقد B.O.T

عقد التأجير التمويلي هو " عقد يتمكن بمقتضـــاه المســـتأجر من اســـتعمال واســـتغلال الأصـــول المســـتأجرة التي يحتاجها دون الحاجة إلي شـــرائها أو تملكها خلال مدة طويلة نســـبيا تعادل العمر الاقتصـــادي للأصـــل أو تقاربها مقابل قيمة إجبارية متفق عليها في عقد التأجير التمويلي ، كما قد يتضـــمن خيار تملك الأصـــل في نهاية مدة العقد ([58]).

---

[57]( ) دكتوره عزيزة الشريف – دراسات في نظرية العقد الإداري دار النهضة العربية 1984 ص 119. .

[58]( ) يرجع تفصيلا في عقد التأجير التمويلي إلي الباحث:

أ- دور صناعة التأجير التمويلي في التنمية:

(التعريف بها – مزاياها – الجوانب المحاسبية والضريبية لها) – مؤتمر استراتيجيات مؤسسات التمويل وطموحات التنمية – إقامته كلية التجارة – جامعة المنصورة –(1-3) إبريل 1997 ص 7.

ب- التأجير التمويلي – مؤتمر صناعة التأجير التمويلي – كلية التجارة – جامعة عين شمس 1996/4/16 ص9.

ويضـــيف البعض ([59]) إلي هذه التعريف الإشـــارة إلي تحمل المســـتأجر بمصروفات الصيانة والإصلاح.

ويتضـــح من هذا التعريف أن المســتأجر التمويلي لا يتعاقد مع أحدي جهات الإدارة لأداء الخدمة عامة للجمهور وإنما هو يبرم عقد الإيجار التمويلي كنوع من أنواع تمويل لمشروع يقيمه لمصلحته الشخصية بينما عقد الـــ B.O.T ينتقم إنشاده فيتم انشاءه للصالح العام ، كما لا يوجد في التأجير التمويلي تعاقد مع جهة الإدارة.

كما وأن خيار التملك الذي تتيجه نصوص العقد لا يستخدم إلا في نهاية مدة العقد وقبل ذلك يصبح مجرد عقد إيجار.

ففي عقد التأجير التمويلي يقوم شـخص بإقامة مشـروع بنفسـه أو عن طريق من يعهد إليهم بذلك ثم يقوم بتأجيره إلي شـخص آخر لمدة محددة وبإيجار محدد مع وعد بالبيع للمستأجر عند نهاية مدة الإيجار بثمن متفق عليه ، فالمشروع هنا يقيمه شخص ليس بقصد اقتنائه وإنما بقصد تأجيره للمستأجر للاستفادة من ريعة ثم بيعه لهذا الأخير إذا رغب في ذلك.

وعادة يخصـــم الإيجار لمدفوع من الثمن المتفق عليه للبيع فإذا طالت مدة الإيجار فأن أقســـاط الإيجار تكون غالبا ثمن البيع وتنقل ملكية المشـــروع إلي المستأجر بدون مقابل.

وعقد التأجير التمويلي بهذه الصـورة أداة من أدوات تنفيذ الاسـتثمارات ولكنه يختلف عن عقد المقاولة أما أو في نظام الـــ B.O.O.T نجد الوضع يكون مختلفا فنلاحظ أن الطرف الثاني في عقد الامتياز هو الذي يتولي كل مهام إقامة المشـروع وذلك عن طريق من يعهد إليهم بذلك ، وبعد اكتمال المشـــروع يقوم هذا الطرف باسـتغلاله لفترة محددة يكون هو خلالها نفس المالك ([60]) ويسـتولي خلال هذه الفترة

---

[59]( ) دكتور حسن محمد حسين أبو زيد – محاضرات لطلبة دبلوم معهد الدراسات المالية والضريبية – كلية الحقوق – جامعة القاهرة 1991/1990 ص 30.

[60]( ) دكتور محمد بهجت عبد الله قايد – مرجع سابق ص 33.

علي كل عائدات المشـروع لنفسـه لتغطية نفقات إقامة المشـروع وتحقيق قدر معقول من الأرباح ، وفي النهاية ينقل ملكية المشـــروع وحيازته معا إلي الطرف الأول دون مقابل ، وعلي ذلك فأن العقد يكون نوعا من عقود الاســـتثمار ويكون دور الطرف الأول فيـه محـدود بعكس الحـال في الإيجـار التمويلي الـذي يتحمـل فيـه المؤجر مسئولية بناء المشروع وتكاليفه وإذا كأن هناك بعض الأنظمة مثل MOT , ROT تقترب من نظام الـــ B.O.O.T لاحتوائها علي سماته وأهمها نقل الملكية فأن نظام B.O.T ، ويقصـــد به build own operate فكما يظهر من اســمه لا ينتهي لا لنظام B.O.T ولا لنظام B.O.O.T لأنه لا يحتوي علي حرف T الذي يرمز إلي نقل الملكية أو نقل الحيازة لآخرين بل هو عبارة عن مجرد مبادرة من صـاحب الأمر المالك رب العمل لحسـابه ولمصـلحته مثل أي مشـروع عادي ومن ثم لا تنتهي هذه الأنظمة لنظامي الـ B.O.T أو الـ B.O.O.T.

بعد أن تناول الباحث مفهوم مشروعات الـ B.O.T والـ B.O.O.T الشائعة الانتشار في الوقت الحاضر بغيه تحقيق التنمية لأن هذه النظم هدفها الأساس فضلا عن دفع عملية الاسـتثمار والتنمية نقل عبء إقامة المشـروعات الهامة سـواء كانت من مشـــروعات البنية الأســاســية أو غيرها من مشـــروعات التنمية من علي كاهل الحكومة (الموازنة العامة للدولة الباب الثالث) إلي القطاع الخاص ، يسـتوي في ذلك أن يكون القطاع الخاص مصري أو أجنبي.

4- الفرق بين عقد الـ B.O.T وعقد الخصخصة:

يتفق عقد الخصخصة مع عقد الامتياز في أطرافه فقط وليس في مضمونه أو طبيعتـه حيث أن الطرفين الحـالتين هما جهـة الإدارة ، القطـاع الخـاص ، أمـا عقد الخصـخصـة فجوهرة هو بيع مشـروع مملوك للدولة بنقل ملكيتة إلي القطاع الخاص جزئيا أو كليا ، ومن آثار هذا العقد اعتبار الطرف الآخر مســـاهما في رأس المال وشـــريكا في إدارة المشـــروع بنســبة ما يملكه ، أما في حالة نقل الملكية إلي الطرف الثاني كليا فأن صلة الإدارة بالمشروع تنقطع بصفة دائمة.

أما عقد الـــ B.O.T فأنه ينصب علي تسيير مرفق عام لمدة محددة بواسطة الملتزم ، مع احتفاظ الدولة بحق السـيطرة عليه خلال الإنشـاء والتشـغيل والحق في الأشـــراف والرقابة عليه طبقا لشـــروط العقد حتي انتقال ملكيته إليها في نهاية المدة وهي فترة الامتياز.

كما أن عقد الامتياز B.O.T يختلف عن العقد المجمع الذي يمكن أن ينفذ بعضـه ويترك البعض الآخر. أما عقد الـــــ B.O.T فيجب تنفيذه كليا دون جزء أو مرحلة اختياريا.

الاتجاه إلي وســيلة التأجير التمويلي كأحد وســائل تمويل مشــروعات الـ B.O.T([61]).

من المعروف أن التأجير التمويلي هو نوع من التمويل العيني الذي تلجأ إليه الشركات لتوفير المعدات والآلات بل والأراضـي والعقارات اللازمة لإنشاء مشروع معين بناء علي المواصـفات التي يحددها المسـتأجر بتمويل كامل (أي تعجيل ثمنها) من جانب شـركة التأجير التمويلي للشـركة المصـنعة ، ثم يقوم المسـتأجر باسـتئجار تلك الآلات والمعدات أو الأراضــي والعقارات من شـركة التأجير التمويلي مقابل آجر معين يدفع كل فترة محددة من الزمن (شـهر – سـتة أشـهر – سـنة) وطوال عدة عقد الإيجار التمويلي ، والذي يجب أن ينص علي خيار الشـراء للمسـتأجر في نهاية مدة الإيجار إذا أبدي رغبة في الشـراء ، وفي مقابل ثمن محدد في العقد سـلفا يراعي في تحديده مجموع قيمة الأجرة التي دفعها المستأجر وطوال مدة العقد ([62]).

أن الالتجاء إلي هذه الوسـيلة من وسـائل التمويل له فوائد أهمها وأبرزها عدم تجميد السيولة المتاحة لشركة المشروع في ثمن المعدات والآلات فيما لو كانت ستلجأ

---

[61]( ) المستشار محمود محمد فهي – مرجع سابق ص 34 – 35 .

[62]( ) قانون التأجير التمويلي رقم 95 لسنة 1995 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 22 بتاريخ 1995/6/2 والمعدل بالقانون رقم 16 لسنة 2001 وقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 498 لسنة 200.

إلي شـــرائها ودفع ثمنها بالكامل ، إذ ســـوف لا تلتزم إلا بقيمة الإيجار الدورية وهي بالقطع أقل من قيمة الثمن بالكامل. وتغطي احتياجات شـــركة المشـــروع أثناء فترة العقد وكذلك احتياجات الشركة من ذلك عند انتهار فترة التشغيل والاستغلال وجوب إعادة المشـروع في حالة صـالحة لاسـتمرار تشـغيله بواسـطة الجهة الإدارية مانحه الالتزام ، فأنه في جميع هذه الحالات يمكن أن تلجأ الشـــركة إلي إبرام عقود التأجير التمويلي لتدبير جميع أنواع المعدات والآلات .. إلخ إلخ في جميع مراحل المشـــروع منذ بدء إنشـــائه وإقامته ، وأثناء فترة تشـــغيله وحيت تاريخ إعادته ونقل ملكيته ، أو حيازته بحسب الأحوال إلي الجهة مانحه الالتزام ، وذلك كل مقابل دفع الأجرة المتفق عليها مع شركة التأجير التمويلي ودون الحاجة إلي التجاء الشركة إلي التمويل الذاتي أو الاقتراض من البنوك أو الجمهور عن طريق الســـندات وغير ذلك من وســـائل التمويل ذات التكلفة العالية.

أن وسـيلة التأجير التمويلي علي النحو المتقدم من شـأنها أن تقلل من تكلفة إنشـاء المشـروع وتشـغيله وصـيانته ثم إعادته في أخر مدة الالتزام ، بل أنه يمكن للشـركة أن تغطي قيمة أقسـاط الإيجار من مقابل الانتفاع الذي سـوف تتقاضـاه من جمهور المنتفعين أثناء فترة التشغيل والاستغلال.

كما يؤدي إلي تخفيف الأعباء المالية علي شركات عقود الـ B.O.T وهو ما يشـــجعها علي الدخول في هذه العقود الأمر الذي يعود بالنفع عليها وعلي الجهة مانحه الالتزام وعلي الاقتصاد القومي بوجه عام .

5- التفرقة بين عقد الـــــ B.O.T وعقد التزام المرافق العامة concession:

قبل أن يتناول الباحث الفرق بين عقد الـــ B.O.T وعقد التزام المرافق العامة سنتناول عقد التزام المرافق العامة وتعريفه والإطار القانوني الذي ينظمه.

أولا: عقد الالتزام بمفهومه التقليدي كإطار عام لعقود الـ B.O.T ([63]) يعتبر عقد الالتزام من أهم العقود الإدارية أن لم يكن أهمها علي الإطلاق ، فعن طريقة تعهد الدولة لأحد الأشخاص سواء أكأن فردا ِ أم شركة بإدارة مرفق عام.

لذا يعد عقد الالتزام أسلوبا لإدارة المرافق العامة. فقد تري الدولة لأسباب كثيرة أن تتخلي عن إدارة المرفق وتعهد به إلي الملتزم.

علي أن أهمية عقد الالتزام قد زادت في الآونة الأخيرة نظرا لاتجاه الدولة للاقتصـــاد الحر ، وفي هذا الإطار برز دور جديد لعقد الالتزام كوســيلة لتحقيق هذا الاتجاه فضــلا عن ظهور صــور جديدة لعقد الالتزام تعهد فيه الدول للقطاع الخاص مهمة إنشاء وتشغيل المرفق لمدة من الزمن ثم إعادته مرة أخري إلي الدولة ، وهي ما تعرف بعقود البناء والتشغيل والتحويل B.O.T ، وعقود البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.O.T.

وفي هذا الإطار لا تخفي خطورة عقد الالتزام أن هو أبرم لفترات طويلة قد تمتد لمدة تسع وتسعين سنة.

تعريف عقد الالتزام:

عرف القانون المدني المصــري عقد التزام المرافق العامة في المادة 668 منه بالآتي: " التزام المرافق العامة عقد الغرض منه إدارة مرفق ذي صــفة اقتصــادية ،

---

[63]( ) دكتور جابر جاد نصار – عقود الـ B.O.T والتطور الحديث لعقد الالتزام – دراسة نقدية للنظرية التقليدية لعقد الالتزام – دار النهضة العربية 2000 ص 78 / 80.

ويكون هذا العقد بين جهة الإدارة المختصـــة بتنظيم هذا المرفق وبين فرد أو شـــركة يعهد إليها باستغلال المرفق فترة معينة من الزمن".

وقد عرفت محكمة القضـــاء الإداري عقد الالتزام في حكمها بتاريخ 25 مارس 1956 بأنه " التزام المرافق العامة ليس إلا عقدا إداريا يتعهد أحد الأفراد أو الشركات بمقتضـــــاه بالقيام علي نفقته وتحت مســـــئوليته المالية بتكليف من الدولة أو أحدي وحداتها الإدارية ، وطبقا للشـــروط التي توضـــع له بأداء خدمة عامة للجمهور وذلك مقابل التصريح له باستغلال المشروع لمدة محددة من الزمن واستيلائه علي الأرباح.

فالالتزام عقد إداري ذو طبيعة خاصـة ، وموضـوعة إدارة مرفق عام. ولا يكون إلا لمدة محدودة ويتحمل الملتزم بنفقات المشروع وإخطار ه المالية ويتقاضـي عوضا في شكل رسوم يحصلها من المنتفعين"([64])

يري البعض ([65]) أنه عقد تتعهد فيه أحد الشركات بأداء خدمة عامة للجمهور لمدة محددة عن طريق منحها ترخيص بذلك وباســتغلال المشــروع مقابل الحصــول علي تعريفه محددة يتقاضـــــاها من الجمهور مقابل قيامه بتلك الخدمة ، وعلي أن يتحمل الملتزم المخاطر التجارية لتشغيل المرفق ويتضمن نصوص تعاقدية ونصوص لائحية ([66]) وفي هذا العقد يتخلي الشـــخص المعنوي العام عن إدارة النشـــاط كليا للمتعاقدين، كما وأن المســـئولين عن تشـــغيل هذا المرفق يعملون لدي الملتزم طبقا للعلاقة التعاقدية التي ينظمها عقد العمل.

---

[64]( ) حكم محكمة القضاء الإداري – في 25 مارس 1956 – المبادئ – السنة العاشرة ص 259.

[65]( ) دكتور أحمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق ص 37 ، 28 ، 55 ، 56.

[66]( ) الشروط التعاقدية هي الشروط التي يتم الاتفاق عليها بين كل من الملتزم ومانح الالتزام مثل الأعباء المالية ومدة الالتزام ... إلخ إلخ... أما الشروط اللائحية فيه الشروط المتعلقة بتنظيم وتسيير المرفق وتعدها الإدارة دون تدخل من الملتزم ولها أن تدخل عليها التعديلات لضمأن حسن وأضطراد الخدمة مثل طريقة تقديم الخدمة والرسوم المقدرة نظير الانتفاع وشروط الانتفاع.

ومما سبق تتضح أهمية عقد الالتزام من حيث إنه يسمح بأن يحل شخص عادي محل السلطات العامة في إدارة مرفق عام ([67]).

علي أن التطور الحديث قد أدي إلي تعدد صور عقد الالتزام ولم يعد الأمر يقتصر علي مجرد حلول شخص عادي أو شركة محل الإدارة في إدارة مرفق عام، وإنما أصبح الفرد العادي أو المشروع يتكفل من البداية بإنشاء المرفق وتشغيله طيلة مدة الالتزام ثم يعيده مرة أخري إلي الدولة وهو الأمر الذي استدعي أن يضبط مجاله بنص دستوري ؛ فالمادة 123 من دستور 11 سبتمبر 1971 تنص علي أن يحدد القانون القواعد والإجراءات الخاصة بمنح الالتزامات المتعلقة باستغلال موارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة.

ونظم المشرع عقد الالتزام بالقانون رقم 129 لسنة 1947 والمعدل بالقانون رقم 61 لسنة 1958. واقتضت التطورات أن يصدر المشرع تعديلات علي هذين القانونين تمشيا مع هذه التطورات وتعدل في قواعد منح الالتزام وحقوق الملتزم ومدته ، ومثال ذلك القانون رقم 100 لسنة 1996 والقانون رقم 3 لسنة 1997 التي سبق تناولها.

ثانيا: طبيعة عقد الالتزام:

ذهبت بعض الآراء إلي تكييف عقد الالتزام علي أنه عمل قانوني يصدر من جانب واحد وهو الإدارة ، وأن حقوق المتعاقد مع الإدارة لا تستمد من عقد يبرمه باتفاق مع جهة الإدارة ، وإنما مصدرها العمل القانوني الصادر من الإدارة وحدها. وعلي هذا الأساس فأن الملتزم ليست له حرية في مناقشة بنود عقد الالتزام ، وإنما كل ما هو له أن يقبل أو يرفض الوثيقة التي تصدرها الجهة الإدارية بإرادتها المنفردة.

علي أن الرأي الراجح في تكييف عقد الالتزام يذهب إلي اعتبار هذه العقود من طبيعة مركبة ؛ أي تتضمن شروطا تعاقدية وأخري لائحية سنتناولها فيما يلي:

(4) laurent (richer): les contrats administratifs- 1991 – dolloz…. p.33

1- الشروط لتعاقدية:

وهي الشـروط التي يجري الاتفاق بشـأنها بين الملتزم والإدارة وتخضـع لقاعدة أن العقد شريعة المتعاقدين ، وغالبا ما تتصل هذه الشروط بالجوانب المالية للعقد بين الملتزم والإدارة.

2- الشروط اللائحية:

وهي الشـــروط التي تتصـــل بإدارة المرفق العام وتنظيمه علي وجه معين فالأصـــل أن الإدارة هي التي تقوم بذلك. فإذا كأن عقد الالتزام يخول لها أن تتخلي عن ذلك لأســـباب تقدرها إلي الملتزم ، فأن ذلك يكون وفق الشـــروط والقيود التي تحددها هي والتي لا تخضع للمساومة أو للمفاوضة بينها وبين الملتزم.

وهذه الشـــروط اللائحية تملك الإدارة دائما تغييرها وتعديلها بما يتلاءم وحاجة المرفق وضرورة انتظامه واضطراده في أداء الخدمة ([68]).

وفي ذلك تذهب محكمة القضـــاء الإداري في أحد أحكامها بتاريخ 27 يناير 1957 إلي أن الدولة وهي المكلفة أصـلا بإدارة المرفق العام إذا ما عهدت إلي غيرها أمر القيام بها ، لم يخرج الملتزم في إدارته عن أن يكون معاونا لها ونائبا عنها في أمر هو من أخص خصـائصـها ، وهذا النوع من الإنابة أو بعبارة أخري هذه الطريقة غير المباشـرة لإدارة المرفق العام لا تعد تنازلا أو تخليا من الدولة عن المرفق العام ، بل تظل ضـامنه ومسـئوله قبل أفراد الشـعب عن إدارته واسـتغلاله ، وهي في سـبيل القيام بهذا الواجب تتدخل في شـئون المرفق العام كلما اقتضـت المصـلحة العامة هذا التدخل ، تعرض علي الملتزم عبـءً جديداً يزيد عما نص عليه الاتفاق المبرم بينها وبينه ، أو تعدل من شـروط الالتزام وإدارة المرفق واسـتغلاله ، وهي في ذلك كله لا تسـتند إلي عقد الالتزام بل إلي سـلطتها العامة ، وتحقيقا لغايات هذه السـلطة متحققة في ذلك بامتياز وسيادة ينتفي معها كل طابع الأمر الذي يترتب عليه استبعاد تطبيق قواعد القانون الخاص. المتعلقة بالالتزامات. ولذلك فأن عقد الالتزام ينشـــئ في أهم

---

[68]( ) من أنس قاسم جعفر: العقود الإدارية – 2000- دار النهضة العربية ص 66.

شقيه مركزا لائحيا يتضمن تخويل الملتزم حقوقا مستمدة من السلطة العامة يقتضيها قيام المرفق واستغلاله ، وهذا المركز اللائحي الذي ينشئه الالتزام والذي يتصل بالمرفق العام هو الذي يسود العملية بأسرها ، أما المركز التعاقدي فيعتبر تابعا له وليس من شأنه أن يحول دون صدور نصوص لائحية جديدة تمس الالتزام .. ومع أن الشروط اللائحية تغرز باتفاق يبرم بين السلطة مانحه الالتزام والملتزم فأن هذا الاتفاق ليس عقدا ولا يترتب عليه التزامات دائنية ومديونية بل هو يقرر قاعدة تنشئ مركزا قانونيا أو لائحيا ([69]).

وفي حكم لها أكدت المحكمة الإدارية العليا ما سبق: " أن المسلم به فقها وقضاء أن شروط عقد التزام المرافق الهام تنقسم إلي نوعين: شروط لائحية وشروط تعاقدية.

والشروط اللائحية فقط هي التي يملك مانح الالتزام تعديلها بإرادته المنفردة في أي وقت وفقا لمقتضيات المصلحة العامة دون أن يتوقف ذلك علي قبول الملتزم ([70])".

وعلي الرغم من تسليمنا بالطبيعة المزدوجة للشروط الواردة بعقد الالتزام – كما يذهب إلي ذلك القه وأحكام القضاء إلا أنه في التطورات الحديثة لعقد الالتزام والذي يقوم فيها الملتزم بإنشاء المرفق وتشغيله وإعادة ملكيته مرة أخري إلي الدولة ، فأن هذه العقود لا تقبل بسهولة فكرة التفرقة بين الشروط اللائحية والشروط التعاقدية مما جعل الدولة تلجأ إلي إصدار قوانين للاستثناء من أحكام القانون رقم 129 لسنة 1947 والقانون رقم 61 لسنة 1958 مثل القانون 100 لسنة 1996 بتعديل أحكام القانون رقم 12 لسنة 1976 بإنشاء هيئة كهرباء مصر والقانون رقم 229 لسنة 1996 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 84 لسنة 1986 بإنشاء الطرق العامة ،

---

[69]( ) محكمة القضاء الإداري : بتاريخ 27 يناير – 1957 – المجموعة س11 ص 160.

[70]( ) المحكمة الإدارية العليا : بتاريخ 30 ديسمبر 1977 – قضية 110 – س 13 المجموعة م 23 ص 27.

والقانون رقم 3 لسنة 1997 في شأن منح التزام المرافق العامة لإنشاء وإدارة واستغلال المطارات وأراضي النزول – ويرضى البعض ([71]) أن هذه الاستثناءات التي أو شكت أن تصبح القاعدة العامة في منح الالتزام بتعني إعطاء الدور الأكبر للشروط التعاقدية في عقد الالتزام علي حساب الشروط اللائحية.

ثالثا: النظام القانوني لعقد الالتزام:

نظرا لأهمية عقد الالتزام فقد حرص المشرع علي تنظيم أهم جوانبه بالقانون رقم 129 لسنة 1947 والقانون رقم 61 لسنة 1958 ووفقا لأحكامها يتحدد النظام القانوني لعقود الالتزام كما يلي:

1- السلطة المانحة للالتزام:

بينت المادة الأولي من القانون رقم 61 لسنة 1958 السلطة المانحة للالتزام كما يلي:

– يكون منح الامتيازات المتعلقة باستثمار موارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة بقرار من رئيس الجمهورية وبعد موافقة مجلس الشعب.

– بالنسبة لموارد الثورة المائية ومناطق صيد الطيور التابعة لوزارة الحربية فيكون منح الامتياز الخاص باستثماراتها بقرار من وزير الدفاع إذا لم تتجاوز مدته خمس سنوات.

<u>وعلي ذلك فأن مجال إعمال هذا الاستثناء محكوم بشرطين:</u>

الأول: أن تكون الموارد محل العقد تابعة لوزارة لحربية.

---

[71]( ) دكتور جابر جاد نصار – مرجع سابق ص 83.

والثاني: إلا تتجاوز مدة الامتياز خمس سنوات ، فأذا تخلف أحد الشرطين فأن منح الامتياز في هذه الحالة يجب أن يكون بقرار من رئيس الجمهورية وبعد موافقة مجلس الشعب.

2- مدة الالتزام:

تتميز مدة عقد الالتزام بأنها طويلة نسبيا ، فقد حددها القانون رقم 129 لسن 1947 بثلاثين عاما. ومرد ذلك إلي أن هذا الزمن الطويل الذي يستغرقه عقد الالتزام يكفل للملتزم أن يسترد ما أنفقه من أموال علي إنشاء أو تحسين المرفق.

وهذا التحديد الذي أتي به القانون أنهي عرفا كأن يجري بمقتضاه منح الالتزامات لمدة كبيرة كانت تصل إلي 99 سنة ، وهو الأمر الذي عاد مع تطبيقات عقود الـ B.O.T والتي قد تصل مدتها إلي تسع وتسعين سنة. كما سوف نوضح فيما بعد.

رابعا: آثار عقد الالتزام:

يرتب عقد الالتزام حقوقا لطرفيه فضلا عما يرتبه للمنتفعين بخدمات المرفق العام من حقوق ، وهي حسب ما نص عليه القانون رقم 129 لسنة 1947 كما يلي:

1- حقوق السلطة ما نحه الالتزام:

حدد القانون حقوق السلطة مانحه الالتزام في ثلاثة حقوق كما يلي:

أ. حق الرقابة علي إنشاء وإدارة المرفق العام:

فالمادة السابغة من القانون تنص علي أنه " لمانح الالتزام أن يراقب إنشاء المرفق العام موضوع الالتزام وسيره من النواحي الفنية والإدارية والمالية".

فحق الإدارة في الرقابة علي المرفق العام موضوع الالتزام حق ثابت لها سواء عند إنشائه أو أثناء تسييره ، وذلك راجع إلي طبيعة عقد الالتزام والذي من خلاله تعهد الإدارة إلي شخص عادي بإدارة المرفق.

وهو حق مســـلم به حتي في حالة عدم النص عليه في وثيقة الالتزام كما أن حق الرقابة يشمل جميع الأعمال التي تتصل بالمرفق سواء تعلقت بالنواحي الفنية في إنشائه أو تسييره أم بالنواحي المالية.

وللإدارة أن تعهد إلي أي جهة تراها ممارســـة هذه الرقابة أو تشـــكيل لجنة تختص بذلك ، أو تعيين مندوبين ينوبون عنها في مراقبة إنشاء المرفق وتسييره.

ويجب علي الملتزم أن يمكن الإدارة أو من ينوب عنها في ممارســـة مهمته الرقابية ، وعليه تقديم كافة البيانات أو الأوراق التي تطلبها الجهة التي تمارس الرقابة.

ب- حق الإدارة في تعديل النصوص اللائحية بالإدارة والمنفردة بها:

لما كانت الشـــروط اللائحية في عقد الالتزام شـــروطا مقررة من قبل الإدارة مانحه الالتزام ، ولم تكن محل مفاوضه من قبل الملتزم ، بل عليه أن يقبلها كما هي فأنه يبقي للإدارة في كل حين تعديل هذه الشروط حسب ما تتطلبه مصلحة المرفق العام وضـــرورة انتظامه. وهو ما تنص عليه المادة الخامســـة من القانون رقم 129 لســـنة 1947 " لمانح الالتزام دائما متي اقتضـــت المنفعة العامة أن يعدل من تلقاء نفسه أركأن تنظيم المرفق العام موضوع الالتزام أو قواعد استغلاله وبوجه خاص قوائم الأسعار الخاصة به وذلك مع مراعاة حق الملتزم في التعويض أن كأن له محل" .

وعلي ذلك فأن سلطة الإدارة في تعديل هذه الشروط والتغير في ظروف تنفيذ العقد يســـتوجب تعويض الملتزم بحيث لا يتحمل وحدة النتائج التي يمكن أن تترتب علي هذا التعديل. وفي ذلك تذهب المحكمة الإدارية العليا في حكمها بتاريخ 77/12/30 ومن حيث أن المسلم به فقها وقضاء أن شروط عقد التزام المرفق العام تنقسم إلي نوعين: شروط لائحية وشروط تعاقدية. والشروط اللائحية فقط هي التي يملك مانح الالتزام تعديلها بإرادته المنفردة في أي وقت وفقا لمقتضـــيات المصـــلحة العامة دون أن يتوقف ذلك علي قبول الملتزم.

والمسلم به أن التعريفة أو خطوط السير وما يتعلق بهما من الشروط اللائحية القابلة للتعديل بإرادة مانح الالتزام المنفردة. غير أنه أن كأن استعمال مانح الالتزام لحقه في تعديل قواعد التعريفة أو خطوط السير لصالح المنتفعين إلا أن إيثار الصالح العام علي الصالح الخاص للملتزم ليس معناه التضحية بهذه المصالح الخاصة بحيث يتحمل الملتزم وحدة جميع الإضرار ،فإذا ترتب علي هذا التعديل إضرارا بالملتزم فعلي مانح الالتزام أن يعوضه بما يجبر هذه الأضرار".

ج- حق الإدارة مانحه الالتزام في استرداد المرفق قبل نهاية مدته:

وهذا الحق أيضا مقرر للإدارة مانحه الالتزام ، حيث أن استرداد المرفق قبل نهاية مدته إنما يعني عودة إلي الأصل العام والذي يقضي بأن الإدارة هي التي تقوم بإدارة المرفق بنفسها. وهو حق أصيل لها حتي ولو لم ينص عليه في وثيقة الالتزام.

وتنص المادة 4 من القانون رقم 129 لسنة 1947 علي أنه " يجب أن تحدد وثيقة الالتزام شروط وأوضاع استرداده قبل انتهاء مدته".

ويترتب علي استرداد الإدارة للمرفق قبل انتهاء مدته ما يلي:

- حق الملتزم في الحصول علي التعويضات المناسبة.

- رجوع المرفق إلي الإدارة مانحه الالتزام خاليا من الالتزامات قبل الغير ، ما لم تقبل الإدارة صراحة أن تحل محل الملتزم في ذلك.

2- حقوق الملتزم:

للملتزم في عقد الالتزام حقوق تتمثل فيما يلي:

ا- حق اقتضاء مقابل.

ويعتبر هذا الحق أساسيا بالنسبة للملتزم فهو يقوم مقام الإدارة في إنشاء أو تسيير المرفق العام مقابل أن يقتضي هذا المقابل.

وللملتزم أن يحدد المقابل الذي يحصــل عليه من المنتفعين علي أنه يجب إلا يغالي في ذلك ، وإلا كأن للجهة مانحه الالتزام أن ترد هذا المقابل إلي حدوده المعقولة.

وضمانا لعدم التجاوز نصت المادة الثالثة من القانون 129 لسنة 1947 علي أنه لا يجوز أن تتجاوز حصة الملتزم السنوية في صافي أرباح استغلال المرفق العام عشــرة في المائة من رأس المال الموظف والمرخص به من مانح الالتزام ، وذلك بعد خصم مقابل استهلاك رأس المال.

ب- حق الحصول علي المزايا التي يقررها مانح الالتزام:

للملتزم أن يحصـــل علي المزايا التي تقررها الجهة المانحة للالتزام ، وتدخل هذه المزايا في إطار الشــروط التعاقدية التي يجب أن يتفق عليها بين الملتزم والجهة المانحة للالتزام . وهذه المزايا قد تكون مالية تتعلق بتقديم قروض أو تسـهيلات مالية أو تقديم قطعة أرض إليه لبناء المرفق ، أو التزام الجهة مانحة الالتزام بعدم التعامل مع غيره في نطاق عمل المرفق. وهذه المزايا هي مزايا اتفاقية بين الطرفين لا يستطيع الملتزم أن يزيدها من تلقاء نفسه.

ج- حق الملتزم في ضمأن التوازن المالي للعقد:

أن اســـتخدام الإدارة مانحه الالتزام حقها في تعديل وتغيير بنود عقد الالتزام كما هو مقرر لها قد يترتب عليه إلحاق إضــرار بالملتزم . فإنه يبقي علي الإدارة أن تجبر هذه الإضــرار بالملتزم. بما يؤدي إلي ضــمأن التوازن المالي لعقد الالتزام بين حقوق الملتزم وواجباته ، وفي ذلك ضمأن للمصلحة العامة ، لأن به يستطيع الملتزم أن يفي بالتزاماته في تقديم الخدمة إلي المنتفعين.

3- حقوق المنتفعين في عقد الالتزام:

قد تكون حقوق المنتفعين الناشـــئة عن عقد الالتزام في مواجهة الإدارة أو في مواجهة الملتزم.

ففي مواجهة الإدارة: تلتزم الإدارة بأن تراقب حسن سير المرفق وقدره الملتزم علي إدارته والتزامه بالقواعد الحاكمة في نشاط المرافق العامة ،وأهمها المساواة بين المنتفعين بخدمات المرفق وعدم المغالاه في أسعار الخدمات التي يؤديها المرفق تحت إدارة الملتزم فلا يجوز أن تعهد الإدارة إلي الملتزم بإدارة المرفق ثم تتركه دون رقابة ، فهذه الرقابة هي التي تضمن استفاده الجمهور بخدمات المرفق.

أما في مواجهة الملتزم: فأن أول هذه الحقوق: أن يؤدي إلي المنتفعين الخدمة حسب ما تنص عليه شروط العقد المبرم بينه وبين الجهة مانحه الالتزام ، وهو الأمر الذي تنص عليه المادة 669 من القانون المدني ومؤداها أن:

" ملتزم المرفق العام يتعهد بمقتضي العقد الذي يبرمه مع عميله بأن يؤدي لهذا العميل علي الوجه المألوف الخدمات المقابلة للأجر الذي يقبضه ، وفقا للشروط المنصوص عليها في عقد الالتزام وملحقاته وللشروط التي تقتضيها طبيعة العمل ويقتضيها ما ينظم هذا العمل منقوانين".

ذلك هو الإطار التقليدي لعقد التزام المرافق العامة ، في مصر ، وكما هو واضح لم يعد في كثير من أحكامه يتلائم مع التطورات الحديثة لهذه العقود وما أفرزته من صور مختلفة في منطقتها ونظامها القانوني الأمر الذي حدا بالمشرع أن يتدخل بتعديلات جريئة خروجا عن التنظيم التقليدي لهذه العقود التي لم تعد كافية.

ثانيا: عقود الإنشاء والإدارة وتحويل الملكية B.O.T

وتتولي بموجبه شركة القطاع الخاص تمويل وتشييد المرفق لجهة حكومية تملكه من البداية ويقتصر دور شركة القطاع الخاص عقب التمويل والتشييد علي تشغيله علي أساس تجاري لفترة معينة ويحصل مقابل ذلك علي عائد يتفق عليه ثم تحول أصوله إلي الجهة الحكومية المالكة في نهاية العقد.

ثالثا: حدود التفرقة بين النظامين كما يلي:

أ- في ظل نظام B.O.T لا يكون هناك اتصال مباشر بين المستثمر والجمهور حيث يقوم الألو بتحصيل مقابل الانتفاع أو غير مباشر من خلال شراء الحكومة

للخدمة ثم بيعها للجمهور دونما أي علاقة مباشـــرة بين مؤدي الخدمة والمنتفع ، أما في عقد التزام المرفق العام فأن الملتزم أو المســـتثمر يقوم بتحصـــيل مقابل الانتفاع بالخدمة مباشرة من الجمهور.

ب- أن أصـــول موجودات المشـــروع في ظل نظام B.O.T مملوكة ملكية كاملة للمستثمر الخاص طيلة فترة الامتياز.

أما في عقد الالتزام المرفق العام فأن الدولة هي المالكة الوحيدة لأصـــول المشروع ولها حق الرقابة والتوجيه لتحقيق أقصي استفادة من المشروع.

وهناك عقود أخري بخلاف عقد التزام المرافق العامة شـــبيهه بها تظل فيها المؤشرات مملوكة للدولة وهي:

1- عقود تقديم الخدمات service contracts

وتتولي فيه شـــركات القطاع الخاص تقديم خدمة للحلومة مقابل ثمن محدد وتظل الحكومة مسئولة عن المشروع ومخاطرة كإقامة محطة كهرباء أو مياه ([72]).

2- عقود الإدارة management contracts:

وتلجأ فيه الحكومة إلي القطاع الخاص لإدارة وصـــيانة مشـــروع معين لرفع كفاءة تشغيله لمدة محددة مقابل الحصول علي نسبة معينة من الأرباح([73]).

3- عقود الأيجار lease contracts:

وفي ظله تؤجر الحكومة أو جهة الإدارة إلي القطاع الخاص أصـــول مرفق معين لمدة محددة مقابل أجر محدد لرفع كفاءة تشغيله ([74]).

---

[72]( ) يري بعض الفقهاء أن هذا العقد من عقود الأشغال العامة يرجع إلي الدكتور سعاد الشرقاوي – العقود الإدارية – دار النهضة العربية 1998 ص 13. .

[73]( ) تتوقف طبيعة هذه العقود علي نوع الدومين الذي يتم تأجيره.

[74]( ) دكتور عمرو أحمد جسبو – مرجع سابق ص 135 ، 136.

"التكييف القانوني لعقد الالتزام أو الـــــــ B.O.T مزيج من التعرض التعاقدية واللائحية".

اختلف الفقه والقضـــاء في تحديد الطبيعة القانونية لعقد الالتزام فكأن الرأي السائد في القرن التاسع عشر أن عقد الالتزام هو عقد مدني يخضع للقواعد المدنية المقررة في القانون المدني. ولكن تبين خطأ هذا الرأي نظرا لأن الأخذ به علي إطلاقه ، يحول دون تدخل الإدارة في تعديل شـــروط الالتزام بمجرد إقرارها ، الأمر الذي يؤدي إلي تعطيل القواعد الواجب تطبيقها علي جميع المرافق العامة ، من ضـــرورة تعديلها في كل وقت لأداء خدماتها عي أكمل وجه – ومن ناحية أخري فأن الملتزم يتمتع في إدارته للمرفق بمزايا لا يتمتع بها الأفراد العاديون ، كشاغل الدومين العام ، وفرض أعباء علي الأفراد تقتضيها إقامة منشآت المشروع ....إلخ إلخ .

ولذلك ذهب بعض الفقهاء إلي أن الالتزام هو وليد أمر انفرادي تصدره السلطة مانحه الامتياز بما لها من ولاية آمره ، ويرضـــخ له الملتزم اختيارا لقبوله شـــروط الالتزام.

وهذا الرأي وأن كأن يحتفظ للإدارة بحقها في التدخل للتعديل في قواعد الالتزام وإلغائه دون حاجة لرضـــاء الطرف الآخر ، إلا أنه يغالي في إغفال نصـــيب الملتزم في إبرام العقد، مغالاة قد تؤدي إلي زعزعة مركزه.

ومن ثم استقر الفقه والقضاء الحديث – في فرنسا وفي مصر – وكما ذكرنا فيما ســـبق علي أن عقد الالتزام هو عمل قانوني مركب ACTE MIXTE يحتوي علي نوعين من النصوص:

1– نصوص تشمل الأعباء المالية المتبادلة بين مانح الالتزام من ناحية وبين الملتزم من ناحية أخري ، وهي نصوص لاتهم المنتفعين مباشرة ، ومثلها مدة الالتزام وكيفية استرداده ، وتلك المتعلقة بتنفيذ الأشغال العامة التي يقتضيها الالتزام وهي نصوص تعاقدية تخضع لأحكام القانون المدني فلا يجوز نقضها أو تعديلها إلا باتفاق الطرفين طبقا للقاعدة المقررة في المادة 147 من القانون المدني المصري.

2- ونصـــوص لا يقتصـــر أثرها علي الملتزم ، وإنما تمتد إلي المنتفعين ، وهي الخاصة بتنظيم المرفق وتسييره ، كتحديد الرسوم التي يجوز تحصيلها ، والإجراءات الكفيلة بحفظ سلامه المنتفعين ، وشروط الانتفاع بالخدمة التي يقدمها المرفق، وهذه النصـوص تنظيمية أو لائحية. وتملك السـلطة الإدارية بموجب سـلطاتها ومن غير موافقة الملتزم نقضـــها أو تعديلها بما يتفق مع المصـــلحة العامة وتحت الرقابة القضائية لمجلس الدولة.

ويعتبر تعريف القانون المدني لعقد الالتزام تأكيدا لطبيعة المزدوجة اللائحية والتعاقدين، وقد عرض القانون المدني في نصـوصـه من 669-673 لأحكام العقود التي يبرمها المنتفعون مع الملتزم ، وهذه العقود لا خلاف علي أنها عقود مدنية. إما القانون رقم 129 لسـنة 1947 بشـأن التزام المرافق العامة فقد ميز بين النصـوص اللائحية والنصـــوص التعاقدية في عقد الالتزام ورتب علي هذا التمييز نتائجه القانونية. وقد استقر مجلس الدولة المصري علي هذا الرأي في جميع أحكامه وفتاويه حتي الآن.

وعلي ذلك فأن عقد الالتزام (أو الـــ B.O.T) هو عقد إداري يخضع لأحكام القانون الإداري في نواحيه المتعلقة بتنظيم المرفق وإداراته وأسعاره المقررة ، ويخضع في غير ذلك لقواعد القانونية المدني كغيره من العقود ([75]) ويري البعض ([76]) أنه لا ينبغي وضـع تكييف سـبق لعقود (B.O.T) بأنها عقود إدارية أو عقود تجارية وإنما بحث كل حالة علي حدة فالعقد إداري إذا ما تجلت فيه نية الإدارة في الأخذ بوسـائل القانون العام عن طريق إدراج شـروط اسـتثنائية وغير مألوفة في العقد أو إذا ما كأن المرفق الذي تتصل به تلك العقود يؤدي خدماته في ظروف خاصة تستلزم استخدام وسـائل القانون العام يعتبر عقد إداري ويغلب علي هذه العقود الصـفة التجارية عندما تبرم الدولة عقودا تتعامل فيها معاملة الأفراد وهي متجردة من مظاهر وأســـاليب

---

[75]( ) راجع في نفس المعني: المستشار/ محمود محمي فهمي ، المرجع السابق، ص14، 15.

[76]( ) خالد بن محمد العطية – النظام القانوني لعقود التشييد والتشغيل ونقل الملكية – رسالة ماجستير – كلية الحقوق – جامعة القاهرة 199 ص 264.

السلطة العامة ومن ثم تخضع للقواعد التي تخضع لها عقود الأفراد أي تخضع لقواعد القانون الخاص فالإطلاق وفي وصف العقود بانها إدارية أو تجارية غير مرغوب فيه كما أن وضع النظريات المجردة من شأنه أن يعقد الأمور بدلا من تسهيلها.

– كما يري البعض ([77]) أن إقامة المشـــروعات وفقا لنظام البناء والتشـــغيل ونقل الملكية B.O.O.T وهي أبرز صـور العقود التي تتم وفقا لها الاسـتثمارات المصـرية وفقا لصـيغة عقدية أقرب لعقود القانون الخاص وما يسـوده من مبدأ سـلطأن الإرادة أكثر من عقود القانون العام وما يســودها من تمتع الإدارة بســلطات اســتثنائية في مواجهة المتعاقد معها ، وليس ذلك فحســب بل أن عقود الـــــ B.O.T بنماذجها المتنوعة تعتبر من قبيل عقود التجارة الدولية التي تقوم علي إقامة مشـــروعات استثمارية بمعرفة الشركات دولية النشاط سواء التي تقوم بالاستثمارات المباشرة أو غير المباشـرة داخل الدول المضـيفة وما يصـاحب ذلك من نقل التكنولوجيا واتفاقات المعونة الفنية وأن ما تتضـــمنه هذه العقود من شـــروط متوازية وأهمها إخضـــاعها للتحكيم وإقصاءها عن قضاء مجلس الدولة الذي يبسط سلطانه علي العقود الإدارية له أكبر دليل علي ذلك.

6– التمييز بين عقد الـ B.O.T وعقد المقاولة: (78)

ومن أبرز العقود التي تبرم بصـــدد إقامة المشـــروع عقد المقاولة وأن لم يكن أهمها ، وعقد المقاولة قد يبرم في ظل القانون الخاص فيكون عقدا مدنيا بين طرفين متكافئين يحكمه القانون المدني ، وقد يبرم في ظل القانون العام فيكون عقدا إداريا بين أحدي جهات الإدارة كطرف أول والمتعاقد كطرف ثاني ويحكمه القانون الإداري وإذا اتصل بأحد المرافق العامة سمي في الاصطلاح عقد إشغال عامة.

وأركأن عقد المقاولة هي:

---

[77]( ) دكتور محمد بهجت عبد الله قايد – مرجع سابق ص 28 / 29 .

[78]( ) دكتوري محمد بهجت عبد الله قايد – مرجع سابق ص 29 30.

أولا: أطراف العقد وهما الطرف الأول رب العمل أو المالك أو مانح الالتزام والطرف الثاني المقاول أو الملتزم.

ثانيا: محل العقد ونطاقه أو موضـوع العقد وهو الألتزامات التي تقع علي المقاول أو الملتزم ومدة تنفيذها وعقد المقاولة في القانون المدني هو عقد يتعهد بمقتضـــاه أحد المتعاقدين (المقاول) أن يضع شيئا أو يؤدي عملا لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر (م 646 مدني).

عقود الـــ B.O.O.T نجد أن مفهومها يبتعد بها بعض الشـئ عن عقد الـ B.O.T باعتباره يدخل في مفهوم عقد المقاولة واســعة النطاق ودليل ذلك أن حرف (5) الثاني في Own يشـير إلي أن الملكية أثناء فترة إقامة المشـروع تكون للطرف الثاني وعليه لا يمكن أن يصـــير هذا الأخير مقاولا لدي الطرف الأول. ومن ثم لا نكون بصـــدد عقد مقاولة متســع النطاق ، فالطرف الأول ليس المالك ومن ثم فأن الطرف الثاني لا يعمل لحســابه أو لمصــلحته لقاء أجر أو ثمن يحصــل عليه من المالك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة طبقا لأحكام القانون المدني تناولت المادة 647 الشكلين التاليين لعقد المقاولة كما يلي:

1- يجوز أن يقتصر المقاول علي التعهد بتقديم عمله علي أن يقدم رب العمل المادة التي يستخدمها أو يستعين بها في القيام بعمله.

2- كما يجوز أن يتعهد المقاول بتقديم العمل والمادة معا ، وقد يتضـــمن الواقع العملي توريد المواد وتنفيذ الأعمال والتصـميم وقد يتضـمن التمويل في حالات تسـليم المفتاح ولكن لا يتناول التشـغيل والاسـتغلال – ولا يتم فيه نقل الملكية حتي ولو عهد للمقاول بالتشغيل والاستغلال لأن يد المقاول كانت عارضـة علي المشروع فهو حائز وليس مالك كما هو الحال في مشروعات B.O.T.

ويري البعض ([79]) أن بعض أنواع الـ B.O.T تأخذ شكل المقاولة وهي عقود BOR, BRT, BLT لاحتواء شـــروطها علي جوهر عقد المقاولة ، أم بقية الأنواع

[79]( ) المرجع السابق ص31.

فأن الملكية أثناء فترة إقامة المشـروع تكون للملتزم وبالتالي لا يمكن أن يكون الأخير مقاولا لـدي الطرف الأول وهو الجهـة الإداريـة أو مـانح الالتزام – وبـذلك لن نكون بصـدد عقد مقاولة لا بمفهومه الضـيق أو بمفهومه الواسـع لأن الجهة الإدارية ليسـت مالكا ، كما وأن الملتزم ليس مقاولا يعمل لحسـابها أو لمصـلحتها لقاء أجراء أو ثمن يحصل عليه من المالك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

7- التفرقة بين عقد الـ F.L.K.L.C وعقود B.O.T وطبيعته القانونية وخصائصه الذاتية ([80])

أولا: مفهوم عقد F.L.D.L.C:

الـ F.L.D.L.C هي الحروف الأولي من الاسم الفرنسي FEDRATION IN TERNATIONAL DESINGENIEURS CONSEILS أي الاتحاد الدولي للمهندسـين الاسـتشـاريين الذي تأسـس عام 1913 والفيديك عبارة عن نماذج عقود تتضـمن شـروط عقود : التشـييد ، التصـميم ، توريد المعدات والأدوات ، أعمال البناء والهندسة ، والكهرباء ، والميكانيكا ..الخ والهندسة المصممة من رب العمل.

وفيما يخص عقد امتياز B.O.T فأن عقد الفيديك الذي يبرم بين " المقاول والملتزم" وهو " رب العمل " هو في العقود المدنية ، لأن الإدارة ليست طرفا فيه.

وفي عام 1999قررت اللجنة التنفيذية الاســـتغناء عن كلمة " دولية " التي تلحق بعقود الفيديك ،وذلك دعوة فها للدول لاســتخدام نماذج الفيديك ضــمن عقودها المحلية ، بهدف توحيد المفاهيم وإســـقاط الحدود بين أبناء المهنة الواحدة ، وتحجيم دور عقود الأذعأن التي تسود العقود في العديد من الدول.

ولذلك أعدت اللجنة الجزء الثاني وهو ما يعرف باسم الشروط الخاصة ، والتي تسمح بالنسبة للبنود التي لا يرتضيها طرفا العقد أو قوانين دولة ما ، أن تجد طريقها

([80]) انظر نماذج الفيديك الشروط الخاصة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية 1992- الشروط العامة لمقاولات أعمال الهندسة المدنية 1998 – شروط عقد التشييد لأعمال البناء والتشييد والهندسة المصممة من رب العمل 2002 ترجمة مكتب الشلقاني للاستشارات القانونية والمحاماة.

إلي شـروط عقد الفيديك ، وذلك دون إحداث تعديل في الجزء الأول يخل من تركيبته .

كما وضعت اللجنة نماذج لشروط خاصة في أطار تعدد أشكال المشروعات وتنوع مجالاتها وآلياتها واختلاف إنماطها الفنية والتمويلية ، تلك التي يطلق عليها " تسليم مفتاح" كما قررت إعادة النظر في شكل العلاقة الثنائية ودور " المهندس" الذي عهد إليه من قبل بدورين ودور أحدهما متعارضا مع الآخر وهو دور " وكيل المالك".

" الحكم المحايد" بما مؤداه أحداث تعديل جوهري أدخل إلي العلاقة طرفا آخر هو لجنة تسوية المنازعات (DAB)

(Dispute Adjudication Board)

والتي تهدف بحث المشـــاكل التي تثور أثناء التنفيذ ، وغربلتها أولا بأول وصولا إلي حل مرض لطرفي العقد ، بتقليل أوجه النزاع وسرعة إنجاز العمل.

وفي هذه الآونة حدث تحول جذري للمتغيرات التكنولوجية ، وتشـــابك في العلاقات التعاقدية ، أدت إلي التوسـع في أعمال المقطوعية LUMP SUM وهي أعمال ذات طبيعة فنية عالية ، وفي مجال العديد من الاعمال والأشكال منها:

– المنشآت الصناعية – الإنشاء – تسليم وإنشاء

Plant – design 8 build

– الهندسة – الشراء – الإنشاء – تسليم مفتاح EPS – Turnkey

– بناء – تشغيل – نقل ملكية B.O.T

والعديد من تلك المشـروعات تسـمح بفتح الباب لإشـراك القطاع الخاص في تمويل وتصـــميم وإنشـــاء مشـــروعات المرافق العامة القومية والتي ســـيطلق عليها B.O.T .

ولهذا قامت اللجنة التنفيذية للفيديك إعادة ترتيب الطبعات ، عام 1999 فأصدرت أربعة نماذج هي:

1- شروط عقد الإنشاء التي (الكتاب الأحمر)

ويخص الأعمال المصـــممة بمعرفة المالك ذات الطبيعة المدنية (إنشـــاء) تميزت بتقليص عدد الفقرات إلي عشرين فقرة بدلا من اثنين وسبعين.

2- شـروط عقد تنفيذ المنشـآت الصـناعية وعقد التصـميم – البناء بمعرفة المقاول (الكتاب البرتقالي) ويخص الأعمال الميكانيكية والكهربائية والمصـــممة جزئيا أو كليا بمعرفة المقاول ، مع التزامه عند التصـــميم بالمعطيات الفنية والقانونية والمالية التي يحددها المالك ، وتســـري شـــروطها علي الأعمال التي تخلط بين الأعمال المدنية والكهروميكانيكية والنظم الإلكترونية ، فتعطي قدرا أكبر في المرونة عن طريق جعل البنود بنظام المقطوعية.

3- شروط عقد التصميم – تدبير المواد – التنفيذ (تسليم المفتاح) EPS ENGINERRING, PROCUREMENT AND CONSTRUCTION TURNKEY (الكتاب الفضي):

وهو من أهم النماذج التي صـدرت لمواكبه مشـروعات البناء والتشـغيل ونقل الملكية B.O.T البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.O.T بمراعاة خصوصية الأنظمة التمويلية وآليات توزيع المخاطر عن طريق ضـــبط ســـعر العقد وتثبيته ، وتحديد ضـــوابط مواعيد التســـليم لأهميتها ، وقيمتها في الحد من المخاطر المالية الناجمة عن التأخير في تنفيذ هذا النوع من المشروعات القومية ذات التكلفة العالية.

4- شـــروط عقد النموذج الصـــغير SHORT FROM CONTRACT لمشروعات المباني والمشروعات الهندسية صغيرة التكاليف نسبيا:

* ويتسم هذا النموذج بقدر أكبر في المرونة حيث يستخدم للمشروعات التي يصممها المالك أو ممثله (المهندس) والمصـــممة جزئيا أو كليا بمعرفة المقاول ، في مجالات الأعمال المدنية والإنشـــائية والكهروميكانيكية ، كما يمنح الفرصـــة للمالك لتعيين مهندس مستقل يمارس دور الاستشاري أو بديل عنه.

* وبحســبان أن تســليم المفتاح هو أحد الروابط العقدية عند قيام رب العمل بتحديد ووصــف المبادئ والأســس اللازمة لتســيير المرافق العامة ، وطرح أعمال التصــميم والإنشــاءات للمنافســة العامة ، مع وضــع أحكام مفصــلة إجرائية وموضــوعية في النموذج للاختبارات التي تجري بعد إتمام الأعمال وقبل التسليم.

* فتم صــياغة الشــروط بشــكل مرن يســمح بملاءتها وتعديلها ، وذلك من خلال الشروط الخاصة المرفقة بها حسب خصائص المشروع ومتطلبات رب العمل.

ويمكن إجمال أهم خصائص نموذج الفيديك الفضي فيما يلي:

* ثم حذف الدور شبه التحكيمى للمهندس الاستشاري بحيث أقتصر دورة علي تمثيل مصالح رب العمل لأغراض العقد وحل محله فض المنازعات DAB.

* تتحدد قيمة العقد علي أســاس مبلغ إجمالي يقبل التعديل وفقا للشــروط والحدود الواردة بالعقد ، والتزام المقاول بسداد كافة الضرائب والرسوم والأجور اللازمة له.

* يتضمن النموذج قواعد تسوية بواسطة اللجنة (DAB) ، التسوية النهائية لأي نزاع عن طريق الالتجاء للتحكيم ، ويتخذ النموذج قواعد غرفة التجارة الدولية بباريس ما لم يتفق الأطراف علي خلاف ذلك.

* وقد جعلت اللجنة من عام 2006 عام التوافق HUMANIZATION بإصدار نموذج شامل يغطي كافة التطورات ..ويعطي الفرصة للسلطات المحلية في الدول ، والبنك الدولي كي تصــاغ عقود المرافق العامة طويلة الأجل علي نحو متوازن يحقق مصلحة الطرفين. WLAL – WIN OPERATION

ثانيا: الطبيعة القانونية والخصائص الذاتية لعقد F.L.D.L.C (81).

---

[81]( ) دكتور إبراهيم الدسوقي الشهاوي – الجوانب القانونية والاقتصادية للعقود المستحدثة KNOW HOW – F.L.D.L.C- B.O.T. 2007 يناير 485 – العدد مصر المعاصرة – ص 225.

- أن محل العقد ينصب علي مقاولة: تشييد وبناء وهندسة وصيانة مشروع ، وبمقتضاه يتولي المقاول أداء الأعمال مقابل الثمن المتفق عليه ، علي أن يسلم المشروع إلي الملتزم ليديره مثل إنشاء محطة توليد كهرباء أو كوبري أو طريق أو مطار ...الخ الخ.
- أن عقد F.L.D.L.C المبرم بين الملتزم والمقاول ، يخول جهة الإدارة الحق في الأشراف والرقابة والمتابعة للأعمال ، وتصويب الأوضاع ذلك أن الملتزم يعد في حقيقة أمره ، نائبا عن الدولة ، في إنشاء وتشغيل وإدارة وصيانة مرفق امتياز B.O.T حتي انتقال ملكية إلي الدولة في نهاية مدة الامتياز بكافة مقوماته المادية والمعنوية.
- والجدير بالذكر أن البنود والشروط القانونية الواردة في نماذج الفيديك وهي عبارة عن قواعد مقترحة استرشادية ، يجوز للطرفأن إبرام عقدهما دون استعمال النموذج ، ويكون عقدها صحيحا ومنتجا لكافة آثاره ، شريطة إلا يتضمن العقد بنود تتعارض مع القواعد الأمرة في دولة القاضي ، كما يعتد بالقوانين الخاصة بالمنافسة والرقابة علي النقد وسعر الصرف وقد تضمنت التشريعات السابقة بعض القواعد التي تطبق علي نظام B.O.T وهي:
- يصدر بمنح الترخيص قرار من مجلس الوزراء بناء علي اقتراح الوزير المختص ، ولذلك فأن منح الالتزام أصبح من اختصاص السلطة التنفيذية ممثلة في مجلس الوزراء وليس بقانون أو بقرار من رئيس الجمهورية له قوة القانون.
- يخضع إبرام تلك الاتفاقيات لقواعد العلانية والمنافسة – وقد تم طرح مشروعات البنية الأساسية في مصر في مناقصات عامة عالمية.
- إلا تزيد مدة الالتزام عن تسعة وتسعين عاما.

- عدم جواز التنازل عن الالتزام إلا بموافقة مسبقة من مجلس الوزراء.
- تطبيق قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 علي شركة المشروع طالما كأن من بين أغراضها الأنشطة المنصوص عليها في هذا القانون ولائحته التنفيذية.
- أن هذه القوانين جميعها لم تضع مجالات بعينها لتطبيق نظام B.O.T وإنما أوضحت التزامات المرافق والأشغال العامة مما يفتح المجال لإدخال نظام B.O.T في معظم المجالات بالنسبة لإنشاء المرافق وتشغيلها وإدارتها.
- وجود تعدد تشريعي في حالات عديدة وللقطاعات المختلفة وهذا يتطلب ضرورة الإسراع بإصدار قانون شامل ينظم إنشاء وإقامة البنية الأساسية بنظام B.O.T.
- باستثناء الاتصالات والكهرباء لم ينشأ جهاز لمراقبة تشغيل المرافق السابقة الإشارة إليها وهو ضروري لتنظيم ورقابة هذه المرافق ويضمن المنافسة الحرة بين كافة قطاعات الخدمات للبنية الأساسية وأذون الاستيراد والتصدير .. ألخ وكلها قوانين تتصل بسياسة الدولة الاقتصادية ، ولا تقبل الدولة من الأطراف أن يتفقوا في عقودهم علي مخالفة القوانين الصادرة بشأنها .

8- التفرقة بين عقد الـــــ Know how وعقد B.O.T وطبيعته القانونية وخصائصه الذاتية [82]

أولا : مفهوم عقد التكنولوجيا الـ Know how

---

[1] دكتور محمد حسام محمد لطفي – المبادئ الأساسية لحق المؤلف – منشورات الوايبو – المنظمة العالمية لحقوق الملكية الفكرية ، 2001 ، ص3 وما بعدها .

يعني عقد التكنولوجيا Know how نقل المعرفة والمعلومات والطرق الفنية في مجال إنتاج وتوزيع السلع والخدمات ويتم اتفاق نقل الملكية بين طرفين هما صاحب الملكية الفكرية والمتلقي .

وفي المعلوم أن مشروعات عقد الامتياز بنظام B.O.T تحتاج بالضرورة إلي استخدام التكنولوجيا المناسبة والمتطورة لتشغيلها طوال فترة الامتياز التي تمتد سنين عددا . وقد لا يهتم المقرضون والممولون لتلك المشروعات بالتكنولوجيا الحديثة ، بقدر ما يهمهم تحقيق العائد المتوقع خلال فترة الامتياز . ولذلك تحرص الدولة المضيفة للتكنولوجيا التأكد من استمرارية مد المشروع – بالتقنيات الملائمة والمتطورة لتشغيل وصيانة المشروع طيلة فترة الامتياز .

وتدريب العاملين الوطنيين نظريا وعمليا لإكسابهم الخبرة والدراية الفنية طوال مدة العقد حتي اتمام نقل ملكية الامتياز إلي الدولة [83] من أجل ذلك أبرمت الدولة معاهدات واتفاقيات لحماية حقوق الملكية .

وتبرز أهمية المعرفة الفنية في الدول النامية بتحديد الإطار القانوني والتشريعي بنحو يكفل استخدامها وحمايتها من الاعتداء عليها ، الحد من الشروط التعسفية أو التقيدية Restrictint clanses التي قد تدرج في عقود نقل التكنولوجيا ومن ذلك :

منع قيام متلقي التكنولوجيا بنشاط بحثي لتطوير المعرفة الفنية ، أو احتكار المورد للتكنولوجيا تقديم احتياجات المستورد من الآلات والمعدات ومكونات الإنتاج وغيرها حتي ولو كانت متاحة محليا من أنتاج مشروعات وطنية ، والحد من حرية المستورد الوطني ، بوضع حد ادني لحجم الإنتاج أو التدخل في تحديد ثمن المنتج أو ما شابه ذلك [84]

---

[1] د. حسام عيسي – نقل التكنولوجيا – دراسة الآليات القانونية للتبعية الدولية – دار المستقبل العربي سنة 1987.

[2] دكتور محمد محمود لطفي " الإطار القانوني لنقل التكنولوجي " وثيقة منظمة الوايبو 1998 ، ص 27– 32 وأنظر سلسلة رسائل بنك الكويت الصناعي سبتمبر 2005 ، ص 7.

كما حرصـــت الأمم المتحدة علي حقوق الأطراف القانونية لنقل التكنولوجيا بتأكيد الحرص علي وجود تشـــريعات نقل التكنولوجيا لحماية اختلال توازن العلاقة العقدية بين صاحب المعرفة والمتلقي ، والحد من احتكار السوق العالمي ، مفاده ما تصـــاغ نماذج العقود بلغة أجنبية ويقتصـــر دور المتعاقدين علي مجرد التوقيع علي نموذج العقد [85]

وأسـفرت جهود المنظمة العالمية الفكرية (الويبو) عام 1978 بإصـدار دليل للنواحي القانونية لمفاوضـــة وأعداد تراخيص الملكية الصـــناعية واتفاقات نقل التكنولوجيا المناسبة لاحتياجات الدول النامية .

ثانيا : الطبيعة القانونية والخصائص الذاتية لعقد know how

- أن لصـــاحب المعرفة الفنية حق مطلق لحماية مبتكراته لا يشـــاركه منه أحد غيره ، ويحكم له القاضي بقواعد العدل والإنصاف في حالة عدم نص صريح بالقانون .
- أن نقل المعرفة الفنية يتم من خلال اتفاق يكفل لصـــاحب المعرفة الفنية الحفاظ علي سرية المعلومات التي يدلي بها أثناء مرحلة التفاوض التعاقدي ، وكذلك أثناء تنفيذ العقد وعند انقضائه .
- أن حق الملكية الفردية يرد علي شيئ معنوي له قيمة مالية مما يمكن صاحبه قانونا احتكار تسويقه واستغلاله اقتصاديا لمدة زمنية محددة .
- أن علي شـــركة امتياز B.O.T الالتزام بالســـرية للحفاظ علي التكنولوجيا المستخدمة ، من حيث محل العقد والزمأن والأشخاص المصرح لهم بالإطلاع عليها .

يستفاد مما تقدم أن هناك تعدد وتشابك في التعاريف وسبب ذلك انه كما يتضح من المبحث الثاني في هذا الفصـــل تعدد وتنوع أشـــكال مشـــروعات B.O.T وبالتالي

---

[2] دكتورة سميحة القليوبي التفاوض في عقد نقل التكنولوجيا– مركز القاهرة الاقليمي ، 2000 ، ص6–12

صـــعوبة الوصـــول إلي تعريف موحد لهذه المشـــروعات في ظل هذا التنوع ولذلك اقتصرت معظم هذه التعاريف علي شكلين هما اغلب مشروعات الـــ B.O.T وهما B.O.T ، B.O.OT ومن ثم نفضـل أن يقترن كل نوع منها بتعريف خاص به لأننا لو تناولنا الشق الأول وهو البناء أو الإنشاء Build فسوف نجد أن الدولة أحيانا تتولي إنشـــاء هذه المشـــروعات وليس شـــركة المشـــروع وأحيانا تقدم مشـــروع قائم لتحديثه وتطويره ثم يؤول مرة اخرى إلي الدولة ، كما قد يتولي شخص ثالث التمويل والإنشاء .

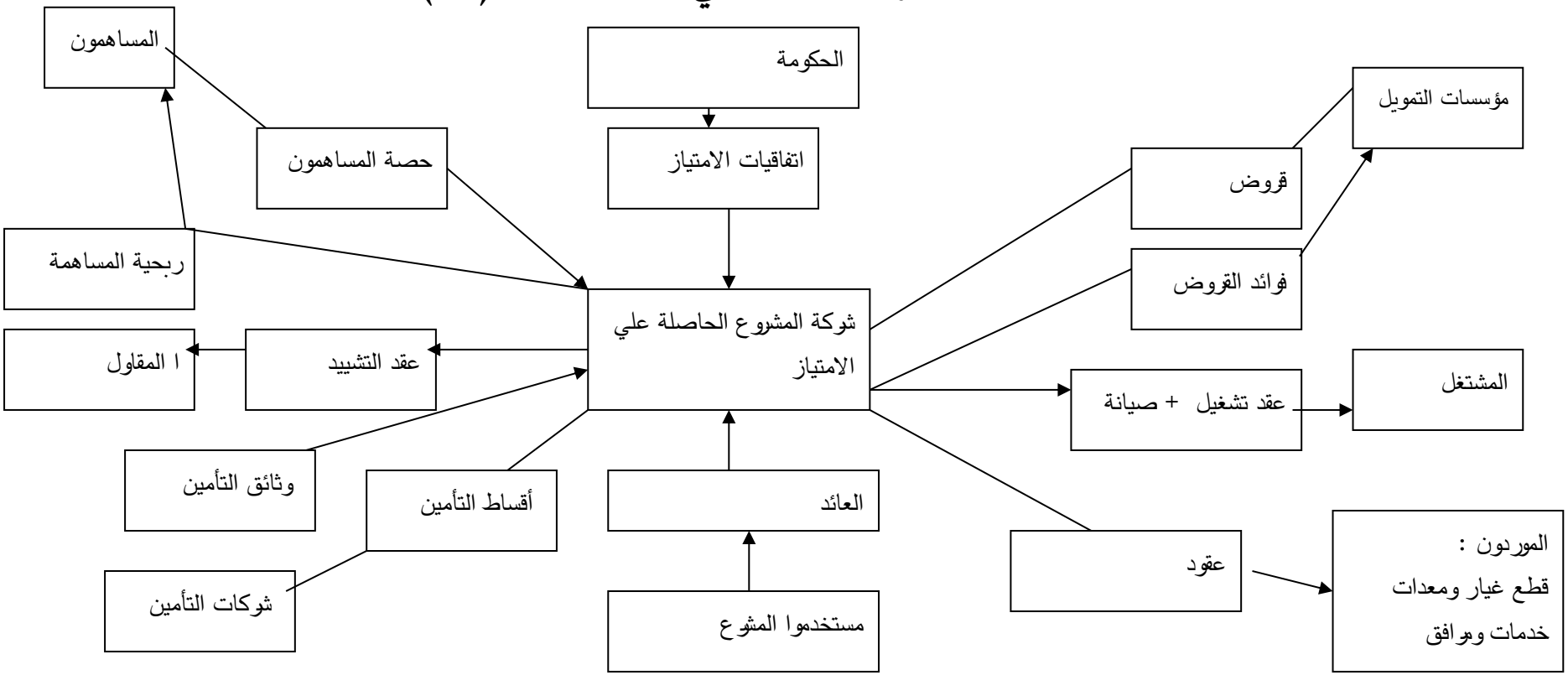
وإذا تناولنا الشـق الثاني وهو التشـغيل فسـوف نجد في بعض النماذج تتولي شركة المشروع إنشاءه ثم نقل ملكيته إلي الدولة دون تشغيله ، كما قد تعهد شركة المشروع أو الحكومة إلي شركة ثالثة لأدارته أو استغلاله ويؤول إيراد استغلال المرفق للحكومة ولكن يمكن النص علي أن يؤول جزء من الإيراد للجهة مانحة الامتياز أو تدفع شركة الامتياز اتاوة للجهة المانحة سنويا ، وبالنسبة لايلولة المرفق إلي الدولة فيلاحظ أنه في بعض الأشـــكال يكون المشـــروع مملوك ابتداء للدولة ويظل كذلك طيلة مدة العقد ، كما قد تنتهي مدة العقد بتحويله إلي عقد إيجار أو عقد إدارة وبالتالي يظل المشروع مستغلا بواسطة شركة المشروع .

لذلك ذهب البعض [86] في ضـــوء التعاريف الســـابقة إلي أن أشـــكال مشـــروعات الامتياز التي لا تنتقل فيها ملكية المشـــروع أو المرافق في الدولة transfer تخرج من عداد مشروعات الـــ B.O.T استنادا إلي أن هذه التعاريف قد تضمنت جميعا انتقال المشـروع أو المرفق في نهاية مدة العقد إلي الدولة مما يشـير إلي قصـور هذه التعاريف في الوصول إلي تعريف شامل جامع لهذه المشروعات واقتصار التعاريف الســـابقة علي حالات البوت التي تنتقل فيه ملكية المرفق في نهاية المدة . كل ذلك يؤكد خصوصية مشروعات الـ B.O.T في ظل تنوعها وتعددها وفلسفة كل نوع منها والغرض الذي يخدمه .

---

(1) دكتور محمد بهجت عبد الله قايد ، مرجع سابق ، ص33.

العلاقة بين الأطراف المختلفة في عقد B.O.T (87)



(1) نقلا عن دكتور جلال الدين الشافعي – المعاملة الضريبية للشركات التي تقوم بتنفيذ مشروعات نظام B.O.T المؤتمر الضريبي السادس وموضوعة التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة علي النظام الضريبي المصري إقامته الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب 26– 28 فبراير 2001 ص 139.

أولا: التنظيم الدستوري لنظام B.O.T (1)

درجت دساتير العالم علي معالجة خصخصة مشروعات البنية الاساسية في نصوص صريحة واضحة واتخذت المعالجة الدستورية في هذا الموضوع اتجاهين .

الاتجاه الأول :

دول تمنع الملكية الخاصة والخصخصة لقطاعات البنية الأساسية مثل الدستور الألماني والذي ينص في المادة 87 منه علي أنه بالنسبة لمناطق الإدارة الفيدرالية المباشرة أن البريد والاتصالات مسئولية الحكومة وتعدل هذا النص في اغسطس 1994 وأضيفت المادة 134 والتي فصلت الخدمات البريدية عن شركة الاتصالات وسمح بخصخصتها وأيضا المادة 110من دستور السلفادور حيث تشير إلي الخدمات البريدية والاتصالات علي أساس ضرورة أن تقدمها الدولة أو أجهزتها عامة مستقلة وقضت المادة 43 من الدستور الايطالي بأن بعض الأنشطة أو أجزاء من الأنشطة التي تتعلق بالخدمات العامة الرئيسية مثل الطاقة أو الاحتكارات يمكن للصالح العام أن يحتفظ بها قانونا للقطاع العام ويتبين لنا من ذلك هذا الاتجاه يمنع التعامل بنظام B.O.T وكذلك B.O.T في تلك الانشطة السابق ذكرها وعدم جواز دخول القطاع الخاص منها .

الاتجاه الثاني :

يسمح هذا الاتجاه بخصخصة مشروعات البنية الأساسية عن طريق الأمتياز وفي صورة B.O.T ومشاركة القطاع الخاص في تلك المشروعات من ذلك الدستور المكسيكي في المادة 2/1 منه والتي تم تعديلها في فبراير 1995 وبمقتضاها فقد سمحت بمنح امتيازات في قطاع السكك الحديدية لمستثمرين من القطاع الخاص وكذلك الدستور البرازيلي في القسم 12 من المادة 21 التي تقضي بأحقية تشغيل القطاع الخاص لمشروعات

---

(1) يرجع في ذلك تفصيلا الي الدكتور محمد المتولي – التنظيم التشريعي لعقود البناء والتشغيل والتحويل B.O.T – مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء – التشغيل – التحويل (B.O.T) الجزء الأول 2001– إكاديمية السادات للعلوم الأدارية فرع الدقهلية – دكرنس ، ص9– 11 .

المحطات الكهربائية والنقل الجوي والســـكك الحديدية والنقل المائي والطرق الدولية والموانئ ويكون ذلك عن طريق الامتياز الذي تقدمه الحكومة الفيدرالية للقطاع الخاص وتسمح أيضا بعض الدساتير بتقديم امتيازات للقطاع الخاص وتسمح أيضا بعض الدساتير بتقديم امتيازات للقطاع الخاص في مجالات البنية الأســاســية للوطنيين فقط وتحدد أو تمنع المســاهمة الأجنبية في هذا المجال في ذلك الدســتور الفلبيني في القســم 11 من المادة الثانية التي تقضـي بحق تشـغيل المنافع العامة لمواطني الفلبين وللمؤسـسـات أو الجمعيات التي ينظمها القانون الفلبيني ويجب أن يمتلك الوطنيين في تلك المؤسـسـات 60% علي الأقل من رأس المال إذا كانت هناك مساهمة أجنبية في تلك المؤسسات .

ولما كانت خصـخصـة مشروعات البنية الأساسية لا تتعارض مع الدستور المصري استنادا إلي أنه لا يحظرها والقاعدة في القانون المقارن أن المشــرع يملك ســلطة تقديرية في تقدير ملائمة تخصـيص مشـروعات القطاع العام ولا يمارس القضــاء الدسـتوري رقابة علي هذه الملائمة . [1]

فقد نص الدسـتور المصـري الصـادر في 11 سـبتمبر 1971 في المادة 34 منه علي حرمة الملكية الخاصـة فنص علي أن الملكية الخاصـة مصـونة ولا يجوز فرض الحراسـة عليها إلا في الأحوال المبنية في القانون وبحكم قضـــائي ، ولا تنزع الملكية إلا للمنفعة العامة ومقابل تعويض وفقا للقانون .

وقد أكدت ذلك أيضـا المحكمة الدستورية [2] حيث تقرر أن الاستثمار العام لا يقتصـر علي ميادين محددة بل يمتد إلي مواقع رئيسية تعمل الدولة من خلالها علي تنفيذ مهامها السياسية والاجتماعية ، وأن الاسـتثمار بمختلف صـورة العام منها والخاص ليس إلا أموالا تتدفق فيما بينها ويعتبر تجمعها لازما لضـــمان قاعدة انتاجية أعرض واعمق لا يكون التفريط فيها إلا

---

[1] دكتور محمد محمد عبد اللطيف : النظام الدسـتوري للخصـخصـة ، الناشـر دار النهضـة العربية ،2000 ، ص32.

[1] المحكمة الدسـتورية العليا قضـية رقم 7 لسـنة 16 ق جلسـة أول فبراير 1997 منشـور في الجريدة الرسمية العدد 7 تابع بتاريخ 13 فبراير 1997 ، ص3 وما بعدها .

نكون لا عن قيم يدعو اليها التطور ويتطلبها وما تنص عليه المادة 29 [1] من الدستور من أشكال للملكية تتقدمها الملكية العامة ،وتقوم إلي جانبها كل من الملكية التعاونية الملكية الخاصة ليس إلا توزيعا للأدوار فيما بينها لا يحول دون تساندها وخضوعها جميعا لرقابة الشعب .

ويعد نظام البناء والتشغيل والتحويل أشكال الاستثمار وصورة من صور الملكية الخاصة .

وهو صورة من صور التزام المرافق العامة والالتزام من العقود الأدارية ذات الطبيعة الخاصة وقد نظمها الدستور المصري في المادة 123 منه بقوله " يحدد القانون القواعد والإجراءات الخاصة بمنح الالتزامات المتعلقة باستغلال موارد الثروة الطبيعية والمرافق العامة " [2]

ويتبين لنا من ذلك أن الدستور المصري لا يمنع ولا يقف عائقا ضد مشاركة القطاع الخاص في الاستثمار والتنمية وتمويل لمشروعات البنية الأساسية وإقامتها بنظام البناء والتشغيل والتحويل .

---

[2] تنص المادة 29 في الدستور المصري الصادر عام 1971 علي أن " تخضع الملكية لرقابة الشعب وتحميها الدولة وهي ثلاثة أنواع الملكية العامة– والملكية التعاونية والملكية الخاصة " .

[3] درجة الدساتير المصرية بدءا بدستور 1923 علي النص علي التزام المرافق العامة فنصت في المادة 137 من دستور 1923 علي أن كل التزام موضوعه استغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية في البلاد أو مصلحة من المصالح الخاصة بالجمهور وكل احتكار لا يجوز منحه إلا بقانون وإلي زمن محدد . ثم نصت المادة 98 من دستور 1956 علي أن " ينظم القانون القواعد والإجراءات الخاصة بمنح الألتزامات المتعلقة باستغلال موارد الثورة الطبيعية والمرافق العامة وبذات النص جاء دستور 1964.

المبحث الثالث

المزايا الاقتصادية والفنية والتمويلية

لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية

بنظام حق الانتفاع B.O.T

وسوف يتناول الباحث هذا المبحث من خلال الفروع التالية

الفرع الأول: مزايا مشروعات الـ B.O.T

الفرع الثاني : عيوب مشروعات الـ B.O.T

الفرع الثالث: المخاطر التي تتعرض لها مشروعات B.O.T

الفرع الأول

مزايا مشروعات الـ B.O.T

لما كأن جوهر الدراسة هو المعاملة الضريبية لمشروعات الـــ B.O.T ومن ثم فأن تقرير أي مزايا أو إعفاءات أو حوافز تتقرر في ضـــوء المزايا التي تعود علي الدولة أو المســـتثمر من منها ومدي حاجة الاقتصـــاد المصـــري ومدي همتها في التنمية والمخاطر والمشاكل التي تواجه هذه النوعية من المشروعات.،

ومن ثم فأن الدراســـة يجب أن تتناول مزايا هذه المشـــروعات من وجهة نظر الدولة ووجهة نظر المستثمر أو المشروع كما يلي:

أ- مزايا مشروعات الـ B.O.T بالنسبة للدولة (1):

1- يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي:

ا- دكتور هاني صلاح سري الدين – الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية وتقييم مزاياها ومخاطرها – مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء – التشغيل – التمويل (B.O.T) إقامته اكاديمية السادات للعلوم الإدارية – فرع الدقهلية – دكرنس 29 – 31 يناير 2001 ص 43 – 46.

ب- دكتور جابر جاد نصـــار – عقود البوت B.O.T والتطور الحديث لعقد الالتزام – دراســـة نقدية للنظرية التقليدية لعقد الالتزام – دار النهضة العربية 2002 ص 55-57.

ج- دكتور محسن أحمد الخضيري – عمليات الـــ B.O.T الأسس – القواعد – الاتجاهات – مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء – التشغيل – التمويل مرجع سابق ص75-80.

د- دكتور عادل عبد المقصود – المزايا والانتقادات التي تواجه تمويل

القطاع الخاص لمشـاريع البنية الأسـاسـية للنقل بنظام B.O.T – المعهد القومي للنقل سـبتمبر 2000 ص 4-7.

---

[1]( ) دكتوري محمد بهجت عبد الله قايد – مرجع سابق ص 29 30.

.....

_____

تابع المراجع

س- خالد محمد عبد الله العطية – النظام القانوني لعقود البناء والتشغيل ونقل الملكية – رسالة ماجستير في الحقوق – كلية الحقوق – جامعة القاهرة – 1999 ص 9-11.

ع- دكتور جمال الدين نصار والمستشار مصطفي حسين – مشروعات البوت وأعداد مشاريع البناء والتملك والتشغيل والتمويل – معهد التنمية الإدارية – كلية الحقوق – جامعة القاهرة – 1997 ص 17-20.

ف- دكتور جيهأن حسن سيد أحمد – عقود الـ B.O.T وكيفية فض المنازعات الناشئة منها – دار النهضة العربية 2002 ص 17-19.

ل- دكتور هاني صلاح سري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية المحولة عن طريق القطاع الخاص – مرجع سابق ص 185-189.

م- دكتور عمرو أحمد حسن – التطور الحديث لعقود التزام المرافقة العامة طبقا لنظام الـ B.O.T – دراسة مقارنة – دار النهضة العربية 2001 ص 88-93.

ن- دكتور أحمد رشاد محمود سلام – عقود الإنشاء والإدارة وتحويل الملكية (B.O.T) في مجال العلاقات الدولية الخاصة – دار النهضة العربية – 2004 ص 64.

هـ- دكتور محسن أحمد الخضيري – مشروعات البنية الأساسية الممولة ذاتيا من القطاع الخاص (التعريف – الأهمية – المزايا – الجوانب – القانونية ، والتسويقية والفنية والاقتصادية للمشروع ، المحاذير ، والمخاطر) – ندرة مشروعات البوت (B.O.T وأخواتها) الجوانب القانونية والاقتصادية – إقامته اكاديمية السادات للعلوم الإدارية – مركز البحوث 2001 ص 30 – 33.

و- دكتور عبد القادر محمد عبد القادر عطية – دراسات الجدري التجارية والاقتصادية والاجتماعية مع مشروعات B.O.T – الدار الجامعية – 2000-2001 ص 646 – 648.

ي- دكتور محسن عاطف – إدارة وتسويق نظم البوت B.O.T – منظور معاصرة ندوة المشروعات العاملة بنظام B.O.T في مصر – إقامتها كلية التجارة جامعة الزقازيق (فرع بنها) بتاريخ 2001/3/14 ص 14- 16.

ق- دكتور صـــفوت حميدة – دور شـــركات التأمين في حماية المشـــروعات القائمة بأســـلوب B.O.T – ندوة إدارة مشـروعات البنية الأسـاسـية باسـتخدام نظام البناء – التشـغيل – التمويل B.O.T إقامتها إكاديمية السادات للعلوم الإدارية فرع الدقهلية (دكرنس) 2001 ص 153.

ز- سعيد مدكور – البناء والتشغيل ونقل الملكية وفقا لنظام الـــ B.O.T مجلة إدارة الأعمال – العدد 92 مارس 2001 ص 18-19.

ح- دكتور هاني صـلاح سـري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لنظام البناء والتملك والتشـغيل ونقل الملكية B.O.O.T كتاب الأهرام الاقتصادي العدد 177 – أول سبتمبر 2002 ص 156-160.

1- أن مشـروعات الـــــ B.O.T لاقت نجاحا في كثير من الدول المتقدمة والدول النامية لما حققته من طفره في مجال إقامة البنية الأساسية والخدمات التي تعتبر عاملا هاما وحيويا في مجال التنمية وجذب الاستثمارات مثل الكهرباء – ومياه الشرب والصرف الصحي والطرق والكباري والمطارات وخلافه.

2- ســـاهمت هذه المشـــروعات في تنمية قطاعات هامة في الدولة وانتعاشـــها مثل قطاع المقاولات والبنوك وشركات التأمين والخدمات والموردين والتصنيع ...الخ الخ من القطاعات المختلفة في الدولة.

3- تمكن مشـــروعات البنية الأســـاســـية الممولة وفقا لنظام B.O.T الدولة من نقل عبء التمويل ومخاطر التشـــغيل التجاري للمشـــروع إلي عائق القطاع الخاص ، تمويل خارج الموازنة ، وهذا بدوره يســاهم في عدم تحميل الموازنة بأعباء مالية مباشــرة مما يســاعد في تخفيض عجز الموازنة ، كما يقلل من حاجة الدولة إلي الأقتراض من مؤســســـات التمويل المختلفة وبالتالي انخفاض بحجم الدين الداخلي والدين الخارجي وإمكانية بناء مرافق اقتصادية جديدة في ضوء محدودية الموارد.

4- تفعيل دور الدولة في تنمية البعد الاجتماعي ورعاية محدودي الدخل والارتقاء بمســتوي المعيشــة بالنســبة للمواطنين من خلال توجيه اعتمادات أكبر لهذه الفئات من صــحة وتعليم ورعاية اجتماعية في ضوء توجهات الدولة الاقتصادية والاجتماعية.

5- يمكن تحقيق منافع كبيرة تتعلق بالكفاءة نظرا لأن القائمين علي مشــروع B.O.T يكون لديهم خبرة طويلة في مجال هذا النوع من المرافق مما يجعل من الممكن استخدام هذه الخبرة في إقامة مشروعات بتكلفة رأسمالية أقل ومن ثم تقديم الخدمة للجمهور بسعر أقل لأن تقديم خدمات البنية التحتية يتصـــف بعدم الكفاءة غالبا لعدم وجود صـــيانة لهذه المرافق وتكلفة تشـــغيل أكبر وفاقد كبير في مرحلة الإنتاج أو في مرحلة توزيع الخدمات ، إضـــافة إلي استخدام عمالة أكثر من اللازم. لأن هذه القطاعات وأن كأن ليس لا عائد اقتصادي مباشر في الأجل القصير ، إلا أن التنمية البشرية هي جزء هام وحيوي من التنمية الاقتصادية.

6- تلعب هذه المشـروعات دورا هاما في خفض الطلب علي العملات الأجنبية وتوفيرها من خلال تمويل هذه الشركات لاحتياجاتها من العملة الأجنبية من الخارج.

7- أن مشـاركة القطاع في مشـروعات البنية الأسـاسـية هو في حقيقته صـورة من صـور الاسـتثمار المباشـر. ومن ثم يؤدي بدوره إلي خلق فرص عمل جديدة نظرا لطول الفترة التي يسـتغرقها إقامة هذه المشـروعات وخاصـة في مجال المقاولات، بالإضـافة إلي فرص العمل التي توفرها خلال فترة تشغيلها.

8- تعمل هذه المشـروعات علي توسـيع الرقعة العمرانية وخلق مدن وتجمعات صـناعية من خلال توفير الطرق والكباري ومحطات الكهرباء والمياه والمطارات وكذلك تنمية المناطق الأقل حظا من العمرأن والقضاء علي العشوائيات والمناطق المهملة.

9- تعمل هذه المشـروعات علي نقل التكنولوجيا الحديثة في مجال المرافق والبنية الأساسية ، كما تعمل علي اسـتيعاب العاملين المصـريين لهذه التكنولوجيا وبالتالي توفر اسـتخدام آمن للتكنولوجيا وللمرافق ذاتها وضـمأن فاعلية تشـييد المرفق وتشـغيله خلال فترة الامتياز والفترة التالية لها.

10- يترتب علي قيام القطاع الخاص بتمويل هذه المشـــروعات تقليل الانفاق العام وتقليل الاقتراض الحكومي. الأمر الذي قد يصاحبه انخفاض في عجز الموازنة الحكومية وفي نسبة الدين العام ، ومن ثم فأن هذا قد يؤدي إلي تخفيض معدل التضـخم دون أن يكون مصـحوبا بزيادة في معدل البطالة.

11- يتيح للحكومة فرصـــة تحرير قدر من الموارد كأن من المفروض أن يحتجز في هذه المشـروعات ، باسـتخدام هذه الموارد في مشـروعات أخري فتحقق منافع إضـافية للمجتمع لم تكن للتحقق لولا تمويل القطاع الخاص لمشروعات البنية التحتية وفقا لنظام B.O.T .

12- تحقق مشـروعات B.O.T خبرة سـياسـية واجتماعية واقتصـادية نسـبية ، إذ أن ملكية الأصـول تنتقل من المسـتثمر إلي الدولة في نهاية مدة العقد بدون مقابل ، إضـافة إلي ما يمكن أن ينص عليه العقد من دفع اتآوات ســـنوية إلي الدولة مانحه الامتياز في بعض المشروعات أثناء مدة العقد.

وهي وأن كانت نوع من أنواع الخصـخصـة إلا أنها تأخذ شـكل عكسـي للخصـخصـة التي تعتمد علي انتقال ملكية الأصول والمشروعات من الدولة إلي القطاع الخاص.

13- تضـع الحكومة عند منح الامتياز لهذه المشـروعات في مجال الخدمات معايير لجودة أداء هذه الخدمات مما يؤدي إلي الارتقاء بالجودة بشكل مستمر ويؤدي بالتالي إلي الارتقاء بأداء الخدمات المماثلة التي تقدمها الحكومة وهذا سيؤدي بدوره إلي تحسين مستوي المعيشة وأســـعاد الموطنين كما يحدث في الدول المتقدمة ، وهذا بدوره ســـوف ينعكس علي أداء المواطن المصري وإنتماءه ويمثل نقله حضارية.

14- تعمل مشروعات الـــ B.O.T علي خلق آلية فعاله لتنشيط وتشجيع سوق رأس المال من خلال ضخ أوراق مالية جديدة ، حيث تلجأ هذه المشروعات إلي طرح سنوات ، أو زيادة رأسمالها لمواجهة التوسعات من خلال طرح اسمهم جديدة في سوق رأس المال.

كما يشـــجع ذلك علي إصـــدار صـــكوك لشـــراء كميات محددة من خدمات هذه المشـروعات بأسـعار منخفضـة مقدما علي أن تكون قابلة للتداول في سـوق رأس المال قبل حلول موعد الحصول علي الخدمة في المستقبل.

فإذا كأن سعر الكيلو وات كهرباء حاليا 10 قروش عام 2005 فأن صك شراء مليون كيلو وات في عام 2007 تتيح الحصـول عليها بمبلغ 7 قروش للكيلو وات ويمكن تداول هذا لصك في أسواق رأس مال كالأسهم والسندات.

15- تعتبر هذه المشـروعات وسـيلة من وسـائل نقل مخاطر المشـروع التجارية المرتبطة بالســوق أو التمويل إلي القطاع الخاص حيث أن جهات التمويل المختلفة التي تقوم بتمويل هذه المشـــروعات ليس لها أن ترجع علي الجهة مانحه الامتياز أو الدولة عند تعتبر هذه المشـروعات ، كما وأن الجهة مانحه الامتياز في ظل هذا النظام لا تضـمن القروض التي يعقدها مشـــروع الامتياز ، لأن التمويل يتم من خلال تمويل المشـــروع PROJECT FINANCE وبالتالي فأن الضـامن الأسـاسـي لسـداد قروض المشـروع وفوائده وتحقيق هامش ربح يعتمد بصـفة أسـاسـية علي التدفقات النقدية التي يحققها المشـروع من تشـغيل المرفق ، وتمثل أصول المشروع المصدر الأساس للتأمينات العينية والشخصية والتي يتطلبها جهات الاقراض. .

16- تسـاهم هذه المشـروعات في توفير قوي شـرائيه ، والحد من ظاهرة الركود من خلال الأموال والاسـتثمارات التي يتم ضـخها إلي السـوق المحلي ، وبالتالي تزداد السـيولة المحلية

من موارد خارجية فتزيد من سرعة دورأن حركة الشراء والاستثمار ، كما وأن هذه المشروعات تمتص جزء من البطالة وبالتالي تزيد الدخول والقوة الشرائية. والأدخار والاستثمار ويشترط لتحقيق ذلك عدم الاقتراض من السوق المحلي.

17- يشعر المنتفعين بالمشروع بأنهم يقومون بسداد مقابل استخدامهم للخدمة مباشرة ، بعكس شعور دافع الضرائب الذي لا يستفيد منها بشكل مباشر وإنما يستفيد منها شأنه شأن باقي المواطنين بما يعني تحقيق عدالة مباشرة. ([1]).

18- تستطيع الحكومة الاستفادة من خبرات القطاع الخاص في إدارة وتشغيل هذه المشاريع ، وبالتالي إعطاء نموذج أفضل تسترشد به المشروعات الحكومية في مجال المرونة العالية وحرية الحركة والإدارة والبعد عن البيروقراطية والجمود والتعقيدات الحكومية ، ويساعدها علي الإتجاه نحو تطبيق الطرق والنظم العلمية والمنهجية والإدارية الحديثة مما يساعد علي إدخالها وتطبيقها في القطاع الحكومي وباقي القطاعات.

19- تعمل هذه المشروعات علي زيادة موارد الدولة من خلال الآتاوات والمبالغ التي تدفع سنويا في شكل مقابل انتفاع وكذلك الضرائب التي تقوم بتسديدها هذه الشركات بالإضافة إلي ترشيد الإنفاق الحكومي.

20- تمتاز مشروعات B.O.T عن الخصخصة وتتفقون عليها في مجال الاحتفاظ بالسيطرة الإستراتيجية علي المشروع من خلال وضع الشروط ، والقواعد لإنشاء وتشغيل المرفق والرقابة والإشراف عليه ثم أيلولة المرفق للدولة في نهاية مدة الامتياز. [2]

21- يعمل هذا النظام علي استخدام رأس المال الخاص في ترشيد تكاليف الإنشاء وتحسين الكفاءة التشغيلية وتطبيق أحدث أساليب الإدارة التي يطلق عليها الإدارة بالتميز.

22- إعادة توزيع العمالة والسكأن والمساهمة في تحقيق التوسع العمراني.

---

[1]( ) دكتور محسن أحمد الخضيري – مرجع سابق ص 76.

2( ) دكتور محمد عبد الحليم عمر – الجوانب الشرعية والاقتصادية لنظام الـ B.O.T – ندوة الجوانب الاقتصادية والشرعية لمشروعات الـ B.O.T – مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي – 2000/5/13ص9

23- تحسين المنافسة والخدمات المقدمة وبأسعار حقيقية أقرب إلي التكلفة.

ب- مزايا مشروعات الـ B.O.T بالنسبة للمستثمرين ([1]):

ما لا شـك فيه أنه لو لم تكن هذه المشـروعات البنية الأسـاسـية الممولة عن طريق نظام الـ B.O.T تحقق منافع ومكاسب مالية مباشرة للقطاع الخاص لما أقبل علي الاستثمار في هذه المشروعات.

ويمكن تلخيص ذلك في قدر أكبر من المكاسب وحجم أقل من المخاطر كما يلي:

1. أن الشركات العاملة في مال تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام الـــ B.O.T هي شـركات متخصـصـــة وبالتالي فأن المنافســة في هذا المجال تكون محدودة بالمقارنة بالمشروعات الأخري.
2. لا تتطلب رأس مال يتناســب مع التمويل المطلوب لها وبالتالي يمكن أن تعتمد علي التمويلي الخارجي بنسبة كبيرة.
3. كلما زادت قدرتها الفنية والتكنولوجية زادت مقدرتها علي التفاوض.

بشأن العقد وبالتالي تحقيق مكاسب أكبر :

---

[1]( ) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي :

1. دكتور هاني صلاح سري الدين – الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية وتقييم مزاياها ومخاطرها – مرجع سابق ص 52 – 54.
2. دكتور عادل عبد المقصود – مرجع سابق ص7.
3. دكتور هاني صلاح سري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية المحولة عن طريق القطاع الخاص مرجع سابق ص 195-197.
4. دكتور أحمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق ص 70-71.
5. دكتور محسن عاطف – مرجع سابق ص 16-19.
6. دكتور هاني صلاح سري الدين – كتاب الأهرام الاقتصادي – مرجع سابق ص 165-166.

4- أن ممارسة هذا النشاط يكسب هذه الشركات سمعة دولية في مجال تنفيذه هذه المشروعات international reputation وبالتالي زيادة قدرتها التنافسية في هذه المجالات.

5- أن نظام التمويل يعني أن الشركة وليس المساهمين هم الذين يقع عليهم الالتزام المباشر بسداد الديون لانها هي الشركة المقترضة والمدين الاساس وخاصة أن أغلب هذه الشركات من شركات الأموال.

6- تزداد قدرة الشركات التمويلية في حالة المشاركة في مشروعات اخرى والاقتراض المباشر من أجل تمويلها إذ لا تظهر المديونيات المجمعة عن كل أنشطة الشركة ومشروعاتها في الدفاتر المحاسبية عدا في الولايات المتحدة الامريكية والمملكة المتحدة .

7- من مزايا هذا المشروع هو توزيع المخاطر فالمخاطر السياسية تقع علي عاتق الدولة المضيفة للاستثمار ومخاطر التشييد والتوريد تقع علي عاتق المقاولين والموردين ولا يبقي من المخاطر سوى مخاطر التشغيل وهي تعتبر محدودة إذا قورنت بجملة المخاطر .

8- تستفيد هذه المشروعات من الضمانات أو المزايا والأعفاءات التي تتيحها الدول المتعاقدة فيها في مجال جذب الاستثمار خاصة في الدول التي صدرت فيها قوانين تنظم مشروعات الـ P.O.T أو يتضمن تشريع ضرائب الدخل أو قوانين الاستثمار مزايا وإعفاءات بالنسبة لهذه المشروعات .

9- أن الجهات الممولة والدائنة لهذا النوع من المشروعات لن تلجأ إلي اتخاذ إجراءات صارمة ضد هذه المشروعات أو الاستيلاء علي أصول المرفق وتشغيله كباقي المدنيين ، ولكن تكون حريصة علي دعم هذه المشروعات حتي تتلخص هذه الشركات من التعثر وتعود إلي ضخ العائد المتوقع منها لأنه هو الضمأن الوحيد لحصول جهات التمويل علي أموالها ، وسداد القروض المستحقة لها ، كما وأنه من الصعب علي جهات التمويل إدارة هذه المشروعات نيابة عنها من ناحية أو استبدال هذا المشروع بمشروع آخر من ناحية أخري.

الفرع الثاني

عيوب مشروعات P.O.T

لا يخلو أي نظام مهما كانت مزاياه من وجود عيوب أو مشـــاكل – وهذه العيوب كســـابقتها بعضها يتعلق بالمستثمرين والبعض الآخر يتعلق بالجهة مانحة الامتياز او الحكومة .

وأن حصـرها وتناول كل منها يجعل كل الأطراف علي دراية بالمشـاكل والعيوب التي يمكن أن تظهر عند تنفيذ هذه المشـروعات وقدم يكون المسـتثمر ، ولابد أن يكون علي علم بها عند إعداد دراسة الجدوى لهذه المشروعات ، أما الجهة مانحة الأمتياز فيجب أن تأخذها في الحسـبأن خاصـة في المشـروعات عالية المخاطر من خلال شـروط التعاقد وكذلك من خلال ما تقدمه الدول لهذه المشـروعات من دعم وحوافز وإعفاءات لتسـاعدها علي التغلب علي ما يواجهها من مشاكل

(أ) عيوب نظام B.O.T من وجهة نظر المستثمر أو شركة المشروع [1]

تتلخص هذه العيوب في المخاطر الكامنة في هذا النوع من المشرعات كما يلي :

1- المخاطر التجارية للمشـروع التي تتحملها مشـروعات القطاع الخاص في هذا النوع من المشروعات وهي متنوعة وعالية التكاليف خاصـة في حالة عدم صـحة أو عدم دقة

---

(1) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي :

أ- دكتور هاني صـلاح سري الدين – الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الاساسية وتقييم مزاياها ومخاطرها – مرجع سابق ص 55 – 56.

ب- دكتور عادل عبد المقصود – مرجع سابق ص 8-9.

ج – دكتور هاني صـــلاح ســري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لمشــروعات البنية الاســاســية المملوكة عن طرق القطاع الخاص – مرجع سابق ص 198 -200 .

د – دكتور أحمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق – ص 71- 72 .

هـ – دكتور عبد القادر محمد عبد القادر – مرجع سابق ص 153.

ي – ســعيد مدكور – مرجع ســابق ص 19و- دكتور هاني صــلاح ســري الدين – كتاب الأهرام الاقتصادي ص 167-168.

دراسات الجدوى للمشروعات ماليا ، أو تسويقيا أو تشغيليا أو حدوث تغيرات في ظروف السوق لم يتم اخذها في الحسبأن خاصة في الحالات التي لا تؤمن فيها الحكومة الدعم الكافي أو شراء الخدمة .كما قد ترتبط المخاطر بعملية البناء التشييد والتي قد تزيد فيها التكاليف الفعلية بشكل كبير عن التكاليف المقدرة نتيجة اتجاه الأسعار الي الارتفاع الكبير خاصة في اقتصاديات التضخم ، أو التأخير في التنفيذ نتيجة خطأ المقاول أو تراخيه.

2- وفي مرحلة التشغيل تواجه هذه الشركات مخاطر المنافسة في حالة عدم وجود احتكار فعلي أو قانوني ، وهذه المخاطر من الصعب توزيعها أو التأمين عليها .

3- ارتفاع تكلفة التأمين وتنمية المشروع، خاصة المخاطر السياسية حيث يكون التأمين بالنسبة لها مكلف وحساب مخاطرها شديد التعقيد ومن ثم ارتفاع التكلفة ونقل لمخاطرها.

4- نظرا لأن هذه الشركات تعتمد علي البنوك بشكل كبير في تمويلها مما يجعل لهذه البنوك اليد العليا في مراحل المشروع المختلفة ويؤثر بالتالي علي قدرة شركة المشروع علي إدارته لأنها في جميع الاحوال هي التي تتحمل المسئولية من الناحية القانونية عن المشروع وتظل البنوك دائما لا تتحمل أي مسئولية من الناحية القانونية ولا تتحمل أي مسئولية ناتجة عن الخسائر ، فالبنك لا يشارك في الأرباح أو يتحمل الخسائر فهو ليس شريكا في شركة المشروع .

عيوب نظام B.O.T من وجهة نظر الدول له (1)

---

(1) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي :

أ- دكتور هاني صلاح سري الدين – الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدما البنية الاساسية وتقييم مزاياها ومخاطرها – مرجع سابق ص 47 – 52.

ب- دكتور جابر نصار – عقد البوت B.O.T والتطور الحديث لعقد الالتزام : دراسة نقدية للنظرية التقليدية لعقد الالتزام مرجع سابق 57 – 61.

بالرغم من المزايا التي يوفرها نظام B.O.T لكل من المســـتثمر والدولة إلا أن هناك عيوب لهذا النظام من وجهة نظر الدولة يجب أخدها في الاعتبار عند تقييم أي مشـروع وفقا لنظام B.O.T .

وفيما يلي أبرز العيوب من وجهة نظر الدولة :

1- السماح للأجانب بتملك مشروعات استراتيجية وفقا لنظام B.O.T لفترة طويلة نسبيا يفتح الباب أمام سـيطرة رأس المال الأجنبي علي الاقتصـادات النامية ولذلك ينصـح بعدم التوســع في تمليك الاجانب للمشــروعات الاســتراتيجية وفقا لهذا النظام من الحيلولة دون سيطرته علي أي قطاع بأكمله أو نسبة غالبة منه .

2- قد يؤدي عدم توافر الخبرة لدى المفاوض المحلي إلي منح مزايا مبالغ فيها للمفاوض الاجنبي ويمكن تجنبه في حالة الاســتعانة بالخبراء المحليين أو الاجانب المحايدين والمتمرسين للتقليل من مخاطر عدم الخبرة .

3- ليس صــحيحا دائما أن القطاع الخاص دائما أكثر كفاءة من الحكومة في تشــغيل وإدارة المرافق العامة ، خاصة عندما يتحول الاحتكار الحكومي لبعض الخدمات إلي احتكار من قبل شــركات القطاع الخاص وفقا لنظام B.O.T مما يعتبر تحولا من

ج –دكتور حمدي عبد العظيم – عقود البناء والتشغيل والتمويل بين النظرية والتطبيق – مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء – التشغيل – التمويل مرجع سابق ،ص 116.

د . دكتور هاني صلاح سري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص – مرجع سابق ص ص 190- 194 .

س – دكتور أحمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق ، ص 67.

م – دكتور عبد القادر محمد عبد القادر عطية – مرجع سابق، ص 648 – 649.

ن – دكتور صفوت حميده – مرجع سابق ، ص153- ص 154.

= دكتور هاني صلاح سري الدين – كتاب الاهرام الاقتصادي – مرجع سابق ، ص161- 164.

= دكتوراه أمل نجاح البشـبيشـي – نظام البناء – التشـغيل – التمويل B.O.T بحوث اقتصـادية عربية – العدد 28 – 2000 ، ص84 – 94.

سيء إلي أسوأ ، فالاحتكار يؤدي إلي استغلال المستهلك أيا كأن مصدره ويصعب السيطرة عليه إذا مارسه القطاع الخاص .

4- قد تحدث زيادة في تكاليف الخدمة او زيادة في تكاليف التمويل ، وهذا قد يؤدي بدوره إلي ارتفاع أسعار الخدمة المقدمة وبالتالي تحمل المستهلك أعباء إضافية ومن ثم يجب وجود مراقبة حكومية أو من ممثلي الحكومة علي ممارسات هذه الشركات حماية للمستهلك .

5- تتطلب مشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T من الدولة تكاليف ضخمة تتمثل في أعداد وتحضير مستندات التعاقد وتدريب ممثليها وتعيين مستشارين فنيين وماليين وقانونيين ذوي كفاءة عالية من القطاع الخاص لتمثيلها ، كما أن المراحل الأولي تستغرق وقتا طويلا منذ بدء دراسات الجدوى وحتي اختيار شركة المشروع واتمام التفاوض والتعاقد معها ، فقد اثبتت التجربة في بعض البلاد مثل الهند وتركيا وباكستأن أن مرحلة الأعداد وحتي اتمام التفاوض قد تستغرق خمس سنوات وهو الامر الذي قد يؤدي إلي تعطيل حركة التنمية ، كما أنه يضيف أعباء مالية وادارية جديدة علي عاتق الدولة.

6- بالرغم من أن مشروعات B.O.T تؤدي إلي بناء وتطوير مرافق البنية الاساسية دون تحميل موازنة الدولة أعباء مالية ، إلا أن ذلك لا يعد قاعدة في جميع الأحوال ، فالدولة قد تضطر احيانا إلي الدخول في اتفاقيات وسداد المقابل المتفق عليه كأي عميل وتتعهد بسداد حد أدني شهراي من المقابل المتفق عليه إلي شركة المشروع سواء قامت الدولة باستخدام هذه الخدمة أو السلعة أم لا ، طالما أن المنتج أو الخدمة كانت جاهزة للاستخدام ، ففي بعض المناطق النائية تتعهد هيئة الكهرباء مانحة الامتياز بسداد مبالغ كحد أدني يغطي 75% من الطاقة الكهربائية المنتجة سواء أستهلكت الجهة الحكومية هذه الكمية أم لا ، فإذا زاد الاستهلاك الفعلي عن هذه النسبة تقوم بسداد إجمالي ما تم استهلاكه وتتحمل الجهة الحكومية الفرق بين ما تم استهلاكه فعلا وبين الجزء الذي قبلت أن تتحمله الجهة الحكومية إذا كأن أكبر منه ، لأن دراسة الجدوى حددت حد أدني لا يمكن النزول عنه لإنتاج الكهرباء

كما وأن سداد اقساط القرض الذي حصلت عليه لتنفيذ المشروع يتطلب سداد أقساط القرض وفوائده لضمأن استمرارها في الإنتاج .

7- رغم أن المشـــروعات المنفذة بنظام B.O.T ينتقل فيها عبء المخاطر التجارية إلي شـركة المشـروع (القطاع الخاص) لأن الأمر لا يكون كذلك كالمخاطر السـياسـية التي تقع علي عاتق الجهات الحكومية المتعاقدة ومنها الإضرار التي تلحق بالمشروع وتؤثر في جدواه الاقتصـاديه والمالية وحجم التدفقات النقدية بشـكل مباشـر أو غير مباشـرة نتيجة لتغير القوانين مثل رفع معدل الضـريبة علي ارباح المشـروع ، مما يعني التقليل من ارباحه بعد الضـريبة ، وبالتالي الدخل المباشـر للشـركة ، أو عن طريق الرسـوم الجمركية مما يعني زيادة تكلفة المشـروع . أو وضـع قواعد تؤدي إلي تقييد تحويل الارباح أو العملة الأجنبية ألي دول المنشـأ ، وهو ما يؤثر أيضـا في امكانية السـداد بالعملة الأجنبية (الاسـتهلاك المالي) أو تحويل الارباح إلي الخارج .

التدخل في رفع الأسعار وتكلفة الوقود

نخلص من ذلك إلي أنه علي الرغم من عيوب نظام B.O.T من وجهة نظر الحكومة أو من وجهة نظر المســتثمر علي حد ســواء فأن مزاياه ما تزال هي الغالبة والســبب الرئيســي والباعث لكل من الحكومة والمشـروع لتبني هذه المشـروعات ، ولكن يجب أن تتوافر العوامل القانونية والاقتصادية والمالية اللازمة لنجاحه والحد من عيوبه .

تقييم مزايا وعيوب نظام B.O.T

لا يوجد لأي نظام اقتصـــادي عيوب أو مزايا مطلقة ولكن تقييم أي نظام يتطلب دراســـة العوامل المختلفة ولكل طرف من أطراف العلاقة . وفي البلدأن النامية ومنها مصـــر يجب أن يتم تقييم مزايا وعيوب مشـروعات B.O.T في إطار الاسـتراتيجيات الاقتصـادية وأهداف الدول السياسية والاجتماعية وظروف التمويل المتاحة وتكلفة هذا التمويل .

كما يتوقف الأمر علي عوامل أخرى مرتبطة بالوضع السياسي والقيم الاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع ، وكذلك سحب طبيعة الموقف المعني ذاته . فقد يكون لمشاركة القطاع الخاص في مرفق ما أضراره مساوئه التي قد تفوق مزاياه من الناحية الاجتماعية وبناء علي ذلك فإنه يجب إجراء تقييم مجردا من التعميم أو القول بأن المشروعات B.O.T مزايا مطلقة أو عيوب مطلقة وأنما يتوقف ذلك علي العديد من العوامل .

ويجب أن يكون التقييم في ضوء التكلفة / العائد COST & BENEFIT بالنسبة لكل مشروع علي حدة من وجهة النظر القومية أخذين في الاعتبار كل العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار .

وقد حاولت مصر تحقيق اقصي منفعة من خلال وضع ضوابط لمشروعات الـ B.O.T يمكن من خلالها التخلص من العيوب وتعظيم الفوائد .

المشاكل التي تواجه مشروعات B.O.T في مصر:

واجه تطبيق نظام B.O.T العديد من المشاكل والسلبيات والتي يتعين دراستها قبل اقتراح أي اطار للمعالجة الضريبية لهذه المشروعات.

ويرى البعض [1] أن أبرز مظاهر التعثر التي امكن رصدها من خلال التجارب السابقة هي :

1- عدم تناسب حجم التدفقات الاستثمارية المباشرة في القطاع الخاص في مجال البنية الاساسية المنفذة وفقا لنظام B.O.T مع احتياجات الدولة من مشروعات البنية الأساسية اللازمة لعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية

[1] دكتور هاني صلاح سري الدين –التنظيم القانوني والتعاقدي لنظام البناء ونقل الملكية B.O.T التنظيم القانوني والتعاقدي لنظام البناء ونقل الملكية B.O.T – كتاب الأهرام الاقتصادي العدد 177 – مرجع سابق – ص 169- 171.

2- أخفاق بعض القطاعات الاقتصادية الحكومية في جذب الشركات العالمية للمشاركة في تمويل وإنشاء وتشغيل مشروعات البنية الاساسية .

3- عدم نجاح بعض القطاعات الاقتصادية في انهاء المفاوضات بالرغم من مرور أكثر من عامين أو ثلاثة في بعض الحالات علي إرساء العطاء واختيار شركة المشروع .

4- لا يزال هناك العديد من المشكلات الإدارية وعدم التنسيق بين الجهات الإدارية المختلفة ، بل وإصدار قرارات متضاربة في كثير من الأحيأن من هذه الجهات ، مما يؤدي إلي استنزاف المال والوقت .

الفرع الثالث

المخاطر التي تتعرض لها مشروعات B.O.T

أن طول مدة إقامة المشروع وضخامة المبالغ المستثمرة فيه والتغيرات التي تطرأ علي اقتصاديات الدول يتولد عنها العديد من المخاطر بالنسبة لهذا النوع من المشروعات تخلق حالة من عدم التأكد بالنسبة لهدفها في تحقيق الربح ، وبالتالي فإنه يجب علي مالكي المشروع قبل القيام بهذا النوع من المشروعات والمرتبطة والتعرف عليها وتحديدها ثم تحديد كيفية إدارة تلك المخاطر لأن التعريف عليها يلعب دورا رئيسيا في هيكلة وتمويل مشروعات B.O.T وتنقسم المخاطر عموما في مشروعات B.O.T إلي [1]

أ-مخاطر عامة أو مخاطر تتعلق بالدولة المقام فيها المشروع :

General or Country Risks :

وهي المخاطر المرتبطة بالبيئة السياسية والاقتصادية والقانونية للدولة المضيفة وهي تخرج عن نطاق سيطرة شركة المشروع وأهمها معدل النمو الاقتصادي في الدولة ، الاستقرار

---

[1] يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي :

خالد محمد عبد الله العطية – مرجع سابق ، ص 23- 28.

السياسي ، قوانين الضرائب ، النظام القانوني ، أسعار الصرف السائدة ، ويجري تقسيم هذه المخاطر إلي ثلاثة أقسام :

1- المخاطر السياسية Political Risks

وهي مرتبطة بالوضع السياسي ، والوضع السياسي الداخلي والخارجي واتجاهات الحكومة بصدد النظام المالي fiscal regime الذي تطبقه ومدى تأثيره سلبا علي عوائد المشروع ، الضرائب ، ومخاطر المصادرة والتأميم وإلغاء الامتيازات بالنسبة لهذه المشروعات ، كما تشمل المخاطر السياسية تغيير القوانين ، وكذلك الحالات المرتبطة بنشاط الدول مثل الحروب أو العصيأن المدني وخلافه مما يمكن تكييفه عادة بأنه حالة من حالات القوة القاهرة والدولة عادة في مثل هذه الأحوال بالنسبة لمثل هذه المشروعات تتمثل هذه الإضرار الناجمة عن تحقق أحد أو بعض هذه المخاطر السياسية :

والتعويض عن الإضرار التي نجحت في هذه المخاطر قد يأخذ أشكالا خلاف سداد مبالغ مالية ، وإنما قد يتمثل في اشكال أخرى مثل رفع مقابل الخدمة ، أو عن طريق تقديم ضمانات مالية لكفالة الجهة الحكومية لالتزام الشركة المتعاقدة ، أو عن طريق تقديم أو تخصيص أراضي مجانية أو بمقابل زهيد لأقامة المشرع ، فكل هذه مظاهر تعويض لشركة المشروع في شكل دعم حكومي لها .

لجوء المستثمر المحلي أو الأجنبي إلي الحصول علي التمويل اللازم لإنشاء أو استيراد الأصول والأجهزة والمعدات من الخارج بالعملة الأجنبية من البنوك المصرية ، مما يؤدي إلي زيادة الطلب علي العملات الأجنبية والضغط علي السيولة المتاحة من هذه العملات وبالتالي ارتفاع أسعار العملات الأجنبية .

عدم التزام المستثمر بالمواصفات المعيارية الفنية في عملية الإنشاء ويساعده في ذلك وجود استشاري فني اجنبي يقدم له شهادة صلاحية غير مطابقة للحقيقة ، ويترتب

علي ذلك قيام الحكومة باستلام المشروع في نهاية مدة الالتزام يكون غير صالحا للتشغيل ، ومن ثم لا يتحقق الهدف من إنشاء مشروعات البنية الأساسية طبقا لهذا النظام[1]

1- المخاطر التجارية الدولية : country commercial risks

وتشمل تحويل ايرادات وعوائد المستثمرين إلي العملات الأجنبية ، وتقلبات أسعار الصرف والفائدة ومعدل التضخم لأن لها أثار علي تكلفة التمويل .

2- المخاطر القانونية : country legal risks

وتتضمن إمكانية حددت تغييرات في القوانين وثيقة الصلة بهذه المشروعات كتشريعات البيئة والتملك لأنها تؤثر علي استمرار وبقاء المشروع في الأجل الطويل .

ب- المخاطر الخاصة بالمشروع specific Project Risks(2)

---

(1)دكتور هاني صلاح سرى الدين ، الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الاساسية ، مرجع سابق ، ص 51 .

B . Nicklisck , F . , "the B.O.T Model , the contractors role as builder – contract structure risk, international construcvtion law review ,1992, p.428 – 430

C – niklisch , F. "Contract structures and risk allocation in the constraction of tunnels " international construction law review , 1992, p. 113 .

د . دكتور احمد رشاد محمد سلام – مرجع سابق ص 164 / 179.

(1) يرجع ذلك في تفصيلا إلي :

أ- دكتور هاني صلاح سرى الدين – التنظيم القانوني – مرجع سابق ، ص167.

B – Jeffery delmon , JOHN scriven , " a contractors view of B.O.T projects and the eldic silver book " international construction law review , 2001 , p . 240

C- nael g . bumi , " risk , responsibility , liability , indemnity , insurance and force mojeure " international construction law reviews , 2001, pp.523- 524.

د- المستشار الدكتور محمد ابو العينين – مرجع سابق ، ص320

س – دكتور هاني صلاح سري الدين – التنظيم القانوني والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص – ندوة المركز المصري الدولي للتنمية وموضوعها الإطار التشريعي

وهي المخاطر التي يمكن للمســـتثمرين الســـيطرة عليها والتحكم فيها مثل القدرات الإدارية للمشـــروع والمخاطر التي تواجهها البنوك المقرضـــة والمخاطر العامة ويمكن تقســـيمها إلي الأنواع التالية طبقا لمراحل حياة المشروع .

1- مخاطر مرحلة الأعداد والتجهيز للمشروع development وتشمل مخاطر الفشل في الفوز بالعطاءات أو تأخير التخطيط والحصول علي الموافقات .

مخاطر الإنشاء والاستكمال : construction / completion risks

وتتضمن تجاوز التكاليف او الوقت أو عدم استكمال المشروع

مخاطر التشغيل : operation risks

وهي مخاطر النقص أو القصور في الاداء أو الدخل أو الامداد بالمواد الأولية أو ارتفاع تكاليف التشغيل عن التكاليف المقدرة ويمكن تقسيمها إلي ستة أنواع هي :

-المخاطر الفنية technical risks

وخاصـــة عند اســـتخدام معدات تكنولوجيا بالغة التقدم : thighly sophisticated technologies .

والتعاقدي لمشـروعات البنية الأسـاسـية الممولة عن طريق القطاع الخاص 12-14 يناير ، 2000، ص 30- 41

F – unido , " guidelines for infrastructure development through B.O.T ,projects , 1996, p. 162 – 162 .

L – unido , " guidelines for the development negotiation and contracting of B.O.T Projects " , 1998 , p . 72 -75 .

N – Jeffery delman , " B.O.O / B.O.T projects a commercial and contractual guide ," sweet . max well , 2000 , pp. 39 -45.

هـــ - دكتور سليمأن محمد مصطفي – أبعاد التنظيم السياسة المحاسبية لعقود B.O.T في مصر (دراسة اختيارية) – المجلة المصرية للتنمية والتخطيط – العدد الثاني سنة 2001 ، ص75/23 .

و – دكتور رأفت الكافوري – نظرة عامة علي مشروعات الـ B.O.T وشركاه " ندوة عنن نظام البناء – التشغيل – التمويل ، معهد ادارة التشييد بتاريخ 1999/5/15، ص15-17.

- مخاطر الطلب : demand risks

وهي تتعلق بالطلب وحجمه وسعر المخرجات ودرجة الاحتكار .

-مخاطر العرض : supply risks

وهي تتعلق بكميات وأسعار الخامات ومدخلات المشروع لأثرها البالغ علي تشغيل المشروع .

- مخاطر الأدارة management risks

وهي تتعلق بجودة الأدارة وفاعليتها :

- مخاطر القوة القاهرة force mageure risks

وهي خسائر ناتجة عن احداث استثنائية تكون خارج سيطرة الأطراف المختلفة كالكوارث والحرائق الفيضانات والزلازل خاصة لو كانت هذه المخاطر غير ممكن التأمين عليها .

مخاطر البنية الاساسية ذات العلاقة بالمشروع : associated infrastructure

وتتعلق بربط المشروع بالمرافق خارج المشروع كالكهرباء – والمياه والصرف الصحي والتليفون وجميعها تقع علي عاتق الدولة المضيفة لأن أي أعاقة في هذه المرافق سيعيق التشغيل ويعرض تشغيله للخطر .

4- المخاطر البيئية : Environ Mental Risks

أصبحت الأمور المتعلق بالبيئة مثار أهتمام الدولة النامية والمتقدمة علي حد سواء كما أن الكثير من المعاهدات الدولية كانت تشجع الدولة علي الأهتمام العالمي عند التعاقد أو استضافة مشاريع منفذة بنظام B.O.T [1]

الاهتمام بالبعد البيئي في هذه المشرعات أنها تقدم خدما لصيقة الاتصال بالأنسأن ومن ثم يجب أن يبدأ في مرحلة تصميم المشروع ثم يستمر في مرحلة تشغيله وصيانته وضرورة توافره في المنتج أو الخدمة المقدمة بحيث يتمشي مع الاعتبارات البيئية الواردة في قوانين

---

[1] wild spate , " project finance , the guide to financing B.O.T projects " Euromoney .Publications , 1999.p.25-26.

البيئة المطبقة والمســتويات والاعتبارات البيئية المتعارف عليها، والمخاطر البيئية تتوزع بين المشـروع والحكومة المضـيفة كما تنقل من المشـروع إلي مقاول المشـروع والمشـغل ومورد الخدمة [1]

ومن الصعوبات التي تواجهها الدول والمشروعات أن توزيع المسئولية بين هذه الأطراف ليس مباشرا ومتشابكا مما يجعل أسباب الخسائر أو توقع خسائر محددة بشأنها أمرا صعبا ، كما أن الأطراف السابقة والمشتركة في المخاطر والإضرار البيئية ليس لديها القدرة علي تحمل هذه المخاطر ومن ثم يجب علي أطراف المشروع تجنب الدخول في منازعات تتعلق بالبيئة من خلال اتباع الخطوات التالية :

1- أن تكون التكنولوجيا المســـتخدمة تتفق وتتجانس مع القواعد البيئية المطبقة في الدولة المقام فيها المشروع .

2- أن يقوم المشـــروع بأجراء الدراســـات والترتيبات اللازمة للحفاظ علي البعد البيئي بالتنسيق مع الأطراف الاخرى للمشروع .

3- مراعاة القوانين البيئية وتنفيذها مع دراســـة الاتجاهات البيئية المســـتقبلية في الدولة واخذها في الحسبان عند تنفيذ المشروع [2]

4- التأكد من أن التقديرات للإيرادات والتدفقات النقدية للمشروع ملائمة وكافية لمواجهة المخاطر البيئية أو المخاطر المصاحبة لإجراءات تصحيح المسار البيئي .

---

[1] jeffry delmon , op . cit , p. 59-60.

[2] يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلي :

أ- دكتور محيي الدين علم الدين – تمويل المشـــروعات البوت والعقود الدولية ذات الصـــلة عن طريق القطاع الخاص – المؤتمر الدولي عن عقود البناء والتشـغيل وتمويل الملكية 28، 29 أكتوبر 2000 ، ص 5، 6.

B – dicey – morris " the conflict of lauis" vol . 2 , sweet - max well , 200 , p. 10

c- jeffry delmon , op .cit , p. 59 .

د – دكتور احمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق ص 178، 179.

5- أن مراعاة البعد البيئي متلازم وعضـــوي وجوهري خاص بالنســـبة لجهات التمويل والجهات التي توفر الأقراض أو الدعم المالي مثل مؤســـســـة التمويل الدولية IFC والبنك الدولي وكذلك جهات التمويل المحلية .

وسائل مواجهة المخاطر التي تتعرض لها مشروعات B.O.T

رغبة في تشجيع الاستثمار وخاصة في القطاع الحيوي كأن لابد من مساعدة هذه الشركات علي مواجهة المخاطر الســابقة ومن ثم نشــأت عدة مؤســســات إقليمية ودولية لضــمأن الاستثمار لمواجهة مخاطر الاستثمار في القطاعات المختلفة وهذه المؤسسات هي [1]

1-المؤسسة العربية لضمأن الاستثمار .

2-المؤسسة الاسلامية لتأمين الاستثمار وائتمأن الصادرات .

3-المؤسسة الدولية لضمأن الاستثمار .

وقد لعبت هذه المؤسسات دورا كبيرا في تشجيع الاستثمار بين أسلوب البناء والتشغيل – ونقل الملكية متمثلا في القيام بمهام الترتيب لتجميع التمويل اللازم للمشروع في مجالات :

أ- تمويل مشروع الطاقة المصري (سيدي كرير)

ب ضأن قروض تمويل مشروع المتحدة للطاقة في الخليج .

ج – تأمين مساهمة المستثمرين ضد التأميم والمصادرة وأية اجراءات مماثلة .

د – تأمين حقوق المســاهمين وأرباحهم ضــد القيود علي صــرف العملة المحلية بعملة أجنبية وتحويلها خارج المضيف للاستثمار .

هـــــ – تأمين منشآت المشروع ضد الحروب والاضطرابات المدنية وكل أعمال العنف العسكرية أو السياسية .

و – تأمين حق المستثمرين ضد إخلال الدولة المضيفة بالتزاماتها التعاقدية .

---

[1] دكتور عبد الرحمن طه – دور التأمين والضــمأن في دعم وتشــجيع الاســتثمار وفق أســلوب الـ P.O.T – مؤتمر البناء والتشغيل ونقل الملكية بتاريخ 27-28 يناير 2001.

ولقد كفل المشـروع المصـري الغطاء التأميني لهذه المشـروعات من خلال قانون الأشـراف والرقابة علي التأمين برقم 1 لسـنة 1981 المعدل بالقانون رقم 91 لسـنة 1995 ولائحته التنفيذية الصـادرة بقرار وزير الاقتصـاد والتعاون الدولي رقم 362 لسنة 1996 . التي تغطي تأمينات الممتلكات والمسـئوليات ليشـمل تأمينات حياة الأشـخاص والممتلكات والمسـئوليات ضـد إخطار الحريق إخطار النقل البري والجوي والتأمين علي أجسـام الطائرات ومهماتها والتأمين ضد إخطار الحوادث المتنوعة والمسئولية المتعلقة بذلك .

ويكون من صـالح الجهة مانحة الامتياز أن تختار شـركة المشـروع وسـيلة التأمين ضـد المخاطر السـابقة ، وأن يكون منصـوصـا علي ذلك في عقد الامتياز . يحصـل من خلالها علي التعويض المنصـوص عليه في العقد مقابل الحصـول علي وكالة خاصـة يتم بمقتضـاها نزول الملتزم عن حقه في التعويض وتعويضـه في تمثيل الملتزم عن حقه في التعويض المنصـوص عليه في العقد وتفويضـها تمثيل الملتزم في التقاضـي أمام المحكمة أوجهة التحكيم المختصـة [1] بموجب اتفاق بيتم بين أطراف الرابطة العقدية وهم الملتزم وشـركة التأمين والجهة المانحة لحسـم أي خلاف قد ينشـأ عن تنفيذ عقد التأمين أو مبلغ التعويض تطبيقا لما يعرف بنظرية الاشتراط لمصلحة الغير .

[1] استقرت احكام النقض (حكم النقض في الطعن رقم 1874لسنة 55 ق تطبيقا لحكم المادة 725 من القانون المدني علي أنه إذا كأن الاتفاق بين الوكيل والغير منطويا علي تصرف قانون هو النزول عن حق للموكل أو الأقرار بحق قبله للغير فأن يجب عندئذ أن يكون لدى الوكيل وكالة عامة ينص فيها صراحة علي تفويضه باجراء التصرف المذكور .

الباب الأول

النصوص المنظمة للمعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في قانون الضريبة على الدخل والقوانين الأخرى

مقـدمة

سيتناول الباحث في هذا الباب المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في ضـــوء الطبيعة الخاصـــة لهذه المشـــروعات من ناحية وأثر هذه الطبيعة على المعاملة الضريبية بالنسبة للضرائب المختلفة وكذلك أثر المظلة التي تعمل في ظلها هذه المشروعات وهي قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الذي يتضمن معاملة خاصة لهذه المشروعات.

وسوف يتناول الباحث هذا الباب من خلال الفصول التالية:

الـفـصـل الأول: أثر الطبيعة القانونية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T على المعاملة الضريبية لها.

الـفـصـــل الـثـانـي: المعاملة الضـريبية للمشـروعات المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضريبة على الدخل.

الـفـصـــل الـثـالـث: المعاملة الضـريبية لمشـروعات البنية الأسـاسـية المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ومشاكلها.

الـفـصـــل الـرابـع: المعاملة الضـريبية لمشـروعات البنية الأسـاسـية المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات.

الـفـصل الـخـامس: المعاملة الجمركية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T ومشاكلها.

الفصل الأول
أثر الطبيعة القانونية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T على المعاملة الضريبية لها

مقـدمة

تعتبر عقود البناء والتشـــغيل والتحويل B.O.T من العقود الحديثة نســـبيًا في المعاملات الاقتصادية الجديدة سواء على المستوى المحلي أو الدولي.

وقد بدأ الاهتمام بهذه العقود في إطار التغيير الذي شـــهده العالم في دور الدولة في ظل المتغيرات الاقتصـادية الجديدة، إذ أصـبحت الحكومات معنية أسـاسًـا بالرقابة والضـوابط من خلال النظم الإدارية والتشـريعية لحماية المصـالح الاقتصـادية للمجتمع كدولة حارسـة وليس كدولة متدخلة في النشاط الاقتصادي.

ومن ثم بدأت الحكومات في الانسحاب من النشاط الاقتصادي خاصة الملكية العامة والإدارة الحكومية لبعض المرافق العامة فأتاحت الفرصة للقطاع الخاص للقيام بالجزء الأكبر من الاســـتثمارات القومية لأنها تدرك أن القطاع الخاص لدية قدر أكبر على إدارة هذه الأنشـــطة بكفاءة وفاعلية عن الإدارة الحكومية ورغبة منها في تخفيف الأعباء عن موازنة الدولة في تدبير الاعتمادات الضخمة لإقامة هذه المشروعات.

ولتحقيق هذا الغرض اتجهت الحكومات ســواء في مصــر أو في الخارج إلى إعطاء القطاع الخاص العديد من المزايا والحوافز أو التيسـيرات التي تشـجع هذه المشـروعات حتى يتسنى لها القيام بالدور المرسوم لها للمشاركة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ونظرًا للتعارض بين رغبة الدولة في توفير الخدمات للمواطنين وتحســـين أحوالهم المعيشـية واسـتكمال البنية الأسـاسـية وبين ما يلقيه هذا الدور من أعباء على موازنة الدولة التي تعاني من زيادة العجز، وفي نفس الوقت يتنامى اتجاه عالمي نحو مشـــاركة القطاع بدور أكبر في النشاط الاقتصادي وكذلك أنشطة الخدمات ومنها أنشطة المرافق العامة.

ومن ثم كان حل هذه المعادلة الصعبة من خلال التوسع في إسناد مشروعات المرافق العامة للقطاع الخاص ومن ثم تعالج الدولة عجز الموازنة سواء الناتج من الدين الخارجي أو الداخلي وكذلك تقوم بتوفير ما يحتاجه المواطنين في خدمات أو مرافق عامة في نفس الوقت.

وتتفاوت الدول فيما تمنحه من مزايا وإعفاءات وضمانات لهذه المشروعات في ضوء احتياجها لهذه النوعية من المشروعات، كما قد تلجأ إلى وضع ضمانات معينة لضمان قيام هذه المشـــروعات بأداء هذه الخدمات بانتظام وبكفاءة وفي نفس الوقت عدم اســـتغلال المواطنين.

الطبيعة الخاصة لمشروعات الـ B.O.T :

تتسم مشروعات الـــ B.O.T ببعض السمات التي تميزها عن باقي المشروعات الأخرى وبالتالي تؤثر على معاملتها الضريبية وهي:

1. تلتزم شركة المشروع بإقامة المشروع وإعداده لتقديم الخدمة.
2. إن أغلب هذه المشـــروعات يعمل على إقامة مشـــروعات المرافق العامة أو البنية الأساسية.
3. كثافة اســـتخدام رأس المال وبالتالي يعتبر الاقتراض أحد ســـمات تمويل هذه المشروعات.
4. يسمح لشركة المشروع باستغلال المرفق العام وتحصل على إيرادات المرفق أو الخدمة لاسترداد ما تم إنفاقه على إقامة هذه المشروعات مع تحقيق عائد ملائم على رأس المال وكذلك استرداد ما قاموا بسداده لأن أصول المشروع تنقضي بانتهاء مدة الامتياز.
5. تضطر شركة المشروع إلى تسليم المشروع وأصوله إلى الجهة مانحة الامتياز في نهاية مدة الامتياز بدون مقابل وبالتالي ينقضي رأس المال بانقضاء مدة الإمتيازات مما يستلزم رد قيمة رأس المال أثناء حياة المشروع.
6. عندما يطول عمر المشروع أو تقتضي طبيعة بعض الأصول تجديدها أثناء فترة الامتيازات فإنه يتعين شراء أصول جديدة محل الأصول التي تم إهلاكها أو الأصول التي ينص العقد على تسليمها في حالة جيدة، ومن ثم فإن شركة المشروع تلتزم بتجديد الأصول واستبدالها، كما تلتزم بعد ذلك بتسليم الأصول التي تم تجديدها إلى الجهة مانحة الامتياز.
7. إن معظم الشركات التي تتولى إقامة المشروعات بنظام B.O.T هي شركات أجنبية، ومن ثم تثور بشأنها العديد من المشاكل التي تتعلق بتحديد الربح في المشروعات الأجنبية التي تعمل في مصر مثل أسعار التحويلات ونصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي والمعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث والتطوير حيث أن هناك شرط مشترك في كل عقود تنفيذ المشروعات بنظام B.O.T يتعلق بنقل وإتاحة التكنولوجيا في المشـــروعات التي يتم تنفيذها، وكذلك المعالجة الضـــريبية لفوائد الاقتراض التي تعتبر من أهم التكاليف والمصـــروفات في هذه المشـــروعات خاصـــة في ظل القانون

رقم 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل الذي استحدث معالجة خاصة لها، وكذلك معالجة الأرباح الرأسمالية التي تحققها هذه المشروعات وكيفية معالجتها ضريبيًا.

8. إن هذه المشروعات تعمل تحت مظلة قانون ضمانات وحوافز الاستثمار حيث تناول البند (10) من المادة الأولى من هذا القانون هذه المشروعات باعتبارها مخاطبة بالحوافز والإعفاءات الواردة في هذا القانون. وقد ثارت العديد من المشاكل الضريبية بالنسبة لهذه الشركات سواء في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 وتعديلاته أو بعد ذلك في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.
9. إنه لا يوجد معيار محاسبي يحدد كيفية تحديد الربح لهذا النوع من المشروعات أسوه بمشروعات التأجير التمويلي، ومن ثم ثارت العديد من الاجتهادات بشأن تحديد الربح.
10. أنه لا يوجد قانون خاص ينظم مشروعات الـ B.O.T سواء من الناحية القانونية أو المالية أو الضريبية ومن ثم ثارت العديد من الخلافات في غيابة.

ومن ثم وفي ضوء الطبيعة الخاصة لمشروعات الـ B.O.T كان لابد وإن تتحدد المعاملة الضريبية لهذه المشروعات في ضوء طبيعتها، نظرًا لما تضفيه خصوصية هذا النشاط على طبيعة كل من الربح المحاسبي والضريبي خاصة بعد صدور قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 الذي جاء خاليًا من أي نص يتعلق بالمعاملة الضريبية لهذه المشروعات كما كان عليه الحال في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 قبل أو بعد تعديله بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

خاصة وإن المعاملة الضريبية يجب أن تتقرر في ضوء احتياجات الدولة لأنواع الأنشطة المختلفة التي تحتاجها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية التي تعتبر هذه المشروعات ذات أفضلية قومية.

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال المبحثين التاليين:

المبحث الأول: **أثر الالتزامات الواقعة على المشروعات والدولة بالنسبة للمعاملة الضريبية.**

المبحث الثاني: **طبيعة الإيرادات والتكاليف في مشروعات B.O.T التي تدخل في وعاء الضريبة.**

المبحث الأول
أثر الالتزامات الواقعة على المشروعات والدولة بالنسبة للمعاملة الضريبية

الأسس التي يقوم عليها عقد الـ B.O.T

يقوم عقد الـ B.O.T على الأسس التالية[1]:

1. التزام شركة المشروع (صاحبة الامتياز) ببناء المشروع وتشغيله، طبقًا للمواصفات التي حددتها الحكومة أو الجهة مانحة الامتياز.
2. يحق لشركة المشروع استغلال المشروع طوال مدة الامتياز، واستخدام الدخل المتولد عنه لسداد المساهمات في رأس المال، ومصروفات التشغيل، ومنح العائد للمستثمرين.
3. تتحدد مدة المشروع بما يتناسب مع الاستثمارات طويلة الأجل، وعلى أساس الزمن المطلوب لإنجاز المشروع، وسداد التكاليف، الحصول على ربح مناسب.
4. يعتمد الدخل على الرسوم التي يتم فرضها على مستخدمي خدمات المشروع مثل رسوم الطرق والمطارات أو العوائد مثل محطات الكهرباء ويحكم مستوى الرسوم والعوائد المبالغ اللازمة لتغطية التكاليف الخاصة بالإنشاء والتشغيل، وتحقيق ربح لصاحب الامتياز والمستثمرين.
5. التزام الحكومة بعدم إصدار تشريعات أو قوانين تحد من قدرة صاحب الامتياز في جمع وتحصيل رسوم وعوائد استخدام خدمات المشروع، عند المستوى اللازم لتغطية التكاليف، والحصول على ربح مناسب، وذلك طوال فترة الامتياز.

الحقوق والالتزامات المرتبطة بعقود البناء والتشغيل والتمويل B.O.T (2) :

ترتب هذه العقود التزامات على كل من المستثمر والحكومة تتناولها فيما يلي:

([1]) دكتور سليمان محمد مصطفى، أبعاد تنظيم السياسة المحاسبية لعقود B.O.T في مصر، مرجع سابق، صـ5-15.

([2]) دكتور حمدي عبد العظيم، مرجع سابق، ص 114-116.

أ. الالتزامات التي تقع على طرفي التعاقد:

1. التزام شركة المشروع ببناء المشروع وتشغيله وفقًا للمواصفات التي تحددها له الدولة، كما يخضع لكافة القوانين المنظمة للاستثمار في النشاط والشكل المحدد قانونًا للشركة.
2. يلتزم المستثمر بتنفيذ المشروع في الزمن المحدد له بواسطة الجهة الحكومية مانحة الامتياز.
3. تلتزم شركة المشروع بتشغيل المشروع خلال الفترة المحددة للامتياز، ولا يحق له إنهاء الاتفاقية بإرادتها المنفردة.
4. تلتزم الحكومة بعدم إصدار تشريعات أو قوانين يترتب عليها نقص الإيرادات اللازمة لتغطية تكاليف المستثمر والأرباح المناسبة والمتفق عليها خلال فترة التعاقد بين الطرفين.
5. يلتزم المستثمر بإعادة المشروع إلى الحكومة بدون مقابل وفي حالة جيدة قابلة لاستمرار تشغيله في نهاية فترة الامتياز أو التعاقد.
6. على المستثمر تمكين الجهات الرقابية الحكومية من القيام بإجراءات الرقابة الفنية والإدارية والمالية والأمنية طوال فترة التعاقد والامتياز.

ب. الحقوق:

1. يحق للمستثمر استغلال المشروع خلال فترة التعاقد والحصول على الإيرادات الناتجة عن الاستغلال طوال هذه الفترة من أجل تغطية التكاليف الاستثمارية ونفقات التشغيل والعائد المناسب.
2. يحق للمستثمر اللجوء إلى وسائل تسوية المنازعات بالطرق السلمية دون اللجوء إلى القضاء الوطني أو الدولي في حالة وجود خلاف يتعلق بتنفيذ العقد أو مراحل الإنشاء والتشغيل إلى نقل الملكية أو الضمانات إلى التأمينات أو شروط الامتيازات أو التزامات مقاول التنفيذ عن طريق تسوية المنازعات عن طريق الوساطة أو التوفيق أو التحكيم.

3. يحق للمستثمر التمتع بكافة الضمانات والحوافز المنصوص عليها في قانون الاستثمار المنظمة للنشاط الاقتصادي وكذلك الحصول على التيسيرات التي تمنحها الدولة لتشجيع الاستثمار المحلي الأجنبي.

تعارض المصالح وتوزيع المخاطر

الأطراف الثلاثة الرئيسية في عقد B.O.T هي الجهة الحكومية مانحة الترخيص، وشركة المشروع ومؤسسات التمويل وتتباين وتتعارض مصالح كل منها.

فالجهة الحكومة تسعى إلى تحقيق المصلحة العامة وتنفيذ المشروع وتشغيله وفقًا لاحتياجات الدولة، كما تسعى الدولة إلى تمويل المشروع عن طريق القطاع الخاص (أي شركة المشروع ومؤسسات التمويل) دون تحميل ميزانية الدولة – كلما كان ذلك ممكنًا– أي أعباء مالية سواء بشكل مباشر "في شكل قروض" أو بشكل غير مباشر (عن طريق تقديم امتيازات معينة إضافية)، كما تسعى الدولة إلى الاحتفاظ بأكبر قدر من الرقابة على تشغيل المشروع، واستعادة أصول المشروع في فترة زمنية قصيرة وفي حالة تسمح بتشغيله بكفاءة، حيث تسعى الدولة إلى نقل مخاطر المشروع من على عاتق الدولة إلى عاتق القطاع الخاص.

أما شركة المشروع فهي تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح بأقل تكلفة ممكنة، مع الاحتفاظ بالسيطرة على القرارات الفعالة في تشغيل المشروع، والسيطرة على أصول المشروع لأطول فترة ممكنة ونقل عدد أو نسبة من المخاطر إلى باقي الأطراف.

ومؤسسات التمويل تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح، كما تبغي تحقيق أكبر قدر من الرقابة على القرارات الأساسية المرتبطة بتشغيل المشروع، والتي قد تؤثر على ربحيته أو تمس أصوله. كما تسعى إلى الحد من مخاطر التشغيل التي يمكن أن تتحملها والناجمة عن تمويله وتشييده وتشغيله والضمانات للمقرضين التي سبق أن تناولها الباحثين في البند رقم(5).

المبحث الثاني
طبيعة الإيرادات والتكاليف في مشروعات B.O.T
التي تدخل في وعاء الضريبة

أهم بنود الإيرادات في مشروعات الـ B.O.T:

1. الرسوم المدفوعة للاستفادة من خدمات المرافق بواسطة المواطنين وتعديلها وإعادة النظر فيها.
2. تحديد الإيرادات الفرعية والثانوية ودخولها ضمن أرباح الملتزم.
3. معاملة الأرباح الرأسمالية أثناء فترة الإعفاء الضريبي المقررة.
4. تحديد إيرادات وأرباح العقود طويلة الأجل.

أهم بنود التكاليف والمصروفات في مشروعات B.O.T

1. الإهلاك:
   - الإهلاك العادي
   - الإهلاك المعجل
   - الاستهلاك المالي.
2. فوائد القروض.
3. تكلفة البحوث والتطوير
4. التكاليف والمصروفات التي تنشأ نتيجة علاقة الملتزم أو شركة المشروع بالمركز الرئيسي في الخارج.
   أ. نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.
   ب. أسعار التحويلات.

وسوف يتناول الباحث هذه الإيرادات والمصروفات وما يثيره تطبيقها من مشاكل في المباحث التالية بعد تناول طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وواقعة تحققه في مشروعات البنية الأساسية المنفذة طبقًا لنظام B.O.T.

أولا: تحديد الإيرادات في مشروعات المرافق العامة المقامة بنظام B.O.T

نظرًا للطبيعة الخاصة لمشروعات الـــ B.O.T فإن العنصر الأساسي والجوهري لإيرادات هذا النوع من المشروعات يتمثل في:

الإيرادات العادية:

وهي الإيرادات التي يحصل عليها المشروع من استغلال المرفق الذي حصل على حق تنفيذه وإدارته وتتمثل غالبًا في الرسوم التي يحصل عليها من المنتفعين بخدمات

المرفق، وتتمثل الإيرادات أيضًا فيما تقوم الدولة بسداده إلى المشروع مقابل استهلاك نسبة معينة من استهلاك الكهرباء أو المياه....الخ وسواء قامت باستهلاكها أم لا طبقًا لعقد الامتياز.

الإيرادات الثانوية والعارضة

وتتمثل هذه الإيرادات فيما يحصل عليه صاحب حق الامتياز من مبالغ مقابل تأجير بعض المحلات أو المساحات الإعلانية في محطات المترو أو السكك الحديدة أو الطرق أو التخلص من مخلفات المرفق أو التعويضات عن بعض الأضرار أو الخسائر التي لحقت بالمرفق من الغير أو من الجهة المانحة للامتياز.

الأرباح الرأسمالية

وهي المكاسب التي حصلت عليها شركة المشروع من بيع أصل من أصول المنشأة أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها بخلاف الأصول التي تؤول إلى الجهة مانحة الامتياز أو التعويض عن الخسائر التي لحقت بأصل من هذه الأصول.

وسوف يتناول الباحث أهم بنود الإيرادات في هذه المشروعات وطبيعتها باعتبارها الجانب الإيجابي في تحقيق الربح والذي بدوره يكون محلاً للخضوع للضريبة.

طبيعة الإيرادات التي تدخل في وعاء ضريبة الدخل:

يعتبر المقابل المالي الذي يحصل عليه الملتزم في صورة رسوم يتقاضاها من المنتفعين بخدمات مرفق الامتياز من أهم مصادر الإيرادات بالنسبة للمشروع.

وجرى العرف على تسمية هذا المقابل بالإتاوة وهي القيمة السعرية التي يأذن مانح الامتياز للملتزم بتحصيلها من الأشخاص المنتفعين بخدمات مرفق الامتياز ويطلق عليه بالفرنسية اصطلاح "Taxe"[1].

وقد حدد المشرع المصري الطبيعة القانونية للشروط المتعلقة بالرسم أنها ذات طبيعة لائحية بمقتضى المادة الخامسة من القانون رقم 129 لسنة 1947 وتنص على أن "لمانح الامتياز دائما متى اقتضت المنفعة العامة ذلك أن يعدل من تلقاء نفسه أركان تنظيم المرفق العام موضوع الالتزام أو قواعد استغلاله وبوجه خاص قوائم الأسعار الخاصة به وذلك مع مراعاة حق الملتزم في التعويض إن كان له محل". أي أعطى للإدارة الحق في التدخل في مجال تعريفه الأسعار باعتبارها الممارسة والقوامة على تحقيق النفع العام.

وتم تسميه المقابل المالي رسما تمييزا له عن الثمن أو الأجر أو الفائدة في العقود الأخرى[2].

ويتحدد الرسم بمقتضى وثيقة الامتياز التي تتضمن ضوابط وأسس تحديد الرسوم المقررة والتي قد تشمل عناصر ثابتة وأخرى متغيرة وغالبًا ما تميل إلى المرونة بوضع الحد الأقصى للرسم بحيث لا يجوز للملتزم تخطيه مع تركه حرًا في هذا النطاق.

([1]) د. سليمان الطماوي، الأسس العامة للعقود الإدارية (دراسة مقارنة)، دار الفكر العربي، 1984، ص547.

([2]) د. إبراهيم الشهاوي، عقد امتياز المرفق العام B.O.T (دراسة مقارنة)، غير معلوم الناشر، 2003، ص223.

إلا أن هناك قيود على حرية كل من الإدارة والملتزم في تحديد الرسم تنحصر في قيدين أساسيين هما:

أولاً: التدخل التشريعي في مجال تحديد الرسم[1]:

كما هو الحال في حالة تحديد سعر الكهرباء أو الغاز أو مياه الشرب أو قيمة تذاكر السفر.....الخ.

وهذا الاتجاه مستقًا من الفقه الفرنسي الذي استقر أخيرًا على أنه بالنظر إلى ما يحويه التزام المرافق العامة من صبغة المصلحة العامة وما له من وثيق الصلة بها أمر لا يجيز للملتزم أن يجني من استغلالها أرباحًا باهظة يقع ضررها بالأخص على كاهل المنتفعين بخدمات الامتياز.

وسايره المشرع المصري في المادة الثالثة من القانون رقم 129 لسنة 1947 الذي مازال الشريعة الأم لمشروعات المرافق العامة في مصر.

ثانيًا: احترام مبدأ المساواة في الرسوم بين المنتفعين:

وذلك من خلال المساواة وعدم التمييز بين المنتفعين جميعًا متى تماثلت الظروف، ولكن قد يحدث التمييز في المعاملة حال اختلاف الظروف فيما بينهم ويستهدف هذا المبدأ منع الملتزم من منح امتيازات لبعض المنتفعين دون أساس أو سند معقول وهذا الاتجاه يمثل تطبيقًا لنص المادة 67 من القانون المدني المصري التي تنص على أن "إذا كان ملتزم المرفق محتكرًا له احتكارًا قانونيًا أو فعليًا، وجب عليه أن يحقق المساواة التامة بين عملائه سواء في الخدمات أو تقاضي الأجور، ولا تحول المساواة دون أن تكون هناك معاملة خاصة تنطوي على تخفيض الأجور أو الإعفاء منها على أن ينتفع بهذه المعاملة من يطلب ذلك ممن توافرت فيه شروط يعينها الملتزم بوجه عام، ولكن المساواة تحرم على الملتزم أن يمنح عملائه ميزات يرفض منحها للآخرين.

وكل تمييز يمنح على خلاف ما تقتضي به الفقرة السابعة يوجب على الملتزم أن يعوض الضرر الذي قد يصيب الغير من جراء ما يترتب على هذا التمييز من إخلال بالتوازن الطبيعي في المنافسة المشروعة.

([1]) د. محمد سعيد حسين أمين – الأحكام العامة لالتزامات وحقوق طرفي الرابطة العقدية في تنفيذ العقد الإداري– الثقافة الجامعية، 1998، ص 381.

القواعد المنظمة لتعديل الرسم:

سنتناول فيما يلي حق الملتزم والجهة المانحة للامتياز في تعديل الأسعار الواردة في عقد الامتياز كما يلي:

سلطة الملتزم في تعديل الرسم:

يلتزم المتعاقد مع الجهة مانحة الامتياز بقوائم الأسعار المحددة في وثيقة الامتياز والشروط الملحقة بها، وليس من حقه تعديل الرسم دون موافقة الجهة مانحة الامتياز، وذلك ما لم تتضمن وثائق الاتفاقية نصوص تخول الملتزم في زيادة الرسوم المقررة بنسب معينة حسب ضوابط خاصة تتضمنها الاتفاقية أو ملحقاتها.

سلطة الجهة مانحة الامتياز في تعديل الرسم:

إذا تضمن عقد الامتياز نصوصًا لا تجيز للملتزم تعديل الأسعار والمطالبة بأكثر من الرسم المحدد في عقد الامتياز وحدثت ظروف جديدة أو متغيرات تستوجب التعديل فإن جهة الإدارة مانحة الامتياز يمكن أن توافق على تعديل الرسم بالزيادة مع مراعاة الإجراءات المقررة الواردة في العقد أو أي وثيقة أخرى ملحقة به في حالة وجودها إذا كان هناك مبرر لذلك.

وهنا يثور السؤال عن سلطة الجهة مانحة الامتياز في رفض طلب زيادة الرسم.

وأجاب الفقيه الفرنسي "دي لوبادير"[1] على هذا السؤال بأن الجهة الإدارية تتمتع بسلطة تقديرية في رفض طلب الملتزم بزيادة الرسم المقرر في عقد الامتياز، ولا يوجد قيد على هذه السلطة إلا وجود نصوص في العقد تسمح بتغيير الأسعار وفقا لتغير الظروف أو إذا ضمنت الإدارة للملتزم أن يغل المرفق نسبة معينة من الأرباح، فعندئذ يتعين على جهة الإدارة أن توافق على زيادة الرسم بما يحقق له تلك النسبة أو تتحمل جهة الإدارة هذا الفرق، فإذا كان رفض الجهة الإدارية بدون إبداء أسباب معقولة، فلا يستطيع أن يقوم مقام الإدارة

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- Laubadere A.D, "Traite theorique et pratique des contracts adminstratifs", paris, 1956. p.725.
- Laubadere A.D., "Traite des contracts administratifs" 1984 paris 2 Tom avec Moderene F. & Delvolve p. p. 482.

أو يعدل الشـــروط رغم إرادة الجهة المانحة ولكن له أن يحكم بالتعويض على أســـاس ركن الخطأ.

ويثور السؤال بشأن سلطة الجهة المانحة للامتياز في تعديل الرسم بإرادتها المنفردة.

اتفق أغلب الفقه الفرنسـي[1] على التسـليم بالصـفة اللائحية للشـروط المتعلقة بالرسـم مما يخول الجهة المانحة للامتياز ســـلطة التعديل المنفرد لتلك الشـــروط رغمًا عن إرادة الملتزم.

أما القضـاء الفرنسـي فذهب مذهبًا آخر إذ سـلم بالصـفة التعاقدية للشـروط المتصـلة بتحديد الرســـم وبرفض التســـليم بحق الجهة مانحة الامتياز في تعديل الرســـم دون موافقة الملتزم.

([1]) يرجع في ذلك تفصـيلاً إلى ما ورد في دكتور سـليمان الطماوي، الأسـس العامة للعقود الإدارية، دراسـة مقارنة، مرجع سابق، ص 548 وما بعدها.

الأساليب المتبعة في تعديل الرسم (1) :

1. الأسلوب الاتفاقي ويتم طبقًا لما تحويه وثيقة العقد.
2. الأسلوب التشريعي من خلال تدخل المشرع المباشر في مجال تعديل الرسم.
3. التدخل غير المباشر من خلال رخصه تشريعية للجهة مانحة الامتياز في تعديل الرسم السابق الاتفاق عليه.

ويظهر ذلك جليًا في نصوص المادتين الثانية والخامسة من القانون رقم 129 لسنة 1947 الخاص بالتزامات المرافق العامة حيث نصت المادة الثانية على أن يكون لمانح الالتزام الحق في إعادة النظر في قوائم الأسعار عقب كل فترة زمنية على الأسس التي تحدد في وثيقة الالتزام.

كما نصت المادة الخاصة على أن "لمانح الالتزام دائما متى اقتضت المنفعة العامة أن يعدل من تلقاء نفسه أركان تنظيم المرفق العام أو قواعد استغلاله، وبوجه خاص قوائم الأسعار الخاصة به، وذلك مع مراعاة حق الملتزم في التعويض إن كان له محل".

وبررت المذكرة الإيضاحية لهذا القانون أن الهدف من المادتين السابقتين هو تحقيق تناسب شبه آلي بين الأسعار والأحوال الاقتصادية العامة القائمة في وقت معين.

إلا أن القضاء الفرنسي قد استقر[2] على أن أي مساس بالرسم ينبغي أن يكون وليد اتفاق بين الإدارة والمتعاقد فلا تستقل جهة الإدارة وحدها بتعديل هذا المقابل دون رضاء المتعاقد، لأن اللوائح لا يمكن أن يكون لها أثر رجعي.

شراء الدولة لحصة من الإنتاج لضمان استيعاب الطاقة وتجنب حدوث خسائر للملتزم.

من الإيرادات التي يحصل عليها الملتزم وتساعد على توازن العقد شراء الدولة لحصة من الإنتاج سواء قامت بتوزيعها واستغلالها أم لا وسواء تم استغلالها كليًا أو جزئيًا وخاصة في مجال إنشاء محطات المياه والكهرباء وذلك في المناطق ذات الكثافة السكانية الضعيفة لأن الاعتماد على الاستيعاب الضعيف للخدمة في ظل انخفاض الكثافة السكانية يجعل

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى دكتور إبراهيم الشهاوي، مرجع سابق، ص 229.

([2]) Laubdere A.D., "Traite Theorique……..p 730 & Laubdere A.D. " Traite des contrats …… p. sos , op.cit.

الملتزم يحقق خسائر ولذلك تضمن الدولة حد أدنى تقوم بشراؤة بين الملتزم يمثل جزء مناسب من إنتاج هذه المحطات وتنتهي هذه المشـــكلة بزيادة الكثافة الســـكانية في هذه المناطق لتستوعب إنتاج المحطة ولن تكون الدولة عندئذ مضطرة لشراء أي حصة من الملتزم.

الإيـرادات الأخرى الـتي يـحصـل عـليـها الـملـتزم نـتـيجة استـغلال الـمـرفـق:

وتتمثل في بعض الإيرادات الفرعية أو الثانوية والتي تنشـــأ نتيجة اســـتغلال المرفق بواســـطة الملتزم وتتمثل في الإيجارات وحق الانتفاع الذي يحصـــل عليه الملتزم مثل إيجار بعض المحلات والمنشـــآت داخل المرفق مثل الكافتيريات وفروع البنوك في المطارات والإعلانات على وحدات النقل البري وهذا الاستغلال إما أن يتم في شكل إيجارات أو حق انتفاع تؤول إيراداته إلى الملتزم، كما قد تتمثل في الخدمات التي يؤديها الملتزم والتي لا يتضمنها اتفاق المرفق أو الامتياز.

وتتفاوت طبيعة هذه الإيرادات وقيمتها طبقا لطبيعة كل مرفق ولكن تعتبر من الإيرادات التي تؤول إلى الملتزم ولكنها ليست نتيجة مباشرة لاستغلال المرفق محل الامتياز.

ومن أمثلة هذه الإيرادات أيضًا إقامة محطات تقوية المحمول في الأماكن المخصصة للمرفق الذي يتولى الملتزم تنفيذه وإدارته وكذلك إقامة تركيبات الدعاية والإعلان.

الـتـعـويـضـات و الإعـانـــات و الـدعـم:

أ. **التعويضات:**

التعويضـــات إما أن تكون اتفاقية أو قضـــائية وهي تنتج من مخالفة المتعاقدين مع الملتزم لبنود العقد في ظل وجود شروط جزائية نتيجة المخالفة وسواء كان المتعاقد هو الجهة الإدارية مانحة الامتياز أو الغير في تعاملها مع الملتزم، وتعتبر التعويضـــات من بنود الإيرادات التي تحصل عليها هذه المشروعات.

ب. الإعانات والدعم:

وتتمثل فيما يحصـــل عليه الملتزم من مبالغ لتقديم الخدمة بســـعر معين في متناول المواطن العادي ومحدودي الدخل فأحيانا تكون تكلفة تقديم الخدمة أو المرفق الذي يتولى الملتزم تنفيذه وإدارته أكبر من السعر الذي تحدده الدولة في عقد الالتزام ومن ثم تلجأ الدولة في دعم هذه المشروعات بشكل غير مباشر من خلال شراء حصة من الإنتاج لأحداث

توازن في العقد أو تقوم بالدعم بشكل مباشر من خلال الدعم المادي بتقديم مبلغ محدد دوري لهذه المشروعات يمكنها من تغطية تكاليفها وتحقيق عائد مناسب على أموالها وإلا فإنها لن تقبل التعاقد مع المشروع ابتداء.

وأحيانا يتم تقديم هذا الدعم بعد تنفيذ هذا المشـــروع وظهور ظروف خارجة عن إرادة الملتزم وتهدد اســتمراره في إدارة المرفق وعندئذ تتدخل الدولة من خلال دعم الملتزم لمواجهة هذه الظروف إما ماديًا أو تقديم الطاقة له بسعر مخفض حتى يستمر المرفق الذي يديره في نشاطه.

الأرباح الرأسمالية التي يحصل عليها الملتزم نتيجة التصرف في أصل من أصوله:

تضطر مشروعات الـــ .B.O.T إلى الاستغناء عن بعض أصولها أثناء حياة المشروع للأسباب التالية:

أ. انتهاء العمر الإنتاجي لهذه الأصول وضرورة استبدالها.

ب.شراء أصول تحل محل بعض الأصول القائمة وتحوي تكنولوجيا أكثر تقدمًا.

ج. الحوادث الطارئة التي تحدث للأصول وتجعل من الضروري استبدالها.

د. الشروط الواردة في عقد الالتزام والتي تنص على تسليم أصول المرفق في نهاية مدة الامتياز بحالة جيدة.

هـ. التوســـع في عمل المرفق مما يؤدي إلى الاســـتغناء عن الأصـــول ذات الإنتاجية المنخفضة بأصول طاقتها الإنتاجية أكبر.

كل ذلك يؤدي إلى تحقيق أرباح رأسمالية أو خسائر رأسمالية نتيجة ذلك.

ويلاحظ أن المشرع الضريبي المصري لم يعالج الأرباح الرأسمالية معالجة مختلفة عن الأرباح العادية أو العارضة ومن ثم تكون محلاً لفرض الضريبة عليها باستثناء بعض الحالات التي تضـــمنها القانون رقم 91 لســـنة 2005 والتي ســـيتناولها الباحث عند تناول المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية سواء بالنسبة للمشروعات المقامة في ظل القانون رقم 159 لسنة 1981 أو في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 سواء كانت استثمار داخلي أو استثمار في المناطق الحرة.

مفهوم الإيراد في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ومعايير المحاسبة المصرية:

تنص المادة 17 من القانون رقم 91 لسنة 2005 التي تحدد نطاق أرباح النشاط التجاري والصناعي وأرباح الأشخاص الاعتبارية طبقا للإحالة الواردة في المادة 51 من هذا القانون على أن "تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود 1، 2 من المادة 25 من القانون، الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلال أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول، وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم. وقد صدرت معايير المحاسبة المصرية الصادرة بالقرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006". وقد حدد المعيار رقم 11 المتعلق بالإيراد ما يجب أن تضمنه الإيراد فحدد في الفقرة رقم (7) من المعيار أنه يتضمن قيمة إجمالي التدفق الداخل من المنافع الاقتصادية التي تم استلامها فعلاً، وكذلك المستحقة للشركة، ولا يعتبر إيرادًا تلك المبالغ المحصلة لحساب طرف آخر مثل ضرائب المبيعات، والضرائب على البضائع والخدمات، وضرائب القيمة المضافة، حيث أن هذه المبالغ لا تعتبر ضمن المنافع الاقتصادية التي تتدفق إلى الشركة، كما أنه لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية، وكذلك الحال في عمليات الوكالة فإن إجمالي التدفق الداخل للشركة من المنافع الاقتصادية يتضمن المبالغ المحصلة لحساب الموكل والتي لا ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية الخاصة للشركة، وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة بالنيابة عن الموكل لا تدرج ضمن إيرادات الشركة. كما أوضحت الفقرتين (8، 9) من هذا المعيار كيفية قياس الإيراد وانتهت إلى أن قياس الإيراد يجب أن يتم بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للشركة، وهي القيمة التي يمكن بموجبها تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بينه من الحقائق بإرادة حرة، حيث عادة ما يتم تحديد قيمة الإيراد الناتج عن أية معاملة بموجب اتفاق مشترك بين الشركة والمشتري أو مستخدم الأصل موضوع الاتفاق، ويقاس الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق مع الأخذ في الاعتبار قيمة أي خصم تجاري أو خصم كمية تسمح به الشركة.

يتضـح مما تقدم أنه لا خلاف بين تحديد الإيراد الوارد في المادة 17 من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتحديد الإيراد كما جاء في المعيار رقم 11 الخاص بالإيراد، بل أن المعيار حدد تفصـيلاً طبيعة الإيراد وواقعة تحققه وقياس الأمر الذي سوف يقضـي على أي مشـاكل مثارة في التطبيق بشأن الإيراد.

تـحديـد إيـرادات وأربـاح الـعقـود طويـلـة الأجل(1) :

تتخذ بعض أشكال مشروعات الـــ B.O.T شكل المقاولة حيث تقوم شركة المشروع ببناء المرفق بالشـروط التي تضـعها الدولة ثم تسليمها إلى الدولة والحصـول على قيمة العقد الذي بموجبه كلفت شـركة المشـروع بإنشـاء هذا المرفق ويظهر ذلك بوجه خاص في الشـق الثاني من مشـروعات B.O.T وهو الشـق المتعلق بإنشـاء الشـركات وليس المرافق العامة. وفي بعض التعاقدات تقوم الشركة الخاصـة بالمشروع بعمل مستخلصـات بما تم إنفاقه على بعض الأجزاء التامة والتقدم بها لصـرفها من الجهة التي كلفتها بإنشـاء المرفق أو المشـروع الاقتصادي.

وقد جرت العادة على احتســاب الإيرادات والأرباح في ضــوء المســتخلص والذي لا يعبر بشـــكل دقيق عن حقيقة الإيرادات أو الجزء الذي تم تنفيذه ولذلك انتهج المشـــرع في القانون رقم 91 لسـنة 2005 منهجًا يتفق ويتسـق مع معايير المحاسـبة المصـرية السـابق الإشـــارة إليها من خلال احتســاب الإيرادات وأرباح المقاولة من خلال نســبة الإتمام وليس المستخلصـات وهو أكثر عدالة ومناسبة لهذا النشاط إضافة إلى أنه سمح بتسوية العقد ككل في نهاية الفترة وإعادة احتساب الأرباح في السنوات السابقة في حالة تحقيق خسائر بدلاً من الأرباح، بل والسماح بترحيل ما يسفر عنه العقد من خسائر نهائية إلى السنوات التالية كأي خسارة يتحملها المشروع.

أ. دكتور محمد عباس بدوي، التحاسـب الضـريبي على دخل الأشـخاص الطبيعيين طبقا للقانون 91 لسـنة 2005، المكتب الجامعي الحديث 2006، ص 143-152.

([1]) يرجع تفصيلا في ذلك إلى:

ب. دكتور جلال مطاوع إبراهيم، دكتور رؤوف عبد المنعم محمد، دكتور عبد العزيز السيد مصطفى، دكتور محمد هشام الحموي، المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، قسم المحاسبة، 2007، 2008، ص 138، 140.

ج. دكتور حسن محمد كمال، دكتور سعيد عبد المنعم محمد، دراسات في المحاسبة الضريبية على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005 غير معلوم الناشر، 2005ن ص 274-283.

د. دكتور محمد ريحان حسين، دكتور يونس حسن عقل، محاسبه الضرائب على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005، غير معلوم الناشر، 2006، ص 108-111.

هـ. دكتور محمد حامد تمراز، دراسات في المحاسبة الضريبية، جهاز نشر وتوزيع الكتاب الجامعي، جامعة حلوان، 2006، ص 242-246.

و. دكتور سمير أبو الفتوح صالح ودكتور عاصم محمد سرور، دكتور توفيق عبده إبراهيم، المحاسبة الضريبية، أكاديمية الدراسات المتخصصة، 2007/2006، ص 158-164.

ز. دكتور رمضان صديق، قانون الضريبة على الدخل الجديد، دار النهضة العربية، 2006، ص 207-210.

ح. دكتور مصطفى محمود عبد القادر، دائرة المعارف الضريبية الحديثة، الجزء الأول، الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي بين دخل الأشخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون رقم 91 لسنة 2005 مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية، غير معلوم الناشر، 2006، ص 204-216.

تحديد أرباح العقود طويلة الأجل طبقا للمادة 21
من القانون رقم 91 لسنة 2005

نصت المادة 21 على أن:

مادة (21): يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له، ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقًا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصومًا منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح، فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على أساس ذلك ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقًا لأحكام المادة 29 من هذا القانون وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة.

وقد حددت المادة 27 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 خطوات تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بالنسبة لجميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وفقًا للخطوات التالية:

1. يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، على أن يراعي إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.

2. يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أســـاس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة له، على أن يراعى إعادة احتســـاب إجمالي الأرباح المقدرة عند تغيير قيمة العقد.
3. يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضـــريبية على أســـاس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد بالكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحدد بالبند (1).

وفي نهاية العقد يتم تحديد صافي الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية.

فإذا اختتم حســـاب العقد في الفترة الضـــريبية التي انتهى خلالها تنفيذه بخســـارة – تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده.

وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخســـارة الناشـــئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضـريبية السـابقة للعقد، يتم ترحيل باقي الخسـائر إلى السـنوات التالية إعمالاً لحكم المادة (29) من القانون.

يستفاد مما تقدم أن صافي الربح الضريبي في نشاط المقاولات والعقود طويلة الأجل التي تستغرق مدة أطول من سنة، أصبح يتحدد في ضوء نسبة الإتمام وليس المستخلصات التي كان يتم الاعتماد عليها في تحديد صـــافي أرباح هذه العقود في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل قبل إلغاؤه، كما يلاحظ أن المشرع الضريبي قد أخذ بالمعيار المحاسبي المصري رقم (8) الخاص بعقود الإنشاءات.

ويرى البعض[1] أن هذه الطريقة تؤدي إلى تحديد الجزء من إجمالي الربح المتعلق بالفترة بما يتناسب مع المجهودات (التكاليف) التي تحملتها المنشأة خلال تلك الفترة، وهو ما يترتب عليه التوزيع العادل لإيرادات العقد بحيث تســـتفيد كل فترة من فترات التنفيذ من تلك

([1]) دكتور محمد عباس بدوي، مرجع سابق، ص 144-145.

الإيرادات، وهو الأمر الذي يتطلب مراعاة بعض الاعتبارات عند قياس إجمالي الربح التي تتمثل في الآتي:

أ. يتم قياس إجمالي الربح الذي حققه كل عقد خلال الفترة الضـــريبية محل التحاســـب كوحدة واحدة، وذلك بالنسبة لكافة العقود السارية في تاريخ نهاية تلك الفترة.

ب. يتم التحاســـب على أســـاس إجمالي الربح المقدر للعقد في نهاية كل فترة ضـــريبية باستثناء الفترة الأخيرة التي تتم في نهاية التسوية الفعلية.

ج. يضـاف إجمالي الربح التي تم الحصـول عليه من الخطوة السـابقة إلى إجمالي نتيجة نشاط المنشأة للفترة الضريبية محل التحاسب.

د. تحاسب المنشأة ضريبيًا على أنها منشأة متكاملة، وليست على أساس كل عقد على حدة.

هـ. عدم الاعتداد بالمتحصلات النقدية التي يتم الحصول عليها خلال فترة العقد.

والعقود السـابقة يتضـمن موضـوعها عمليات التصـنيع أو التجهيز أو الإنشـاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها ولكنها لا تتضـــمن عقود التوريد طبقًا لما أســـفرت عنه مناقشـــة هذا القانون بمجلس الشعب.

وهذه العقود المتقدمة يتم تنفيذ بعض مشتقات عقد الـ B.O.T من خلالها.

وقد أوضـــحت المادة 27 من اللائحة التنفيذية الســـابقة الإشـــارة إليها خطوات تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة بالنسبة للعقود طويلة الأجل على النحو التالي:

أ. تتحد نسبة الإنجاز خلال الفترة الضريبية كما يلي:

$$\text{نسبة الإنجاز} = \frac{\text{إجمالي التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد}} \times 100$$

ب. تحديد إجمالي ربح الفترة المقدرة للعقد= قيمة العقد التعاقدية – تكلفة العقد المقدرة.

ج. إجمالي الربح (المقدر للعقد عن الفترات الضـــريبية عدا الفترة الأخيرة للتنفيذ) . **يتحدد إجمالي ربح العقد عن الفترة الضريبة على النحو التالي:**

إجمالي ربح العقد عن الفترة الضـــريبية= (إجمالي الربح الفتري المقدر× نســـبة الإنجاز– إجمالي الربح المقدر عن الفترات الضريبية السابقة.

د. تسوية الناتج الضريبي في نهاية مدة تنفيذ العقد.

إجمالي ربح (خسارة) العقد عن الفترة الضريبية الأخيرة = قيمة العقد التعاقدية – (إجمالي التكاليف الفعلية + إجمالي الربح المقدر للعقد عن الفترات الضـــريبية السابقة.

ولا يوجد مشكلة إذا أسفر ناتج التسوية عن وجود ربح ضريبي، أما في حالة وجود خسارة، فهذه الخسارة يتم ترحيلها على النحو التالي:

ترحل الخسارة للخلف:

من خلال خصم الخسارة الضريبية من أرباح العقد عن الفترة الضريبية السابقة فإذا لم تستوعبها تخصم باقي الخسارة من الفترة الضريبية التي تسبق هذه الفترة ويتم الخصم حتى نهاية الفترة المحددة لتنفيذ العقد وبما لا يجاوز أرباح الفترات السابقة ويترتب على ذلك إعادة حساب الضريبة واسترداد الممول لما سبق سداده من ضرائب.

ترحيل الخسائر للأمام:

إذا ظلت هناك خسائر لم تستوعبها السنوات السابقة وبقيت هناك خسائر فإن هذه الخسائر يتم ترحيلها للأمام تطبيقًا للمادة 29 ولمدة خمس سنوات.

ومن المشاكل التي تثار في التطبيق العملي عدم التزامن للمستخلصات عن الأعمال المنفذة مع نهاية الفترة المالية، أي كيفية معاملة الأعمال التي يتم تنفيذها كليًا أو جزئيًا ولم يصـــدر عنها مســـتخلصـــات في نهاية الفترة المالية وبالتالي يصـــيب تحديد نســـبة لإتمام ولمعالجة ذلك تقوم المصـــلحة باعتبار التكلفة الفعلية لتنفيذ هذه الأعمال من الأعمال تحت التنفيذ آخر الفترة في حساب العمليات وتظهر بالتالي رصيد في الميزانية بهذه الصفة ضمن أصول الميزانية.

ثانيًا: التكاليف والمصروفات في مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

التكاليف من وجهة النظر الضريبية:

اختلف الفقه والقضاء على ما يعتبر تكليفًا على الربح كما يلي:

أ. الاتجاه الضيق في تحديد التكاليف واجبه الخصم:

قضت محكمة استئناف الإسكندرية في حكمها الصادر في 14 يناير 1951 بأن ما يعتبره الشارع تكليفًا هو اتصاله بمباشرة المهنة ولزومه لاستثمار المنشأة والحصول على الربح وحفظه في الإدارة الحسنة بحيث لا يكون هناك مبالغة وإسراف غير معقول[1]، وقد أخذت بهذا التعريف أيضًا محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بتاريخ 31 يناير 1962 فقد قضت بأن:

ما يعد تكليفًا واجب الخصم من الإيرادات يجب أن يثبت أنه انفق في سبيل إنتاج الإيرادات مباشرة وصرف بالقدر اللازم لتحقيق الأرباح دون أن يكون مشوبًا بالمغالاة أو الإسراف لأنه لو اتصف بذلك لكان استعمالاً للربح وليس تكليفًا عليه[2].

ويتضح مما تقدم اقتصار مدلول التكاليف واجبه الخصم على المبالغ التي تنفقها المنشأة وتكون لازمة للحصول على الربح وحفظه.

ب. الاتجاه الواسع في تحديد التكاليف واجبة الخصم:

اتجهت بعض المحاكم إلى التوسع في مفهوم ما يعتبر تكليفًا على الأرباح ومنها محكمة الاستئناف المختلطة التي قضت بأنه.

يتعين الاعتراف بحق الشركة في أن تدرج ضمن مصروفاتها العمومية المبالغ التي دفعتها في الحدود المعقولة التي تتفق وما جرى به العرف، رغم عدم وجود المستندات المثبتة لها، على أن يترك للقضاء تحديد المبالغ التي يمكن خصمها بهذا الوصف عند الاختلاف[3].

يتضح مما تقدم أن الاتجاه الآخر قد توسع فيما يعتبر تكليفًا على الربح، فاشتمل على كل نفقة يرتبط وجودها بوجود الشركة، وتنفق في سبيل مصلحتها العامة، دون النظر إلى ما إذا كانت هذه النفقات قد توجهت مباشرة وخصيصًا نحو الحصول على الربح أو المحافظة عليه.

([1]) كمال الجرف– مجموعة المبادئ القانونية، المجموعة السادسة– المطبعة الكمالية، القاهرة، 1952، ص75.

([2]) محمد وجدي عبد الصمد وممدوح عبد الحفيظ– قضايا الضرائب– عالم الكتب، القاهرة، 1970، صـ88.

([3]) كما الجرف– مجموعة المبادئ القانونية، المجموعة الرابعة– المطبعة النبوية بالأزهر، القاهرة، 1950، صـ333.

وهذا الاتجاه يتفق مع قصد المشرع من إخضاع الأرباح الصافية، وهو ما أخذ به المشرع في قوانين الضرائب المتعاقبة، لأن طبيعة الأعمال التجارية تتطلب إنفاق بعض المبالغ لا تعتبر لازمة لإنتاج الربح أو المحافظة عليه ولكنها بالقطع تخص النشاط والمنشأة، كما هو الحال في الخسائر التي تتعلق بالنشاط أو رأس المال، وكذلك كافة النفقات التي ترتبط ارتباطًا وثيقًا بنشاطها، لأن المشرع قد أخذ بالاتجاه الواسع في إخضاع الإيرادات للضريبة ومن ثم كان يجب أن يأخذ نفس الاتجاه في النفقات.

ولذلك أوضحت اللجنة المالية بمجلس الشيوخ في تعليقها على المادة 39 من القانون رقم 14 لسنة 1939 والتي تقابل المادة 114 من القانون رقم 157 لسنة 1981 سواء قبل أو بعد تعديله والمادة 22 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

إن الضريبة لا تحسب إلا على صافي الربح، لأنها ليست مفروضة على مال معين ثابت بل هي مفروضة على ما يربحه الشخص أو المنشأة، ومن البديهي أن الربح لا يعد ربحًا إلا بعد خصم جميع الأعباء والتكاليف وفي ضوء ذلك استخلص الفقه[1] الشروط الواجب توافرها لاعتبار النفقة من الأعباء واجبة الخصم عند تحديد الربح الضريبي فيما يلي:

1. أن تكون خاصة بالسنة المالية محل الفحص.
2. أن ترتبط ارتباطًا وثيقًا بالنشاط التجاري أو الصناعي للشركة.
3. أن تكون ايرادية وليست رأسمالية.
4. أن تكون نفقة حقيقية مؤكدة.
5. أن تكون بالقدر اللازم لتحقيق الربح.

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى: -

- دكتور محمد عباس بدوي- المحاسبة الضريبية- الناشر المكتب الجامعي الحديث، لسنة 2007، ص126،121.
- دكتور جلال الشافعي- نظرية المحاسبة الضريبية للضرائب على الدخل- غير معلوم الناشر، لسنة 2005/2004، صـ90-95.
- الدكتور صلاح الدين إبراهيم صالح، المحاسبة، دراسات في المحاسبة الضريبية، غير معلوم الناشر، وسنة النشر، صـ111 -114.

6. أن تكون مؤيدة مستنديًا، على أنه بالنسبة لبعض النفقات التي لم يجر العرف على وجود مستندات لها فتعتبر من التكاليف بشرط مناسبتها مع النشاط[1].

وقد أخذ القانون رقم 91 لسنة 2005 بهذا الاتجاه فنص في المادة 22 على أن:

يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

1. أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.
2. أن تكون حقيقية ومؤيده بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات.

ومن ثم يكون التشريع الجديد قد قنن ما استقر عليه العرف كنفقات وتكاليف واجبة الخصم للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

المعالجة المحاسبية لمشروعات B.O.T:

تتأثر نتيجة أعمال مشروعات الـــ B.O.T طبقًا لطبيعة العلاقة التعاقدية بين هذه المشروعات وبين الجهة مانحة الالتزام، حيث أن هناك ثلاثة أشكال أساسية من أشكال الملكية لتلك المشروعات هي:

الشكل الأول:

وفي ظل هذا الشكل تقوم الجهة المنفذة للمشروع بتوفير الآلات والمعدات المخصصة للمشروع دون تملكه مقابل الحصول على امتياز تشغيل المشروع والحصول على إيراداته خلال فترة منح الامتياز مع تحمل نفقات التشغيل السنوية.

وفي هذا الشكل تعتبر التكاليف الاستثمارية لاقتناء الأصول الثابتة الخاصة بالمشروع هي تكاليف الحصول على حق الامتياز وبالتالي فهناك بديلان لمعالجة تلك التكاليف.

- البديل الأول:

([1]) التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم 133 الصادرة في 1985/10/16.

وفي ظل هذا البديل يتم معالجتها باعتبارها أصـول غير ملموسـة "حق الامتياز" ويتم اســـتهلاك التكاليف المتعلقة بحق الامتياز على الفترة المتوقع الاســـتفادة من هذا الامتياز خلالها.

- البديل الثاني:

معالجة تلك التكاليف كأصـول ثابتة على أن يتم إهلاكها على فترة الامتياز أو العمر الإنتاجي أيهما أقل (الفترة التي تتوقع المنشأة أن تنتفع خلالها بالأصل الثابت) مع الإفصاح بشكل كاف عن طبيعة تلك الأصول لأن هناك التزام بنقل ملكيتها بعد انتهاء فترة الامتياز.

الشكل الثاني:

وفي ظل هذا الشكل يتم تأسيس المشروع وتملكه بواسطة شركة المشروع التي تتولى الإشراف على التشغيل ويتم تمثيل الحكومة في إدارة وتشغيل المشروع، ولا ينتهي هذا النوع من المشـروعات بتحويله إلى ملكية عامة مثل العقود السـابقة ولكن بعد انتهاء الفترة المحددة يتم تجديد الامتياز أو انتهاء العمر الافتراضـــي للمشـــروع أو تعويض الدولة للعملاء عن حصـص الملكية وفقًا لتقييم أصـول وخصـوم المشـروع. وفي ظل هذا الشـكل تكون المعالجة المحاسبية كما يلي:

تدرج التكاليف كأصـول ثابتة ويتم معالجتها محاسبيًا وفقًا للأسس والمبادئ والمعايير المحاسبية التقليدية ولا تحتاج لمعالجة خاصـة بشـأنها حيث أن الدولة في نهاية فترة الامتياز سـتقوم الدولة بتعويض أصـحاب حق الامتياز عن حقوقهم في المشـروع مع نقل أصـول والتزامات المشروع لها، ولا نحتاج إلى إفصاح إضافي عن تلك التكاليف.

الشكل الثالث:

وفي ظل هذا الشـكل تتعاقد الحكومة مع المسـتثمر الخاص على بناء المشـروع أو المرفق العام ثم التخلي عن ملكيته للحكومة التي تبرم معه عقد آخر لإدارة وتشغيل المشروع خلال فترة الامتياز وذلك مقابل الحصـول على إيرادات التشـغيل، وبذلك تصـبح الحكومة مالكة ابتداء وليس في نهاية فترة الامتياز.

وفي ظل هذا الشكل تأخذ المعالجة المحاسبية نفس المعالجة المقررة للشكل الأول فتعتبر التكاليف الاستثمارية لاقتناء الأصول الثابتة الخاصة بالمشروع هي تكاليف الحصول على حق الامتياز.

وطبقا للبديل الأول يتم معالجتها كأصول غير ملموسة "حق امتياز" ويتم استهلاكه خلال فترة الامتياز.

أو يتم إتباع البديل الثاني ومعالجة تلك التكاليف كأصول ثابتة وإهلاكها خلال فترة الامتياز أو العمر الإنتاجي لهذه الأصول أيهما أقل لأن هناك التزام بنقل ملكيتها بعد انتهاء فترة الامتياز.

ويرى الباحث تأييد البديل الثاني سواء في ظل الشكل الأول أو الشكل الثالث حيث أن الحل لبديل الأول سيخلق مشاكل في احتساب الإهلاك العادي أو الإهلاك الصناعي عليه مما يجعل البديل الثاني أكثر مناسبة لمشروعات المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T.

بنود التكاليف التي تثير خلافًا في مشروعات الـ B.O.T:

تؤثر الطبيعة الخاصة لمشروعات B.O.T ليس فقط على إيرادات كما تقدم ولكن تؤثر أيضًا على التكاليف والمصروفات.

وسوف يتناول الباحث فيما يلي أهم 5 بنود التكاليف والمصروفات في هذه المشروعات وأثر طبيعة هذه المشروعات على معاملتها المحاسبية والضريبية.

1. التكاليف الاستثمارية:

ويقصد بها كافة التكاليف اللازمة لإقامة وإنشاء وتجهيز المشروع حتى يصبح معدًا للتشغيل من إجراءات ودراسات وتراخيص وشراء الأرض وإقامة المباني وشراء المعدات وتجهيز المشروع للعمل في الغرض الذي أنشأ من أجله.

وبالتالي فإن هذه التكاليف الاستثمارية يتم توزيعها على عدد من السنوات طبقا للنظام المتعارف عليه وهو الاستهلاك الصناعي أو الاستهلاك العادي.

ولما كان الإهلاك المحاسبي يختلف عن الإهلاك الضريبي في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 مما جعل هذه المشروعات تتمتع بميزة ارتفاع نسب الإهلاك الواردة في هذا القانون عن نسب الإهلاك المطبقة عادة في هذه المشروعات إضافة إلى تمتع المشروعات بالإهلاك المعجل المنصوص عليه في القانون السابق بالنسبة للأصول الإنتاجية وهذا النظام يختلف عن الأنظمة التي تعد وفقًا لها القوائم المالية لهذه الشركات وبالتالي تعتبر ميزة في هذا النوع من المشروعات الذي ترتفع فيه قيمة التكاليف الاستثمارية الرأسمالية فيها لتصل إلى ما يقارب 70% من تكلفة المشروع ككل بافتراض أن الدولة تمنح القطاع الخاص الأراضي التي تقام عليها هذه المشروعات دون مقابل وتؤول ملكيتها مرة أخرى إلى الدول في نهاية مدة العقد[1].

2. أيلولة الأصول التي يمتلكها المشروع إلى الدولة في نهاية مدة العقد.

وفي نهاية مدة العقد وطبقًا لنصوصه سوف يقوم المشروع بالتنازل عن أصول المشروع للدولة وفي حالة جيدة، ومن ثم فإنه سيفقد المساهمين مقابل ما يملكون من أسهم وحصص ممثلاً في الأصول التي يمتلكها المشروع وآلت إلى الدولة في نهاية مدة العقد ومن ثم فإن هذا النوع من المشروعات يلجا إلى استهلاك رأس المال جزئيًا على مدار مدة العقد بحيث يسترد أصحاب الأسهم حقوقهم كاملة قبل أن يؤول المرفق وأصوله إلى الدولة.

ومن ثم يعتبر ذلك الجزء الذي تم استهلاكه كل عام جزء من التكلفة يجب أن تتحملها القوائم المالية.

ولا يجب معاملته كإعفاء كما كان الحال عليه في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 وتعديلاته الذي أدرج الاستهلاك المالي ضمن الإعفاءات وليس التكاليف، وإدراجه ضمن الإعفاءات يترتب عليه عدم قدرة المشروع إجراء استهلاك مالي إلا إذا حقق المشروع أرباحًا وهذا قد يحول دون حق هذه المشروعات في إجراء الاستهلاك المالي في حالة وجود خسارة

([1]) يرجع في ذلك تفصيلا إلى:

أ. دكتورة ثناء محمد طعيمة– دور نظم المعلومات المحاسبية في تقييم المشروعات الاستثمارية، كلية التجارة، جامعة بنها، 2002، ص 64–65.

ب. سهام محمد علي حسني، دور البيانات المحاسبية لتقييم مشروعات الاستثمار، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة الأزهر، فرع البنات، 1988، ص 28 وما بعدها.

3. تكاليف الاقتراض:

سبق أن أوضح الباحث[1] من خلال تطبيق نظام الـــ B.O.T في سبع دول تحوي أكبر نوعين من المشروعات يتم تنفيذها بها أن رأس المال إلى القروض يتراوح ما بين صفر إلى 100% أي أن هذه النوعية من المشـروعات كثيفة الاسـتخدام للقروض ولا تعتمد على رأس المال إلا بنسبة ضئيلة ولذلك فإن تكلفة الاقتراض تمثل جزء هام من المصروفات، ولم تكن هناك مشكلة في اعتماد تكاليف الاقتراض قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005.

عدا التأكد من اسـتخدام هذه القروض في المشـروع وإدراجها ضـمن ميزانيات هذه الشركات، إلا أنه بعد صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 تغير الوضع واستخدام المشرع حجة الضـريبية أي ضـرورة تناسـب حجم القروض إلى رأس المال كتكاليف في هذه المشروعات وحدد نسبة معينة لاعتماد فوائد القروض ومن ثم فإن تكلفة الاقتراض من البنود الهامة في هذا النوع من المشـروعات سـواء بالنسـبة لنوع المشـروعات أو بالنسـبة لحجمها بالقياس بباقي عناصر التكاليف والمصروفات.

4. تكلفة البحوث والتطوير:

تتولى إقامة مشـروعات B.O.T شـركات عملاقة وتسـتخدم التكنولوجيا المتقدمة في تنفيذ مشروعاتها حيث أنه أحد معايير اختيار هذه الشركات لإقامة هذه المشروعات هو قدرة هذه الشـركات على توفير التكنولوجيا في إقامة وتنفيذ هذه المشـروعات ويعتبر هذا البند من بنود التكاليف والمصـروفات التي تتضـمنها القوائم المالية لهذه الشـركات وتمثل مبالغ كبيرة ومؤثرة على الأرباح. وقد ثار خلاف حول معالجة هذه المصـروفات حيث اتجهت مصـلحة الضـرائب إلى معالجتها كنفقات إيراديه مؤجلة وكانت تقوم بتوزيع قيمتها كاملة (إبحاث + تطوير) على فترة من 3-5 سـنوات أما بعد صـدور القانون رقم 91 لسـنة 2005 وفي ظل الإحالة إلى معايير المحاسـبة المصـرية الصـادرة عام 2006 كما تقدم فإنها يجب معالجتها كأصـول غير ملموسـة، وهذه المعالجة تتطلب الفصـل بين معالجة البحوث ومعالجة التطوير واعتبار الأولى نفقة في تاريخ إنفاقها بصـرف النظر عن الفترة التي سـوف تسـتفيد منها أما

([1]) تناول الباحث ذلك في الفرع الثاني من المبحث الأول في الفصل التمهيدي، ص 27-28.

نفقات التطوير فتعتبر نفقة في سنة إنفاقها ما لم ينطبق عليها شروط الرسملة وعندئذ يتم توزيعها على الفترة التي سوف تستفيد من هذه النفقة.

وسوف نتناول طبيعة هذه النفقات وأساس معالجتها والخلاف حول معالجتها في فصل قادم.

5. التكاليف والمصروفات التي تنشأ نتيجة علاقة الملتزم أو شركة المشروع التي تعمل في مصر بالمركز الرئيسي في الخارج أو الشركة الأم.

اتضح للباحث عند تناول الفصل التمهيدي أن أغلب المشروعات المنفذة لمشروعات B.O.T أي الملتزمة بتنفيذ هذه المشروعات هي شركات أجنبية أو مشتركة والسبب في ذلك يرجع إلى الخبرة وتخصص هذه الشركات في مشروعات المرافق والبنية الأساسية، إضافة إلى ضخامة الاستثمار المطلوب لتنفيذ هذه المشروعات، وقد نشأت مجموعة من التكاليف والمصروفات نتيجة هذه العلاقة أهمها:

أ. نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.

ب.أسعار التحويلات.

وسوف نتناول الإشارة باختصار لهما فيما يلي:

أ. نصيف الفرع من مصروفات المركز الرئيسي:

يقدم المركز الرئيسي أو الشركة الأم لهذا النوع من المشروعات العديد من الخدمات مثل الإشراف والرقابة والدعاية والإعلان وكذلك الضمان لهذه المشروعات عند الاقتراض من البنوك إضافة إلى تكاليف إمساك حساب للفرع في المركز الرئيسي.

ومن ثم يجب أن يتحمل الفرع أو المشروع الذي يعمل في مصر بنسبة من مصروفات المركز الرئيسي والتي تتعلق بالإشراف والرقابة على الفرع وتعتبر جزء من تكاليف المشروع.

وقد كان هناك خلاف حول احتساب نسبة هذا المصروف من مأمورية لمأمورية أخرى إلى أن صدر القانون رقم 91 لسنة 2005 فوحد هذه المعاملة وجعل الحد الأقصى لنصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي 7% من صافي الربح الضريبي للمنشأة وطبقًا للشروط الواردة في هذا القانون (مادة 74 من اللائحة التنفيذية).

ب. أسعار التحويلات:

وهي الأسعار المستخدمة في شراء المواد والخامات والأصول وكذلك الخدمات بين المركز الرئيسي في الخارج ومشروعات البنية الأساسية في مصر وتلجأ الشركات إلى إتباع ما يعرف بالمناورة بأسعار التحويلات في سبيل تخفيض الضريبة إلى أدنى حد ممكن.

وقد تنبه المشرع إلى ذلك في القانون رقم 91 لسنة 2005 فنظم بموجبه التعاملات بين هذه الشركات من خلال ما يعرف بالسعر المحايد الذي على أساسه تجري التعاملات بين هذه الشركات ووضع القواعد التي تكفل معالجة كافة التعاملات بين المركز الرئيسي في الخارج والفروع في مصر بحيث لا يساوي استخدام أسعار التحويلات في التهرب الضريبي معتمدة على فكرة أن المشرع يجب ألا يحقق ربحًا من التعامل مع نفسه، إضافة إلى الاستعانة بالمعايير التي وضعتها المنظمات الدولية وعلى الأخص منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبيOECD.

ويثير هذا البند العديد من المشاكل في التطبيق، كما تلجأ مصلحة الضرائب إلى التعديل الحسابي في حالة عدم إتباع المشروع لأسعار التحويلات المنصوص عليها في القانون ولائحته التنفيذية.

وسوف نتناول فيما يلي أهم بنود الإيرادات التي تثير خلافًا وتخص هذا النوع من المشروعات، وكذلك أهم بنود التكاليف والمصروفات أيضًا والتي يثور بشأنها الخلاف بين مشروعات الـ B.O.T ومصلحة الضرائب.

الفصل الثاني
المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B . O . T في ظل قانون الضرائب على الدخل

مقدمة :

سيتناول الباحث في هذا الفصل المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضريبة على الدخل ولما كان الدخل هو الجانب الإيجابي في تحقيق الربح الخاضع للضريبة ومن ثم كان يتعين مناقشة أساس تحقق الدخل وكذلك شروط الخضوع للضريبة وكذلك أساس اختلاف الربح المحاسبي عن الربح الضريبي وأثر تطبيق معايير المحاسبة على تحديده ثم سيتناول الباحث أثر الطبيعة الخاصة لهذه المشروعات في تحديد بعض عناصر التكاليف وخاصة الاستهلاك المالي والاستهلاك العادي في هذه المشروعات. وقد تناول الباحث ذلك من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وواقعة تحققه في مشروعات B.O.T .

المبحث الثاني : الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي ومدى جواز الجمع بينهما والقيود التي ترد عليه.

المبحث الأول
طبيعة الدخل الخاضع للضريبة وواقعة تحققه في مشروعات B.O.T

مقدمة :

لما كانت المشروعات العاملة في مجال إقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T تندرج تحت تصنيف الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في القانون رقم 91 لسنة 2005 ومن ثم تسري عليها أحكام هذه الضريبة كما يلي:

1) حدد القانون في المادة 47 نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية فنص على فرضها على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

2) أخضع المشرع الأشخاص الاعتبارية المقيمة على النحو التالي :

أ- الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها في مصر أو خارجها.

وإدراج عبارة أو خارجها في النص السابق يشير إلى اتجاه المشرع المصري إلى الأخذ بمعيار عالمية الإيراد بالنسبة للأشخاص الاعتبارية على أساس خضوع الشركات التي تكون جمهورية مصر العربية موطناً ضريبياً لها عن جميع أرباحها سواء تلك التي حققتها في إقليم الدولة أو خارج إقليم لدولة للضريبة في موطن الشركة بالنسبة لكل من أرباح المركز الرئيسي أو أرباح الفروع أو الشركات التابعة ويتم تحديد الوعاء في ظل عالمية الإيراد بوسيلتين هما :

- أساس الكيان المستقل وتحديد الضريبة لكل منهم على حدة.
- أساس الكيان الواحد ويتم تحديد الضريبة باعتبار أن الشركة وفروعها كيان واحد.

ب- الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة للأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .

في ضوء النص السابق فإنه يلزم توافر الشروط التالية لخضوع دخل الأشخاص الاعتبارية للضريبة هي :

أولاً : أن يتحقق الدخل من مصدر في مصر أو خارجها للمقيم.

ثانياً : أن يتحقق الدخل من خلال منشأة دائمة بالنسبة لغير المقيم.

ثالثاً : يخضع الدخل بالنسبة للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

وسوف يتناول الباحث الشروط السابقة على النحو التالي:

أولاً : أن يتحقق الدخل من مصدر في مصر .

وقد حددت المادة (3) الدخل المحقق من مصدر في مصر على النحو التالي بالنسبة للأشخاص الاعتبارية .

1- الدخل من الخدمات التي تؤدى في مصر.
2- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.
3- الدخل من التصرف في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.
4- الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها في عقارات بالتخصيص.
5- التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.
6- حصص الأرباح التي تدفعها شركة أموال مقيمة في مصر.

7- العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شـخص مقيم في مصـر أو التي تدفع من منشـأة دائمة في مصـر ولو كان مالكها غير مقيم بها.

8- مبالغ الإيجار ورسـوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شـخص مقيم في مصـر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

9- وقد عالج المشرع البندين السابقين بالنسبة للمبالغ المدفوعة من مقيم أو منشأة دائمة إلى غير مقيم في الضـريبة المسـتقطعة في المنبع والمنصـوص عليها في المواد 56 ، 57 ، 58 في هذا القانون كضريبة مستقلة .

10- الدخل في أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

كما حددت المادة (2) ثلاثة معايير إذا تحققت إحداها اعتبر الشـخص الاعتباري مقيماً في مصـر حيث جاء في الفقرة الثالثة والرابعة من هذه المادة أن يكون الشـخص الاعتباري مقيماً في أي حال من الأحوال التالية:

أ. إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.

ب. إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.

ت. إذا كانت شـركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشـخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها.

وقد أوضـحت المادة 3 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الموطن الدائم ومركز الإدارة الفعلي كما يلي:

مركز الإدارة الفعلي :

تكون مصـر مركزاً للإدارة الفعلي للشـخص الاعتباري إذا تحققت في شـأنه حالتان على الأقل من الحالات التالية :

- إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية.
- إذا كانت هي المقر الذي تنعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه 50% على الأقل من أعضـاء مجلس الإدارة أو المديرين.

- إذ كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت وفي جميع الأحوال يعد الشخص الاعتباري مقيماً في مصر استناداً لوجود مركز إدارة فعلي إذا تبين لمصلحة الضرائب أن الشخص الاعتباري اتخذ هذا المركز بقصد تجنب الالتزامات الضريبية[1].

ثانياً : أن يتحقق الدخل من خلال منشأة دائمة :

أوضحت المادة (4) في القانون رقم 91 لسنة 2005 المقصود بالمنشأة الدائمة كما يلي :

كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر وتشمل على الأخص :

(أ) محل الإدارة (ب) الفرع (جـ) المبنى المستخدم كمنفذ بيع.

(د) المكتب (هـ) المصنع (و) الورشة

(ز) المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما في ذلك الأخشاب أو أي إنتاج آخر من الغابات.

(ح) المزرعة أو الغراس (ط) موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات والأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويعتبر في حكم المنشأة الدائمة الشخص الذي يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها مالم يقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع.

وقد أوضحت المادة (1) في القانون المقصود بالمشروع بأنه الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

مالا يعتبر منشأة دائمة :

أوضحت المادة (4) في القانون أنه لا يعتبر منشأة دائمة:

1- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

([1]) مضافة بقرار وزير المالية رقم 193 لسنة 2006 إلى المادة 3 من اللائحة التنفيذية.

2- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
3- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
4- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع .
5- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط القيام بأي عمل ذو صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع .
6- وقد أوضحت المادة (4) من اللائحة التنفيذية المقصود بذلك بأنه كل نشاط لا يساهم في تحقيق دخل يخضع للضريبة في مصر.
7- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاول فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية ومساعدة.
8- الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها الشركة الأجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ويرى البعض[1] أن الحالات السابقة لا تمثل أي منها دورة عمليات متكاملة تؤدي إلى إتمام النشاط الذي تستمد منه الأرباح الخاضعة للضريبة بالنسبة للكيان الاقتصادي في الخارج.

ويرى الباحث أن الحالات الواردة في القانون بالنسبة لما يعتبر منشأة دائمة جاء على سبيل المثال لا الحصر، وأنه لا يمثل تحديداً واضحاً للمنشأة الدائمة، كما لم يقدم تعريفاً شاملاً مانعاً جامعاً لطبيعتها وكذلك ما جاء بشأنه مالا يعتبر منشأة دائمة انصب على أحد خصائص المنشأة الدائمة وهو تحقيق دورة تجارية كاملة وتعاقب عمليات الشراء والبيع

(1) دكتور محمد عباس بدوي – المحاسبة الضريبية – مرجع سابق ص 44 .

وباســـتثناء الأمثلة الواردة في المادة 4 فإن الخاصـــية الثانية التي وردت فيها تتعلق بقيام شخص يعمل لحساب المشروع وله سلطة إبرام العقود باسم المشروع وله سلطة إبرام العقود باسم المشروع.

آراء الفقه في المنشأة الدائمة :

جاء الفقه أكثر وضـــوحاً وتحديداً بالنســـبة لفكرة المنشـــأة الدائمة حيث انتهى الفقه إلى وضــع عدد من المعايير يتم من خلالها تحديد ما إذا كان المشــروع منشــأة دائمة من عدمه وتتخلص فيما يلي[1]:

1- مزاولة المنشأة للنشاط من خلال تنظيم ثابت.

2- ممارســـة نشـــاط يهدف إلى تحقيق الربح من خلال دورة تجارية كاملة أي تعاقب عمليات الشراء والبيع.

3- وجود شــخص مســئول له ســلطة إبرام الاتفاقيات وعقد الصــفقات دون الرجوع إلى المركز الرئيسي.

4- أن تمول المنشـــأة نفقاتها من خلال إيراداتها، ويلاحظ أن هذا التحديد أكثر شـــمولاً ودقة مما جاء في المادة (4) من القانون التي اقتصـــرت على أمثلة وتحديد غير كامل وغير محدد.

ثالثاً : أن يكون الدخل خاضعاً للضريبة طبقاً لأحكام قانون ضريبة الدخل :

طبقاً لنص المادة 51 من قانون ضـــريبة الدخل رقم 91 لســـنة 2005 فإنه يتم تحديد صـــافي الدخل الخاضـــع للضـــريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشـــاط التجاري والصـــناعي الوارد بالباب الثالث في الكتاب الثاني في هذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.

وطبقاً لهذه الإحالة تطبق في شأن الدخل الخاضع للضريبة :

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى :

أ- دكتور السيد عبدالمولى – الضرائب والمعاملات الدولية – دار النهضة العربية – القاهرة 1990 ، ص 45 وما بعدها إلى ص 55 .

ب- دكتور زكريا بيومي – إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية – رسالة دكتوراه – كلية الحقوق جامعة القاهرة 1999 ص 78 وما بعدها.

ت- دكتور رمضان صديق – قانون الضريبة على الدخل الجديد – مرجع سابق ، ص 59 حتى ص 68 .

ث- _____ المعاملة الضريبة للشركات الاستخراجية – رسالة دكتوراه ، كلية الحقوق ، جامعة القاهرة سنة 1993، ص 106، 107.

(1) أحكام المادة 17 في القانون السابق والتي تنص على أن : " تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج من جميع العمليات التجارية والصناعية، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (1، 2، 3) في المادة 25 من هذا القانون، الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه.

(2) كما تنص المادة 20 من القانون على أن " لا تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وإلا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.

(3) تنص المادة 21 من القانون على أن " يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به في عقود طويلة الأجل، على أساس ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.. الخ يتضح مما تقدم أن صافي الربح الخاضع للضريبة يتحدد على أساس نظرية الإثراء[1].

إذ أن جميع الإيرادات التي تحققها المنشأة تدخل في وعاء الضريبة سواء كانت هذه الإيرادات متصلة بطبيعة نشاط المنشأة (إيرادات إيرادية) أو كانت ناتجة من بيع أحد الأصول (إيرادات رأسمالية) أو كانت ناتجة عن التعويضات التي حصلت عليها المنشأة أو الشركة (إيرادات عرضية) أو أرباح تصفية أو أرباح عقود طويلة الأجل ومن ثم فإن الدخل الخاضع للضريبة في ظل أحكام هذا القانون هو صافي الأرباح الناتجة من العناصر التالية :

أ- الإيرادات الإيرادية للنشاط.

ب- الإيرادات العرضية أو الفرعية.

([1]) دكتور جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، غير معلوم الناشر ، 2006، ص 211 وما بعدها.

- إيرادات الاستثمارات في أوراق مالية .
- الفوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة أو الشركة.
- الخصم المكتسب .
- التعويضات.
- الديون المعدوم المحصلة.

ج – الأرباح الرأسمالية وأرباح التصفية.ي

د – أرباح العقود طويلة الأجل

وقد ثار خلاف حول مدى خضوع الأرباح التالية :

1- الأرباح الرأسمالية .

2- أرباح العقود طويلة الأجل.

معاملة الأرباح الرأسمالية في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 ومشاكلها:

أ- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة :

تضطر مشروعات B.O.T بحكم العقد المبرم معها أو بحكم نشاطها إلى التخلص من بعض أصولها أثناء فترة الامتياز واستبدالها بأصول جديدة حرصاً على استمرار نشاط المرافق أو تحسين الخدمات التي يؤديها وطبقاً لنص المادة 51، 17 من القانون السابق تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الدخل، إلا أن المشرع في المادة 17 نص على خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود 1، 2، 4 من المادة 25 في هذا القانون، أما الأصول الرأسمالية التي تخضع لأساس الإهلاك والمنصوص عليها في البند (3) في المادة 25 فإن نظام أساس الإهلاك لا يسمح بظهور أرباح رأسمالية حيث نصت المادة 34 من اللائحة التنفيذية للقانون السابق على أن : إذا كان المبلغ الناتج عن التصرف في الأصول أكبر من رصيد هذا الأصل بما جعل حساب الأصل دائناً فإنه يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط، ومن ثم فإن هذا النظام طبقاً لهذه المعالجة لا تظهر أرباح رأسمالية عند بيع الأصول أو التصرف فيها.

ويرى الباحث أنه وإن كان مسمى هذه الزيادة المتمثلة في الرصيد الدائن للأصل، إلا أنها في الحقيقة أرباحاً رأسمالية وإن أضافتها إلى أرباح النشاط هو في حقيقته تأكيداً لمبدأ خضوع هذا الرصيد الدائن الذي لا يعدو أن يكون أرباحاً رأسمالية.

كما أخضع المشرع الأرباح الرأسمالية الناجمة عن اندماج المشروعات عدا حالتين: وردت في النصوص التالية:

(1) تنص المادة (20) على عدم خضوع الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وإلا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.

(2) تنص المادة 53 من هذا القانون على أن " في حالة تغيير الشكل القانون لشخص اعتباري أو أكثر لا يدخل في حساب الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقييم، بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني، وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

مدى خضوع فروق إعادة التقييم للضريبة على الدخل :

ثار خلاف حول مدى خضوع فروق التقييم للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في غير الأموال المنصوص عليها فيما سبق والتي تناولها المشرع بعدم الخضوع أو الخضوع كما تقدم.

الآراء التي تؤيد فروق إعادة التقييم للضريبة:

أ- ترى مصلحة الضرائب إخضاع فروق إعادة التقييم للضريبة حيث أدرجت المصلحة فروق سواء كانت سالبة أو موجبة وخاصة ما كان منها متعلقاً بتغيير السياسات المحاسبية أو الفروق الناتجة عن تصحيح الأخطاء على النحو الوارد بالجدول رقم 401، 409 من إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية[1].

نصت المادة (7) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 على خضوع فروق تقييم وتصحيح الأخطاء التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل وفروق إعادة التقييم الناتج عن تغيير السياسات وفروق تقييم الاستثمارات المتداولة على أساس قيمتها السوقية.

الآراء التي تؤيد عدم خضوع فروق إعادة التقييم للضريبة :

ذهب البعض[2] إلى أن أرباح إعادة التقييم الدفترية لا تدخل في وعاء الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وكذلك الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية واستند هذا الرأي إلى أن المشرع قد حدد بعبارات قاطعة مسألة خضوع الأرباح للضريبة سواء بالنسبة لإيراد النشاط التجاري والصناعي أو بالنسبة لأرباح الأشخاص الاعتبارية.

حيث أخضعت المادة 6 في القانون الدخول المحققة، كما تناولت الفقرة الأولى في المادة 17 إخضاع الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة، والأرباح المحققة في التعويضات وكذلك أرباح التصفية التي تحققت.

([1]) وزارة المالية ، مصلحة الضرائب المصرية – نموذج رقم 28 إقرارات إقرار الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

([2]) المرشد – المتضامنون للمحاسبة والمراجعة (ارنست اند يونج) – العدد 41 مارس 2007.

كما تناولت المادة 19 في البنود من 3-9 أيضاً سريان الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي وأقر فيها بعبارة تحقق أو يحققه أو الناتجة أو يحققها وكلها أرباح تفيد التحقق وليس التقدير كأرباح إعادة التقدير.

كما تناولت المادة 22 التكاليف واجبة الخصم واشترطت أن تكون حقيقية.

كما استقر القضاء الدستوري في أحكامه[1] على أن يكون وعاء الضريبة منحصر في المال بعبئها محققاً ومحدداً على أسس واقعية يكون ممكناً معه الوقوف على حقيقته على أكمل وجه ولا يكون الوعاء محققاً إلا إذا كان ثابتاً بعيداً عن شبهة الاحتمال بما يحقق واقعية الضريبة وعدالتها بما لا يخالف الدستور.

ويستفاد مما تقدم أن القانون رقم 91 لسنة 2005 لا تخضع في ظله أرباح إعادة التقدير، كما وأن الدستور أيضاً يعتبر أن التقدير أيضاً غير دستوري لأنه مبني على الاحتمال هذا الأمر يتعارض مع عدالة الضريبة وواقعيتها.

مصدر خضوع أرباح إعادة التقدير في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005:

نصت المادة (4) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على أن " يعمل في شأن تحديد صافي الربح المنصوص عليه في الفقرة الثانية من المادة 17 من القانون بحكم المادة 70 من هذه اللائحة.

ونصت المادة (70) من اللائحة التنفيذية على أن من تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي، بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ويراعى في ذلك على الأخص.

ونص البند (5) في هذه المادة على أن:

5- الاستثمارات

تلتزم الشركة في تقييمها للاستثمارات المتداولة بإتباع سياسة ثابتة (طريقة القيم السوقية أو طريقة التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل) وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية أما بالنسبة للاستثمارات طويلة الأجل يتم اعتماد طريقة التكلفة والنسبة لإيرادات الاستثمارات في شركات

([1]) دكتور جلال الشافعي ، مبادئ المحاسبة الضريبية ، غير معلوم الناشر ، 2006، ص 211 وما بعدها.

غير مقيمة يعتمد حســـاب الإيرادات طبقًا لطريقة التكلفة ويطبق على هذه الإيرادات طريقة حقوق الملكية في حالة توافر الشروط الآتية:

1- أن تكون الإيرادات غير خاضـعة للضـريبة في الدول الأخرى المسـجل فيها الشـركة المقيمة أو معفاة منها أو لا يجاوز سعر الضريبة فيها 75% من سعر الضريبة المطبق في مصر.

2- أن تزيد نسبة الملكية في الشركة غير المقيمة على 10%.

3- أن يكون أكثر من 70% من إيرادات الشـــركة غير المقيمة ناتجاً عن توزيعات أو فوائد أو إتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات ومن ثم فإن البند (5) ســـالف الذكر يعتبر أرباح وخســائر التقييم الدفترية تشـكل عنصـراً من عناصـر تحديد وعاء الضـريبة المخالفة للنصــوص القانونية الســابق ذكرها واختلافها أحياناً مع معايير المحاســبة في أســس التقييم حيث يلاحظ بالنســـبة للاســـتثمارات طويلة الأجل (بغرض الاحتفاظ) أن المادة (70) من اللائحة نصت على أن يتم تقييمها على أساس :

- التكلفة .
- أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل.
- أو إعادة التقييم وفقاً للقيمة العادلة وأي زيادة عن القيمة الدفترية تضـــاف على حقوق الملكية وأي نقص يحمل على قائمة الدخل.

ويلاحظ أن هذه المعادلة قد تم إلغاؤها بإلغاء المعيار رقم 16 ليحل محله المعيار رقم 26 الذي وضـع أساس جديد لتقييم الاستثمارات طويلة الأجل وهو أن يتم تقييمها أو قياسـها بالتكلفة المسـتهلكة عن طريق اسـتخدام طريقة الفائدة الفعلية وأية فروق بين القيمة الأصـلية والقيمة في تاريخ الاسـتحقاق ناقصـاً خسـائر الاضـمحلال في قيمة الأصـل أو لمواجهة عدم قابلية البند للتحصيل.

ومن ثم نجد أن اللائحة خالفت المعيار حيث نصـــت على إتباع طريقة التكلفة بالنســـبة للاستثمارات طويلة الأجل.

إيراد الاستثمارات من شركات غير مقيمة :

تنص الفقرة 29 من المعيار المحاسبي المصري رقم 11 الخاص بالإيراد على أن يعترف بتوزيعات الأرباح كإيراد عندما يصـــدر الحق لحاملي الأســـهم في تحصـــيل مبالغ هذه التوزيعات.

أما طريقة حقوق الملكية فتتبع في حالة الاســـتثمار في شـــركات شـــقيقة حيث يكون للمستثمر تأثير قوي من خلال امتلاكه 20% فأكثر من حق التصويت طبقاً للفقرتين 2 ، 6 من المعيار المحاسـبي رقم 18. وخرجت المادة 70 على ما نص عليه المعيار بأن نصـت على إتباع طريقة حقوق الملكية بشـرط زيادة نسـبة الملكية في الشـركة غير المقيمة عن 10% وهذه النسبة لم ترد في معايير المحاسبة.

يتضح مما تقدم :

– أن القانون رقم 91 لسنة 2005 رغم أنه نص على :

أ– أن تكون الإيرادات والمصروفات حقيقية.

ب– يتم تحديد صافي الربح في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

إلا أن اللائحة خرجت على ذلك فلجأت إلى إعادة التقييم وهي أرباح تقديرية دفترية وليســت حقيقية – وطبقاً للفقرة الثانية في المادة 17 من القانون فإن وعاء الضـــريبة يتحدد بتطبيق أحكام القانون على صافي الربح المشار إليه.. والقانون وحده وليس للائحة أن تحدد وعاء الضريبة وليس لها أن تتدخل في تعديل الوعاء وليس لهذه اللائحة أن تستحدث معالجة أو تحدد الوعاء استقلالاً عن القانون.

فإذا أحال المشرع إلى معايير المحاسبة المصرية فإن الخروج على تطبيقها أو تطبيقها بتطبيق مخالف أيضاً يكون من خلال نصوص القانون وليس اللائحة، وما حدث في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 خلاف ذلك لأنها نصت على معالجات في المادة 70 من اللائحة تخرج عن القانون من جهة ومعايير المحاسبة من جهة أخرى كما تقدم.

الربح المحاسبي والربح الضريبي

تعد الشركات والمنشآت قوائمها المالية طبقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها والتي تم تصـــنيفها وتبويبها في شـــكل معايير توضـــح ما يجب أن تكون عليه المعالجات المحاسبية المختلفة والتطبيق المحاسبي، وكانت الشركات تطبق معايير المحاسبة الصادرة بقرار وزير الاقتصـاد رقم 503 لسـنة 1997 المعدلة بقرار وزير الاقتصـاد رقم 345 لسـنة

2002 ولما كانت مشروعات B.O.T معظمها شركات أجنبية ومن ثم كانت تعد قوائمها في ظل معايير المحاسبة الدولية مما خلق مشاكل في تحديد الربح نظراً لاختلاف المعالجات الواردة فيها. بالمقارنة بمعايير المحاسبة المصرية وبالتالي اختلاف رقم الربح في ظل كل منهما، وانتهت هذه المرحلة بصدور قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 بإصدار معايير المحاسبة المصرية التي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ويتم تطبيقها اعتبارًا من عام 200، وفي حالة تطبيقها يمكن الوصول إلى ربح محاسبي سليم وكذلك يتفق مع متطلبات المادة 17 والمادة 51 من القانون رقم 91 لسنة 2005 والتي حسمت خلافاً قائماً مثل صدور هذا القانون بشأن مدى إلزامية تطبيق معايير المحاسبة ضريبياً حيث جاء النص صريحاً في هذا الشأن. ولكن الربح الضريبي يختلف عن الربح المحاسبي سواء بشأن تحقيق الإيراد أو طبيعة التكاليف واجبة الخصم أو الإعفاءات.

ومن ثم كان يجب تحويل الربح المحاسبي الذي أظهرته القوائم المالية إلى ربح ضريبي طبقاً لمتطلبات التشريع الضريبي، حيث أن المادة (17) استطردت بعد النص على تطبيق معايير المحاسبة أضافت عبارة " بما لا يتعارض مع أحكام هذا القانون. أي أن حدود الرفض أو القبول تحدد في مواد ونصوص قانون الضرائب فإذا تعارض معيار محاسبي مع نص في قانون الضرائب وجب تغليب هذا النص لأننا سنكون بصدد الوصول إلى الربح الضريبي والذي تحكمه نصوص قانون الضرائب.

ويثور السؤال حول جدوى النص على تطبيق معايير المحاسبة إذا كان التشريع الضريبي هو واجب التطبيق وأنه ليس هناك تطابق بينهما.

والإجابة على هذا التساؤل يمثل العلاقة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي وأن الربح المحاسبي يعتبر الأساس الذي يتم تعديله ليتحول من ربح محاسبي إلى ربح ضريبي، ولكي نضمن أن الربح الضريبي سليم يجب أن تكون البداية أو المصدر أو الأساس سليم وأن التحديد الدقيق للربح الضريبي يتطلب أن يكون الربح المحاسبي صحيحاً ابتداء.

وأنه على المنشآت والشركات وكذلك مصلحة الضرائب تحويل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي طبقاً لمتطلبات التشريع الضريبي ونكون أمام الاحتمالات التالية :

أ – عدم تناول التشريع الضريبي أي لمعالجة تختلف عن تلك المنصوص عليها في معايير المحاسبة.

ب- اتفاق المعالجة الضريبية لبعض البنود مع المعالجة المحاسبية لها.

ج- اختلاف المعالجة الضريبية لبعض العناصر عن المعالجة المحاسبية.

وأمام هذه الحالة لا تكون هناك مشـــكلة في الحالتين أ، ب وعندئذ تتطابق المعالجة المحاسـبية مع المعالجة الضـريبية، أما في الحالة جـــــ فإن الأمر يتطلب تعديل المعالجة وتعديل صـــافي الربح الخاضـــع في ضـــوء ذلك ومن ثم يجب دائماً معالجة الاختلافات بين المعالجة المحاسبية والمعالجة الضريبية لينعكس آثارها على الأرباح الخاضعة للضريبة.

ويرى البعض[1] أن المحاسبة الضريبية هي التي تعني بالصلة بين المحاسبة متمثلة في الربح المحاسبي والقانون متمثلاً في الربح الضريبي.

وأن الاهتمام بالربح المحاسبي كبداية للوصول إلى الربح الضريبي جعل قوانين الضرائب عموماً تهتم بالدفاتر المحاسـبية باعتباره الوسـيلة المثلى للوصـول إلى الربح المحاسـبي ثم تعديله وفقاً لأحكام الضرائب[2].

ويثور السؤال حول مدى أحقية مصلحة الضرائب في عدم الاعتداد بالدفاتر والسجلات المنتظمة والأمينة للممول في حالة عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة خاصة وأن المشرع في المادة 17 التي تنظم تحديد الربح الضـــريبي قد نص على تطبيق معايير المحاســـبة المصرية ومن ثم وجوب تطبيقها على كل من الأشخاص الطبيعية والأشخاص الاعتبارية.

ويرى البعض[3] أن عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاســـبة وحده لا يتفق ســـبباً لعدم الاعتداد بالدفاتر وإهدارها ويتسند هذا الرأي لما يلي :

أ- المادة 88 والتي تنص على أن " لا يجوز للمصـــلحة عدم الاعتداد بالدفاتر والســجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة 78 من هذا القانون أو إهدارها إلا إذا ثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عدم صحتها.

ب- المادة 113 من اللائحة التنفيذية والتي تنص على أن " في تطبيق حكم المادة 88 في القانون لا يجوز للمصلحة عدم الاعتداء بالدفاتر والسجلات التي يمسكها الممول أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصـلحة بالمسـتندات عدم صـحة ما ورد بهذه

([1]) دكتور عيسى محمد أبو طبل ، أصول المحاسبة الضريبية ، دار الثقافة العربية – 1982 ، ص 16 – 26 .

([2]) الأستاذ / أنور شلبي والأستاذ حسن فايز فهمي ، الضريبة على إيراد القيم المنقولة – دار الجامعات المصرية – 1963 ص 20 ، 21 .

([3]) المرشد – المتضامنون للمحاسبة والمراجعة (أرنست أنديونج) – العدد 42 يونية 2007 ص 62/58 .

الدفاتر والسجلات". وفي ظل هذا النص لا يجوز للمصلحة إهدار الدفاتر لانتفاء شروط الإهدار.

ت- المادة 90 فقرة ثانية من القانون وتنص على أن " كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضـــريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المويدة للإقرار".

ث- المادة 129 من القانون الســـابق وتنص على أن : يقع على المصـــلحة عبء الإثبات في الحالات الآتية :

أ. تصـــحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتيادية إذا كان مقدماً إذا كان مقدمًا طبقًا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في المادتين 83، 84 من هذا القانون مستنداً إلى دفاتر منتظمة من حيث الشـــكل وفقاً لمعايير المحاســـبة المصـــرية أو مبادئ محاسبية منبثقة منها وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن.

ب. تعديل الربط وفقاً للمادة 91 من هذا القانون.

ت. عدم الاعتداد بالإقرار إذا كان معتمداً من أحد المحاســـبين ومســـتنداً إلى دفاتر وفقاً لأحكام المادة 78 من هذا القانون.

في ضـــوء ما تقدم فإن المصـــلحة لها الحق في تعديل الإقرار إذا جاءت المعالجة الضريبية في الإقرار وفي الدفاتر مخالفة لمعايير المحاسبة المصرية وأن وقوف المصلحة على الاختلاف في التطبيق يعطيها الحق في تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به رغم انتظام الدفاتر من الناحية الشـــكلية في ظل النص الوارد في المادة 17 بالنســـبة للأشخاص الطبيعيين والإحالة الواردة في المادة 51 لها.

المبحث الثاني

الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي في مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

تعريف الاستهلاك المالي :

الاســـتهلاك المـالي هو عمليـة اســـتهلاك (رد) لرأس المـال[1] يعرف أحـد الفقهـاء[2] الاســتهلاك المالي بأنه النقص التدريجي في قيمة رأس المال نتيجة قيام شــركة الامتياز أو شـركة المشـروع في نظام (B.O.T) بتسـديد رأس مالها خلال مدة الامتياز، وعادة ما ينص القانون النظامي للشركة على مقدار ما يتم استهلاكه سنوياً من رأس المال.

ويرى البعض[3] أن هذه الشـركات تعمل على سـداد قيمة أسـهمها تدريجياً خلال حياتها وذلك برد قيمتها إلى المســـاهمين، حتى إذا ما انتهت مدة الامتياز تكون الشـــركة قد أبرأت ذمتها إزاء المســاهمين في نفس الوقت الذي تسـلم فيه ممتلكاتها إلى الهيئة الي منحتها حق الامتياز. وكلما اسـتهلكت الشـركة جزء من أسـهمها ينبغي أن تخفض رأسـمالها بمقدار ما حصل من استهلاك.

ويرى البعض[4] أنه يمكن اســـتهلاك رأس المال بصـــورة واضـــحة من الاحتياطات المحتجزة، وطبقاً لهذا الأســـلوب يتم الاســـتهلاك بطريقة تحقق العدالة والمســـاواة بين المســـاهمين، كما يجب أن تتحدد جملة الأســـهم المســـتهلكة بالنســـبة للأرباح المحققة بعد اسـتهلاك أسـهمهم، ويكون موقفهم إما أن تنقطع علاقتهم نهائياً بالشـركة بمجرد اسـترادادهم لقيمة أســـهمهم أو أن يعطوا بدلاً من أســـهمهم المســـتهلكة أســـهم انتفاع يظلوا بمقتضـــاها مسـاهمين في الشـركة ويكون لهم بمقتضـاها نصـيب في الأرباح السـنوية، ولكن أقل بالطبع من الأرباح التي يحصـل عليها أصـحاب الأسـهم التي لم تسـتهلك بعد، كما يحق لحملة هذه الأسهم الاشتراك في فائض التصفية أن وجد[5].

ويتم طبقاً للطريقة الســـابقة عدم تخفيض القيمة الكلية لرأس المال طبقاً للمادة 114 من اللائحة التنفيذية في الدفاتر نتيجة الأسـهم المسـتهلكة، حيث أن الاسـتهلاك يتم من الأرباح وليس من رأس المال، ولكن ينبغي لإظهار الحقائق كلها أن يتم الإفصـــاح عن الجزء الباقي

([1]) دكتور سعيد عبدالمنعم – الإعفاءات الضريبية لشركات الأموال (تحليل – تقييم – تطوير) – النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية – العدد 55 – أغسطس 2004 ، ص 19 .

([2]) دكتور محمد عباس بدوي ، التطبيق العملي للمعالجة الضـــريبية للاســـتهلاك المالي في مشـــروعات B.O.T - مجلة المال والتجارة ، يونيو 2002 ص 4– 9 .

([3]) خيرت ضيف – الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب – دار المعارف بالإسكندرية 1953 ص 136 .

([4]) دكتور حسن محمد حسين أبوزيد – دراسات في محاسبة شركات الأموال – الطبعة الخامسة – بدون ناشر – 2001 ، ص 223.

([5]) عبدالفتاح عبدالرازق السيد – مدخل مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية في ظل نظام البناء والتشغيل ثم الإعادة (B.O.T) وإطار نظرية المحاسبة بالتطبيق على المطارات الاستثمارية – رسالة دكتوراه – كلية التجارة بالإسماعيلية – 2003 ص 125 – 127 .

بدون استهلاك من رأس المال والاحتياطي بمقابل الجزء المستهلك وذلك في ميزانية شركة المشروع.

ويرى البعض[1] أن تقسيم رأس المال إلى أسهم مستهلكة وأخرى غير مستهلكة، وأن الاستهلاك المالي تكليف على الربح في حدود قيمة الأصول الثابتة التي تشتريها الشركة برأسمالها أو سنداتها والتي ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز بلا مقابل ، دون الأصول الأخرى التي تبقى للشركة.

فإذا اشترت الشركة برأسمالها كاملاً أصولاً ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز يقين استهلاك رأس المال استهلاكاً كاملاً في هذه الحالة بحيث يوزع على عدد سنوات الامتياز.

أما إذا اشترت الشركة بجزء من رأس مالها أصولاً ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز، واشترت بالجزء الآخر منه أصولاً ستبقى ملكاً له في نهاية مدة الامتياز، ففي هذه الحالة يتعين قصر استهلاك رأس المال استهلاكاً ماليا في حدود قيمة الأصول الثابتة التي ستؤول بدون مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز، بحيث توزع قيمتها على سنوات الامتياز.

وإذا اشترت الشركة أصولاً عديدة في خلال سنوات الامتياز مما يدخل في حدود الأصول التي ستؤول إلى السلطة المانحة، فإنه يتعين استهلاك قيمة ما يقابل هذه الإضافات استهلاكاً مالياً خلال السنوات من تاريخ شرائها إلى نهاية مدة الامتياز. وسواء كانت الأصول التي تؤول إلى السلطة المانحة للامتياز تخضع – تستهلك استهلاكاً صناعياً كالآلات، أم كانت لا تستهلك بطبيعتها – كالأراضي، لأن الاستهلاك المالي ينصب على رأس المال ولا ينصب على الأصول.

على أن العبرة في تحديد قسط الاستهلاك المالي الذي يعتبر من التكاليف واجبة الخصم إنما تكون الأقساط السنوية التي يحددها القانون النظامي لكل شركة من شركات الامتياز.

كما انتهت مصلحة الضرائب في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939[2] إلى السماح لشركات الامتياز بإجراء الاستهلاك المالي، إذا ذكرت المصلحة ما يلي :

" وإننا نرى أن الأصل فيما يتعلق بشركات الامتياز التي يتعين عليها عند انتهاء مدة الامتيازات أن تسلم معداتها بغير مقابل أن يسمح لها خلاف للقاعدة العامة – باستهلاك

([1])د/ خيرت ضيف – المرجع السابق – ص 143 – 144.

([2]) منشور مصلحة الضرائب رقم 101 الصادر في 1954/7/16 .

قيمة أسـهمها (رأس المال الخاص) وسـنداتها (رأس المال المقترض) قبل انتهاء مدة الامتياز ، أي يسمح لها بالاستهلاك المالي"

تطور المعاملة الضريبية لمشروعات الامتياز

تمهيد :

سيتناول الباحث المعاملة الضريبية لشركات الامتياز في ظل القوانين المختلفة.

أ- في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 بإصدار قانون ضرائب الدخل .

ب- في ظل القانون رقم 129 لسنة 1947 بإصدار قانون المرافق العامة.

ت- في ظل القانون رقم 157 لسـنة 1981 بإصـدار قانون الضـرائب على الدخل وتعديلاته.

ث- في ظل القانون رقم 159 لسنة 1981 بإصدار قانون الشركات.

ج-في ظل قانون ضرائب الدخل الجديد رقم 91 لسنة 2005 .

أ- في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 :

لم يرد نص في هذا القانون يتناول الاسـتهلاك المالي في شـركات الامتياز.. ولكن ورد نص بعدم خضـوع الاسـتهلاك المالي في المادة الثانية (بند ثانياً) من الكتاب الأول ضـمن الباب الأول الخاص بالضـريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة باعتبار أن الاسـتهلاك المالي استثناء من حالات الخضوع للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة.

ونقل إلى المادة 119 بعض تخصـيص كتاب مسـتقل للضـريبة على أرباح شـركات الأموال، ضمن الإعفاءات الضريبية وليس ضمن الخضوع للضريبة كما كان عليه الحال في ظل القانون 14 لسنة 1939 .

موقف مصلحة الضرائب في الاستهلاك المالي في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 :

استقر الرأي في مصلحة الضرائب في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 على السماح لشركات الامتياز بإجراء الاستهلاك المالي[1].

حيث انتهت إلى أن الأصل فيما يتعلق بشركات الامتياز التي يتعين عليها عند انتهاء مدة الامتياز أن تسلم معداتها بغير مقابل أن يسمح لها – خلافاً للقاعدة العامة. باستهلاك قيمة أسهمها ورأس مالها الخاص وسنداتها (رأس المال المقترض) قبل انتهاء مدة الامتياز أي يسمح لها بالاستهلاك المالي.

معاملة الاستهلاك المالي في ظل الضريبة على رؤوس الأموال المنقولة :

ذهب البعض[2] في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 لتحديد ما إذا كان استهلاك الأسهم حقيقي أم أنه يمثل توزيعات تخضغ للضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة حيث كانت التوزيعات في ظل هذا القانون تخضع لهذه الضريبة باستثناء التوزيعات التي تجريها شركات الامتياز خلال مدة الامتياز التي تمثل رد لرأس المال في شكل استهلاك مالي.

وذلك من خلال الخطوات التالية:

1- استبعاد الأصول التي سيتم تسليمها بدون مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز وذلك لتحديد الأصول التي تبقى للشركة في نهاية الامتياز.

2- تقويم الأصول التي تبقى للشركة بقيمتها الحقيقية في تاريخ استهلاك الأسهم.

3- تحديد قيمة الخصوم الحقيقية ويقصد بها الخصوم التي تمثل التزامات صحيحة تقع على عاتق الشركة للغير، مثل السندات وأوراق الدفع والدائنين والمصروفات المستحقة، وبذلك لا تعتبر الاحتياطات الحرة في الخصوم الحقيقية لأنها من حقوق المساهمين.

4- تحديد الباقي من رأس المال بعد خصم الاستهلاكات التي أجريت من قبل دون تحصيل ضريبة عنها.

5- استبعاد الخصوم الحقيقية من الأصول التي تبقى للشركة في نهاية مدة الامتياز بعد إعادة تقويمها على أساس قيمتها الحقيقية.

([1]) مصلحة الضرائب – المنشور رقم 101 الصادر في 1945/7/26.

([2]) الأستاذ أنور شلبي – والأستاذ حسن فايز فهمي – مرجع سابق ، ص 905 ، 914 .

6- مقارنة باقي طرح الخصوم الحقيقية من القيمة الحقيقية للأصول التي ستبقى للشركة برصيد رأس المال (أي بعد خصم الاستهلاكات التي أجريت من قبل دون تحصيل ضريبة عنها من قيمة الأسهم المصدرة).

فإذا كان باقي الطرح أي صافي الأصول (وفقاً للبند 5) معادلاً لباقي رأس المال (وفقاً للبند 4) أو أقل منه فإن كل استهلاك في هذه الحالة لا يخضع للضريبة.

أما إذا كان الباقي أي صافي الأصول أكبر من رصيد رأس المال فإن كل استهلاك في حدود هذه الزيادة يخضع للضريبة، أما ما عدا ذلك فيعد استهلاكاً لرأس المال فلا يخضع لها.

ب- تحديد أرباح شركات المرافق العامة في ظل قانون المرافق العامة رقم 129 لسنة 1947 ومعالجة الاستهلاك المالي .

في ظل هذا القانون كان لا يوجد نص يقابل المادة 119 من القانون رقم 157 لسنة 1981 وكانت المادة الثالثة من هذا القانون تنص على أن " لا يجوز أن تتجاوز حصة الملتزم السنوية في صافي أرباح استغلال المرفق العام عشرة في المائة 10% من رأس المال الموظف والمرخص به في مانح الالتزام وذلك بعد خصم ما يقابل استهلاك رأس المال. وما زاد على ذلك في صافي الأرباح يستخدم في تكوين احتياطي خاص للسنوات التي تقل فيها الأرباح عن عشرة في المائة (10%).

وتقف زيادة هذا الاحتياطي متى بلغ ما يوازي 10% من رأس المال. ويستخدم ما يبقى من هذا الزائد في تحسين وتوسيع المرفق العام أو في خفض الأسعار حسبما يرى مانح الالتزام.

يتضح من النص المتقدم أن قانون المرافق العامة وضع حد أقصى لصافي أرباح شركات الامتياز بحيث لا تتجاوز حصتها السنوية في صافي الأرباح 10% من رأس المال وذلك بعد خصم مقابل استهلاك رأس المال أي يستفاد أن صافي الربح لا يتحدد إلا بعد خصم ما يقابل استهلاك أسهم رأس المال، ولاشك أن المقصود بذلك هو استهلاك رأس المال الخاص والمقترض على السواء.

ويرى أحد الفقهاء[1] أن الاستهلاك المالي تكليف على الربح في حدود قيمة الأصول الثابتة التي تشتريها الشركة برأس مالها أو سنداتها والتي ستؤول إلى السلطة المانحة للامتياز بلا مقابل، دون الأصول الأخرى التي تبقى للشركة.

فإذا اشترت الشركة برأس مالها كاملاً أصول ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز تعين استهلاك رأس المال استهلاكاً كاملاً في هذه الحالة بحيث يوزع على سنوات الامتياز.

أما إذا اشترت الشركة بجزء من رأس مالها أصولاً ثابتة ستؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز، واشترت بالجزء الآخر منه أصولاً ستبقى ملكاً لها في نهاية مدة الامتياز، ففي هذه الحالة يتعين قصر استهلاك رأس المال استهلاكاً مالياً في حدود قيمة الأصول الثابتة التي ستؤول بدون مقابل إلى الهيئة المانحة للامتياز بحيث توزع قيمتها على سنوات الامتياز.

وإذا اشترت الشركة أصولاً جديدة في خلال سنوات الامتياز مما يدخل في حدود الأصول التي ستؤول إلى السلطة المانحة، فإنه يتعين استهلاك قيمة ما يقابل هذه الإضافات استهلاكاً مالياً خلال السنوات من تاريخ شرائها إلى نهاية مدة الامتياز.

وتسري هذه القاعدة بالنسبة للأصول التي تؤول إلى السلطة المانحة للامتياز دول مقابل، سواء أكانت هذه الأصول بطبيعتها تستهلك استهلاكاً صناعياً كالآلات، أم كانت لا تستهلك بطبيعتها كالأراضي. وذلك لأن الاستهلاك المالي لا ينصب على الأصول وإنما ينصب على رأس المال الذي يمثلها.

على أن العبرة في تحديد قسط الاستهلاك المالي الذي يعتبر تكليفاً على الربح إنما تكون بالأقساط السنوية التي يحددها القانون النظامي لكل شركة من شركات الامتياز. يضاف إلى ذلك أن القانون السابق يلزم شركات الامتياز بما يلي :

أ- استخدام ما زاد من صافي الأرباح في تكوين احتياطي خاص لموازنة الأرباح عندما تقل في معدلها عن 10%.

أي أن المشرع اتجه إلى موازنة أرباح هذه الشركات عبر سنوات الامتياز الممنوح عندما تقل عن 10% وكذلك تحديد أرباح الشركات في حدود معقولة.

([1]) خيرت ضيف – الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب – مرجع سابق – ص 142 – 143 .

ب- اســـتخدام ما زاد في قيمة هذا الاحتياطي عن 10% من رأس المال في تحســـين المرافق العام، أو في خفض الأسعار وفقاً لما تراه السلطة المانحة للالتزام.

أي أن هذا القانون إضـــافة إلى تنظيمه أرباح هذه المشـــروعات عمل على موازنة أرباح هذه الشـركات عبر سـنوات الامتياز ومنع اسـتغلال هذه الشـركات للمسـتفيدين من خدمات المرافق العامة .

التمييز بين التخفيض والسداد

يجب أن نفرق بين المقصـــود بتخفيض رأس المال وتســـديد رأس المال، فيقال أن رأس المال قد خفض إذا أزيل من خصوم الشركة مبلغ مواز لمقدار التخفيض، وبما أن التخفيض ينقص من ضـــمان الدائنين فيجب قانون أن تتبع بشـــأنه الإجراءات التي نص عليها القانون بالنسبة لتخفيض رأس المال[1].

أما في أحوال الســـداد البحت فإن ســـداد رأس المال يبقى على حاله في الخصـــوم كدين على الشـركة دون تخفيض في مقداره، وبعبارة أخرى لا تعتبر الشـركة من الأرباح في نهاية كل ســـنة مالية إلا ما زاد من الأصـــول على الخصـــوم بما فيها رأس المال الأصـــلي دون تخفيض من أجل السـداد. ولا يجوز التمسـك بالسـداد الذي أجرى على رأس المال إزاء الغير وبوجه خاص إزاء الدائنين، فآثار الســـداد تبقى قاصـــرة على الشـــركاء أصـــحاب الحق في مشـــــاطرة الأرباح ويترتب عليها بوجه خاص أن الفوائد الثابتة التي يكون توزيعها مقرراً في القانون النظامي للشـركة على الأسـهم لا تعطي إلا لرأس المال الذي لم يسـدد، كما أنه عند انقضاء الشركة لا يرد ثانية إلى حملة الأسهم التي سددت قيمتها مقدار حصتهم في الشركة وبينما نجد أن تخفيض رأس المال قد يحصـــل عند عدم وجود أرباح فإن ســـداد رأس المال وهو في الواقع نوع من توزيع الأرباح لا يمكن إجراؤه إلا إذا كان ثمة أرباح حالية أو متجمعة عند الشـــركة، وقد كان في اســـتطاعتها في هذه الحالة الأخيرة أن تجري توزيعاً على شـــكل كوبونات، ولكنها آثرت أن توزع الأرباح على شـــكل ســـداد لرأس المال، ولها مطلق الحرية في ذلك، وليس للدائنين أن يعترضـــوا على هذا التصـــرف لأن رأس المال. وهو ضـــمان

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى :

أ- دكتور ممدوح مرسي – الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة ، 1954 ، ص 162 – 164 .

ب- أنور محمد شلبي وحسن فايز مهني – الضريبة على إيرادات القيم المنقولة فقهاً وقضاءً وتطبيقاً – 1964 ، ص 852 – 854 .

لحقوقهم باق على حاله فإذا ساءت أحوال الشركة بعد هذا السداد فليس للدائنين أن يطالبوا استرداد المبالغ التي حصل عليها المساهمون الذين سددت أسهمهم لأن هذه المبالغ كانت أرباحاً من الجائز قانوناً توزيعها.

وفي حالة التخفيض يعدل مبلغ رأس المال المحدد بنظام الشـــركة بغض النظر عما إذا كان التخفيض المذكور قد تم بناء على تســـديد جزء من قيمة الأســـهم إلى المســـاهمين أو لمجرد محو رصيد الأرباح والخسائر الظاهرة في جانب الأصول.

بينما في حالة اســتهلاك رأس المال فإن الشــركة تقتطع من أرباحها المبالغ التي تدفعها إلى مساهميها – ولما كانت موجودات الشركة تنقص بمقدار المبالغ الموزعة على المساهين للأرباح في شكل كوبونات، ولكنها آثرت أن توزع الأرباح على شكل سداد لرأس المال، ولها مطلق الحرية في ذلك، وليس للدائنين أن يعترضـوا على هذا التصـرف لأن رأس المال. وهو ضـمان لحقوقهم باق على حاله فإذا سـاءت أحوال الشـركة بعد هذا السـداد فليس للدائنين أن يطالبوا استرداد المبالغ التي حصل عليها المساهمون الذين سددت أسهمهم لأن هذه المبالغ كانت أرباحاً من الجائز قانوناً توزيعها.

وفي حالة التخفيض يعدل مبلغ رأس المال المحدد بنظام الشـــركة بغض النظر عما إذا كان التخفيض المذكور قد تم بناء على تســـديد جزء من قيمة الأســـهم إلى المســـاهمين أو لمجرد محو رصيد الأرباح والخسائر الظاهرة في جانب الأصول.

جـ – الاستهلاك المالي في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل[1]:

صدر القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 وقد خاطب الكتاب الأول من هذا القانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث تناول البند 3 من المادة 6 المتعلق بالإيرادات الخاضعة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة ما يلي :

" مادة 6 – تسرية الضريبة على الإيرادات التالية :

3– ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر من أرباح أو عوائد أو تســديدات أو اســتهلاكات لرأس المال أثناء حياة الشــركة أو فوائض تصــفية ناتجة عن

(1) دكتور جلال الشافعي – مبادئ المحاسبة الضريبية – غير معلوم الناشر ، 2006، صـ211 وما بعدها.

مساهمتهم في شركات أو منشآت أجنبية لا تعمل في مصر أو في شركات مصرية تعمل في الخارج ولا تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

كما تسري الضريبة على ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المشار إليهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص أصحاب النصيب إذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصنيفها.

تنص المادة 119 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل[1] على أن 119 لا تخضع للضريبة الاستهلاكات التي تجريها الشركات الحاصلة على امتياز من الجهات الإدارية متى أثبت أن استهلاك كل أو بعض رأس المال تبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء بسبب ما يلحق بممتلكاتها من التلف على توالي الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية مدة الامتياز إلى الجهة المانحة أو الامتياز.

وتبين اللائحة التنفيذية ما يجب مراعاته من الشـــروط للتثبت في كل حالة م نأن العملية هي استهلاك حقيقي لا يخضع للضريبة.

وفي ضـــوء الإحالة الواردة في المادة 119 إلى اللائحة التنفيذية بشـــأن ما إذا كان الاستهلاك المالي حقيقياً أم لا فقد نصت المادة 58 من هذه اللائحة على ما يلي:

" مادة 58 – تنفيذاً لحكم المادة 119 من القانون على الشـركات الحاصـلة على امتياز من الجهاز الإدارية أن تقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إخطاراً عن إجراء أي استهلاك كلي أو جزئي لرأس مالها خلال شهر من تاريخ القرار الصادر بإجراء هذا الاستهلاك مرفقاً معه المستندات التالية:

1- صورة طبق الأصل من القرار الصادر بالاستهلاك.

2- جدول يبين عدد الأسهم وقيمتها الاسمية ورأس المال المدفوع.

3- بيان بما سبق من تخفيضات أو استهلاكات لرأس المال.

4- قائمة جرد تفيصيلية لكافة ممتلكات الشركة المكونة لأصولها.

وقيمة هذه الأصول الحقيقية وقت صدور الاستهلاك بصرف النظر عن كل تقدير وارد في الميزانية وغيرها من الوثائق.

([1]) دكتور جلال الشافعي – مبادئ المحاسبة الضريبية – غير معلوم الناشر ، 2006، صـ211 وما بعدها.

ويكون الاستهلاك حقيقياً غير خاضع للضريبة إذا اتضح أنه بعد طرح الخصوم الحقيقية من الأصول لا يتبقى سوى رأس مال الشركة الأصلي بعد استبعاد الاستهلاكات التي أجريت دون تحصيل ضريبة عليها.

ويرى أحد الفقهاء[1] أنه في ضوء النصوص السابقة فإنه يمكن تحديد طبيعة الاستهلاك المالي من حيث كونه حقيقياً أو غير حقيقي بإتباع الخطوات التالية:

أ- تقدير الأصول وفقاً لقيمتها الحقيقية وقت إجراء استهلاك رأس المال بصرف النظر عن قيمتها الدفترية الواردة بالميزانية.

ب- استبعاد الخصوم الخارجية الحقيقية والتي تتمثل في الالتزامات الخارجية، وذلك للحصول على صافي الأصول بالقيمة الحقيقية.

ت- استبعاد قيمة الأصول التي ستؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز في نهاية مدة الامتياز بدون مقابل، وذلك للحصول على القيمة الحقيقية للأصول التي لن تؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز وهي تعادل حقوق الملكية.

ث- يخصم من حقوق الملكية قيمة رأس المال الأصلي بعد الاستهلاكات التي اعتمدتها مأمورية الضرائب المختصة في السنوات السابقة أي التي اعتبرتها المأمورية استهلاكات حقيقية – وذلك للحصول على الفائض الذي يكون بمثابة احتياطي مستتر.

ج- يقارن الاستهلاك المالي المقرر إعفائه بالفائض، وقد نواجه بإحدى الحالات التالية :

الأولى : وهي حالة ما إذا كان الاستهلاك المالي في حدود الفائض ففي هذه الحالة يعتبر الاستهلاك المالي غير حقيقي حيث يعد بمثابة توزيع تم من الاحتياطي، لذلك فإنه لا يعفي من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

الثانية : وهي حالة ما إذا كان الاستهلاك المالي يزيد عن الفائض ففي هذه الحالة يعتبر الاستهلاك المالي غير حقيقي في حدود الفائض، أما ما يزيد عن هذا الفائض فإنه يعتبر استهلاك مالي حقيقي، حيث يعد تسديد من رأس المال، لذلك يتم إعفائه في حدود

([1]) دكتور محمد عباس بدوي ، التطبيق العملي للمعالجة الضريبة للاستهلاك المالي في مشروعات B.O.T – مجلة المال والتجارة ، يونية 2002 ، مرجع سابق ، ص 10.

نصـيب ما سـيؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز من أصـول بدون مقابل. ويتم تحديد هذا النصـيب بتوزيع الاسـتهلاك المالي الحقيقي بنسـبة الأصـول التي سـتؤول لهذه الجهة إلى الأصـول التي لن تؤول إليها. أي أنه ما زاد من الاسـتهلاك المالي السـنوي عن الفائض هو الذي يعتبر استهلاك مالي حقيقي ويتم تحديد ما يتم استبعاده من أرباح العام بنسبة الأصول التي تؤول إلى الجهة مانحة الامتياز إلى صـافي الأصـول بالقيمة الحقيقية والتي تحدد بقيمة الأصول الحقيقية مخصوماً منها الخصوم الخارجية الحقيقية.

فالجزء من الفائض الذي يكون معادلاً للاسـتهلاك المالي يكون الاسـتهلاك غير حقيقي ولا يخصم من وعاء الضريبة وبالتالي يخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

ويقترح البعض[1] أن ينص في الباب الخاص بوعاء الضـــريبة على الأرباح شـــركات الأموال على خصـم الاسـتهلاك المالي في شـركات الامتياز في حدود الأصـول الثابتة التي تشـتريها الشـركة والتي تؤول إلى الهيئة المانحة لها دون مقابل، وسـواء كانت هذه الأصـول مما يسـتهلك بطبيعته (كالآلات) أو مما لا تجيز القواعد المحاسـبية اسـتهلاكه (كالأراضـي) نظراً لأن الاسـتهلاك المالي لا يحسـب على الأصـول وإنما ينصـب على رأس المال الذي يمثلها.

([1]) دكتور سعيد عبد المنعم – الإعفاءات الضريبية لشركات الأموال (تحليل – تقييم – تطوير) – النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية العدد 21صـ9

كما يمكن تصدير هذه المعالجة بالشكل التالي

ويتم تحديد طبيعة الاستهلاك المالي على النحو التالي:

×××	الأصول بالقيمة الحقيقة
×××	– الخصوم الخارجية الحقيقة
×××	صافي الأصول بالقيمة الحقيقية
×××	– الأصول التي ستؤول للجهة الإدارية بدون مقابل
×××	(س) حقوق الملكية (مقابل الأصول التي تؤول)
(×××)	(ص) رأس المال الأصلي بعد الاستهلاكات المعتمدة
	رأس المال الأصلي من الميزانية في نهاية كل سنة– (تسديدات رأس المال في نهاية السنة– الاستهلاك المالي للعام)
×××	مجموع التسديدات لرأس المال– الاستهلاك المالي للسنة

الفائض

س> ص	س< ص	س= ص
يوجد فائض الاستهلاك المالي غير حقيقي في حدود الفائض وما زاد عن الفائض استهلاك مالي حقيقي يجري بعد ذلك تحديد ما يخص السنة منه في ضوء نسبة الأصول التي تؤول إلى الجهة مانحة الامتياز	الاستهلاك حقيقي حيث لا يوجد فائض	لا يوجد فائض الاستهلاك المالي حقيقي

رأس المال × نسبة الاستهلاك المالي× الأصول التي تؤول إلى الجهة مانحة الامتياز / صافي الأصول بالقيمة الحقيقية

ويتم تحديد الضريبة على أرباح الشركات الأموال كما يلي:

×××	صافي الربح الضريبي
×××	الاستهلاك المالي للأصول التي ستؤول إلى الجهة الإدارية مانحة الامتياز (مادة 119)
×××	وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال

المعالجة الضريبية إذا كانت الأصول التي ستؤول للجهة الإدارة بمقابل:

قد يتضمن العقد شرطًا يسمح لشركة المشروع أن تحصل على مقابل للأصول التي تؤول إلى الجهة المانحة للامتياز. ويجب معالجة هذا المقابل لأن تجاهله سوف يؤثر على الاستهلاك المالي وكذلك الاستهلاك الصناعي.

ومن ثم فإن هذا المقابل يجب أن يضاف لقيمة الأصول التي ستبقى للشركة في نهاية العقد عند تقدير قيمتها الحقيقية.

وقد ذهب البعض[1] إلى تأييد هذا الرأي.

تحديد قسط الاستهلاك المالي:

في ضوء ما تقوم يتحدد قيمة قسط الاستهلاك المالي من خلال عقد الامتياز على أساس قسمة قيمة الأصول الواجب تسليمها للسلطة مانحة الامتياز على مدته، وهو ما يترتب عليه إمكان سداد رأس المال الأصلي والمقترض خلال مدة الامتياز في نهاية المدة وهذا يعتبر استثناء بالنسبة لهذه النوعية من الشركات نظرًا لطبيعة عملها ونشاطها، أما فيما عدا هذه الحالة، فإن الإعفاء لا يسري على أية تسديدات أو استهلاكات مالية تجريها الشركة على قيمة اسمهما قبل حلها أو تصفيتها سواء كانت كلية أو جزئية.

القيمة الحقيقية للأصول والخصوم :

تتطلب المادة 58 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل أن تقوم شركات الامتياز عند إجراء استهلاك لرأس مالها أن تقوم بجرد كافة أصولها وتحدد قيمة هذه الأصول الحقيقية وقت صدور القرار بالاستهلاك بصرف النظر عن كل تقدير وارد بالميزانية وكذلك خصومها وأنه لتحديد ما إذا كان الاستهلاك غير خاضع للضريبة يجب أن نطرح الخصوم الحقيقية من الأصول وفقاً لقيمتها الحقيقية، للتأكد من أنه لا يتبقى سوى رأس مال الشركة الأصلي بعد استبعاد الاستهلاكات التي أجريت. وهذا يعني ضرورة تحديد القيمة الحقيقة لكل من الأصول والخصوم.

وقد ثار خلاف حول المقصود بعبارة القيمة الحقيقة الواردة في المادة (58) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل وقد تنازع المشكلة رأيان:

([1]) دكتور أسامة عبد الخالق– الضريبة على أرباح شركات الأموال– غير معلوم الناشر، 2003، صـ73.

الرأي الأول :

ويرى أصحاب هذا الرأي أن تعتبر الشركة في حالة تصفية ويتم تقييم الأصول بالقيمة الحقيقية على هذا الأساس وفي هذا الحالة سوف تظهر الأصول بالقيمة الجارية وليس القيمة الواردة في الدفاتر.

الرأي الثاني[1] **:**

ويرى أصحاب هذا الرأي أن القيمة الحقيقة للآلات والمعدات تتمثل في التكلفة بعد استبعاد مخصص الإهلاك، وبالنسبة للأراضي والمباني فإنه يتبع طرقاً مختلفة لتحديد القيمة لها وهي :

- على أساس المثل.
- على أساس التكلفة مطروحاً منها مخصص الإهلاك بالنسبة للمباني.
- على أساس القيمة الرأسمالية للقيمة الإيجارية، خلال عدد معين من السنوات، مع خصم مصاريف الصيانة.

وبصرف النظر عن الطريقة المستخدمة في تحديد القيمة الحقيقية فإنه المقارنة بين صافي الأصول بالقيمة الحقيقية، مع رأس المال بالقيمة الدفترية فيه مخالفة لمضمون مبدأ المقابلة في المحاسبة، لأنه مع استمرار حالة ارتفاع الأسعار والتضخم فهذا يعني أن صافي القيمة الحقيقية للأصول ستكون دائماً أكبر من رصيد رأس المال الظاهر في الدفاتر، وهذا الأمر يؤدي إلى فرض ضريبة على ارتفاع قيمة الأصول دون إجراء تعديل مماثل للقيمة الحقيقية لرأس المال.

الرأي الثالث :

([1]) دكتور صبري عبدالحميد السجيني – دراسة لملائمة المعالجة الضريبية للاستهلاكات في الضريبة الموحدة في ضوء الاتجاهات المحاسبية والضريبية المعاصرة ، مجلة المال والتجارة ، العدد 416 ، ديسمبر 2003 ، ص 26 ، 27 .

ويرى البعض[1] أنه في ظل التضـــخم يتعين مراعاة الآثار الناجمة عنه من انخفاض القوة الشـــرائية للنقود وعدم ثباتها، وتراجع أهمية التكلفة التاريخية والدفترية المبنية عليها لعدم مصداقيتها، وبالتالي فإن تحديد كل من الأصول والخصوم بالنسبة لشركات الامتياز بقيمتها الحقيقية، يتعين أن يكون على أساس القوة الشرائية الجارية، أو أساس القيمة الاستبدالية.

تحديد القيمة الحقيقية للأصول والخصوم كأساس لتحديد الاستهلاك المالي .

1- يعاد تقييم الأصـــول وفقاً لقيمتها الحقيقية أي على أســـاس قيمتها البيعية وليس على أساس قيمتها الواردة في الميزانية العمومية للشركة بالنسبة للأصول الثابتة أي تقوم الأصول من جديد وفقاً الأسس التقويم في ميزانية البيع والتنازل والتي تفترض بيع الأصـول في تاريخ معين، وليس وفقاً لأسس التقويم التقليدية في ميزانية الاستغلال التي تفترض استمرار الشركة في مزاولة نشاطها والتي تصور على أساسها الحسابات ويتم القيد وفقاً لها في الدفاتر والتي طبقاً لها يتم تقييم الأصـول الثابتة بسـعر التكلفة ناقصـاً الإهلاك عن سـنوات الاسـتخدام في النشاط، كما تقوم في ظله الأصول المتداولة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل.

2- تقويم الخصـــوم بالقيمة الحقيقية، ويقصـــد بالخصـــوم الحقيقية الخصـــوم التي تمثل التزامات حقيقية تقع على عاتق الشركة للغير، وعلى ذلك لا تعتبر الاحتياطات من الخصوم الحقيقية، لأنها تعتبر من حقوق المســـاهمين، كما هو الحال بالنســـبة للاحتياطي العام الذي يمثل أرباحاً مجمعة، أما الســـندات وأوراق الدفع التي تكون مســـتحقة على الشـــركة والدائنون والمصروفات المستحقة وكذلك المخصصات التي تقابل التزامات على الشركة مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها فتعتبر خصوم حقيقية.

3- يحدد الباقي في رأس المال بعد خصم الاستهلاكات والتسديدات التي أجريت من قبل دون تحصيل ضريبة عنها، لأن الاستهلاكات التي تكون قد تم تحصيل ضريبة عنها تعتبر أرباحاً موزعة وليس سداداً لرأس المال.

وفي ضـوء المفاهيم السـابقة لكل من الأصـول الحقيقية والخصـوم الحقيقية وصـافي رأس المال يتم تحديد الفائض وكذلك يتم تحديد قيمة الاســـتهلاك المالي طبقاً للأســـس والقواعد الواردة في المادة 58 من اللائحة التنفيذية للقانون 157 لسنة 1981 المعدل.

([1]) دكتور جلال الدين الشافعي – نظرية المحاسبة الضريبية ، مرجع سابق ، ص 192 .

استهلاك رأس المال في ظل قانون الشركات رقم 159 لسنة 1981[1]

نصت المادة 35 من القانون رقم 159 لسنة 1981 على أن " لا يجوز إصدار أسهم تمتع إلا بالنسبة إلى الشركات التي ينص نظامها على استهلاك أسهمها قبل انقضاء أجل الشركة، بسبب تعلق نشاط الشركة بالتزام باستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية أو مرفق من المرافق العامة ممنوح لها لمدة محدودة، أو بوجه من أوجه الاستغلال مما يستهلك بالاستعمال أو يزول بعد مدة معينة.

ويجوز أن ينص النظام على تقرير بعض الامتيازات لبعض أنواع الأسهم وذلك في التصويت أو الأرباح أو ناتج التصفية، على أن تتساوى الأسهم من نفس النوع في الحقوق والمميزات أو القيود.

ولا يجوز تعديل الحقوق أو المميزات أو القيود المتعلقة بنوع من الأسهم إلا بقرار من الجمعية العامة غير العادية وبموافقة ثلثي حاملي نوع الأسهم الذي يتعلق التعديل به .. إلخ.

وتناولت اللائحة التنفيذية لهذا القانون[2] استهلاك الأسهم في المواد من 114-118 على النحو التالي :

المادة 114 سند استهلاك الأسهم وأثره على رأس المال .

في تطبيق حكم المادة 35 من القانون يتم استهلاك الأسهم بموجب نص خاص في نظام الشركة وتدفع قيمة الأسهم المستهلكة من الأرباح أو الاحتياطات القابلة للتوزيع. ولا يترتب على استهلاك الأسهم تخفيض رأس المال.

المادة 112، كيفية الاستهلاك :

يتم استهلاك الأسهم بإحدى الطريقتين الآتيتين حسب ما يحدده النظام:

أ- رد القيمة الاسمية للأسهم التي يتم اختيارها سنوياً بطريق القرعة حتى نهاية مدة الشركة.

([1])والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 40 في أول أكتوبر 1987 وأدخلت عليه عدة تعديلات.

([2]) الصادرة بقرار وزير شئون الاستثمار والتعاون الدولي رقم 96 لسنة 1982 بإصدار اللائحة التنفيذية لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم وشركات ذات المسئولية المحدودة رقم 159 لسنة 1981 المنشور في الوقائع المصرية العدد 145 تابع في 1982/6/23 .

ب- رد جزء من القيمة الاسمية لجميع الأسهم سنوياً، بحيث يتم الاستهلاك الكلي على المدى الزمني الذي يحدده نظام الشركة.

وفي جميع الأحوال يجب أن يتم الاستهلاك والأداء على وجه المساواة بالنسبة لكل نوع من أنواع الأسهم.

المادة 116- أثر الاستهلاك على توزيع الأرباح .

إذا كان للشركة أنواع من الأسهم يجري استهلاكها تدريجياً، وأنواع أخرى يتم استهلاكها كلياً بطريق القرعة، فإن كل سهم يتم استهلاكه كلياً أو جزئياً يفقد بذات النسبة التي استهلك بها حقوقه في توزيعات الأرباح السنوية التي تتم بعد الاستهلاك، وذلك مع مراعاة حكم المادتين 117، 118.

المادة 117حالات تحول الأسهم إلى أسهم تمتع

في الشركات التي ينص نظامها على استهلاك اسهمها قبل انقضاء أجل الشركة بسبب تعلق نشاط الشركة بالتزام باستغلال مورد من موارد الثروة الطبيعية أو مرفق من المرافق العامة ممنوح لها لمدة محدودة أو بوجه من أوجه الاستغلال مما يستهلك بالاستعمال أو يزول بعد مدة معينة، تتحول الأسهم التي يتم استهلاكها كلياً إلى أسهم تمتع.

المادة 118 حقوق أسهم التمتع :

يكون لحامل أسهم التمتع حصة في الأرباح بالقدر المنصوص عليه في نظام الشركة، ويجوز أن ينص في النظام على استحقاقه حصة من ناتج التصفية بعده رد قيمة أسهم رأس المال إلى أصحابها.

ويكون لأسهم التمتع فيما عدا ما تقدم كافة الحقوق المقررة لأصحاب حملة أسهم رأس المال في حدود ما ينص عليه نظام الشركة.

تقييم المعالجة الضريبية لمشروعات B.O.T في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل وقبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 :

جاءت المعالجة الحالية لنظام B.O.T في المادة 119 من قانون الضرائب على الدخل وتحت عنوان الإعفاء من الضريبة، أي أنه عالج الاستهلاك المالي عند ربط الضريبة على أرباح شركات الأموال.

وفي ظل المادة 119 سالف الذكر وكذلك في ضوء طبيعة هذه المشروعات.

وما سبق أن انتهت إليه مصلحة الضرائب بشأن السماح لهذه المشروعات بإجراء الاستهلاك المالي استناداً إلى أن هذا النوع من الشركات يتعين عليها عند انتهاء مدة الامتياز أن تسلم معداتها بدون مقابل ومن ثم يسمح لها خلافاً للقاعدة العامة باستهلاك اسهمها (رأس المال الخاص) وسنداتها رأس المال المقترض قبل نهاية مدة الامتياز.

ومن ثم فإن إعفاء الاستهلاك المالي من الضريبة على أرباح شركات الأموال يتطلب توافر الشروط الآتية:

أ- أن يتعلق الاستهلاك المالي بشركات الامتياز ومن ضمنها مشروعات الـ B.O.T .

ب- أن الاستهلاك المالي الذي يعفي هو ذلك الاستهلاك المالي الذي يرتبط بالأصول التي ستؤول إلى الجهة الإدارية مانحة الامتياز، أما بقية الأصول التي لا تؤول لهذه الجهة فلا يعفى إهلاكها المالي حيث تعامل معاملة الشركات العادية بالنسبة لهذا الجزء من الأصول.

ت- العبرة في الإعفاء هو الاستهلاك المالي لقيمة الأصول التي ستؤول إلى الجهة الإدارية مانحة الامتياز بدون مقابل بغض النظر عن مصدر تمويل هذه الأصول، أي سواء كان رأس المال مملوكاً أو مقترضاً.

ويلخص الباحث مما تقدم إلى النتائج التالية :

1) أن المعالجة المحاسبية للاستهلاك المالي في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي. تعد أكثر واقعية وقبولاً محاسبياً عن المعالجة ضمن الإعفاءات في مرحلة ربط الضريبة في القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993.

2) تساعد المعالجة المحاسبية للاستهلاك المالي في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي على تحقيق المصداقية والصدق المحاسبي للبيانات المالية للشركات، وإجراء المقارنات بينها، وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي في مصر.

3) أن الهدف الأساسي من السماح بالاستهلاك المالي هو استرداد رأس المال المستثمر في الأصول التي ستؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز بدون مقابل، على أساس أن شركة الامتياز لن يمكنها التصرف فيها بالبيع واستخدام حصيلة البيع لسداد رأس المال كما هو الحال في الشركات العادية، وعلى هذا فإن قيمة هذه الأصول تمثل خسارة للشركة ينبغي تحميلها على الإيرادات الخاضعة للضريبة أسوة بالخسارة الناتجة عن التصرف الاضطراري في أحد الأصول كالاستيلاء على أحد أصول الشركة للمنفعة العامة، أو هلاك بعض أصولها بسبب احتراقها مثلاً، حيث في مثل هذه الحالات يسمح بخصم هذه الخسارة من الإيرادات الخاضعة للضريبة بالرغم من كونها أعباء تتحملها الشركة دون أن يكون لها علاقة تأثيرية بالإيرادات، وتمشياً مع هذا المنطق فإن المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في حدود نصيب الأصول التي ستضطر شركة الامتياز التضحية بها بدون مقابل ينبغي أن يعد من الأعباء واجبة الخصم في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي وليس في مرحلة ربط الضريبة.

4) أن المعالجة المحاسبية في ضوء ما تقدم يجب أن تتم في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي وليس في مرحلة ربط الضريبة.

5) أن من شأن المعالجة الواردة في القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل تقييد وانعدام حق هذه الشركات في الاستهلاك المالي في حالة عدم تحقيق أرباح وبالتالي تفقد الشركة حقها في الاستفادة من الاستهلاك المالي وبالتالي عدم قدرتها على رد قيمة رأس المال والقروض خلال مدة الامتياز، وبالتالي عدم الوفاء بالتزاماتها تجاه المساهمين والمقرضين، بالرغم من أن المشرع قد شرع الاستهلاك المالي لحمايتهم أو خضوع رأس المال المسترد للضريبة ومن ثم تكون المعاملة الضريبية الحالية من خلال وجود المادة 119 ضمن بنود الإعفاءات قد أضر بهم، ولم يحقق الهدف الذي توخاه المشرع من إصداره بل وأصبح صدور القانون رقم 14 لسنة 1939 بدون نص يعالج الاستهلاك المالي أفضل كثيراً، فقد كان يعتبر في ظله من التكاليف واجبة الخصم، خاصة وأن حق الاستهلاك المالي محدد بمدة الامتياز، وأن تحقيق خسائر في بعض السنوات من شأنه

ضياع حق كل من المساهمين والمقرضين في الحصول على أموالهم في نهاية مدة العقد وهي نتيجة عكس ما توخاه المشرع بالنسبة لهذا النوع من الشركات.

وفي ضوء ما تقدم يرى الباحث أن المعالجة الصحيحة للاستهلاك المالي في ضوء طبيعة هذه المشروعات والغرض الذي تم تقريره بالنسبة لهذا النوع من الاستهلاك ألا وهو استرداد رأس المال المستثمر في الأصول التي ستؤول إلى الجهة الإدارية مانحة الامتياز بدون مقابل، وبالتالي حرمت الشركة من التصرف فيها بالبيع واستخدام حصيلة البيع لسداد رأس المال أو استخدامها في الإنتاج وبالتالي المساهمة في توليد أرباح مجدداً كما هو الحال في الشركات العادية.

ومن ثم فإن انتقال هذه الأصول يعتبر خسارة للشركة. وبالتالي تدخل في المقابلة بينها وبين الإيرادات الخاضعة للضريبة شأنها شأن باقي الخسائر، كما وأن السنوات الضريبية ضامنة متضامنة مع بعضها في الربح والخسارة ومن ثم وجوب خصمها مادام المشروع يحقق إيرادات وليس أرباح لوجود العلاقة السببية بينهما عندئذ.

الاستهلاك المالي في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005[1]

لم يتناول المشرع في القانون رقم 91 لسنة 2005 نص مشابه لنص المادة 119 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل، كما لم يتناول أي معالجة ضريبية لمشروعات تنفيذ المرافق العامة بنظام B.O.T مما أثار العديد من التساؤلات حول المعاملة الضريبية لمشروعات الـ B.O.T في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005، كما انتهى الباحث إلى ملائمة عدم المعاملة الضريبية لمشروعات تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T السابقة استناداً إلى أن هذه المعالجة تحول دون احتساب الاستهلاك المالي في حالة حدوث خسائر لأن المادة 119 تقع ضمن المواد المنظمة للإعفاءات وليس ضمن التكاليف واجبة الخصم وقد أثار سكوت المشرع العديد من الآراء والاتجاهات حول المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في ظل قانون الضريبة على الدخل الجديد:

الرأي الأول[2] :

([1]) الجريدة الرسمية العدد (3) (تابع) في 9 يونيه 2005 .

([2]) رأي الدكتور رمضان صديق في المناقشات حول إلغاء المادة 119 – المؤتمر الضريبي العاشر – الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه القانون رقم 91 لسنة 2005 الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق 12-15 سبتمبر 2005.

ويرى أصـــحاب هذا الرأي أن عدم وجود نص في القانون رقم 91 لســـنة 2005 نص مشـابه لنص المادة 119 من القانون رقم 157 لسـنة 1981 المعدل، يعني أن المشـرع قد اتجه إلى إلغاء الاســتهلاك المالي في شــركات الامتياز ويســتندون في هذا الرأي إلى أن المشـــرع قد ذهب إلى وضـــع القيود والضـــوابط وإلغاء الإعفاءات التي كانت تتمتع بها المشروعات في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997، كل ذلك يشير من وجهة نظر أصحاب هذا الرأي إلى أن الدولة ربما قد عدلت عن تشـجيع تنفيذ مشـروعات البنية الأسـاسـية بنظام B.O.T أو تريد الحد من هذا النظام، وأنها ربما قد تلجأ إلى تنفيذ هذه المشـروعات بنفسـها وليس من خلال مشروعات الـ B.O.T ، أو أنها انتهت في تنفيذ مشروعات البنية الأساسية المستهدفة ولم تعد في حاجة إلى إنشاء البنية الأساسية من خلال هذا النظام.

الرأي الثاني[1] :

ويرى أصحاب هذا الرأي أن أي معاملة خاصة لمشروعات تنفيذ وإقامة البنية الأساسية بنظام الـ B.O.T يكون مكانها هو التشريع الخاص المنظم لهذا النشاط ومعاملته الضريبية، حيث يتم مراعاة والأخذ في الحسبان الطبيعة الخاصـة لهذا النشـاط – وأن كثرة الاسـتثناءات وتضمينها للتشريع غير ملائم – وأن إصدار القوانين الخاصة المنظمة للأنشطة التي تحتاج إلى معاملة ضريبة خاصـة أمر مرغوب فيه حتى يظل التشريع الضـريبي له صـفة العمومية في التطبيق.

وأن تجاهل المعاملة الضـريبية لهذه المشـروعات وخاصـة الاسـتهلاك المالي في قانون الضرائب الجديد كان بهدف أن يتدخل المشرع ليضمن المعاملة الضريبية المناسبة.

الرأي الثالث[2] :

ويرى هذا الرأي أن عدم وجود نص في القانون رقم 91 لســنة 2005 ينظم الاســتهلاك المالي لمشروعات الـ B.O.T أو ينظم معاملته الضريبية كان بهدف إقرار المعاملة الضريبية المناســبة له في ضــوء طبيعته وأنه باســتبعاد نص المادة 119 التي أثارت المشــاكل في التطبيق، وفي ضوء نصوص القانون رقم 91 لسنة 2005 الذي حدد طبيعة التكاليف واجبة

([1]) رأي الدكتور جلال الشافعي تعقيباً على بحث الدكتور إبراهيم محمد درويش عيسى – دراسة مقارنة للمعاملة الضريبية في مشروعات البناء والتشغيل ونقل الملكية – المؤتمر السابق.

([2]) رأي الدكتور محمود الفاغي تعقيباً على بحث الدكتور إبراهيم محمود درويش ، المرجع السابق.

الخصم بشكل عام في المادة 22 بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والتي أحالت إليها المادة 51 المتعلقة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في شقين هما:

أ- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي للمنشأة واللازمة لهذا النشاط.

ب- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات.

الرأي الرابع[1] :

ويرى أصحاب هذا الرأي أن الفقرة الثانية من المادة 62 من القانون رقم 8 لسنة 1997 أعطت لمجلس الوزراء بناء على عرض رئيس الهيئة العامة للاستثمار منح المستثمرين ما يراه من تيسيرات لتشجيعهم على الاستثمار والإقامة، وهذا النص يمكن من خلاله منح الإعفاءات والحوافز الملائمة لمشروعات الـ B.O.T دون حاجة إلى نص قانوني في ضوء الإحالة التشريعية السابقة.

ويرى الباحث ضرورة أن يصدر تشريع ينظم مشروعات الـ B.O.T وكذلك ينظم المعاملة لهذه المشروعات، كما يرى الباحث أنه تطبيقاً للقواعد العامة المتعلقة بالتكاليف واجبة الخصم فإن الاستهلاك المالي يجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم ولا خلاف حول الإهلاك الصناعي أو الإهلاك العادي.

ويستند الباحث إلى ما انتهى إليه الفقه[2] من أن :

أ- الاستهلاك المالي لا يخرج عن كونه نوع من أنواع الإهلاكات التي تخصم من الوعاء كالإهلاكات الحقيقية للأصول لأن محلها نقص طرأ على قيمة الأصول سواء في الحال أو في المآل، كما وأن الإهلاك المعجل للآلات يعتبر تكلفة ضريبية تؤخذ في الحسبان عند تحديد وعاء الضريبة.

ب- أن الاستهلاك المالي في حدود نصيب الأصول التي ستضطر شركة الامتياز التضحية بها دون مقابل يعد عبئاً من الأعباء التي تتحملها الشركة دون أن يكون لها علاقة تأثيرية بالإيرادات أسوة بالخسارة الناتجة في التصرف

([1]) دكتور إبراهيم محمد درويش عيسى – دراسة مقارنة للمعاملة الضريبية في مشروعات البناء والتشغيل ونقل الملكية – المؤتمر الضريبي العاشر – الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب – 12/ 15 سبتمبر 2005 ص 25 .

([2]) خيرت ضيف – مرجع سابق ص 145 – 146 .

الاضطراري في أحد الأصول كالاستيلاء عليها للمنفعة العامة أو هلاك أصولها بسبب احتراقها.

ومن ثم ينبغي أن يعد من الأعباء واجبة الخصـــم في مرحلة تحديد الربح، ورغم كل الأسانيد السابقة، إلا أن الباحث يرى ضرورة النص على المعاملة الضريبية للإهلاك المالي للقضاء على أي خلاف يمكن أن ينشأ حول هذا الموضوع.

الرأي الخامس :

ويستند هذا الاتجاه إلى أن سكوت المشرع وعدم إفصاحه عن المعاملة الضريبية لهذه المشروعات يفيد أنه قد أحال إلى القواعد الواجب إتباعها في استخراج أرباح هذه المشروعات وبالتالي تقرير المعالجة الضريبية في ضوء طبيعة نشاطها استناداً إلى :

أ- أنه لم يكن هناك خلاف قبل صدور القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل على حق مشروعات الامتياز ومنها مشروعات B.O.T على إجراء الاستهلاك المالي لأنها ستضطر إلى تسليم بعض أو كل أصولها في نهاية مدة الامتياز وهي تمثل ضـــمان ســـداد حقوق الملكية ومن ثم يجب تعويضـــهم عن ذلك خلال مدة عقد الإيجار.

ب- رغم أن نصوص القانون رقم 14 لسنة 1939 قد خلت من أي نصوص تتعلق بالاستهلاك المالي لشركات الامتياز. إلا أن التطبيق قد جرى استناداً إلى طبيعة هذه الشركات إلى إقرار الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي.

جـــ – أن الاستهلاك العادي أو الصناعي لا يوجد خلاف على حق مشروعات الامتياز ومشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T في التمتع به.

د – أن سكوت المشرع وعدم إدراجه نص مشابه لنص المادة 119 قد أعاد الاستهلاك المالي والصـــناعي إلى عداد التكاليف واجبة الخصـــم وخروجها في نطاق الإعفاءات وهو ينسجم مع طبيعة هذا الاستهلاك ويقضي على أحد أوجه الانتقاد التي كانت موجهة لنص المادة 119 .

هـــ – أنه في ظل توجهات الدولة إلى تشجيع الاستثمار والحد من عجز الموازنة الناجم عن زيادة الإنفاق العام في مجال الخدمات وخاصة البنية الأساسية عالية التكلفة كان يجب

القضـــاء على العوائق التي تحول دون تنفيذ توجهات الدولة ومنها نص المادة 119 التي لم يكن مسموحاً تطبيقها في حالة عدم تحقيق ربح وبالتالي سيعاني المستثمر خسارتين هما:

1- عدم إمكانية إجراء الاســـتهلاك المالي وبالتالي تناقص مســـاهمته في المشروع دون إمكانية استردادها.

2- تناقص أصول المشروع ذاته نتيجة الخسائر التي تؤدي بدورها إلى نقص وتخفيض قيمة رأس مال المشروع.

و – أن المشـــرع يترك أحيانًا معالجة بعض المعاملات إلى القواعد العامة المتعارف عليها أو المعاملة المناسبة لطبيعة بعض المشروعات عند معالجتها ضريبياً.

ي – أنه لا يستفاد بحال من الأحوال أن المشرع قد اتجه إلى إلغاء الإعفاء المقرر في المادة 119 وإنما لجأ إلى تصحيحه ووضعه في مكانه المناسب كتكاليف واجبة الخصم.

وخاصـــة أن المادة (51) من القانون الجديد قد أحالت إلى الأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي والواردة في المواد من 22 إلى 30.

وقد نصـــت المادة 22 من هذا القانون على أن من يتحدد صـــافي الأرباح التجارية والصـــناعية الخاضـــع للضـــريبة على أســـاس إجمالي الربح بعد خصـــم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي :

1- أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي ولازمة لمزاولة النشاط.

2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بمستندات فيما عدا التكاليف والمصـروفات التي جرى العرف على عدم وجود مستندات لها.

ومن ثم أصبح هذا النص من الاتساع والعمومية بحيث يشمل كل من الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي معاً باعتبارها من التكاليف والخسائر التي تتكبدها المشروعات التي تزاول هذا النشاط ومن ثم يجب خصمها في مرحلة تحديد الأرباح.

الرأي السادس :

ويســـتند إلى نص المادة 26 من هذا القانون في إقرار حق المشـــروعات في إجراء الاستهلاك المالي والتي نصت على أن يقصد بأساس الإهلاك " في تطبيق أحكام المادة (25) من هذا القانون والتي تتعلق بحساب الإهلاك القيمة الدفترية للأصل كما هو مدرج في

الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية يرتفع بتكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التحسين والتجديد وإعادة بناء الأصول خلال الفترة الضريبية، وينخفض سعر بيع الأصول التي تم التصرف فيها والتعويض الذي تم الحصول عليه مقابل فقد الأصول نتيجة الكوارث الطبيعية أو أي تغير آخر غير معتمد خلال الفترة الضريبية – فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، يضاف هذا المبلغ على الأرباح التجارية والصناعية ويصبح أساس الإهلاك لتلك الفترة الضريبية صفراً.

أما إذا لم يتعد أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يصبح أساس الإهلاك بالكامل مصروفاً واجب الخصم".

ويستفاد من النص السابق ضرورة اعتبار التخفيض في قيمة الأصل التي تم التصرف فيها من التكاليف واجبة الخصم فإذا كان هذا التصرف بدون مقابل أصبحت قيمة هذه الأصول أيضاً من التكاليف واجبة الخصم، إذا كان فقد هذه الأصول نتيجة الكوارث الطبيعة أو أي تغير آخر غير معتمد ومنها اضطرار المشروع إلى تسليم أصوله بدون مقابل في نهاية مدة العقد ومن ثم تتسع النصوص الواردة في القانون الجديد لإجراء الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي كما تقدم.

ورغم وجاهة هذا الرأي وحجيته وأنه يقدم تفسيراً مقبولاً لفكرة الاستهلاك المالي وضرورة اعتباره من التكاليف واجبة الخصم إلا أن هذا الاتجاه يخلط ما بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي أو العادي، بل أن قبول هذا التفسير سيحول الاستهلاك المالي إلى استهلاك عادي وهذا الأمر يتعارض مع طبيعة الاستهلاك المالي والحكمة من تطبيقه.

ومع ذلك فإنه يعتبر أحد الأسانيد القوية لاعتبار الاستهلاك المالي من التكاليف واجبة الخصم قياساً على الاستهلاك الصناعي باعتبار كلاهما يمثل نقصاً في قيمة الأصول بالنسبة للمنشأة سواء كان كلياً أو جزئياً.

الاستهلاك الصناعي أو العادي في مشروعات B.O.T

الاستهلاك الصناعي أو الاستهلاك العادي هو النقص الذي يطرأ على الأصول الثابتة عند استخدامها في الإنتاج سواء كان ذلك بسبب الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم وهو الاستهلاك المرتبط بالأصول الثابتة القابلة للإهلاك والاستهلاك الصناعي في الشركات والمنشآت العادية ضروري للمحافظة على رأس المال سليماً والذي يمثل الضمان العام

للمساهمين والمقرضين، كما يعتبر الاستهلاك الصناعي مصدر تمويل لشراء الأصول الجديدة مستثمر في المشروع. ويجري احتساب الاستهلاك الصناعي بالإضافة إلى الاستهلاك المالي الذي تجريه شركات الامتياز لاسترداد ما سيؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز من أصول بدون مقابل حتى تتمكن من سداد رأسمالها. والأصل أن طرق الاستهلاك التي تطبق في المنشآت العادية هي التي تطبق في شركات الامتياز على ما يستهلك من الأصول الثابتة في الحدود اللازمة لتسليمها إلى السلطة مانحة الامتياز بالحالة المتفق عليها، واحتساب الاستهلاك ضروري بالنسبة للأصول القابلة للإهلاك سنوياً باعتباره من التكاليف واجبة الخصم من الإيراد قبل الوصول إلى صافي الربح الضريبي الحقيقي وفقاً للمادة 114 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل وفي نفس الوقت احتسابه محاسبياً للوصول إلى صافي الربح الحقيقي للمنشأة.

موقف مصلحة الضرائب من الاستهلاك الصناعي :

سبق وأن أفادت مصلحة الضرائب في التعليمات التفسيرية الصادرة بتاريخ 1954/7/31 عن الأحوال التي يسمح فيها باحتساب الاستهلاك الصناعي في شركات الامتياز بما يلي:

لا يسمح لشركات الامتياز من الوجهة الضريبية بأن تجري على قيمة معداتها التي نص على تسليمها عند انتهاء عقد الامتياز بالحالة التي عليها، فلا يجوز أن تجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي، اللهم إلا فيما يتعلق بالمعدات التي يتعين تجديدها أثناء عقد الامتياز".

ويجوز الجمع بين الاستهلاكين إذا كان رأس المال الأصلي (أي الأسهم) أو المقترض (أي السندات) أقل من قيمة المعدات الصناعية، ففي هذه الحالة يمح بإجراء استهلاك صناعي تكميلي إلى جانب الاستهلاك المالي بشرط ألا يزيد قسط الاستهلاكين على قسط الاستهلاك العادي الواجب إجراؤه لاستهلاك قيمة المعدات مع ملاحظة ثمنها ومدة الامتياز. وترى المصلحة ألا يبدأ حساب الاستهلاك إلا في الوقت الذي تبدأ فيه الشركة بتجديد أصولها، لأنه لو استمرت ممتلكات الشركة طوال مدة الامتياز دون تجديد فلا يكون هناك محل لإجراء أي استهلاك صناعي.

أما إذا بدأت الشركة فعلاً في إحلال أصول جديدة محل الأصول القديمة التي أصبحت غير صالحة للاستخدام، فإن هذه الأصول الجديدة هي التي يتعين استهلاكها من تاريخ الاستعمال وفي حدود عمر هذه الأصول.

لأنه لو استمرت أصول المنشأة طوال مدة الامتياز دون تجديد فلا يكون هناك محل لإجراء أي استهلاك صناعي.

واعترضت مصلحة الضرائب في بادئ الأمر على تحديد الاستهلاك الصناعي سلفاً في شركات الامتياز إذ قد يحدث أن يتم تقدير عمر أصل ما بمدة ثم يستمر صالحاً للتشغيل مدة تزيد كثيراً على هذا التقدير، بل قد يؤدي الأمر إلى استبدال الآلة نتيجة التطور الصناعي بآلة أكثر إنتاجاً وأقل تكلفة لتحل محل الآلة القديمة بعد سنة من تشغيلها فالعبرة إذاً بحدوث التجديد فمتى تم فعلاً تم احتساب استهلاك صناعي للآلة الجديدة.

وليس لمصلحة الضرائب أن تسال عن كيفية تدبير الشركة المال اللازم للوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة مانحة الامتياز إذ تستطيع إصدار أسهم أو سندات أو قروض جديدة وطالبت المصلحة التفرقة بين حالتين هما :

أ- حالة التزام شركة المشروع بتسليم الأصول بحالة جديدة في نهاية مدة الامتياز:

وفي هذه الحالة ستضطر شركة المشروع إلى شراء أصول جديدة في نهاية مدة العقد لتسليمها إلى الجهة مانحة الامتياز وعندئذ يصرح لها بإجراء الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي لأنه عندئذ يتولد نوعين من الالتزامات على شركة المشروع هما:

1- التزام بتسديد قيمة الأسهم لحاملها بما يقابل الأصول التي سيتم تسليمها (استهلاك مالي).

2- تسليم أصول ثابتة جديدة إلى الجهة الحكومية مانحة الامتياز (استهلاك صناعي).

ب- حالة التزام شركة المشروع بتسليم الأصول بحالة جيدة في نهاية مدة الامتياز:

وفي هذه الحالة تلتزم شركة المشروع بالمحافظة على الأصل وصيانته حتى يستمر في العمل حتى نهاية مدة الامتياز بحالة جيدة، ولما كانت هذه الأصول التي تسلمها قد خضعت للاستهلاك المالي ولم تستبدل بأصول جديدة، ومن ثم فإنها تخضع للاستهلاك المالي دون الاستهلاك الصناعي. ويسمح أيضاً لهذه الشركات بخصم مصاريف الصيانة التي أنفقتها في سبيل المحافظة على الطاقة الإنتاجية لهذه الأصول وبالمستوى المتفق عليه حتى نهاية فترة الامتياز.

جـ - إذا اقتضت الحاجة تجديد أصل هلك من بين الأصول التي تكون لدي شركة الامتياز، فإن المصلحة ترى استهلاك قيمة الأصل الجديد استهلاكاً كاملاً في المدة الباقية من عقد الامتياز.

وقد انتقد الفقه[1] هذا الرأي باعتبار أن الاستهلاك الصناعي يجب أن يسري على الأصول التي تشتريها الشركة عند تأسيسها، وليس لمصلحة الضرائب أن تقترض طالما أن الاستهلاك يتم بالنسب التي يقررها الخبراء الفنيون ووفقاً لظروف العمل بالشركة واستند هذا الرأي إلى الأسباب التالية:

1- أن الاستهلاك خسارة فعلية ناتجة عن الاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم، وللوصول إلى صافي الربح الخاضع للضريبة لابد من احتساب الاستهلاك الصناعي.

([1]) د. خيرت ضيف، مرجع سابق، ص 145-146.

2- أن عدم احتساب الاستهلاك الصناعي في السنوات التي يتم فيها يؤدي إلى الإخلال بمبدأ صدق الميزانية في تصوير المركز المالي الحقيقي للمنشأة.

3- أن مبدأ سنوية الحساب وسنوية الضريبة يقتضيان استقلال كل سنة مالية عن السنوات الأخرى فلا يجوز ترحيل الاستهلاك إلى سنوات تالية.

4- أن الاستهلاك عنصر ضروري لحساب تكاليف الإنتاج، فإذا لم تقم الشركة باحتسابه انتهت إلى نتائج مضللة مما يؤدي إلى تقديم خدماتها أو بيع منتجاتها بسعر ضئيل مما يحقق لها خسائر.

5- إذا لم تقم الشركة باحتساب الاستهلاك الصناعي فإنها لن تتمكن من شراء أصول جديدة لتحل محل الأصول البالية القديمة. أما إذا اتبعت شركات الامتياز رأي مصلحة الضرائب فإنها لن تجد لديها ما يمكنها من الوفاء بالتزاماتها إزاء السلطة العامة من حيث شراء أصول جديدة تحل محل الأصول البالية لتسليمها إلى الهيئة المانحة للامتياز بالحالة المتفق عليها في نهاية المدة.

6- أن ما افترضته مصلحة الضرائب من حل لهذه المشكلة من خلال إصدار أسهم وسندات أو قروض ليس حلاً منطقياً أو مقبولاً لأن الشركة لا يمكن أن تصدر أسهم أو سندات أو قروض جديدة قبل موعد انتهاء الامتياز في الوقت الذي تعمل فيه على استهلاك ما سبق أن أصدرته من أسهم وسندات وقروض.

الإهلاك المعجل

الإهلاك المعجل هو نوع من أنواع الإهلاك يجري على الأصول، وتنص عليه التشريعات الضريبية لأسباب عديدة منها:

أ- تشجيع المنشآت على التحديث واستبدال الأصول.

ب- تشجيع المستثمرين على استرداد قيمة الأصول في فترة أقصر من عمرها الإنتاجي وبالتالي تقلل من مخاطر الاستثمار.

ت- كحافز من حوافز الاستثمار من خلال مساعدة المشروع على استرداد استثماراته في أقل وأقصر فترة زمنية.

ث- تشجيع المشروعات على التوسع وزيادة رأسمالها المستثمر في الأصول.

وقد طبق المشـــرع الإهلاك المعجل ابتداء من القانون رقم 46 لســـنة 1978 ومن بعده القانون رقم 157 لسنة 1981 وأخيراً في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.

الاسـتهلاك المعجل (نظام اسـترداد التكلفة المعجل) ACRS, Accelerated cost recovery system :

أحد الأنظمة لتخفيف العبء الضريبي بقيمته وإخضاع الفارق للضريبة المؤجلة[1] ويأخذ شكلين:

أ- تعجيل المبالغ المخصومة من الإيرادات وإرجاء احتساب الدخل.

ب- تأجيل دفع الضريبة لحين تحديد الضريبة الفعلية المستحقة.

ويرى البعض[2] أن تأجيل الضـريبة في حالة الاسـتهلاك المعجل تظهر أهميته كمصـدر تمويل عند الحاجة لرأس المال العامل لاســـتخدامه في التوســـع، وكذا تكلفة النقود ومعدل الفائدة.

(1) Leon B. Hashower and William I. Ferra, " Deferred Taxes and Consolidations " . Management Accounting . December 1985 1985 – p.57 .

(2) Stevin J. Tynan , "Available Techniques to save money through deferring the money to pay income Taxes " Taxation for AAccountants . Jan 1982 . p.p. 11 -12 .

Debea C.Jeter and Paul K. Changy,"Finacial statement Analysis Approach to Deferred Takes" Accounting Horizons, December 1988. p.p. 40 – 50 .

ويرى مجلس معايير المحاسبة FASB[1] أن الضرائب المؤجلة التي تنشأ عن تطبيق الإهلاك المعجل يجب أن يظهر في الميزانية كبند مستقل يقع بين مجموعة حقوق الملاك، ومجموعة الخصوم. وتؤدي المعالجة السابقة إلى تحسين وضع حقوق الملكية عند استخدام نسب التحليل المالي، والاستهلاك المعجل قد ينشأ اختياراً بأن يلجأ المشروع إلى إتباع طريقة القسط المتناقص فيستهلك معظم تكلفة الأصل في السنوات الأولى أو جزء كبير منها بإتباع طريقة القسط المتناقص أو يتم عن طريق التشريع بأن يسمح القانون للمشروعات والمنشآت بإهلاك نسبة معينة مرتفعة من تكلفة الأصل في السنة أو السنوات الأولى أو جزء كبير منها وذلك في ضوء ما انتهجته أغلب التشريعات الضريبية بترك حرية إتباع طريقة الإهلاك المناسبة للممول بشرط أن يستمر في إتباعها من سنة لأخرى، حتى لا يلجأ للتلاعب لتحقيق وفر ضريبي عن طريق تغيير طريقة الإهلاك وتطبيقاً لسياسة الثبات المحاسبية ويعد الإهلاك المعجل من أهم الأساليب لمحاربة التضخم[2].

ويعتبر الاستهلاك المعجل من قبيل الفروق الزمنية Time Difference وهي الفروق التي تنشأ في أحد الفترات أو بعضها ثم ترتد في فترات أخرى[3].

ويرى البعض[4] أن أسلوب معجل الإهلاك يعد أكثر الحوافز الضريبية جاذبية من جانب المستثمر الأجنبي في مجال القرارات الرأسمالية في حالتي ثبات وزيادة العائد وهما الحالتين الأكثر تحققًا، 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 الآخر[5] أن أسلوب معجل الإهلاك يكون أكثر فاعلية في التشجيع على الاستثمار من الإعفاء من ضريبة الدخل للأسباب الآتية :

([1])Finacial Accounting Standard Board (FASB) "statement of financial Accounting Standard No. 96 , Accounting for incomes Taxes",. Standard Connecticut 1987 .

([2]) James . W. Compbell and AL " planning can substantially decrease the impacts of inflation", Taxation for Accountants April 1981 p.p. 228.

([3]) Ara G. Volkan and Joseph. C. Rue, " The case against deferred taxes", Management Accounting , March 1985. p.p 30-31 .

([4]) Hichs S.A, op.cit, p 716

([5]) الدكتور عبدالفتاح سلام – السياسة الضريبية للدول المتخلفة – دار النهضة العربية : 1970 ص ، 178 – 180 .

1) أنه يمثل حافزاً قوياً بالنسبة للمشروعات التي تتطلب استثمارات كبيرة لرأس المال والتي يمثل معامل إهلاك أصولها رقماً كبيراً.
2) يساعد المشروعات التي تسعى للنمو وليس المشروعات التي بلغت مرحلة النضج.
3) يمكن المشروعات القائمة من الاستفادة بالاستهلاك المعجل بالنسبة لاستثماراتها الجديدة.

الإهلاك الصناعي في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005

اتجه المشرع في القانون رقم 91 لسنة 2005 إلى زيادة نسبة ومعدلات الإهلاك باعتبار أن الإهلاك يعتبر أحد حوافز الاستثمار[1] ليس فقط لأنه يؤدي إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، ولكن لأن زيادة معدلات الإهلاك وسرعة إهلاك الأصول سيؤدي إلى زيادة قدرة المستثمر على استرداد رأسماله في فترة أقل وبالتالي تقل المخاطر وعدم التأكد التي تحيط بالمشروع.

نسب الإهلاك :

نصت المادة 25 من هذا القانون على أن : " يكون حساب الإهلاك لأصول المنشأة على النحو التالي :

1- 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
2- 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.
3- يتم إهلاك الفئتين التاليتين في أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة لكل منها[2] :

أ- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

([1]) جرى تسمية الاستهلاك Depreciation بالإهلاك في ضوء ما استحدثه النظام المحاسبي الموحد من تسمية الاستهلاك بالإهلاك وسايره في ذلك القانون رقم 91 لسنة 2005، كما جرى تسمية الإهلاك العادي بالإهلاك الصناعي تمييزاً له عن الإهلاك المالي.

([2]) HICHS, S.A, "Choosing the form business Tax incentives," The Accounting Review , July 1978, p.p. 716.

ب- جميع أصـول النشـاط الأخرى بنسـبة 25% من أسـاس الإهلاك لكل سـنة ضريبية.

4- لا يحسـب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصـول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

أساس الاستهلاك والإهلاك الكلي لبعض الأصول :

تناولت المادة (26) أساس الإهلاك أو المبلغ الذي يحسب على أساسه قسط الإهلاك الوارد في المادة (25) كما يلي :

" يقصـد بأسـاس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (25) من هذا القانون القيمة الدفترية للأصـول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضـريبية، ويزيد هذا الأسـاس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضـريبية. ويقل الأسـاس بما يوازي قيمة الإهلاك السـنوي وقيمة بيع الأصـول التي تم التصـرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصـول عليها نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

ويستفاد من استقراء المادة السابقة أن المشرع قد اتجه إلى :

أ- توحيد أساس الإهلاك أو القيمة الخاضعة للإهلاك ضريبياً.

ب- اعتبار قيمة الأصـول البسـيطة أو القيمة الضـئيلة الباقية نفقة إيرادية يتم خصـمها بالكامل في سنة شراءها وليس نفقة رأسمالية، ولاشك أن هذا النص سوف تستفيد منه كافة المشـروعات وعلى الأخص المشـروعات الصـغيرة والمتوسـطة ويغني عن عناء متابعة الإهلاك والخلافات حول حسابه، إضافة إلى نهج المشرع من القانون رقم 91 لسـنة 2005 هو اعتبار الإهلاك حافز للمشـروعات والمنشـآت لجذب الاسـتثمارات وتنميتها.

معالجة الإهلاك في ظل اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 :

تناولت اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 الاتجاه الوارد في هذا القانون من حيث التفرقة بين الأصول التي يجري إهلاكها على أساس التكلفة والأصول التي يجري إهلاكها وفقاً لأساس الإهلاك.

فتناول في المادة 33 من القانون رقم 91 لسنة 2005 إهلاك الأصول المعنوية فنص على أن :

"يقصد بالأصول المعنوية التي يتم شراؤها في تطبيق حكم البند [2] في المادة (25) من القانون، الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال، أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند [2] في المادة (25) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن التكاليف في السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية".

كما تناولت اللائحة التنفيذية في المادة 34 الإجراءات الواجب إتباعها بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادتين 25، 26 من القانون، كما يأتي:

(1) تحدد القيمة القابلة للإهلاك، على أساس رصيد كل مجموعة أصل في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات.

ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:

أ- إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفترة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.

ب- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يُحمل بالكامل على قائمة الدخل ويُعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.

ت- إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند [3] في المادة (25) في القانون دون النظر إلى مدة استخدام

أصــول المجموعة، ويرحل الرصــيد المتبقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضــريبية التالية كأساس للإهلاك.

(2) لا يجوز مخالفة نســب الإهلاك المنصــوص عليها في المادة (25) في القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة.

كما نصت المادة 34 من اللائحة التنفيذية على أن :

– لا تخضــع الأصــول المهداة التي تدرج قيمتها ضــمن الاحتياطات للضــريبة، ولا يســري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (25) و (26) و (27) في القانون بحسب الأحوال.

كما نصت المادة 35 من اللائحة السابقة على أن :

لأغراض حساب الضريبة، في تطبيق حكم المادة (27) من القانون، يجب استبعاد نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (26) من القانون.

شروط وطرق الإهلاك :

يشــترط لحســاب الإهلاك أن تكون الأصــول خاضــعة للإهلاك، ومن ثم تخرج الأرض والأصول الأخرى التي لا تتعرض قيمتها للنقصان، كما يشترط أن تكون هذه الأصول معدة للاستخدام في الإنتاج، وبالتالي يخرج من تعداد الأصول للإهلاك الأصول المشتراة لإعادة بيعها إذ أنها في هذه الحالة تتحول من أصول ثابتة إلى أصول متداولة لا تخضع للإهلاك.

كما يشــترط أن تســتخدم هذه الأصــول في أغراض المنشــأة ومن ثم يخرج من نطاق الإهلاك الأصول التي تستخدم استخدام شخصي، كما يشترط أن تكون هذه الاستهلاكات حقيقية أي النقص الذي طرأ على قيمة الأصــول، ومن ثم يجب للوصــول إلى قيمة الإهلاك الحقيقي تحديد قيمة الأصــل متضــمناً كل الإضــافات والمصــروفات اللازمة حتى إعداده للإنتاج والعمل ويستبعد منه ذلك القدر المتوقع الحصول عليه من الأصول في نهاية المدة كخردة ليمثل القيمة القابلة للإهلاك ثم توزيع هذه المدة على المدة المقدرة كعمر إنتاجي أو عمر الأصــــل لنصــــل إلى قيمة الإهلاك الذي يمثل النقص الحقيقي الذي طرأ على قيمة الأصل.

وهناك طرق متعددة للإهلاك أهمها ما يلي :

1- طريقة القســـط الثابت ويتم فيها توزيع القيمة القابلة للإهلاك على عمر الأصـــل بالتساوي بحيث تحمل كل سنة نصيب متساوي من الإهلاك.

2- طريقة القسـط المتناقص وطبقاً لهذه الطريقة يتم حسـاب القيمة القابلة للإهلاك في نهاية كل سـنة بحيث يخصـم إهلاك كل سـنة حسـب نسـب الإهلاك المحددة من قيمة الأصـل في نهاية كل سـنة لنصـل إلى القيمة الخاضـعة للإهلاك في نهاية السنة التالية وهكذا وهو ما يقابل أساس الإهلاك المنصوص عليه في هذا القانون.

وتتبع هذه الطرق في حساب الإهلاك للأصول في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.

الإهلاك المعجل في ظل أحكام القانون رقم 91 لسنة 2005

"تناولت المادة 27 من القانون رقم 91 لسنة 2005 الإهلاك المعجل فنصت على أن :

تخصـم نسـبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المسـتخدمة في الاسـتثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

ويتم حسـاب أسـاس الإهلاك المنصـوص عليه في المادة (25) في هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30% المذكورة ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدي الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

يستفاد مما تقدم أن المشرع قد رفع نسبة الإهلاك المعجل من 25% الواردة في القانون رقم 157 لسـنة 1981 المعدل إلى 30% تمشـياً مع اتجاه المشـرع نحو زيادة النسـبة التي يسمح بخصمها في وعاء الضريبة واعتبارها حافزاً في حوافز الاستثمار ومن ناحية تخفيض حالة عدم التأكد بشـأن قدرة المشـروعات على اسـترداد المبالغ المسـتثمرة في الأصـول في أقصر فترة ممكنة.

والإهلاك المعجل وإن كان لا يمثل وفر ضـريبي حقيقي، إلا أنه يوفر ميزة ضـريبية من خلال تأجيل الضريبة من السنوات الأولى إلى السنوات الأخيرة من عمر الأصل وما يترتب على ذلك من الاسـتفادة من انخفاض القوة الشـرائية للنقود عند اسـتحقاق الضـريبة وتأجيلها وترحيلها لعدد من السنوات التالية[1].

([1]) يرجع تفصيلاً في أثر الإهلاك المعجل على توفير وفورات ضريبية مؤقتة إلى :

وفيما يلي ملخص للمعالجة الضريبية للإهلاك في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005

الأصول	القيمة القابلة للإهلاك	طريقة الإهلاك	معدل الإهلاك
المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات	تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد وإعادة البناء	القسط الثابت	%5
الأصول المعنوية	تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد للأصول التي يتم شرائها	القسط الثابت	%10
الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات	أساس الإهلاك القيمة الدفترية	القسط المتناقص	%50
أصول النشاط الأخرى	أساس الإهلاك	القسط المتناقص	%25
تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج	تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج	الإهلاك المعجل	%30

ويلاحظ أن قانون الضرائب الجديد استحدث لأول مرة إدراج نسب الإهلاك وطريقة الإهلاك داخل صلب القانون وهذا الأمر لم يتبع من قبل في قوانين الضرائب منذ عام 1939 حتى صدور هذا القانون .

الإهلاك المعجل وأثره على الأرباح الخاصة للضريبة

يرى البعض[1] أن الاستهلاك المعجل هو كافة الطرق التي تؤدي إلى استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية خلال فترة زمنية أقل من فترة حياتها الإنتاجية.

أ- دكتور علي أحمد زين – المراجعة (دراسة تطبيقية) مراجع الحسابات والاستشارات الضريبية – بدون ناشر – 1995 – ص 68 – 72 .

ب- دكتور محمد ريحان حسين – دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وآثارها على الدخل الخاضع للضريبة – المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية – العدد الثالث 1988 ص 102 .

ت- دكتور عبدالفتاح سلام – السياسة الضريبية للدول المتخلفة ، دار النهضة العربية 1970 ، ص 178 – 180 .

d- Hicks, S.A " Choosing the form business tax incentives " The accounting review , July 1978, op.cit, p.p/ 711 – 715 .

([1]) دكتور سعيد عبد المنعم، الإعفاءات الضريبية لشركات الأموال (تحليل- تقييم- تطوير) مرجع سابق، ص20.

ولكن يؤخذ على هذا التعريف أن الإهلاك المعجل لا يشمل فقط إهلاك الأصول على فترة أقل ولكنه يمتد ليشمل إهلاك الأصول بحيث تتحمل السنوات الأولى لعمر الأصل بمبالغ أكبر في تلك التي تتحمل بها السنوات التالية. كما وان الإهلاك المعجل تختلف عن الإهلاك الإضافي حيث أن الإهلاك الإضافي يعتبر ميزة يمنحها المشرع وهي ميزة إقرار ولا تدرج في الدفاتر ويتمتع بها الممول إضافة إلى حقه في إجراء الإهلاك العادي.

صور الإهلاك المعجل

يمكن أن يأخذ الإهلاك المعجل الصور التالية:

1- الإهلاك الحر

وفي ظل هذا النظام تحدد المنشآت بحرية المبلغ السنوي الذي ترغب في خصمه كقسط إهلاك وقد تم إتباعه في السويد في الفترة في 1938 حتى 1951 وتوقف عالميًا استخدام هذه الصورة .

2- **الإهلاك المعجل بطريقة القسط المتناقص.**

وهو أشهر أساليب الاستهلاك المعجل بأن تحسب نسبة الإهلاك على القيمة الخاضعة للإهلاك في أول سنة ثم تحسب على رصيد قيمة الأصل بعد حساب الإهلاك في السنة التالية وهكذا حتى نهاية عمر الأصل.

3- الإهلاك بطريقة القسط الأول.

وتقوم هذه الطريقة على إضافة نسبة معينة في تكلفة الأصل التاريخية كقسط أولى initial Alawance يضاف إلى أقساط الإهلاك التقليدية في أول سنة، ثم يخصم هذان القسطان ضمن التكاليف الواجب خصمها لتحديد الوعاء السنوي ويستمر حساب الإهلاك العادي في السنوات التالية- وهذه الطريقة هي التي اتبعها المشرع المصري سواء في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل أو في ظل القانون الحالي رقم 91 لسنة 2005.

4- الإهلاك المعجل على عدد معين من السنوات.

ويتم في هذه الطريقة بتعجيل الإهلاك من خلال احتساب الإهلاك على عدد من السنوات أقل من عدد سنوات العمر المقدر للأصل ومن ثم التعجيل باسترداد قيمة الأصل قبل انتهاء عمره الإنتاجي.

الإهلاك المعجل كحافز على الاستثمار وتقليل المخاطر وجذب التكنولوجيا

يمتاز نظام الإهلاك المعجل بما يلي:

(1) يعتبر نظام الإهلاك المعجل أحد عوامل تنشيط الاستثمار وتشجيعه فتطبيقه يؤدي إلى الخصم المبكر للنفقات الرأسمالية ومن ثم تشجيع المنشآت على استبدال آلاتها القديمة أو المتقادمة بأصول جديدة تساهم في زيادة الإنتاج ومن ثم زيادة الإيرادات والأرباح[1] .

(2) يقلل الاستهلاك المعجل في مخاطر الاستمرار من العمل بآلات قديمة ويقلل كذلك المخاطر التي تتعرض لها المنشآت العاملة في بعض الصناعات أو في بعض الظروف، حيث يسمح هذا النظام بخصم أكبر نسبة في قيمة الأصول خلال فترة معينة، وهو بذلك أكثر جاذبية من طريقة القسط الثابت[2] .

(3) يمكن اعتبار الاستهلاك المعجل بمثابة قرض بدون فائدة تحصل عليه المنشآت، على أن يتم تسديد هذا القرض عندما تصبح قيمة أقساط الإهلاك أقل من قيمة الأقساط في الحالات العادية التي لا ينطبق عليها هذه الطريقة.

(4) لن تؤثر هذه الطريقة على جملة الضرائب المحصلة خلال عمر الأصل بالنسبة لمصلحة الضرائب إذ أن الخسارة الضريبية التي تتحملها في السنوات الأولى يتم تعويضها في السنوات التالية ومن ثم ترحيل لهذه الالتزامات بالنسبة للممولين.

مدى جواز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي .

سبق أن تناول الباحث الاستهلاك المالي وكيفية حسابه ومعالجته بالنسبة لشركات الامتياز، ولكن اتضح من العرض السابق أن هناك بعض الأصول التي لا يتم تسليمها إلى الجهة مانحة الامتياز.

كما أن هناك بعض الأصول يشترط عقد الامتياز تقديمها إلى الجهة مانحة الامتياز بحالة جيدة مما يستدعى إهلاكها أثناء فترة الامتياز وفي هذه الحالة فإن شركة المشروع مطالبة بأمرين:

([1]) دكتور أمين عبد الفتاح سلام – السياسة الضريبية للدول المتخلفة – دار النهضة العربية – القاهرة – 1970 صـ177– 178.

([2]) دكتور رمضان صديق محمد – مرجع سابق صـ515.

أ- تعويض المساهمين عن هذه الأصول التي سيتم تسليمها في نهاية مدة الامتياز والتي تقابل حقوقهم.

ب- تجديد الأصـول خلال مدة الامتياز حتى يتسـنى تسـليمها بحالة جيدة أو جديدة طبقا لبنود العقد. ويتم ترجمة الحالات السابقة على النحو التالي ضريبيا كما يلي:

بالنسبة للحالة الاولى فإن قواعد تحديد الربح تقتضي تعويض النقص التدريجي الذي طرأ على قيمة الأصـــول التي لن يتم تســـليمها إلى الجهة مانحه الامتياز من خلال اهلاكها للمحافظة على رأس المال حيث ان الضـــريبة تفرض على الارباح الحقيقية، واظهار الارباح الحقيقية يتطلب حساب ما استنفذ من إهلاك للأصول المستخدمة في النشاط

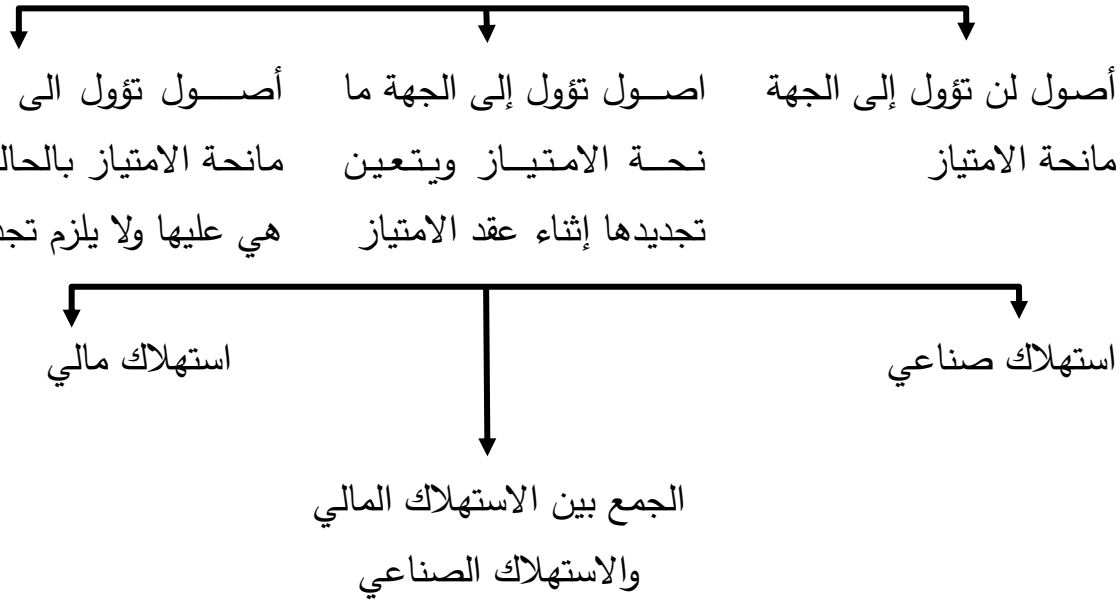
بالنسبة للحالة الثانية وتتناول شقين يتم معالجتها ضريبيا على النحول التالي:

أ. ضرورة احتساب استهلاك مالي للأصول السابقة التي ستضطر الشركة تسليمها في نهاية مدة العقد.

ب. ضـرورة احتسـاب اسـتهلاك صـناعي عن نفس الاصـول لاشـتراط تسـليمها الى الجهة مانحة الامتياز بحالة جيدة أو حالة جديدة.

ومن ثم السماح باحتساب استهلاك مالي واستهلاك صناعي بالنسبة لهذه الأصول التي يتم تسليمها إلى الجهة مانحة الامتياز بحالة جيدة.

يكون مال الاصول التي تمتلكها شركات الامتياز في مشروعات الـ B.O.T كما يلي:



وفي ضوء ما انتهت إلية مصلحة الضرائب في فرنسا في يناير 1982 فإنه لا يسمح لشركات الامتياز من الوجهة الضريبية بأن تنص على تسليمها عند انتهاء عقد الامتياز بالحالة التي عليها، فلا يجوز أن تجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي اللهم إلا فيما يتعلق بالمعدات التي يتعين تجديدها اثناء عقد الامتياز.

وقد أوضح البعض[1] هذه العلاقة على النحو التالي:

1. الأصول الثابتة التي تتعرض للهلاك خلال مدة الامتياز والتي لا ينص عقد الامتياز على تسليمها للجهة الإدارية المانحة للامتياز يسمح يخصم إهلاكها الصناعي لضرورة إحلالها خلال مدة الامتياز ، خصوصا وان إهلاكها المالي لم يتم إعفاؤه [2].

2- يجوز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي للأصول التي ينص عقد الامتياز على تسليمها للجهة مانحة الامتياز بحالة جيدة، حتى يمكن استزداد رأس المال المستثمر فيها لإمكانية تسديد قيمة رأس المال، وكذلك لإمكانية إحلالها لنسب جديدة في نهاية مدة الامتياز.

3- الأصول الثابتة التي ينص عقد الامتياز على تسليمها بالحالة التي هي عليها لا يجوز خصم إهلاكها الصناعي، حيث تم إعفاء إهلاكها المالي.

([1]) دكتور محمد عباس بدوي – المحاسبة الضريبية – دار الجامعة الجديدة 2002 ، صـ199.

([2]) باستبعاد العقارات في هذه المعالجة لأنها لا تخضع للإهلاك.

وفي ضوء ذلك سيتناول الباحث بالدراسة كل من الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي في مشروعات المرافق العامة المقامة بنظام الـ B.O.T .

4- إن الأساس في إعفاء استهلاك رأس المال في شركات الامتياز هو عدم كفاية أموالها لسداد قيمة أسهمها عند انتقال ممتلكاتها إلى الجهة مانحة الامتياز عند انتهاء مدته، فإنه لا يكون هناك محل للتمتع بالإعفاء إذا ثبت أن الضرورة لا تحتم إجراء هذه التسديدات، كما لو زادت الشركة رأسمالها بعد استهلاك جزء منه أو إن رأس مال الشركة بعد الاستهلاك يسمح بسداد قيمة رأس المال، وبمعنى آخر إنه لا يكون هناك ثمة مبرر للإعفاء إذا ثبت أنه عند قيام الشركة بالسداد كأن يوجد لديها من الأصول الصافية ما يكفي لمقابلة التزاماتها قبل المساهمين والجهة مانحة الامتياز. أي أنه إذا اتضح عند إجراء السداد أن صافي أصول الشركة يكفي لسداد رأس المال عند إجراء السداد ومقابله ما يؤول إلى ملكية الجهة، فلا يكون هناك داعي للإعفاء[1].

وقد لخص أحد الفقهاء الخطوط الفاصلة بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي على النحو التالي :

1- الأصول الثابتة التي تتعرض للهلاك خلال مدة الامتياز والتي لا ينص عقد الامتياز على تسليمها للجهة الإدارية مانحة الامتياز يسمح بخصم إهلاكها لضرورة إحلالها خلال مدة الامتياز، خصوصاً وأن إهلاكها المالي لم يتم إعفائه.

2- يجوز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي للأصول التي ينص عقد الامتياز على تسليمها للجهة مانحة الامتياز بحالة جديدة، وذلك حتى يمكن استرداد رأس المال المستثمر فيها لإمكانية سداده، وكذلك لإمكانية إحلالها لتسليمها جديدة في نهاية فترة الامتياز.

3- الأصول الثابتة التي ينص عقد الامتياز على تسليمها بالحالة التي هي عليها لا يجوز خصم استهلاكها الصناعي، حيث تم إعفاء استهلاكها المالي ويتم التوصل على الاستهلاك الصناعي كما يلي[2] :

([1]) دكتور جلال الدين الشافعي ، نظرية المحاسبة الضريبية ، 2005/2004 ، غير معلوم الناشر، ص 190 .

([2]) دكتور محمد عباس بدوي – الاستهلاك المالي والصناعي في مشروعات B.O.T .

أ- الأصول الثابتة التي لن تسلم (مجموع الأصول – الأصول التي سيتم تسليمها) (أصول تسلم بحالة جديدة والأصول التي تسلم بحالتها) × معدل الاستهلاك.

ب- الأصول الثابتة التي تسلم جديدة × معدل الاستهلاك

جـ – يقارن المجموع الناتج من أ + ب بالإهلاك الذي قامت شركة المشروع بإجراءه فإذا كانت القيمة الأخيرة أكبر يرد للوعاء الزيادة لأنه إهلاك بدون موجب.

الفصـل الثـــالث
" المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.OT في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ومشاكلها"

سيتناول الباحث هذا الفصل من خلال مبحثين كما يلي :

المبحث الأول : المعاملة الضريبية لمشروعات ال B.O.T المقامة كاستثمار داخلي .

المبحث الثاني: المعاملة الضريبية لمشروعات ال B.O.T المقامة في المناطق الحرة .

المبحث الأول
المعاملة الضريبية لمشروعات ال B.O.T المقامة كاستثمار داخلي

سيتناول الباحث في هذا المبحث المعاملة الضريبية لمشروعات ال **B.O.T** المقامة بنظام الاســـتثمار الداخلي حيث أن المادة (1) نصـــت في البند (10) على التصـــريح لمشـروعات البنية الأسـاسـية المقامة بنظام B.O.T بالعمل تحت مظلة قانون ضـمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997.

وسوف يتناول الباحث هذا المبحث من خلال الفروع التالية :

الفرع الأول: ضمانات الاستثمار في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 .

الفرع الثاني: مجالات الاســـتثمار التي تســـري عليها أحكام القانون رقم 8 لســـنة 1997.

الفرع الثالث: الإعفاءات المقررة لمشـــروعات B.O.T في ظل قانون ضـــمانات وحوافز الاســـتثمار قبل صـــدور القانون رقم 91 لســـنة 2005 وبعد صدوره.

الفرع الأول
ضمانات الاستثمار في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997

تضـمن القانون رقم 8 لسـنة 1997 العديد من الضـمانات الممنوحة للمسـتثمرين، وترجع أهمية ضمانات الاستثمار إلى ارتباطها الكبير بمناخ الاستثمار وبالتالي تحتل أهمية كبيرة في مجال جذب الاستثمار بل وأيضًا ضمان استمراره في مزاولة النشاط في البلاد. وهذه الضمانات هي[1]

(1) لا يجوز تأميم الشركات والمنشآت أو مصادرتها (مادة 8) .

(2) لا يجوز بالطريق الإداري فرض الحراسة على الشركات والمنشآت أو الحجز على أصولها أو الاستيلاء والتحفظ عليها أو تجميدها أو مصادرتها (مادة9).

(3) لا يجوز لأي جهة إدارية التدخل في تسعير منتجات الشركات والمنشآت أو تحديد ربحها (مادة 10).

(4) لا يجوز لأية جهة إدارية إلغاء أو إيقاف الترخيص بالانتفاع بالعقارات التي رخص بالانتفاع بها للشركة أو المنشأة ، كلها أو بعضها إلا في حالة مخالفة شروط الترخيص . ويصـــدر قرار الإلغاء أو الإيقاف من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة، ولصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإداري خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إعلانه أم العلم به .

(5) يكون للشـركات والمنشـآت الحق في تملك أراضـي البناء والعقارات المبنية اللازمة لمباشرة نشاطها والتوسع فيه، أيا كانت جنسية الشركاء أو مجال إقامتهم أو نسبة مشاركتهم (مادة 12).

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع للباحث:

- ضمانات الاستثمار التي تضمنها القانون رقم 8 لسنة 1997 – دراسة مقارنة .
- بحث مقدم في ندوة – أثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على الاستثمار في مصر – أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بفرع طنطا 1997/7/21 .
- ضمانات الاستثمار في القانون رقم 8 لسنة 1997 وأثرها على جذب الاستثمار– المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية المالية العامة والضرائب وموضوعة تطوير النظام لمسايرة متطلبات الإصلاح الاقتصادي 28–30 أبريل 1998.
- ضمانات الأستثمار وأثرها على مناخ الأستثمار في مصر والبلاد العربية– المؤتمر الأقتصادي السنوي الأول – إقامته الجمعية العربية للتنمية البشرية والإدارية والاجتماعية 4، 5 مايو 1996.

(6) مع عدم الإخلال بأحكام القوانين واللوائح والقرارات المنظمة للاستيراد، للشركات والمنشآت أن تستورد بذاتها أو عن طريق الغير ما تحتاج إليه في إنشائها أو التوسع فيها أو تشغيلها من مستلزمات إنتاج ومواد وآلات ومعدات وقطع غيار ووسائل نقل مناسبة لطبيعة نشاطها، وذلك دون الحاجة لقيدها في سجل المستوردين. كما يكون للشركات والمنشآت أن تصدر منتجاتها بالذات، بالواسطة دون ترخيص وبغير حاجة لقيدها في سجل المصدرين (مادة 13) .

(7) لا تخضع شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية الموروده، التي يقتصر نشاطها على المجالات المشار إليها في المادة(1) من هذا القانون، لأحكام المواد (17-18-19-41) والفقرتين الأولى والرابعة من المادة (77) – والمواد (83، 92- ، 93) من قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادر بالقانون رقم 159 لسنة 1981 ويجوز تداول حصص التأسيس والأسهم خلال السنتين الماليتين الأوليين للشركة، بموافقة رئيس مجلس الوزراء أو من يفوضه وتحل الجهة الإدارية المختصة محل مصلحة الشركات في تطبيق أحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 المشار إليه ولائحته التنفيذية، وذلك بالنسبة للشركات السالف الإشارة إليها.

لا تخضع شركات المساهمة لأحكام القانون رقم 73 لسنة 1973 بشأن تحديد شروط وإجراءات انتخاب ممثلي العمال في مجالس إدارة وحدات القطاع العام والشركات المساهمة والجمعيات والمؤسسات الخاصة ويبين نظام الشركة طريقة اشتراك العاملين في إدارتها وذلك على النحو الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون (مادة 14).

(8) تستثنى شركات المساهمة في تطبيق أحكام القانون رقم 113 لسنة 1958 في شأن التعيين في وظائف شركات المساهمة والمؤسسات العامة والمادة 24 من قانون العمل الصادر بالقانون رقم 137 لسنة 1981[1]

الفرع الثاني
مجالات الاستثمار التي تسري عليها أحكام القانون رقم 8 لسنة 1997

([1]) ألغى هذا القانون وحل محله القانون رقم 12 لسنة 2003 بإصدار قانون العمل الموحد المنشور في الجريدة الرسمية العدد 14 مكرر في 7 إبريل 2003 .

ينص البند (10) من المادة (1) في قانون ضـمانات وحوافز الاسـتثمار على أن[1] "مادة 1- تسـري أحكام هذا القانون على جميع الشـركات والمنشـآت أيا كان النظام القانوني الخاضع له، التي تنشأ بعد تاريخ العمل به لمزاولة نشاطها في أي من المجالات التالية:-

(10) البنية الأساسية من مياه شرب وصرف وكهرباء وطرق واتصالات ونصت المادة (1) بند (10) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أن[2] "مادة 1- تكون مزاولة النشاط في المجالات المنصوص عليها في المادة (1) من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المشار إليه بالشروط وفي الحدود الآتي بيانها:

(10) البنية الأسـاسـية من مياه شـرب وصـرف وكهرباء وطرق واتصـالات وجراجات متعددة الطوابق بنظام B.O.T سـواء كانت تحت سـطح الأرض أو فوق الأرض وعدادات تنظيم انتظار السيارات بنظام B.O.T [3]

أ- إقامة أو تشـغيل وإدارة محطات تحلية وتكرير مياه الشـرب وشـبكات توزيعها وخطوط نقلها.

ب- إقامة أو تشـغيل وإدارة محطات الصـرف الصـحي أو الصـرف الصـناعي والتنقية وتوصيلاتها.

ج-تصـميم أو إنشـاء أو إدارة أو تشـغيل أو صـيانة محطات توليد الكهرباء على اختلاف مصادرها وشبكات توزيعها[4] .

د- إنشاء الطرق الحرة السريعة والرئيسية وإدارتها واستغلالها وصيانتها.

هـ-إقامة أو تشغيل وإدارة محطات الاتصالات السلكية واللاسلكية:

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية لاعدد 19 مكرر في 11 مايو 1997 .

([2]) المنشور ف يالوقائع المصرية . العدد 176 (تابع) في 19 أغسطس 1997 .

([3]) المعدل بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1925 لسـنة 2000 – الوقائع المصـرية العدد 228 في 2000/10/7 وتم اسـتبداله بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 465 لسـنة 2002 – الوقائع المصـرية العدد 13 في 2002/3/28 ثم اسـتبدلت بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1230 لسنة 2002 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 29 في 18/ 2002/7.

([4]) عدلت بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000 المنشور في الوقائع المصرية العدد 77 في 2000/4/8.

1- إقامة أو إقامة أو تشـغيل أو إدارة محطات الاتصـالات السـلكية واللاسـلكية والأقمار الصـناعية بعد الحصـول على ترخيص من الجهات المعنية وفقًا للقوانين المعمول بها ولا يشمل ذلك الإذاعة والتليفزيون[1].

2- إقامة شـبكات نقل الصـوت والصـورة والمعلومات المكتوبة وتقديم خدمات القيمة المضـافة بعد الحصـول على ترخيص في الجهات المعنية وفقًا للقوانين المعمول بها ويشمل ذلك شبكات الهاتف المحمول[2] .

و- [3]

1. تصـميم وإنشـاء أو إدارة وتشـغيل أو صـيانة خطوط مترو الأنفاق أو أجزاء منها أو صـيانة خطوط مترو الأنفاق أو أجزاء منها وإدارة وتشـغيل أو صـيانة ما هو قائم من هذه الخطوط [4].
2. تصـميم وإنشـاء وإدارة وتشـغيل أو صـيانة خطوط المترو السـطحية داخل المدن أو بين المدن[5] .
3. تصـميم وإنشاء وإدارة وتشغيل أنفاق السيارة [6].
4. إقام وتشـغيل وإدارة الجراجات متعددة الطوابق بنظام (B.O.T) سـواء كان تحت سـطح الأرض أو فوق سـطح الأرض وعدادات تنظيم انتظار السـيارات بنظام B.O.T[7]

([1]) المضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000 مرجع سابق.

([2]) المضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000 والمستبدلة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1800 لسنة 2001 المنشور في الوقائع المصرية العدد 286 في 2001/12/13.

([3]) المضـافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسـنة 2000 المنشـور في الوقائع المصـرية- العدد 221 في 2000/10/7

وتم تصـحيحه في قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2002 ليصـبح هـ-4 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 13 في 2002/3/28

([4]) مضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة المنشور في الوقائع المصرية- العدد 77 في 2000/4/8.

([5]) مضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000المرجع السابق

([6]) مضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000المرجع السابق

([7]) مضـافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 740 لسنة 2000المرجع السـابق وتعدلت بقرار لبند جديد برقم (و) ثم تعديله بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 465 لسنة 2002 مرجع سابق ليصبح (و-4) مكرر.

ز – [1]

1. إعداد الدراسات الخاصة بالمشروعات الاستثمارية وتقديم الاستشارات اللازمة في نشاط السكك الحديدية وخطوط المترو .
2. تصميم وإنشاء أو إدارة أو تشغيل أو استغلال أو صيانة خطوط السكك الحديدية وخطوط المترو بالداخل والخارج.
3. القيام بالدراسات والبحوث الفنية والاقتصادية ودراسات الجدوى اللازمة للمشروعات في كافة مجالات السكك الحديدية وخطوط المترو.
4. تشغيل وصيانة استغلال وحدات النقل المتحركة بالداخل والخارج ولم تقتصر المشرع في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 8 لسنة 1997 على البند(10) من المادة الأولى سالفة الذكر بالنسبة لإقامة مشروعات المرافق العامة بواسطة القطاع الخاص ولكن كررت اللائحة ذلك في البند 3 مكررًا من المادة (1) من اللائحة التنفيذية المضافة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم 327 لسنة 2002 والذي بموجبه تمت إضافة إنشاء[2].
5. إنشاء البنية الأساسية الداخلية ومصادر البنية الأساسية الخارجية للمنطقة الصناعية باعتباره أحد المجالات المصرح بإقامتها تحت مظلة القانون رقم 8 لسنة 1997. وانتقد البعض[3] تمتع بعض مشروعات ال B.O.T المنصوص عليها في قرارات رئيس مجلس الوزراء السابق الإشارة إليها وعدم تمتع باقي المشروعات الأخرى غير المنصوص عليها في هذه القرارات لأنها غير مخاطبة بالإعفاء لأنه لا إعفاء إلا بنص ولا إعفاء إلا بمقتضى أحكام القانون طبقًا للمادة 119 من الدستور.

ثم تعدل بموجب قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1230 لسنة 2002 المنشورة في الجريدة الرسمية العدد 29 في 2002/7/18 ليصبح (و – 4)

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية – العدد 4 في 2002/1/24 .

([2]) المنشور في الجريدة الرسمية – العدد 7 (مكرر ب) في 2002/2/17

([3])موسى السيد محمد موسى– أثر المعاملة الضريبية على اتخاذ قرار الاستثمار – المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة 14–16 مايو 2002.

كما وأن إقامة أي مشروع في أي من المجالات المنصوص عليها في المادة (1) من هذا القانون، طبقًا لهذا النظام سيعفى لا بسبب أنه تم طبقًأ لهذا النظام ولكن بسبب طبيعة النشاط الذي خوطب بالأعفاء طبقًا لأحكام هذا القانون .

وسنكون أمام تفرقة في المعاملة الضريبية بين أنواع المشروعات المنفذة وفقًا لهذا النظام، وكذلك تفرقه بين نفس المشروع المقام وفقًأ لهذا النظام ونفس المشروع لو تم إقامته وفقًا لأي نظام أخر .

وقد انتقد البعض[1] ما جاء في النصوص اللائحية السابقة بالنسبة لاستخدام لفظ (أو) وهو بعض المغامرة .

فعلى سبيل المثال استخدمت عبارة أقامة أو تشغيل في بعض البنود بينما استخدم عبارة إقامة أوتشغيل في بنود أخرى ونفس المغايرة تمت عندما نص في بعض البنود على التشغيل والإدارة ونص في بنود أخرى على تشغيل أو إدارة.

وعند استخدام عبارة (و) فإنهما تفيد اشتراط ممارسة النشاطين معًأ وخاصة أنها تخاطب مرافق ومشروعات بنية أساسية ذات طبيعة متشابهة.

وأن المغايرة مطلوبة في تقرير الإعفاء في ظل طبيعة هذه المشروعات، كما وأن الدمج بين الأنشطة التي يجب تنفيذها معًا قد يؤدي إلى مشاكل كبيرة في التطبيق العملي.

– ويرى الباحث أنه كان يجب أن يأتي الإعفاء عامًا لكل مشروعات ال B.O.T المتعلقة بإقامة البنية الأساسية المخاطبة بالإعفاء في ضوء الهدف منها بدلاً من اللجوء إلى تعديلات متعاقبة على اللائحة التنفيذية بهدف إضافة بعض المجالات أو الأنشطة المخاطبة بأحكام هذا القانون.

الفرع الثالث
الإعفاءات المقررة لمشروعات B.O.T في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 وبعد صدوره.

إذا اثبت أن شركة المشروع تزاول أحد أنشطة ال B.O.T المنصوص عليها في البند (10) من المادة الأولى من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 8 لسنة 1997 وأنها قامت بتنفيذ

([1]) حمدي هيبه، شريف الكيلاني – قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 بين التشريع والتطبيق – المحاسبون المتضامنون مراسلو آرثر أندرسون وشركاه 1998 صـ 206.

الالتزامات المطلوبة الواردة باللائحة التنفيذية السالفة فإنه يحق لها أن تتمتع بالحوافز الضريبية الواردة في المواد 16، 17، 19، 20، 21، 22 من هذا القانون .

كما تنص المادة 27 من القانون رقم 8 لسنة 1997 على أن تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الشروط والقواعد والإجراءات الخاصة بالتمتع بالإعفاءات الضريبية تلقائيًا دون توقف على موافقة إدارية، على أن يلغي الإعفاء في حالة مخالفة تلك الشروط والقواعد.

ويصدر بإلغاء الإعفاء قرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على عرض الجهة الإدارية المختصة أو لصاحب الشأن الطعن في هذا القرار أمام محكمة القضاء الإداري خلال ثلاثين يومًا من تاريخ إعلانه أو العلم.

(أ) الإعفاء في مجال الضرائب على الدخل

1. الإعفاء من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأموال، تعفى أرباح الشركات والمنشآت وأنصبة الشركاء فيها، وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط.

ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التي تقام داخل المناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التي يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء، وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية (مادة 16).

2. الإعفاء من الضريبية على إيرادات النشاط التجاري والصناعي، أو الضريبي على أرباح شركات الأموال بحسب الأموال، أرباح الشركات والمنشآت التي تمارس نشاطها خارج الوادي القديم وكذا أنصبة الشركاء فيها، يستوي في ذلك أن تكون منشأة خارج هذا الوادي أو منقولة منه، وذلك لمدة عشرين سنة تبدأ أول سنة مالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط وتصدر بتحديد المناطق التي يسري عيها هذا النص قرار من رئيس مجلس الوزراء (مادة 17)

وقد صدرت عدة قرارات لرئيس مجلس الوزراء بتحديد المناطق التي تقع خارج الوادي القديم هي:

أ. قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 2403 لسنة 1998[1] وينص على أن: "تعتبر مناطق تنمية جنوب الوادي الخمس الموضحة مساحتها وحدودها وإحداثياتها بالخريطة المرفقة من المناطق التي تقع خارج الوادي القديم ..... ألخ.

والمناطق الخمس هي : الخارجة- باريس- أبو سمبل- شرق العوينات- الفرافرة)[2]

ب- صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1162 لسنة 2001 باعتبار منطقة سيوة من المناطق الواقعة خارج الوادي القديم في تطبيق أحكام المادة 17 من القانون رقم 8 لسنة 1997 المشار إليه منطقة واحة سيوة- محافظة مرسى مطروح ومساحتها 8039 كيلو متر مربعًا ... إلخ.

ج- صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 357 لسنة 2003 وينص على أن[3]: "تعتبر في المناطق التي تقع خارج الوادي القديم في تطبيق أحكام المادة 17 في القانون رقم 8 لسنة 1997 المشار إليه منطقة الواحات البحرية لمحافظة الجيزة" وتشمل عين السيوى، جبل المعسرة، الحرة 216، الحرة (2) جبل الهنهرف، عين خومات ، الكيلو 140 ، الكيلو 165".

3- تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة في الصندوق الاجتماعي للتنمية القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون والتي تزاول نشاطها في المجالات المشار إليها في المادة (1) من هذا القانون، مدد الإعفاء المنصوص عليها في 1، 2 سالفة الذكر إذا كانت مدد الإعفاء المقررة لها لم تنتهي في ذلك التاريخ (مادة18) وتشمل السنة الأولى للإعفاء المدة من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط بحسب الأحوال حتى نهاية السنة المالية التالية لذلك.

وعلى الشركة أو المنشأة إخطار الجهة الإدارية المختصة بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال شهر من ذلك التاريخ (مادة19).

4- إعفاء من الضريبة على أرباح شركات الأموال مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي المصري للإقراض والخصم عن سنة المحاسبة، وذلك بشرط

([1]) المنشور بالوقائع المصرية – العدد 167 تابع في 1998/7/28.

([2]) المنشور بالوقائع المصرية – العدد 185 تابع في 2001/8/16.

([3]) المنشور بالوقائع المصرية – العدد 57 تابع في 2003/3/5.

أن تكون الشركة من شركات المساهمة وأن تكون اسهمها مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية (مادة21).

ب- إعفاءات في مجال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة:

نص قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على إعفاء في مجال الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بهدف مساعدتها في مجال التمويل من خلال ما تطرحه من السندات وصكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة التي تصدرها وذلك بأن أعفى من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة عوائد السندات وصكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة التي تصدرها شركات المساهمة بشرط أن تطرح في اكتتاب عام وأن تكون مقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية (مادة 22).

ج- إعفاءات من الضريبة الجمركية

قرر المشرع في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار معاملة جمركية مميزة تتمثل في تحصيل ضريبة الجمركية بفئة موحدة على جميع ما تستورده من الآلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها على الشركات والمنشآت الخاصة لأحكام هذا القانون المنصوص عليها في المادة 4 من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادر بالقانون رقم 186 لسنة 1986 ومقدارها 5% من القيمة (مادة 23) .

وسوف نتناولها ذلك تفصيلاً عند تناول المعاملة الجمركية لمشروعات الB.O.T في الفصل المخصص لذلك.

ب- الإعفاء في ضريبة الدمغة ورسوم التوثيق والشهر.

تعفى من ضريبة ومن رسوم التوثيق والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ قيدها في السجل التجاري وإن كان سابقًا على العمل بهذا القانون .

كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت. (مادة 20من القانون رقم 8 لسنة 1997)[1]

([1]) معدله بالقانون رقم 13 لسنة 2002 المنشور في الجريدة الرسمية العدد 19 مكرر (أ) في 14 مايو 2002 ويعمل به اعتبارًا من 15 مايو 2002 وكانت هذه المادة قبل تعديلها تنص على أنه "تعفى من ضريبة الدمغة ومن رسوم التوثيق

وبالرجوع إلى طبيعة العقود المشار إليها يتضح .. أنها عقود التأسيس وعقود القرض وعقود الرهن وعقود تسجيل الأراضي وهذه العقود يخضع بعضها لضريبة الدمغة النوعية.. مثل عقود التأسيس وعقود تسجيل الأراضي وعقد الرهن. كما يخضع البعض الآخر لضريبة الدمغة النسبية مثل عقود القرض.

وأن من شأن قصر الإعفاء على ضريبة الدمغة النوعية لكان معنى ذلك تعطيل تطبيق أو تطبيقه بشكل غير كامل.

ولما كان النص القانوني وضع ليعمل ولا يهمل ومن ثم فإن ما ذهبت إليه مصلحة الضرائب من قصر الإعفاء على ضريبة الدمغة النوعية جانبة الصواب لأن بعض هذه العقود يخضع لضريبة الدمغة النسبية. ونرى أن ينصب الإعفاء على ضريبة الدمغة التي تستحق على العقد سواء كانت ضريبة الدمغة نوعية أو نسبية في ضوء طبيعة هذه العقود وعمومية النص.

كما ينصب الإعفاء على ضريبة الدمغة التي يقع عبؤها على الجهات المعفاة دون المتعاملين معها أطراف العقد غير المخاطبين بالأعفاء.

وثار خلاف حول ما إذا كان الإعفاء المقرر من الضريبة الدمغة على عقود تسجيل الأراضي يقتصر على خمسة سنوات كما أوضحت الفقرة الأولى من المادة 20 بعد تعديلها بالقانون رقم 13 لسنة 2002 أم أن هذا الإعفاء مطلق بدون أجل زمني.

وطبقًا لظاهر النص يرى الباحث أن هذا الإعفاء غير مرتبط بأجل زمني نظرًا لطبيعة العنصر الخاضع من ناحية وكذلك لعنصر المغايرة في الفقرتين ولو كان المشرع يريد تحديد الإعفاء بخمسة سنوات لأدمج الفقرة الأولى والثانية معاً.

ج- أرباح الاندماج وتقييم الحصص العينية والتوسع.

قرر المشرع بعض الإعفاءات للشركات والمنشآت الخاضعة لأحكامه بهدف تشجيعها على الاندماج أو التقسيم وكذلك في مجال تقييم الحصص العينية والتوسع رغبة في مساعدة

والشهر عقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري .

كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقود تسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت".

هذه الشـركات على إعادة هيكلة نشـاطها في ضـوء المتغيرات الاقتصـادية أو المالية التي تواجهها ولمسايرة التطورات في مجال المال والأعمال كما يلي:

1- إعفاء الأرباح الناتجة عن اندماج الشـركات أو تقسـيمها أو تغيير شـكلها القانوني من الضرائب والرسوم التي تستحق بسبب الاندماج أو التقسيم أو تغيير الشكل القانوني (مادة 24)

2- تتمتع الشـركات والمنشـآت الدامجة والمندمجة والشـركات والمنشـآت التي يتم تقسـيمها أو تغيير شـكلها القانوني بالإعفاءات المقررة لها قبل الاندماج أو التقسـيم أو تغيير الشـكل القانوني إلى أن تنتهي مدد الإعفاء الخاصـة بها، ولا يترتب على الاندماج أو التقسـيم أو تغيير الشكل القانوني أيه إعفاءات ضريبية جديدة (مادة 25).

3- يعفى من الضـريبة على إيرادات النشـاط التجاري والصـناعي، أو الضـريبة على أرباح شـركات الأموال بحسـب الأموال، ناتج تقييم الحصـص العينية التي تدخل في تأسـيس شركات المساهمة أو التوصية بالأسهم أو الشركات ذات المسئولية المحدودة أو في زيادة رأسمالها (مادة 26)

4- تعفى من الضـريبة المنصـوص عليها في المادة 16 في هذا القانون التوسـعات التي توافق عليها الجهة الإدارية وذلك لمدة خمس سـنوات. ويسـري على هذه التوسـعات الإعفاءات المنصوص عليها في المادتين 20، 23 من هذا القانون.

ويقصـد بالتوسـع الزيادة في رأس المال المسـتخدمة في إضـافة أصـول جديدة بهدف زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع.

وتحدد اللائحة التنفيذية أنواع الأصـول والقواعد والضـوابط التي يعتد بها في حسـاب هذه الزيادة . (مادة 23 مكررًا)[1] .

كما تنص المادة 3 في هذا القانون على أن لا تخل أحكام هذا القانون بأية مزايا أو إعفاءات ضريبية أو غيرها من ضمانات وحوافز أفضل مقررة بتشريعات أخرى أو اتفاقيات .

([1]) المضافة بالقانون رقم 162 لسنة 2000 والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 24 (مكرر) : 2000/6/18.

شروط التمتع بالإعفاءات المقررة لمشروعات المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار .

اشترط المشرع لتمتع مشروعات المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T بضمانات وحوافز الاستثمار المقررة في ظل أحكام القانون رقم 8 لسنة 1997 أن تقوم هذه المشروعات بتنفيذ الشروط والالتزامات المنصوص عليها في المواد 2، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 20 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 8 لسنة 1997 وهي (مادة 195 من اللائحة التنفيذية).

1-أن تستوفى متطلبات القوانين واللوائح والقرارات المعمول بها، من تراخيص بحسب طبيعة النشاط ومكان مزاولته (مادة 2 من اللائحة التنفيذية)

2-قيام الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بمراجعة عقود تأسيس الشركة وأنظمتها الأساسية، وذلك بناء على طلب المؤسسين أو الشركاء إلى من ينوب عنهم (مادة 5 من اللائحة التنفيذية).

3-تقديم طلب مراجعة عقد التاسيس والنظام الأساسي للشركة إلى الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، مرفقًا به نسخة من عقد التأسيس والنظام الأساسي أو عقد الشركة، على أن تحرر جميعها طبقًا للنماذج التي يصدر بها قرار من رئيس مجلس الوزراء (مادة 6 من اللائحة التنفيذية).

4-يصدر قرار بالترخيص بتأسيس الشركة من الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة، متضمنًا البيانات الخاصة بها، وذلك بعد تمام المراجعة والتصديق على توقيعات المؤسسين أو الشركاء، وتقديم شهادة دالة على إيداع الشركة ربع رأس المال النقدي للشركة على الأقل في حساب باسمها تحت التأسيس بأحد البنوك المسجلة لدى البنك المركزي (مادة 8 من اللائحة التنفيذية).

5-قيد الشركة- بعد الترخيص بتأسيسها- بالسجل التجاري، وعلى المسئول عن الشركة أن يقدم إلى الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة صورة القيد بالسجل (مادة 9 من اللائحة التنفيذية).

6-تنشر قرارات الترخيص بتأسيس الشركة، مع عقود تأسيسها وأنظمتها الأساسية، على نفقة أصحاب الشأن، في النشرات التي تصدرها الهيئة العامة للاستثمار (مادة 10 من اللائحة التنفيذية).

7-أخطار الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط، خلال شهر من هذا التاريخ فتقوم الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بعد التحقق من صحة بيانات الأخطار ومن أن النشاط الذي تم مزاولته يندرج تحت المجالات المنصوص عليها في المادة (1) من اللائحة التنفيذية بتسليم صاحب الشأن، خلال خمسة عشر يومًا من تاريخ وصول الأخطار، شهادة تحدد مجال النشاط، وتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط، وأن تخطر وزارة المالية بصورة منها.

ويكون للشهادة السالف الإشارة إليها حجية لدى جميع أجهزة الدولة في خصوص التمتع بضمانات وحوافز الاستثمار دون توقف على أي إجراء آخر (مادة 20 من اللائحة التنفيذية).

يتضح مما تقدم

(1)أن الأرباح التي تحققها شركة المشروع في تشغيله وإدارة واستغلاله (تجاريًا) وفقًا لنظام B.O.T تعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال، لمدد تتراوح بين خمس، عشر، عشرين سنة حسب الأموال. بشرط أن يتم تأسيسها في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار وأنها قامت بتنفيذ الالتزامات المطلوبة والمنصوص عليها للتمتع بالحوافز الضريبية طبقًا لنص المادة 27 والمواد 2، 5، 6 ،8، 9، 10، 11، 20 من اللائحة التنفيذية السابق الإشارة إليها .

(2)طبقًا للمادة 3 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار يحق لهذه المشروعات الاستفادة من نصوص الإعفاء الواردة في القانون رقم 157 لسنة 1981، أو أن تختار المعاملة الأفضل إذا تضمن كلا القانونين إعفاءات متماثلة لنفس العنصر وكذلك أي إعفاء في قانون أخر يسري عليها أحكامه.

(3)إذا ما استمرت شركة المشروع في تشغيل واستغلال المرفق بعد انتهاء فترة الإعفاء، فإنها تخضع للضريبة عن الأرباح التي تحققها، كما يحق لها تطبيق الإعفاءات والمزايا

المقررة لها في القانون رقم 157 لســـنة 1981 أو أي قانون آخر يحقق لها حوافز أو إعفاءات أو مزايا تسري عليها.

(4)إذا كانت شركة المشروع لم يتم تأسيسها في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار ومن ثم لا تسري عليها أحكامه أو تم إنشاؤها في ظله ولكن لم تقوم بتنفيذ الالتزامات المطلوبة للتمتع بالحوافز الضــريبية الواردة بالقانون رقم 8 لســنة 1997 فإن الأرباح التي تحققها الشـركة تخضـع للضـريبة على أرباح شـركات الأموال طبقًا للمادة 111 في القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل.

ويعترض البعض[1] على منح معاملة ضـريبية تفضـيلية للمسـتثمر الأجنبي لأن هذه الحوافز سـوف تتحول إلى خسـارة بالنسـبة للدولة المضـيفة وذلك في حالة خضـوع الأرباح المحققة في الدولة المضيفة للضرائب في دولة المستثمر، فالإعفاء الضريبي في هذه الحالة لا يكون له محل ويعتبر بمثابة تنازل من الدولة التي تم الاســتثمار فيها عن ســيادتها في فرض الضـرائب لصـالح دولة المسـتثمر، ويعتبر ذلك خسـارة تتحملها خزانة الدولة المضـيفة للاستثمار.

كما يرى البعض[2] أن خضوع الأرباح للمستثمر التي اعفيت في الدولة المضيفة في دولته يجعل الهدف الذي قصـــدته الدولة المضـــيفة من منح الإعفاء ينتفي وبذلك تتحول المعاملة الضـريبية للمسـتثمر إلى خسـارة للدولة المضـيفة يقابله كسـب لصـالح خزانة دولة المستثمر.

لذلك أقترح البعض[3] أنه يمكن التخفيف من هذا الأثر عن طريق إبرام معاهدات ضــريبية دولية تســاهم في منح الازدواج الضــريبي الدولي، وتحول للدول النامية الحق في الاتفاق على عدم فرض الدولة المصدرة لرأس المال ضرائب على الأنشطة أو المشروعات

([1]) فتحي عبد الكريم الحصـري– مشـاكل الحوافز الضـريبية للمشـروعات الاسـتثمارية في مصـر وكيفية علاجها – محل التشريع المالي والضريبي – العدد 284– 1993 صـ151.

([2]) السيد محمود إمام – نموذج مقترح لمعايرة الإعفاءات الضـريبية للنشـاط الاسـتثماري على المسـتوى القومي – رسـالة دكتوراه – كلية التجارة بالإسماعيلية 2001، صـ37 .

([3]) دكتور رمضـان صـديق محمد – ضـرورة إعادة النظر في الإعفاءات الضـريبية لتشـجيع الاسـتثمار – مجلة التشـريع المالي والضريبي – العدد 272 – 1991 صـ121.

التي يقوم بها المستثمرين الأجانب في هذه الدولة النامية، اكتفاء بخضوع المستثمر لأحكام قانون الضريبة في الدولة المضيفة.

وينتقد البعض[1] الإعفاءات الضريبية بوضعها الراهن لأن المتابعة والرقابة الضريبية تتقدم، كما يتقدم الفحص الضريبي لنتائج المشروعات والشركات أثناء فترة الإعفاء حيث تكون نتائج هذه المشروعات بعيدة تمامًا طوال هذه الفترة عن عمليات الفحص والمتابع المحاسبة المستمرة.

كما يرى البعض[2] أن هذا الوضع قد يؤدي مستقبلاً إلى نتيجة عكسية لما كان يستهدفه المشرع من سياسة الإعفاءات الضريبية، فبفرض أن المشرع الاستثماري لم يصفي أعماله عقب انتهاء مدة الإعفاء واستمر في مزاولة النشاط، فعند محاسبته ضريبيًا سوف تظهر مشكلة صعوبة تقدير العبء الضريبي بشكل سليم، وذلك بسبب الصعوبات التي غالبًا ما سوف تواجه الفاحص الضريبي عند فحصه لحسابات هذه الشركة وذلك بسبب انعدام المتابعة والرقابة المحاسبية منذ بداية التشغيل وطوال مدة الإعفاء، وكلما زادت مدة الإعفاء كلما زادت حدة الصعوبات في عملية الفحص الضريبي، مما قد يؤدي في النهاية إلى إجراء التقدير، وهنا تبدأ المشاكل بين المستثمر والجهة المختصة بتقدير وتحصيل الضرائب، مما قد يضطره في النهاية إلى تصفية أعماله، وبذلك تكون نتيجة تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية عكسية.

كما أنتقد البعض[3] الإعفاءات الضريبية المددية استنادًا إلى أن الواقع العملي لسياسة الإعفاءات الضريبية بوصفها الراهن خلال الفترة الماضية أسفر عن لجوء المستثمر الأجنبي إلى استثمار رؤوس الأموال في استثمارات تحقق أرباحًا ضخمة في السنوات الأولى من مزاولة النشاط في مشروعات تحقق أرباحًا سريعة ومخاطر محدودة ولا تحتاج إلى

([1]) دكتور مختار إسماعيل أو شعيشع – مدخل محاسبي مقترح لقياس وترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية في شركات الاستثمار.

مجلة الاقتصاد والتجارة– كلية التجارة – جامعة عين شمس 1992 صـ303.

([2]) السيد محمود إمام – مرجع سابق – صـ45.

([3]) دكتور محمد ريحان حسين – دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وأثارها على الدخل القومي – المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية– المجلد الثاني– السنة الثانية – العدد الثالث – كلية التجارة – جامعة حلوان صـ115 .

تكنولوجيا متقدمة كما أنها لا تهتم بالبنية الأساسية للاستفادة من الإعفاء الضريبي خلافًا لما تغياه المشرع.

ويرى الباحث خلاف هذا النظر للأسباب التالية:

1- أن المشرع في القانون رقم 8 لسنة 1997 قد خاطب أنشطة بذاتها استهدفها لارتباطها باحتياجات البلاد من ناحية وارتباطها بالتنمية من جهة أخرى.

2- أن الاستثمارات ورؤوس الأموال تواجه بيئة تنافسية في مجال جذب الاستثمار وفي هذا السبيل تتبارى الدول في منح المزايا والحوافز والإعفاءات لرؤوس الأموال الوافدة للاستثمار فيها، ومن ثم فإن التوقف عن منح الحوافز والإعفاءات الضريبية سيضعف القدرة التنافسية، خاصة في ظل الأسعار المرتفعة للضرائب.

3- أن مشروعات منح التزام المرافق العامة بنظام B.O.T ينفي عنها وصف الاستثمار قصير الأجل الذي يهدف إلى تحقيق أكبر ربح في أقصر مدة مع عدم استخدام التكنولوجيا أو عدم الاستثمار في مشروعات البنية الأساسية.

4- أن مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T تخضع منذ إبرام التعاقد وحتى انتهاؤه لإشراف الدولة لتعلقها بالمرافق العامة وحسن سيرها وانتظامها وكذلك الرقابة المالية والضريبية عليها من خلال مراجعتها لشروط احتساب الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي .

5- أن معالجة خضوع المستثمر للضريبة في دولته وفقًا لمبدأ عالمية الإيراد لا يتم معالجته عن طريق إلغاء الإعفاء ولكن من خلال الاتفاقيات الدولية لتقرير الائتمان الضريبي tax credit بأن تسمح دولة المستثمر للممول بخصم الضريبة المدفوعة في مصر من مجموع الضريبة المستحقة عليه في الخارج.

المعاملة الضريبة لمشروعات ال B.O.T التي تنشأ في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار بعد صدور قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة2005[1]

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 23 في 9 يونية 2005

نصـــت المادة الثالثة من مواد إصـــدار القانون رقم 91 لســـنة 2005 على أن الفقرة الأولى:

تلغي المواد 16- 17-18-19-21-22-23 مكرر-24-25-26 من قانون ضـــمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم 8 لسنة 1997 .

- وكانت هذه المواد تقرر إعفاءات للمشـــروعات التي تعمل تحت مظلة هذا القانون عدد تتراوح بين 5-20 عامًا من بداية أول ســـنة تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشـــاط. كما تستكمل الشركات والمنشآت والمشروعات الممولة في الصندوق الاجتماعي الإعفاءات المقررة السابقة إذا كانت مدد الإعفاء المقرة لها لم تنتهي .
- كما كانت تقرر إعفاء للشـــركات المســـاهمة يعادل نســـبة من رأس المال المدفوع تحدد بسعر البنك المركزي للأقراض والخصم عن سنة المحاسبة إذا كانت أسهمها مقيدة في البورصـــــة. وكذلك إعفاء عوائد الســـندات وصـــكوك التمويل والأوراق المالية الأخرى المماثلة من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة إذا كانت طرحت في اكتتاب عام ومقيدة بإحدى بورصات الأوراق المالية.
- كما كانت تعفى التوسعات التي توافق عليها الهيئة العامة للاستثمار لمدة خمس سنوات وتسري عليها الإعفاءات المقررة بالنسبة لضريبة الدمغة وضريبة الجمارك المقررة في المادتين 20-23.
- وكانت تعفى الأرباح الاندماج أو تغيير الشكل القانوني، مع الاحتفاظ بالإعفاءات التي كانت مقررة لأي من الشـــركات الدامجة والمندمجة للمدد المقررة لها وكذلك تاريخ تقييم الحصص العينية التي تدخل في تأسيس شركات الأموال .

الفقرة الثانية

وتنص على أن " وتظل الإعفاءات المقررة بالمواد المشار إليها سارية بالنسبة إلى الشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون، وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذه الإعفاءات"

الفقرة الثالثة

وتنص على أن " أما الشركات والمنشآت التي أنشئت وفقًا لأحكام القانون المشار إليه ولم تبدأ مزاولة نشـــاطها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون يشـــترط لتمتعها

بالإعفاءات المقررة بذلك القانون أن تبدأ مزاولة نشاطها أو إنتاجها خلال مدى أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون" أي أنه يستفاد وأنه يشترط لتمتع المشروعات والشركات بالحكم الوارد في الفقرة الثالثة ما يلي :

أ- أن تكون هذه الشركات والمنشآت قد تم إنشائها طبقًا لأحكام القانون رقم 8 لسنة 1997 ومن ثم يسقط حق هذه الجهات في التمتع بهذا الإعفاء لو تم إنشائها بعد صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 .

ب- أنه قد تم إنشاء هذه الشركات ولم تبدأ في مزاولة النشاط أو الإنتاج وقت صدور القانون.

ج- أن تبدأ النشاط أو الإنتاج في ميعاد أقصاه 2008/6/9 فإن لم تبدأ قبل هذا التاريخ سقط عنها الحق في التمتع بالأعفاء.

د- إذا تمت مزاولة النشاط أو بداية الإنتاج خلال هذه المهلة تمتعت بكل المزايا والإعفاءات الواردة في القانون رقم 8 لسنة 1997.

والهدف من هذا الحكم الانتقالي هو تشجيع المشروبات التي تم إنشاؤها وقامت بتحويل أموالها إلى مصر لإنشاء هذه الشركات ثم واجهت ظروف تتعلق بالبيروقراطية أو عقبات إدارية أو فنية حالت دون أن تبدأ في الإنتاج ومن ثم تشجيعها على الاستمرار بدلاً من اضطرارها إلى تصفية أعمالها والعدول عن الاستثمار لأن هذه المشروعات قد صممت دراسة الجدوى الخاصة بهذه المشروعات على أساس تمتعها بهذه الإعفاءات، كما وأن حرمانها في الإعفاءات التي أنشئت هذه المشروعات في ظلها له تأثير سلبي على مناخ الاستثمار وجذب الاستثمارات وزيادة حالة عدم التأكد ومخاطر الاستثمار.

كما كانت هناك أراء أخرى ترى عدم مناسبة إلغاء الإعفاءات الواردة في القانون رقم 8 لسنة 1997 الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار الذي تعمل في ظله مشروع البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T نعرضها فيما يلي:

أوجه الاعتراض على إلغاء الإعفاءات المقررة في القانون رقم 8 لسنة 1997 بالنسبة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T .

وقد ذهب بعض الكتاب والباحثين[1] إلى عدم ملائمة إلغاء الإعفاءات المقررة في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار للأسباب التالية:

(1) منافسة كثير من الدول النامية الشرق أوسطية والأفريقية لمصر في جذب الاستثمار الأجنبي والتوسع في الإعفاءات الضريبية لمشروعات الاستثمار الجديدة الأمر الذي يترتب عليه اتجاه الاستثمار الأجنبي المباشر إلى هذه الدول بعد إلغاء الإعفاءات الضريبية الواردة في قانون الاستثمار وكذلك أغلب الدول الأسيوية وكذلك دول أمريكا اللاتينية مما يضعف من مركز مصر التنافسي في مجال جذب الاستثمارات، خاصة في ظل المعوقات الأخرى التي تشوه مناخ الاستثمار.

(2) أن العديد من المستثمرين استمروا في مزاولة النشاط بعد انتهاء فترة الإعفاء من الضرائب ويقومون بسداد الضرائب المستحقة عليهم دون أية مشاكل، أي أن وجود بعض النماذج الفردية لبعض حالات التحايل لتفادي أداء الضرائب بعد انتهاء فترة الإعفاء لا يمكن تعميمها على كل المستثمرين وأنه يمكن معالجة الثغرات الإدارية والقانونية من خلال النصوص التشريعية المحكمة.

(3) هناك بعض المشروعات القومية العملاقة والمخطط لإنجازها عدد كبير في السنوات (مثل مشروعات B.O.T) حتى عام 2017 في ظل الإعفاءات الضريبية المقررة في قانون الاستثمار الحالي وإلغاء هذه الإعفاءات سوف يؤدي إلى إنخفاض معدل إنشاء المشروعات الجديدة ومنها المشروعات القومية مثل جنوب الوادي، وتوشكي، وشمال غرب السويس، وسيناء، ومن ثم ستظل في حاجة إلى استمرار هذه الحوافز لجذب استثمارات جديدة لها.

(4) أن التضحية بالحصيلة التي قدمتها الخزانة العامة نتيجة هذه الإعفاءات يمكن تعويضها من خلال الزيادة السنوية في الدخل القومي حيث يؤدي التوسع في الاستثمار إلى زيادة فرص العمل وزيادة الإنتاج وزيادة الصادرات الحد من الواردات وبالتالي زيادة الدخل القومي، باعتبار أن الإعفاء في الضرائب أو تخفيضها أداة مالية توسعية يؤدي

([1]) دكتور حمدي عبد العظيم – تأثيرات إلغاء الإعفاءات الضريبية على الاستثمار بعد صدور قانون الضرائب الجديد – بحث غير منشور كلية التجارة – جامعة الأزهر 2005.

إلى حدوث حالة رواج اقتصـــادي وتراكم رأســمالي وزيادة المدخرات والاســتثمار والناتج المحلي وهو من أهم تطلعات الدول النامية.

(5) أن ما تستند إليه الآراء المعارضة من أن الإعفاءات الضريبية عادة ما تكون مقتصرة على الضرائب المباشرة ولا تشمل الضرائب غير المباشرة وفي حالة زيادة الاستثمارات فإن المســتثمرون ســيقوموا بدفع العديد من الضــرائب غير المباشــرة مثل المبيعات أو الضريبة على الواردات بالإضافة إلى ضريبة الدمغة ورسم تنمية الموارد بأنواعها وبالتالي ســـتزداد حصـــيلتها مما يجعل الخزانة العامة تعوض العجز الذي طرأ على حصـــيلة الضرائب المباشرة.

(6) إضـافة إلى أن الإعفاءات والحوافز الضـريبية لها تأثير فعال على تدفق الاستثمارات الأجنبية وسوق الأوراق المالية.

ويرى الباحث

أ – أن خلق جو ملائم للاســتثمار يعتمد في بعض جوانبه على اســتكمال البنية الأســاســية والتي تعمل هذه المشروعات على استكمالها وفقًا للمستويات العالمية.

ب– أن هناك ضـــغوط متزايدة على موازنة الدولة للحفاظ على البعد الاجتماعي الأمر الذي يؤدي إلى زيادة عجز الموازنة وزيادة كل من الدين الخارجي والداخلي، ومن ثم فإن منح إعفاءات وحوافز لهذه المشـروعات سـيؤدي إلى تخفيض الأعباء على موازنة الدولة لأنها لن تضـطر إلى الاقتراض أو الاعتماد على الموارد الداخلية للقيام بتنفيذ هذه المشـروعات بنفسها .

ج– أن معالجة هذه المشــكلة وهذا التعارض يمكن معالجته من خلال إصــدار قانون خاص لمشــروعات B.O.T يتم من خلاله معالجة المشــاكل المتقدمة وفي نفس الوقت الحفاظ على توجهات الدولة وسياسـتها المعلنة بشـأن مبادلة الإعفاءات بتخفيض سـعر الضـريبة وسياسة حيادية الضريبة.

المبحث الثاني

المعاملة الضريبية لمشروعات ال B.O.T المقامة في المناطق الحرة

تناول المشــرع في الفصــل الثالث من الباب الثالث وعنوانه "حوافز الاســتثمار في المناطق الحرة باعتبارها أحد محاور جذب الاســـتثمار. والمناطق الحرة تعتبر أحد مجالات

جذب الاستثمار من ناحية كما وأنها من أهم أساليب زيادة وتنمية الصادرات وبعد إلغاء مدينة بور سعيد كمدينة حرة[1] اعتبارًا من 2007/1/22 مع منحها نوعين من المناطق الحرة هما المنطقة الحرة العامة – والمناطق الحرة الخاصة. وسوف نتناول فيما يلي تعريف المناطق الحرة وطبيعة كل من النوعين السابقين.

تعريف المناطق الحرة

يعرفها البعض[2] أنها جزء أو مساحة محدودة من إقليم الدولة تصرح الدولة بإقامة منشآت تجارية أو صناعية فيها، وتخرجها بإرادتها عن حدودها من الناحية الجمركية مع استمرار خضوعها للدولة من كافة النواحي الإدارية والقانونية وغيرها، وتتمتع بحرية كاملة في تصدير واستيراد السلع فيها وإليها دون أن تخضع في ذلك للإجراءات والقواعد التي تخضع لها سائر أجزاء الدولة.

الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية في المقامة في المناطق الحرة

تنص المادة 35 من القانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 على أن " لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر.

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوي مقداره 1% (واحد في المائه) في قيمة السلع عند الدخول بالنسبة لمشروعات التخزين ومن قيمة السلع عند الخروج بالنسبة لمشروعات التصنيع والتجميع، وتعفى من هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة الوجهة. وتخضع المشروعات التي لا يقتضي نشاطها الرئيسي إدخال أو إخراج سلع لرسم سنوي مقداره 1% (واحد في المائه) من إجمالي الإيرادات التي تحققها، وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أخر المحاسبين القانونيين.

([1]) قانون رقم 5 لسنة 2002 بإلغاء العمل بقانون ونظام تحويل مدينة بورسعيد إلى منطقة حرة المنشور بالجريدة الرسمية + العدد 3 مكرر (أ) في 2002/1/22

([2]) دكتور عطية عبد الحليم صقر – ندوة أثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على مستقبل الاستثمار في مصر – أكاديمية السادات للعلوم الإدارية – فرع طنطا – 1997 صـ56 .

وفي جميع الأحوال تلتزم المشـــروعات بأداء مقابل الخدمات التي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ونصـت المادة 28 من اللائحة التنفيذية لقانون ضـمانات وحوافز الاسـتثمار على أن يحصـل الرسم السـنوي المنصـوص عليه في الفقرة الثانية من المادة 35 من قانون ضـمانات وحوافز الاسـتثمار عن دخول السـلع الواردة برسـم المنطقة الحرة لحسـاب مشـروعات التخزين على أساس قيمتها (تسليم ميناء الوصول سيف)

وبالنسبة لمشروعات التصنيع أو التجميع تكون قيمة السلع التي يحصل على أساسها الرسم عند خروجها من المنطقة هي قيمة ما استحدث فيها من تصنيع أو أجرى من تجميع"

المزايا والإعفاءات المقررة للاستثمار في المناطق الحرة

1- عدم خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر.

2- لا تخضع للضرائب الجمركية:

أ- البضائع التي تصدرها المناطق الحرة إلى خارج البلاد.

ب- البضـــائع التي تســـتوردها لمزاولة نشـــاطها وكذلك جميع الأدوات والمهمات والآلات ووســـائل النقل الضـــرورية اللازمة لمزاولة النشـــاط المرخص به داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب.

3- تعفى من ضرائب المبيعات البضائع التي يتم تصديرها أو يتم استيرادها لمزاولة النشاط وكذلك الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية لمزاولة النشاط المرخص به عدا السيارات.

4- تعفى الواردات والصادرات المتقدمة من الضرائب والرسوم الأخرى.

5- طبقًا للإحالة الواردة في المادة 46 من القانون رقم 8 لسنة 1997 تتمتع المشروعات العاملة في المناطق الحرة بما يلي:-

أ- الضـمانات الواردة في المواد 8، 9، 10، 11 من قانون ضـمانات وحوافز الاسـتثمار .

ب- إعفاء المشـروعات القائمة في المناطق الحرة من ضـريبة الدمغة طبقا المادة 46من القانون رقم 8 لسـنة 1997 "مادة 46 – يسـري على الاسـتثمار في المناطق الحرة

أحكام المواد (8، 9، 10، 11 ،20) من هذا القانون " وبمقتضى هذه المادة يسري على المناطق الحرة بعض المزايا والإعفاءات في المواد السابقة ومنها المادة 20 المتعلقة بضريبة الدمغة ونصها "تعفى من ضريبة الدمغة وفي رسوم التوثيق والشهر وعقود تأسيس الشركات والمنشآت وعقود القرض والرهن المرتبطة بأعمالها، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ القيد في السجل التجاري.

كما تعفى من الضريبة والرسوم المشار إليها عقد وتسجيل الأراضي اللازمة لإقامة الشركات والمنشآت"[1]

6-الإعفاء في الضرائب العقارية- تعفى العقارات المبنية المملوكة لمشروعات المناطق الحرة أو المؤجرة لها من الضريبة على العقارات المبنية المفروضة بالقانون رقم 56 لسنة 1954 وذلك في ضوء عموم النص وإطلاقه الوارد في المادة 35 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التي تقضي بعدم خضوع المشروعات المقامة في المناطق الحرة لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر وهو يشمل الضريبة العقارية باعتبارها أحد قوانين الضرائب السارية في مصر.

7-إعفاء مشروعات النقل البحري التي تنِشأ في المناطق الحرة من الضرائب والرسوم بشرط اقتصار عملها على النقل بين المناطق الحرة والعالم الخارجي وعدم امتداد نشاطها للعمل بين الموانئ المصرية لأن الترخيص الممنوح لها يقتصر على نقل البضائع والركاب بين المناطق الحرة والدول الأخرى ومن ثم يخرج النقل بين المناطق الحرة والموانى المصرية من نطاق هذه الإعفاء.

الحكمة من تمتع المناطق الحرة بالإعفاء من الضرائب والرسوم

المناطق الحرة تعتبر خارج سيادة الإقليم من الناحية الجمركية والضريبة بحسب الأصل ومن ثم تتطلب طبيعتها أن تكون أيضًا خارج نطاق الإقليم وخارج سياج وقاعدة الإقليمية في معاملتها الضريبية، وهذا يتطلب تحريرها من الخضوع للضرائب والرسوم حتى تستطيع أن تكون على نفس مستوى المنافسة لباقي المناطق الحرة العالمية وبالتالي تستطيع

([1]) دكتور رمضان صديق محمد – ضرورة إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار – مجلة التشريع المالي والضريبي – العدد 272 – 1991 صـ121.

هذه المناطق أن تقوم بدور فعال في تنمية حصة الدولة أو المنطقة من الصادرات العالمية فبحسب الأصل المناطق الحرة تنشأ عالميًا لتكون نقطا للتجارة الدولية. حيث أن هذه الأماكن وهذه المناطق هدفها التصدير إلى العالم الخارجي ومن ثم فإن إعفائها من الضرائب والرسوم حتمية لنجاح نشاطها وأداه فعالة في زيادة قدرتها على تحقيق هدفها والاضطلاع بدورها.

نظرية النطاق المكاني للاستثمار في المناطق الحرة

تستمد نظرية النطاق المكاني في الاستثمار بالمناطق الحرة سندها ومبادئها من طبيعة المناطق الحرة والأغراض التي أنشئت من أجلها والتي تناولها الباحث تفصيلاً عندما تناول المناطق الحرة كما تستمد هذه النظرية سندها من نصوص التشريعات التي تنظم الاستثمار لنشاطها خارج المناطق الحرة يفقدها سندها في الحصول على الإعفاءات من الحوافز والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية الواردة في هذا القانون.

ومما سبق يتضح الآتي:

(1) أن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكاني لموقع وحدود المناطق الحرة.

(2) أن الإعفاءات المقررة للمشروعات المقامة بالمناطق الحرة مرتبطة بالنطاق المكاني والزماني بالغرض والتراخيص الممنوحة لها والفترة الزمنية لسريان هذه التراخيص والأغراض الممنوحة من أجلها.

(3) أن الإعفاء مصدره نص تشريعي يحدد نطاق هذا الإعفاء وحدوده وعلى ذلك إنه إذا ما يتبين خروج مشروعات الاستثمار عن النطاق المكاني انسحب عنها الإعفاءات والمزايا والتيسيرات الضريبية وغير الضريبية. وقد تعاقبت قوانين الاستثمار المتتالية تضمنت جميعها النص على إعفاء المشروعات العاملة في المناطق الحرة من كافة الضرائب والرسوم. ولكن كان هذا مرتبطًا كما تقدم بنظرية النطاق المكاني أيِ أن هذا الإعفاء قاصر على ما تزاوله هذه المشروعات من أنشطة مرخص بها المواد (46) من القانون رقم (42) لسنة 1974 والمادة (37) في القانون رقم (230) لسنة 1989 والمادة (35)

في القانون رقم (8) لسنة 1997 وهذا الأمر لم تتداركه المشروعات العاملة في هذا النطاق

فخرجت عنه بشكلين:

(1) مخالفة التراخيص الممنوحة لها. وبالتالي خرجت عن مظلة الإعفاء الواردة في هذا القانون.

(2) امتداد نشاطها إلى خارج النطاق المكاني وبالتالي زال عنها سبب التمتع بالإعفاء.

المعاملات التي تتم بين المناطق الحرة بداخل البلاد.

رغم أن الهدف من إنشاء المناطق الحرة هو تشجيع التصدير، إلا أنه لا يوجد عملا حظر على التعامل بين المناطق الحرة وداخل البلاد، بل القيد الوحيد على ذلك هو سداد الضرائب والرسوم التي تستحق على هذه البضائع وعدم وجود خطر على دخولها.

1- أكد قانون ضمانات وحوافز الاستثمار النطاق المكاني للإعفاء فقرر أن الاستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد يكون طبقًا للقواعد العامة للاستيراد من الخارج وتؤدي الضريبة الجمركية على البضائع التي تستورد من المنطقة الحرة للسوق المحلي كما لو كانت مستوردة من الخارج .

2- سمح المشرع في الفقرة الرابعة من المادة 32 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار بعد موافقة الهيئة العامة للاستثمار للمشروعات بإدخال البضائع والمواد والأجزاء والخامات المحلية والأجنبية المملوكة للمشروع أو الغير من داخل البلاد بصفة مؤقتة إلى المنطقة الحرة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية عليها وإعادتها لداخل البلاد ويتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الإصلاح وفقًا لأحكام القوانين الجمركية، ويسري حكم المادة 33 في شأن الاستيراد من المناطق الحرة على العمليات الصناعية.

وأكدت ذلك المادة 45 من اللائحة التنفيذية لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار. كما أكدت المادة 49 من اللائحة السابقة ذلك بأنه يجب على المشروعات المرخص لها في المنطقة الحرة العامة بإجراء الإصلاح أو العمليات الصناعية أن تخصص مخازن مستقلة عن مخازن المشروع للبضائع والمواد والأجزاء والخامات التي بتم إصلاحها أو تشغيلها، وحسابًا خاصًا بهذا النشاط مستقلاً عن حساب النشاط الأساسي المرخص به للمشروع على نحو يضمن إظهار نتائج الأعمال بالنسبة لكل نشاط على حدة.

3- المنتجات المستوردة من مشروعات المناطق الحرة تعامل ضريبيًا على النحو التالي:

أ- إذا كانت هذه المنتجات تشـتمل على مكونات أجنبية أو مسـتوردة من الخارج فإنها تحاسب جمركيًا على أساس قيمتها بالسعر السائد لهذه المكونات وقت خروجها في المناطق الحرة ولا يشمل تكاليف التشغيل.

ب- إذا كانت هذه المنتجات تشـمل على مكونات أجنبية أو مسـتوردة ومكونات محلية فيكون وعاء الضـريبة الجمركية هو قيمة الخامات المسـتوردة بالسـعر السـائد وقت خروجها دون قيمة تكاليف التشغيل.

وتتمثل المكونات الأجنبية في الأجزاء والمواد الأجنبية المسـتوردة حسـب حالتها عند الدخول إلى المناطق الحرة.

ج- يشترط ألا تزيد الضـريبة الجمركية المسـتحقة على المكونات الأجنبية عن الضـريبة المستحقة على المنتج النهائي المستورد من الخارج.

مدى خضـــوع الأرباح الرأســـمالية التي تحققها المشـــروعات العاملة في المناطق الحرة للضريبة

ثار خلاف بين المشروعات العاملة في المناطق الحرة ومصلحة الضرائب حول مدى خضوع هذه المشروعات للضريبة بالنسبة للأرباح الرأسمالية التي تحققها نتيجة التصرف في أصول المنشأة .

أولاً : ما يجري عليه التطبيق في مصلحة الضرائب

أ- انتهت إدارة الفتوى لوزارة المالية بمجلس الدولة[1] في فتواها إلى خضوع الأرباح الرأسمالية بصـــفة عامة المحققة عن الربح أو التنازل عن المنشـــأة المقامة بنظام المناطق الحرة للضريبة المستحقة عن إيرادات النشاط التجاري والصناعي طبقًا لأحكام قانون الضرائب على الدخل الصـــادر بالقانون رقم 157 لســـنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لســـنة 1993.

([1]) فتوى إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصـــاد والتموين بمجلس الدولة بكتابها رقم 28 ملف رقم 1083/1/4 بتاريخ 1995/6/15

وقد استند إدارة الفترة لوزارة المالية في رأيها إلى[1] :

أن الإعفاء من الخضـوع لأحكام قوانين الضـرائب والرسـوم إنما ينصـرف فقط إلى أرباح المشـروعات التي وافقت الهيئة العامة للاسـتثمار على خضـوعها لأحكام قانون الاسـتثمار وبالتالي يكون لها حق التمتع بما ورد به من ضـمانات ومزايا وإعفاءات حيث يقصـد بالمشـروع الاسـتثماري طبقًا لحكم المادة الثانية من القانون رقم 230 لسـنة 89 كل نشـاط أيا كان شـكله القانوني يدخل في أوجه الاسـتثمار المشـار إليها بذات القانون وتوافق عليه الهيئة بحيث يكون نشـاطًا أصـيلاً للمشـروع الاسـتثماري الذي يصـدر بشـأنه الترخيص من الهيئة المذكورة .

وبيع الأصول الرأسمالية أو التنازل عنه للغير وتحقيق أرباح عن طريق ذلك لا يدخل في المجالات الواردة في ذات القانون ومن ثم لا يجوز اعتبار هذا النشـاط نشـاطًا اسـتثماريًا ولا تسري بشأنه المزايا والإعفاءات المنصوص عليها في قانون الاستثمار.

وعلى ذلك الأرباح الرأسـمالية التي تحققها المنشـأة المقامة بنظام المناطق الحرة وفقًأ لقانون الاستثمار رقم 230 لسنة 1989 والناتجة عن البيع أو التنازل عن أصل من أصولها الرأسـمالية أو كل أو بعض فروع المنشـأة لا تتمتع بالإعفاء من الخضـوع لأحكام قوانين الضـرائب الواردة بنص المادة رقم 37 من ذات القانون وإنما تخضـع للضـريبة الموحدة المستحقة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وفقًا لأحكام المادة "20" من القانون رقم 157 لسـنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسـنة 1993 والضـريبة على أرباح شـركات الأموال طبقًا للمادة رقم "117" في القانون المذكور حسب الأحوال.

ب- أصـدرت مصـلحة الضـرائب العامة التعليمات التفسـيرية العامة رقم (1) لسـنة 1995[2] وقد أخذت فيها بالفتوى المتقدمة.

ثانيًا: وجهة نظر المشروعات العاملة في المناطق الحرة والفقه القانوني والضريبي.

([1]) فتوى إدارة الفتوى بوزارة المالية والاقتصـاد والتموين بمجلس الدولة بكتابها رقم 28 ملف رقم 1083/1/4 بتاريخ 1995/6/15

([2]) تعليمات تفسيرية عامة رقم (1) لسنة 1995 بشأن تطبيق أحكام المادة رقم (37) من قانون الاستثمار رقم 230 لسنة 1989 على الأرباح الرأسمالية التي تحققها المشروعات التي تقام بنظام المناطق الحرة سواء كانت ناتجة عن التنازل عن المنشأة أو كل أو بعض فروعها أو كانت ناتجة عن التنازل عن أصل من أصولها الثابتة الصادرة بتاريخ 1985/8/6.

ترى المشـروعات المقامة في المناطق الحرة ويؤيدها الفقه القانوني والضـريبي عدم خضـوع الأرباح الرأسمالية التي تحققها المشروعات العاملة في المناطق الحرة للضـريبة استنادًا إلى ما يلي:

(1) أن نص المادة التي تنظم المعاملة الضـريبية لمشـروعات المناطق الحرة جاء مسـبوقًا بعبارة (عدم الخضوع). "أي عدم توافر شروط الخضوع في شأنها "ودون قيد زمني حيث يرى البعض[1] أن نص الفقرة الأولى من المادة (37) من القانون رقم 230 لسنة 1989 ومن بعدها المادة رقم 35 . في القانون رقم 8 لسنة 1997 تعني صراحة وبكل وضوح أن المشـروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها تعتبر وكأنها موجودة في إقليم دولة أخرى ومن ثم لا تمتد إليها أحكام قوانين الضـرائب والرسـوم السـارية في مصـر إلى الأموال المسـتثمرة في المناطق الحرة مصـرية أم عربية أو أجنبية لصـراحة وعمومية النص القانوني فعلى ذلك تعتبر المشروعات المقامة في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها محصنة من الخضوع لأحكام الضرائب والرسوم السارية في مصر.

سبق لمصلحة الضرائب أن أصدرت تعليماتها التفسيرية رقم (1) لسنة 1991 للمادة (37) في القانون رقم 230 لسـنة 1989 بشـأن مدى خضـوع المشـروعات التي تقام في المناطق الحرة لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر، وذلك استنادًا إلى فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بجلستها المنعقدة في 1985/5/29 بصدد ضريبية الدمغة النسبية على رأس مال المشروعات الاستثمارية العاملة في المناطق الحرة[2] وانتهت إلى تمتع المشـروعات بنظام المناطق الحرة بالإعفاء من كافة الضـرائب النوعية واستمرار هذا الإعفاء طوال حياة المشروع وذلك استنادًا إلى نص المادة (46) من القانون رقم 43 لسنة 1974 والتي تضمنت إعفاء هذه المشروعات والأرباح التي توزعها في جميع أحكام قوانين الضـرائب والرسـوم المقررة في جمهورية مصـر العربية وإلى أن هذا الإعفاء قد جاء مطلقًا من أي قيد زمني.

([1]) مكتب الأستاذ/ مصطفى شوقي وشركاه – حالات ضريبية – مجلة الأهرام الاقتصادي العدد 1416 بتاريخ 1996/2/26 صـ10،11

([2]) تعليمات تفسيرية رقم (1) لسنة 1991 للمادة 37 في القانون رقم 230 لسنة 1989 بشأن مدى خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة لأحكام قوانين الضرائب والرسوم في مصر الصادرة في 1991/6/30 .

كما أشارت إلى استمرار هذا الإعفاء واستمرار شموله دون قيد زمني في ظل أحكام القانون رقم 230 لسنة 1989 استنادًا إلى نص المادة (37) من القانون الأخير والتي تضمنت عدم خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر بما في ذلك ضريبة الدمغة النسبية[1]

رأي الباحث

1- أن المفهوم المحاسبي للأرباح يشمل الأرباح بكافة أنواعها سواء كانت أرباح استغلال عادي أي عادية دورية ناتجة عن النشاط الأصلي أو تلك الناتجة من النشاط العارض الذي ليس له صفة دورية طالما أنه مرتبط بالنشاط المرخص به أو الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصل من الأصول وأن الإعفاء الوارد في المادة (37) سالفة الذكر جاء شاملاً للإعفاء من كل الضرائب والرسوم ومن ثم لا يجب التخصيص طالما أن هذا الإعفاء جاء عامًا.

2- أن فتوى إدارة الفتوى لوزارة المالية السابق الإشارة إليها جاءت متأثرة بفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة[2] الصادرة بشأن معاملة الأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار الداخلي أثناء فترة الإعفاء والتي أخذت بهذا الاتجاه واعتبرت الأرباح الرأسمالية خارجة عن النشاط المرخص به لهذه المنشآت.

3- أن مذهب مجلس الدولة في التفسير بالنسبة لخضوع الأرباح الرأسمالية أثناء الإعفاء المؤقت أو الدائم ثم انتقاده من الفقه المحاسبي[3] من جهة والهيئة العامة للاستثمار من جهة أخرى.

4- أن المشرع وهو بصدد إخضاع أرباح المشروعات سواء في ظل المادة 27 من القانون رقم 157 لسنة 1981 وكذلك في ظل المادة 114 بالنسبة لأرباح شركات الأموال كان يقضي بخضوع صافي الأرباح التي تحققها المنشآت على أساس الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص .. وما دام "

([1]) الباحث – بحوث في ضريبة الدمغة– 1993 صـ300 وما بعدها .

([2]) فتوى الجميعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ملف رقم 251/2/37 الصادر بتاريخ 1983/1/5.

([3]) دكتور حسن محمد كمال ، دكتور سعيد عبد المنعم – مشكلات ضريبية 1990 صـ195/ 196.

كل العمليات" يشملها الخضوع من باب أولى فأن الإعفاء في حالة تقريره يشملها أيضًا والقول بغير ذلك لا يجد له سند في الواقع أو القانون.

5- أن هذا الأمر سوف يؤدي إلى نتائج غير منطقية محاسبيًا وضريبيًا وذلك في حالة استغراق الربح الرأسمالي لكل خسائر المشروع وتعداه إلى صافي خسارة للمشروع ومع ذلك فسوف يخضع المشروع للضريبة عن الأرباح والخسائر.

6- أن المستقر محاسبيًا طبقًا لقواعد المحاسبة والضرائب أن الأرباح للمنشأة تتحدد كمحصلة الأنشطة والعمليات التي قامت بها.

7- أن اعتبار الأرباح الرأسمالية للمشروعات العاملة في المناطق الحرة خارجة عن النشاط المرخص به لهذه المشروعات يعني وجود قيد على هذه المنشآت في استبدال أصولها أو تخزين وبيع غير الصالح منها وهو أمر لا سند له إلا في قانون الاستثمار ولا في قوانين الضرائب ويؤدي إلى نتيجة غير منطقية وهي تصفية المشروع بمجرد استهلاك أصول وتصفيتها وهو أمر أيضًا في غاية الغرابة ولا يتفق مع فرض استمرار المشروع وهو من الفروض المحاسبية التي ثبتت منطقيًا ويتعارض مع علم المحاسبة.

8- أن مدلول الأرباح هو مدلول محاسبي تناولته بالتحليل أو التحديد مبادئ وقواعد المحاسبة التي يجب العمل بها دون سواها طالما أن المشرع لم يتدخل لتحديدها في التشريع الضريبي.

9- أن مصلحة الضرائب قد ذهبت إلى عدم خضوع الأرباح الرأسمالية[1] الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء بالنسبة للمشروعات التالية :

أ. مشروعات الإسكان ومشروعات الامتداد العمراني المنصوص عليها في المادة 3 (بند3) في القانون رقم 43 لسنة 1974 المعدل .

ب. أرباح البنوك الاستثمارية الناتجة عن بيع مساهمتها في رأس مال شركات مشتركة وكذلك أرباح بيع الأوراق المالية بمحفظة الأوراق المالية.

ج. شركات الاستثمار التي تهدف إلى توظيف الأموال في المجالات المنصوص عليها في قانون الاستثمار .

([1]) ملحق التعليمات رقم (2) للمادة 16 من قانون الاستثمار الصادرة في 1984/11/28.

وأن ما يقال عن الأرباح الرأسمالية التي تحققها هذه المشروعات أثناء حياتها يسرى على يمارس من نشاط خلال فترة التصفية والتي تعتبر فترة نشاط وسواء حققوا فيها ربح نتيجة التصفية أو ربح نتيجة الاستغلال[1].

المعاملة الضريبية للمشروعات المرخص لها بتخزين وتأجير المعدات داخل البلاد ومدى خضوع نشاط تأجير المعدات داخل البلاد للضرائب.

ثار الخلاف حول مدى خضوع الشركات المرخص لها بتخزين الآلات والمعدات داخل المناطق الحرة وتأجير هذه الآلات والمعدات خارج المناطق الحرة ومدى خضوع الدخل الناتج من ذلك للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال حسب الأحوال.

رأي مصلحة الضرائب[2]:

ثار خلاف في هذا الموضوع في ظل القانون رقم 230 لسنة 1989 عند قيام المشروع بتخزين الآلات والمعدات داخل المنطقة الحرة وتأجيرها للعمل داخل البلاد وخارج المنطقة الحرة قامت المصلحة باستعراض نص المادة 37 من القانون رقم 230 لسنة 1989 التي تقضي بعدم خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام الضرائب والرسوم السارية في مصر، كما لا تخضع الأموال المستثمرة فيها لضريبة الأيلولة، ونص المادة 30 من ذات القانون وتقضي بأنه يختص مجلس إدارة المنطقة الحرة العامة بالموافقة على إقامة المشروعات بالمنطقة الحرة، ويصدر بالترخيص للمشروع بمزاولة النشاط قرار من رئيس مجلس إدارة المنطقة، ويجب أن يتضمن الترخيص بيانًا بالأغراض التي منح من أجلها ومدة سريانه ومقدار الضمان المالي الذي يؤديه المرخص له، ولا يتمتع المرخص له بالإعفاءات والمزايا المنصوص عليها في هذا القانون إلا في حدود الأغراض المبينة في الترخيص ويكون الترخيص وفقًا للضوابط التي يضعها مجلس إدارة الهيئة طبقًا للمادة 29 من القانون.

([1]) حكم محكمة النقض في الطعن رقم 366 لسنة 21 تاريخ جلسة 1953/2/4 والطعن رقم 2 لسنة 42 تاريخ جلسة 1978//11/28

([2]) تعليمات تفسيرية عامة رقم (4) لسنة 1996 في شأن المعاملة الضريبية للمشروعات المتاحة بنظام المناطق الحرة طبقًا لأحكام القانون رقم 230 لسنة 1989 الصادر بتاريخ 1996/5/21.

وانتهت المصلحة إلى أن الإعفاء من الخضوع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر طبقًا للمادة 37 المشار إليها بالنسبة للمشروعات التي تقام في المناطق الحرة، مردة إلى شروط الترخيص الصادر من الهيئة العامة للاستثمار وصريح ما يقضي.

كما جاء في نفس هذه التعليمات أنه طالما كان المشروع المقام بنظام المناطق الحرة يمارس نشاطه في حدود الترخيص الصادر من الهيئة العامة للاستثمار استحق الإعفاء الضريبي المطلق دون قيد زمني طبقًا للمادة 37 من القانون رقم 230 لسنة 1989.

كما يعفى من الخضوع لنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليه في قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 187 لسنة 1993 علمًا بأن الهيئة العامة للاستثمار هي الجهة المسئولة عن رقابة تنفيذ التراخيص الصادرة طبقًا لقانون الاستثمار، واتخاذ الإجراءات القانونية في مواجهة المشروع الاستثماري الذي يخالف أحكام قانون الاستثمار طبقًا للمادة 54 من القانون رقم 230 لسنة 1989 المشار إليه.

مدى خضوع نشاط التشغيل لحساب الغير للضريبة على الدخل[1]:

ثار الخلاف بين الشركات العاملة في المناطق الحرة وتزاول نشاط التشغيل لحساب الغير ويؤيدها الهيئة العامة للاستثمار من جهة ومصلحة الضرائب من جهة أخرى بشأن خضوع أرباح هذا النشاط للضريبة على إيراد النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بالنسبة لهذا النشاط الذي رخصت الهيئة العامة للاستثمار بمزاولته لهذه الشركات.

ويسير التطبيق حاليًا في مصلحة الضرائب على إخضاع نشاط التشغيل لحساب الغير في المناطق الحرة للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح شركات الأموال حسب الأحوال استنادًا إلى أن هذه المشروعات قد لجأت إلى تصنيع هذه المنتجات لحساب الغير في السوق المحلي تخفيًا وراء هذا الستار الجديد للتهرب من أداء الضرائب والرسوم واستندت إلى الفتاوى التالية:

([1]) الباحث، مدى خضوع نشاط التشغيل لحساب الغير للضريبة على الدخل– مجلة مستشارك الضريبي، العدد الرابع، سبتمبر/ أكتوبر 1993، ص 27

أ. فتوى إدارة الفتوى لوزارات المالية والتجارة والتموين والتأمينات الصادرة بجلسة 1984/6/19 والتي انتهت إلى عدم سلامة التراخيص الصادرة من مثل هيئة الاستثمار لبعض المشروعات الخاصة بتخزين الآلات والمعدات اللازمة لقطاع البترول مع قيام هذه المشروعات بتأجير تلك الآلات والمعدات للعمل خارج المنطقة الحرة.

ب. بفتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بجلستها المنعقدة بتاريخ 1985/9/26 والتي انتهت إلى عدم سلامة الترخيص لبعض المشروعات بتخزين الآلات والمعدات داخل المناطق الحرة مع قيامها بتأجير تلك الآلات والمعدات للعمل داخل البلاد خارج المنطقة الحرة تأسيسًا على صريح نص المادة 35 وأنه لا يجوز الترخيص بتخزين بضائع في المناطق الحرة بغرض استخدامها خارج هذه المناطق إذ أنها في هذه الحالة لا تعدو أن تكون بضائع مستوردة للاستهلاك والاستخدام داخل البلاد ولكنها تتخفى وراء ستار التخزين في المناطق الحرة للتهرب من أداء الضرائب والرسوم الجمركية.

ج. ما انتهت إليه الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع (بجلستها بتاريخ 84/6/24، 86/4/16) من وجوب خضوع أرباح للبيع أو التشغيل للضريبة.

وقد عرض الموضوع على الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع[1] بجلستها المنعقدة بتاريخ 1986/10/8 في ظل القانون رقم 43 لسنة 1974 بنظام استثمار المالي العربي والأجنبي والمناطق الحرة المعدل بالقانون رقم 320 لسنة 1977 أجاز في المادة 30 منه إنشاء مناطق حرة عامة أو خاصة مقصورة على مشروع واحد وحدد في المادة 30 ما يجوز الترخيص به من مشروعات بنظام المناطق الحرة ومنها عمليات الفرز والخلط والمزج ولو لبضائع محلية وكذلك أية صناعة أو عمليات تجميع أو تركيب أو تجهيز أو تجديد أو غير ذلك مما يحتاج إلى مزايا المنطقة الحرة للإفادة من مركز البلاد الجغرافي.

وانتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع إلى جواز إضافة نشاط التشغيل لحساب الغير ضمن الأغراض المرخص بها للمشروعات الصناعية المقامة بنظام المناطق

([1]) فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ملف رقم 110/1/47 بتاريخ 1986/10/20.

الحرة، ومن ثم تمتعها بالإعفاء المقرر لمشروعات المناطق الحرة إلا أن مصلحة الضرائب لم تأخذ بهذه الفتوى.

أما في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 فإن المشرع مايز بين الإصلاح وتحصل في ظله الرسوم الجمركية على قيمة الإصلاح فقط ولا تخضع للضرائب على الدخل باعتبار أن النشاط والدخل قد تم في المنطقة الحرة وأن النص قصر الخضوع على الضرائب الجمركية أما لو أخذت هذه العمليات شكل عمليات صناعية أو خطوط إنتاج فإنها تدخل في عداد عمليات التصنيع فيخضع ما دخل في تكوينها من مكونات أجنبية بالسعر السائد وقت خروجها من المنطقة الحرة ويخضع أجر التصنيع للضريبة على الدخل.

المعاملة الضريبية للمناطق الحرة في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005

مدى خضوع الشركات العاملة في المناطق الحرة للخصم والتحصيل وتقديم الإقرار الضريبي وخضوع العاملين لضريبة المرتبات:

ثار خلاف في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 بشأن مدى خضوع المشروعات العاملة في المناطق الحرة للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة سواء بصفتها جهات التزام أو باعتبارها ممولا خاضعًا للضريبة، كما ثار نفس الخلاف حول مدى خضوع العاملين بالمناطق الحرة للضريبة على المرتبات وما في حكمها، وكذلك مدى التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبي السنوي.

وتنازعت هذه المشاكل عدة آراء على النحو التالي:

الرأي الأول[1]:

ويرى أصحاب هذا الرأي أنه في ظل صريح المادة (35) من القانون رقم 8 لسنه 1997 بإصدار قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التي تنص على أن لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة، والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر، ومن ثم فإن هذه المشروعات لا تسري بشأنها الالتزامات المنصوص عليها في قوانين الضرائب ومن أهمها:

([1]) حمدي هيبة وشريف الكيلاني، قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 بين التشريع والتطبيق، المحاسبون المتضامنون، مارس 1998، ص 114.

- الالتزام بتقديم الإقرار الضريبي- الالتزام بخصم ضريبة القيم المنقولة على القروض ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة.
- الالتزام بخصم ضريبة المرتبات وما في حكمها من العاملين.
- الالتزام بالخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة باعتبار أن هذه الالتزامات تقررت في قانون الضرائب على الدخل التي هي بمنأى عن تطبيقه ولا تخضع له في ظل المادة 35 سالفة الذكر.

وقد سايرت لجنة فض المنازعات في مصلحة الضرائب هذا الاتجاه بالنسبة للضريبة الموحدة على المرتبات وما في حكمها.

حيث انتهت إلا أن الشرطان اللذان يستوجبان خضوع مرتبات العاملين للضريبة على المرتبات وما في حكمها قد انتفيا هما:

أ. أداء العمل أو النشاط في مصر.

ب.في حالة أداء العمل خارج مصر يشترط أن يكون الخصم من خزينة مصرية.

ولما كانت المناطق الحرة تعتبر ضريبيا وجمركيًا خارج البلاد فإنه ينتفي بالنسبة لها الشرط الأول، كما وأن جهات الصرف في هذه الحالة هي خزائن خاصة من ثم لا يسري في شأنها الشرط الثاني. وهو أن يكون الصرف من خزينة مصرية لأن الصرف ثم خارج البلاد وبالتالي لا يسري في شأنها أي من شرطي الخضوع.

كما استندت مشروعات المناطق الحرة إلى المادة 35 سالفة الذكر في الدفع بعدم انطباق النصوص المتعلقة بالإقرار الضريبي والخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة عليها.

الرأي الثاني:

ويرى أصحاب هذا الرأي خضوع المشروعات العاملة في المناطق الحرة لأحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك التزامها بتقديم الإقرارات الضريبية، كما يخضع العاملين بها للضريبة الموحدة على المرتبات وما في حكمها استنادًا إلى:

أ. أن الحكمة من المعاملة الواردة في المادة 35 هو تشجيع الصادرات وتحرير المشروعات من القيود الضريبية، وتستهدف هذه المادة المشروعات وليس العاملين

بها ومن ثم لا تمتد هذه المعاملة إلى العاملين بهذه المشـــروعات خلافًا لما اتجهت إليه رغبه المشـرع، كما وأن الاسـتثناء الوارد في المادة 35 يسـري على المشـروع ولا يمتد للمتعاملين معه لأنهم غير مخاطبين بالمادة 35.

ب. أن عدم إخضـاع العاملين بهذه المشـروعات للضـريبة بالإضـافة إلى عدم وجود نص يؤازره يخل بمبدأ المساواة بين الممولين وإخلالاً بالمادة 40 من الدستور.

ج. أنه لا مبرر عملاً لهذا الإعفاء خاصـــة مع وجود تفاوت كبير بين مرتبات هؤلاء العاملين وأمثالهم في نفس الوظائف داخل البلاد مما يوسع الهوة في المعاملة.

د. عدم وجود نص صـــريح لإعفاء مرتبات العاملين بهذه المشـــروعات، ولو كانت إرادة المشـــرع قد اتجهت إلى ذلك لما أعوزه النص وجاء بالعبارة التالية: "لا تخضـــع المشـروعات التي تقام في المناطق الحرة، والأرباح التي توزعها والعاملين بها لأحكام قوانين الضـــرائب الســـارية في مصـــر"، كما جاء في معاملة المناطق الاقتصـــادية الخاصة.

ولما كانت المادة 119 من الدستور تقضـي بأنه لا ضريبة إلا بنص ولا إعفاء إلا بمقتضى أحكام القانون، ومن ثم فلا مجال لتقرير هذا الإعفاء دون نص.

هـ. أن هذه المشـروعات تتعامل مع الداخل في شكل مواد خام ومواد مصـنعة لتصـديرها وفي هذه الحالة فإن المتعامل معها يخضـــع لأحكام الخصـــم عند ســـداد المشـــروع للمبالغ التي يســـتحقها، ومن ثم يجب خصـــم هذه المبالغ وتوريدها للمصـــلحة ليس باعتبار أن هذه المشروعات خاضعة للضريبة ولكن باعتبارها جهة التزام ووسيط في الاستقطاع والتوريد.

و. أن مشروعات المناطق الحرة كما تقدم تتعامل مع داخل البلاد عند بيع المواد المخزنة داخلها أو بيع البضائع المصنعة منها وعندئذ تخرج من نطاق تطبيق المادة 35 التي يقتصـــر تطبيقها على التعامل بين المناطق الحرة وبعضـــها أو التعامل بين المناطق الحرة وخارج البلاد في شـــكل صـــادرات، وفي حالة البيع للداخل تســـترد مصـــلحة الضـرائب سـلطتها في تطبيق القانون عليها وتصـبح شـأنها شـأن أي ممول يخضـع للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وتلتزم بتقديم الإقرار الذي يعتبر أداه لمتابعة ســـريان المادة 35 والالتزام بنظرية النطاق المكاني التي هي ســـند هذه

المشـــروعات في عدم تطبيق قوانين الضـــرائب الســـارية في مصـــر عليها وحتى لا تستخدم الرخصة التشريعية في غير ما استهدفه المشرع.

موقف المشرع في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005:

صـدر القانون رقم 91 لسـنة 2005 ليضـع حدًا للخلاف حول نطاق ومجال تطبيق المادة 35 من القانون رقم 8 لسنة 1997 تنص على أن:

أ. بالنسبة للمرتبات:

نصـت المادة 9 على أن تسـري الضـريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي:

1. كل ما يســـتحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصـــفة دورية أو غير دورية، وأيًا كان مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصـــر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصـــدر في مصـــر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضـــافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.
2. ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.
3. .....

ونصت المادة 14 من هذا القانون على أن:

على أصـــحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضـــعة للضـــريبة بما في ذلك الشـــركات والمشـــروعات المقامة في المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة 9 من هذا القانون مبلغًا تحت حساب الضريبة المستحقة وفقًا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضـرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق.

وعلى أصـحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سـداد ما يسـتحق من فروق الضـريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

كما نصـــت المادة 15 على أن "يلتزم المســئول عن حجز الضــريبة وتوريدها طبقًا للمادة 14 من هذا القانون بالآتي:

1. تقديم إقرار ربع ســنوي إلى مأمورية الضــرائب المختصـــة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك.
2. إعطاء العامل بناء على طلبة كشــفًا يبين فيه اســمه ثلاثيًا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة، وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المادة.

يتضح مما تقدم أن المشرع قد حسم في المواد9، 14، 15 سالفة الذكر مسألة الخلاف حول مدى خضـوع العاملين في المناطق الحرة للضـريبة، وكذلك التزام مشـروعات المناطق الحرة بالاستقطاع والتوريد طبقًا لأحكام هذا القانون.

ب. بالنسبة للخصم تحت حساب الضريبة:

أدرج المشـــرع في المادة 59 في القانون رقم 91 لســـنة 2005 كل من الشـــركات الخاضعة لقانون الاستثمار وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة وفروع الشركات الأجنبية ضـمن الجهات التي تلتزم بأن تخصـم نسـبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سـبيل العمولة أو السـمسـرة أو مقابل عمليات الشـراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وتتحدد نسبة الخصم طبقًا لهذه المادة بألا يتجاوز 5% من هذه المبالغ تحت حسـاب الضـريبة وصـدر قرار وزير المالية رقم 537 لسنة 2005. محددًا نسب الخصم تحت حساب الضريبة وتتراوح من 0.5 –5%.

وطبقًا لما تقدم فقد أصـــبحت مشـــروعات المناطق الحرة جهات التزام وعليها التزام بخصـم مبالغ تحت حسـاب الضـريبة وتوريدها إلى المصـلحة طبقا للقواعد الواردة بالقانون ولائحته التنفيذية وذلك عن تعامل الغير معها، كما تخضـــع معاملاتها خارج المناطق الحرة أيضًـا لنظام الخصـم والتحصـيل تحت حسـاب الضـريبة في حالة تعاملها مع الغير كممول وليس كملتزم في ضـوء النصـوص المتقدمة وما انتهى إليه الفقه والقضـاء بالنسـبة لمعاملات المناطق الحرة مع داخل البلاد والتي سبق أن تناولها الباحث.

ج. بالنسبة لتقديم الإقرار الضريبي:

تنص المادة 82 من القانون رقم 91 لسنة 2005 في الباب الثاني المتعلق بالإقرارات الضريبية على أن

يلتزم كل ممول بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقرارًا ضريبيًا سنويًا على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوبًا بالمستندات التي تحددها اللائحة.

ويسري حكم الفقرة السابقة على الممول خلال فترة إعفاءه من الضريبة.....الخ.

وبالرجوع إلى المادة 35 من القانون رقم 8 لسنة 1997 يتضح أن هذه المشروعات لم يتقرر لها إعفاء فحسب وإنما لا تسري عليها قوانين الضرائب السارية في مصر ولا يوجد نص يلزمها بتقديم الإقرار الضريبي خلافًا للنصوص الصريحة التي نظمت المرتبات والخصم تحت حساب الضريبة.

ومن ثم يرى الباحث عدم التزام هذه المشروعات بتقديم الإقرار الضريبي إلا أن الحالات التي يتم التعامل فيها مع داخل البلاد بالبيع أو التصرف في السلع، لأنه في هذه الحالة تخرج من مظلة المناطق الحرة وينطبق عليها عندئذ كافة الشروط والالتزامات التي تقع على كافة الممولين.

حظر الترخيص أو مزاولة بعض الأنشطة في المناطق الحرة[1]:

صدر القانون رقم 114 لسنة 2008 متضمنًا في المادة العاشرة إضافة فقرة أخيرة إلى المادة 29 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم 8 لسنة 1997 ونصها "وفي جميع الأحوال لا يجوز الترخيص بإقامة مشروعات بنظام المناطق الحرة في مجالات صناعة الأسمدة، الحديد والصلب، وتصنيع البترول، وتصنيع وتسييل ونقل الغاز".

ونصت المادة الحادية عشرة من هذا القانون على أن:

أولاً: تنتهي جميع تراخيص مشروعات الاستثمار بنظام المناطق الحرة في مجال صناعة الأسمدة والحديد والصلب وتصنيع البترول وتصنيع وتسييل ونقل الغاز الطبيعي القائمة في تاريخ العمل بهذا القانون، وتسري في شأنها فيما يلي يتعارض مع ذلك أحكام قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الصادر بالقانون رقم 8 لسنة 1997، دون

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية، العدد 18(مكرر) في 5 مايو 2008.

أن تتحمل بأي أعباء إضافية، وتلتزم الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة ومكاتب السجل التجاري بالتأشير بما يفيد ما تقدم واعتماد ما يترتب عليه من آثار.

ثانيًا: لا يترتب على إنهاء تراخيص المشروعات المشار إليها في البند السابق سداد ضرائب أو رسوم جمركية أو ضريبة مبيعات على ما استوردته من معدات وآلات وأجهزة وخطوط إنتاج وأجزائها وقطع غيار لازمة لها اقتضاها نشاط المشروع، كما لا يترتب على هذا الإنهاء، أي مساس بحقوق العاملين في المشروع.

وإذا كان المشروع مازال تحت التأسيس ولم يستكمل استيراد المعدات الآلات والأجهزة وخطوط الإنتاج وأجزائها وقطع غيارها اللازمة لبدء نشاطه، فيعفي ما يستورده منها من الضرائب والرسوم الجمركية وضريبة المبيعات مما يكون لازمًا لبدء النشاط، وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون أو متى بدء النشاط أيهما أقرب.

والسبب المباشر في إلغاء تراخيص هذه المشروعات ما يلي:

1. أن هذه المشروعات كثيفة الاستخدام للطاقة وتقدم لها الدولة هذه الطاقة بأسعار مدعمة تذهب إلى المستورد خارج البلاد وبالتالي يذهب الدعم لغير مستحقيه في الوقت الذي نعاني فيه من نقص الطاقة وارتفاع أسعارها عاليًا.
2. أنه بحسب الأصل فإن إنتاج المناطق الحرة مخصص للتصدير وبالتالي فإن السوق المحلي ستحرم من هذا الإنتاج في الوقت الذي يعاني فيه السوق المحلي من عجز في الإنتاج أدى إلى ارتفاع عشوائي في أسعارها.

كل ذلك جعل الدولة تتجه في هذا القانون إلى تحويل هذه المشروعات من الاستثمار في المناطق الحرة إلى الاستثمار الداخلي حتى يستفيد السوق الداخلي من هذا الإنتاج المحلي بدلا من الاستيراد من ناحية ولتحقيق الفائدة الاقتصادية والاجتماعية من منح هذه المشروعات المقرر لها قانونًا.

زيادة الأعباء الملقاة على المشروعات B.O.T في ظل القانون رقم 114 لسنة2008.

لما كانت مشروعات B.O.T تعتمد في نشاطها سواء عند إنشاء المشروع أو عند تشغيله على استخدام وسائل النقل وكذلك الوقود بأنواعه كما يلي:

1. تضمنت المادة السابعة من القانون رقم 114 لسنة 2008 زيادة في رسوم التراخيص السنوية لوسائل النقل حيث أضاف البند ثانيًا من هذه المادة البند 18 إلى المادة الأولى من القانون رقم 147 لسنة 1984 وبموجبها أصبح رسم تنمية الموارد على رخص تسيير وسائل النقل على النحو التالي:

500 جنيه لسيارات النقل التي لا تزيد حمولتها على خمسة أطنان.

1000 جنيه لسيارات النقل التي تزيد حمولتها على خمسة أطنان ولا تتجاوز عشر طنًا.

2000 جنيه لسيارات النقل التي تزيد حمولتها على خمسة عشر طنًا.

10 جنيه للموتوسيكل.

200 جنيه لوسائل النقل الأخرى عدا الأجرة.

2. تضمنت المادة الثامنة من القانون رقم 114 لسنة 2008 زيادة ضريبة المبيعات على منتجات النفط المستورد والمحلي على النحو التالي:

س	الصنف	المستورد	المحلي
1	بنزين 80 أوكتين	3 قروش للتر	18 قرش للتر
2	بنزين 90 أوكتين	48 قرش للتر	63 قرش للتر
3	بنزين 92 أوكتين	48 قرش للتر	65 قرش للتر
4	بنزين 95 أوكتين	103 قرش للتر	120 قرش للتر
5	كيروسين	36 قرش للتر	36 قرش للتر
6	سولار	36 قرش للتر	36 قرش للتر

ويرى الباحث أن القانون رقم 114 لسنة 2008 لن يكون له أثر يذكر على جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية بالنسبة لشركة المشروع المنفذة لنظام B.O.T لأن الزيادة الأولى تمثل رسم سنوي وفي نفس الوقت غير مؤثرة على الاستثمار أما الزيادة في الوقود فإنه لا يعدو أن يكون تصحيح لأسعار الطاقة التي مازالت دون الأسعار العالمية.

ولكن قد تؤثر على قيمة الخدمة أو الرسوم المدفوعة لقاء خدمات المرافق التي تحصلها هذه الشركات ولكن في شكل زيادة لا تذكر في قيمة هذه الخدمات لن يحس بها المواطن العادي ولن تكون مؤثرة أو قد تلجأ إلى رفع قيمة مقابل الخدمة التي تقدمها إذا وافقت الدولة على ذلك.

الفصل الرابع
المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضريبة العامة علي المبيعات

سيتناول الباحث عن هذا الفصل من خلال مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مدي خضـوع الخدمات التي تقدمها مشـروعات الـــــ B.O.T لضـريبة المبيعات

المبحث الثاني : مدي خضـوع الأصـول الرأسـمالية التي تسـتوردها أو تشـتريها مشـروعات B.O.T لمزاولة نشاطها للضريبة العامة علي المبيعات

المبحث الأول

مدي خضوع الخدمات التي تقدمها مشروعات الـB.O.T لضريبة المبيعات

باستقراء الجدول رقم 2 الخاص بالخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات يتضح أن هناك العديد من المرافق العامة التي يمتلكها القطاع الخاص أثناء فترة الامتياز تخضع للضريبة العامة علي المبيعات طبقا لهذا الجدول مثل خدمات النقل والتليفون (اتصالات وتركيبات ثابت أو محمول وخدمات البريد السريع والنظافة والحراسة واستخدام الطرق) ولم تفرق الضريبة العامة علي المبيعات بين تقديم هذه الخدمات بواسطة مرافق مملوكة للدولة أي ملكية عامة أو مشروعات منفذة بنظام B.O.T لأن الخاضع لها في الحالتين هو المستهلك أو متلقي الخدمة في الحالتين .

وفي هذه الحالة فإن مشروع المرفق العام المقام بنظام B.O.T يصبح مسجلا طبقا لأحكام قانون الضريبة علي المبيعات ويقع عليه بحث تحصيل الضريبة من الممولين وتوريدها إلي مصلحة الضرائب علي المبيعات ويقع عليه عبء تحصيل الضريبة من الممولين وتوريدها إلي مصلحة الضرائب علي المبيعات ويصبح أداء الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة إذا كانت هذه الخدمة واردة في الجدول رقم (2) المرفق بالقانون وذلك عند أداء مقابل هذه الخدمات.

وليس من حق هذه الجهات خصم ما سبق سداده من ضريبة علي المدخلات حيث تم استثناء الجدول رقم (2) المتعلق بالخدمات في قواعد خصم الضريبة علي المدخلات.

كما لم تتضمن مواد الإعفاء الواردة في هذا القانون أي نص يجيز الإعفاء في ضريبة المبيعات وبالتالي تسري عليها كافة الأحكام المتعلقة بتطبيق أحكام هذا القانون.

مدي خضوع عقود B.O.T لضريبة المبيعات كعقود بيع

ثار خلاف مدي خضــوع إنشــاء المرافق العامة بنظام B.O.T لضــريبة المبيعات. فذهب البعض [1] إلي أن شركة المشروع عندما قامت بإنشاء مشروع B.O.T فإنها قامت بعقد مقاولة لحساب الجهة مانحه الامتياز حيث أن المشروع سيؤول في نهاية مدة العقد إلي الجهة مانحه الامتياز ومن ثم يعتبر البيع قد تم بانتقال الملكية من شـــركة المشـــروع إلي الجهة مانحه الامتياز.

وهذا الرأي مردود عليه بما يلي:

أ. أنه ســلمنا جدلاً بأن انتقال الملكية يعتبر واقعة بيع تخضــع للضــريبة العامة علي المبيعات فإن العبرة تكون بتاريخ تحقق الواقعة المنشئة للضريبة وهي البيع أو تاريخ انتقال الملكية وهذه الواقعة لم تحدث عند أبرام العقد أو تنفيذه أو خلال مدة ســـريان عقد الـ B.O.T

ب. إن تعريف البيع في مجال ضريبة المبيعات هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مســـتوردا إلي المشـــتري، ويعد بيعا في حكم هذا القانون ما يلي أيهما أسبق:

- إصدار الفاتورة
- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة
- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك في أشكال أداء الثمن وفقا لشروط الدفع المختلفة.

وأي من هذه الوقائع لم تتحقق في حاله أيلولة مشروعات الـ B.o.T إلي جهة مانحه الامتياز حيث انتقي المقابل أو الثمن ولا يمكن القول بأن ما ســمحت به الجهة الامتياز في استغلال للمرفق هو من قبيل السداد الجزئي للثمن .

ومن ثم لا تعتبر أيلولة المرافق العامة إلي الجهة مانحه الامتياز في الاســـتغلال للمرفق هو في قبيل السداد الجزئي للثمن.

---

[1] رأي مصلحة الضرائب على المبيعات.

ومن ثم لا تعتبر أيلولة المرافق العامة إلي الجهة مانحه الامتياز في نهاية مدة العقد من قبيل عمليات البيع وفي ثم لا تخضع للضريبة العامة علي المبيعات

المعاملة **الضريبة للمناطق الحرة بالنسبة للضريبة العامة علي المبيعات**

حالات السلع أو الخدمات التي تصدرها أو تستوردها المناطق الحرة:

1. تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع أو الخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة إلي خارج البلاد. ولا تستحق الضريبة علي ما تستورده هذه الجهات من سلع وخدمات لازمه لمزاوله النشاط المرخص لها به داخل المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب.

كما لا تستحق الضريبة علي السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

2. وتستحق الضريبة علي ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة إلي المناطق الحرة لاستهلاكها المحلي داخل هذه الأماكن.

ويعتبر الاستيراد بفرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي.

حالة السلع الواردة للاستهلاك المحلي:

تستحق الضريبة علي السلع أو الخدمات الخاضعة للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون والواردة للاستهلاك المحلي داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة إلي السوق المحلي داخل البلاد ومن ثم استحقاق الضريبة الجمركية عليها كما تستحق الضريبة علي المبيعات عليها.

عدم إلزام المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب فيما يتعلق بالضريبة العامة علي المبيعات

ثار خلاف حول مدي إلزام المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب فيما يتعلق بالضريبة العامة علي المبيعات حيث ذهبت مصلحة الضرائب إلي ضرورة تسجيل المشروعات المقامة في المناطق الحرة لدي مصلحة الضرائب المصرية بالنسبة للضريبة العامة علي المبيعات طبقا للمنشور رقم 35 لسنة 1999 ونص البند (11) منه علي أن الخدمات التي تقدمها مشروعات المناطق الحرة للغير فإنها تخضع للضريبة العامة علي المبيعات، فإذا بلغت قيمة هذه الخدمات حد التسجيل المقرر قانونا فيكون عليها

أن تتقدم للمصـــلحة للتســـجيل وعرض الموضـــوع علي الجمعية العمومية لقســـمي الفتوى والتشريع بمجلي الدولة بجلسة 2007/7/4 وانتهت إلي عدم التزام المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالتسجيل لدي مصلحة الضرائب المصرية واستندت هذه الفتوى إلي أن المادة 35 من قانون ضـمانات وحوافز الاسـتثمار رقم 8 لسـنة 1997 نصـت علي عدم خضـوع المشـــروعات –ذاتها – المقامة في هذه المناطق والأرباح التي توزيعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر، وقد استخدم المشرع عبارة "عدم الخضوع " بما تحمله من مفاهيم تغاير مفهوم عبارة "الإعفاءات الضريبية" الواردة بالمادة (30) من قانون الضريبة العامة علي المبيعات المشـار إليها لتأكيد المعني الذي ينبغي إظهاره، وهو أن المشـروعات غير مخاطبة أصـلاً بأحكام هذه القوانين بما فيها أحكام القانون الأخير واسـتظهرت الجمعية أن مطالبة مصـلحه الضـرائب لهذه المشـروعات بالتسـجيل لديها، ومن ثم تحصـيل وتوريد الضريبة العامة علي المبيعات عن الخدمات التي تؤديها هذه المشروعات للغير والسلع التي تنتجها، وأن هذا التســجيل بما يخالطه في التزامات قانونية وارده في قانون الضــريبة العامة علي المبيعات يتعارض مع مفهوم عدم خضــوع هذه المشــروعات لإحكام قوانين الضــرائب والرسـوم السـارية في مصـر الذي قرره المشـروع في المادة 35 من قانون ضـمانات وحوافز الاستثمار، الأمر الذي لا تكون معه هذه المشروعات ملزمة بالتسجيل لدي المصلحة.

المبحث الثاني

المعاملة الضريبية للسلعة الرأسمالية المستوردة

استندت مصلحة الضرائب علي المبيعات إلي نص المادة (2) في القانون رقم 11 لسنة 1991 في إخضاع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة العامة علي المبيعات والتي تنص علي فرض ضريبة عامة علي المبيعات علي السلع المصنعة محليا والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص.

ولما كان لفظ سلعة جاء علي سبيل العموم دون تخصيص وكانت ضريبة المبيعات هي ضريبة عامة ومن ثم تخضع السلع الرأسمالية المستوردة كما استندت المصلحة إلي المادة 6 في قانون الضريبة العامة علي المبيعات التي تنص علي أن :

تســتحق الضــريبة بتحقق واقعة بيع الســلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقا لأحكام هذا القانون، ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باسـتعمال السـلعة أو الاسـتفادة في

الخدمة في أغراض خاصة وشخصية أو التصرف فيها بأن يتم التصرف فيها بأي في التصرفات القانونية.

وأصدرت المصلحة عدة قرارات إدارية لتسهيل الإفراج عن هذه الآلات في الجمارك منها القرار الإداري رقم 97 لسنة 1991 بشأن تقديم خطاب ضمان مصرفي أو بوليصة تأمين بقيمة ضريبة المبيعات المستحقة للإفراج عنها والقرار رقم 599 لسنة 1991 بتقسيط ضريبة المبيعات علي السلع الرأسمالية المستورة لمدة تصل إلي عشرة سنوات.

إلا أن خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للاستخدام في الإنتاج كان مثار خلاف ومنازعات بين المصلحة والممولين .

وقد ثار خلاف حول مدي خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة العامة علي المبيعات والتي تم استيرادها لغرض استخدامها في الإنتاج وليس إعادة بيعها .

الآراء المؤيدة خضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة علي المبيعات

استندت الآراء المؤيدة لعدم خضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة علي المبيعات إلي ما يلي:

1. ضرورة إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة والمحلية من الضريبة العامة علي المبيعات استنادا إلي ما يلي [1] :

أ. أن ما يعتبر سلعة رأسمالية لشخص قد لا يعتبر كذلك لشخص آخر، وفي ثم فأنه يجب تحديد مواصفات الرأسمالية بوضوح حيث يمكن أن تكون السلع الرأسمالية تستخدم لأكثر من غرض وعلي سبيل المثال ماكينة الخياطة إذا كانت في مصنع إنتاج الملابس الجاهزة أو المفروشات فهي في هذه الحالة تعتبر سلعة رأسمالية، أما إذا استخدمت ماكينة الخياطة منزليا فهي لا تعتبر في هذه الحالة سلعة رأسمالية ويلزم في هذه الحالة استيراد هذه السلع لمصانع جديدة أو قائمة وذلك بموجب التراخيص الصادرة في هذا الشأن لنوع المعدات بمعرفة الجهة المختصة بوزارة الصناعة .

---

[1] علي سالم أحمد – المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات – بحث مقدم مؤتمر الضريبة العامة علي المبيعات – المتفقد في كلية التجارة –جامعة عين شمس يوم 25 ، 26 نوفمبر 1995

ب. في حالة قيام المستورد بغرض الاتجار بالتعامل في هذه النوعية من السلع فإنه يتم الإفراج عنها معفاة في الضـريبة علي المبيعات بشـرط أن يتضـمن البيع الأول مسـتندا يؤكد البيع لمصـنع جديد أو منتج وفقا للترخيص الصـادر من الجهة المختصـة بوزارة الصـناعة وإلا اسـتحقت الضـريبة علي القيمة المبيعة في فاتورة البيع الأول بالكامل.

ج. تسري نفس الشروط السابقة علي المبيعات في السلع الرأسمالية المصنعة محليا حيث يشترط للإعفاء تقديم مستندات في المشتري يفيد بيع السلع الرأسمالية له كمنتج صـناعي وتحديد نوع المعدة اللازمة للمصـنع وفقا للترخيص الصـادر بمعرفة الجهة المختصـة بوزارة الصـناعة والا اسـتحقت الضـريبة وفقا لأحكام القانون.

كما يري البعض إنه يجب التفرقة بين نوعين من السلع الرأسمالية :.

أ. السلع الرأسمالية المستوردة بغرض الاتجار فيها وهذه لا تثور أية مشكلة بشأنها حيث تخضع للضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي، ثم من مرحلة البيع داخل البلاد

ب. السلع الرأسمالية المستوردة بغرض استخدامها في مزاولة النشاط الإنتاجي، وهذه تثور بشأنها مشكلة تتمثل في عدم تحقق الواقعة الثانية لاستحقاق الضريبة، أي واقعة البيع داخل البلاد.

ويري أصـحاب هذا الرأي أنه لا محل لخضـوع السـلع الرأسـمالية المسـتوردة لغرض الاستخدام في الإنتاج استنادا إلي تعريف القانون للمستورد في المادة[1] من هذا القانون بأنه كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع خاضعة للضريبة بغرض الاتجار فيها .

وبمفهوم المخالفة فأنه إذا تم اسـتخدامها في الإنتاج فلا تتحقق الواقعة المنشـئة للضـريبة. بينما يري البعض[2] عدم صـحة هذا التفسـير اسـتنادا إلي أن المادة الثانية في القانون سالف الذكر قد نصت صراحة على فرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية

---

[1]دكتور سعيد عبد المنعم – بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات – المؤتمر الضريبي السابع لجامعة عين شمس – المرجع السابق

[2]الدكتور صفاء جرجس تادرس– الغيبة العامة علي المبيعات أوجه القصور والحلول المقترحة –المؤتمر الضريبي السابع (كلية التجارة) –جامعة عين شمس وموضوعه الضريبة العامة المبيعات المنعقد في 25، 26 نوفمبر 1995 .

والمستوردة إلا ما استثنى بنص خاص، فهو يشمل من وجهة نظرة السلع الاستهلاكية والرأسمالية في نفس الوقت، وأنه من ناحية أخرى فإن نص المادة الأولى سالف الذكر إنما ينصرف إلى تعريف المستورد وليس إلى تحديد ما يخضع لهذه الضريبة.

إضافة إلى أن المادة السادسة من الفانون تنص على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة بالواقعة المنشئة للضريبة الجمركية وهي الإفراج عنها من الجمارك ولكنها لم تنص على استثناء السلع الرأسمالية، فهي إذن تخضع للضريبة، ما لم يكن هناك خاص باستثنائها بالذات.

وينتهي أصحاب هذا الرأي إلى خضوع السلع الرأسمالية التي تستخدمها المشروعات داخل البلاد في العملية الإنتاجية لضريبة المبيعات سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة .

ويرى البعض[1] أن فرض ضريبة المبيعات على السلع الرأسمالية (المحلية أو المستوردة) التي تستخدمها المشروعات داخل البلاد في العملية الإنتاجية فيما يلي:

1. تكرار استحقاق الضريبة على هذه السلع الرأسمالية مرتين:
   - مرة بعد إتمام صنعها وبيعها.
   - ومرة أخري عندما تباع المنتجات التي استخدمت في أنتاجها لأن ثمن بيعها يتضمن جزءا من أهلاك هذه السلع.
2. اعتبار الضريبة المسددة عن هذه السلع الرأسمالية من عناصر تكلفتها إذ أن هذه الضريبة غير قابلة للخصم، كما ذهبت مصلحة الضرائب علي المبيعات، يقتصر على الضريبة السابق تحميلها علي السلع الوسيطة الداخلة مباشرة في أنتاج سلع خاضعة للضريبة .
3. يؤدي ذلك إلي زيادة قسط أهلاك هذه السلع الرأسمالية، بالتالي تخفيض أرباح المشتري الخاضعة للضريبة علي الدخل (الضريبة الموحدة علي دخل الأشخاص الطبيعي أو الضريبة علي أرباح شركات الأموال حب الأحوال) خصوصا في ظل حالة الانكماش التي تسود السوق المصري حاليا.
4. إن إخضاع هذه السلع للضريبة ليس في صالح الخزانة المصرية لأنه:

([1]) دكتور سعيد عبد المنعم – بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات– مرجع سابق

أ. من ناحية المشتري سوف يسترد قيمة الضريبة المسددة عن هذه السلع من خلال زيادة قسط أهلاكها.

ب. وفي ناحية أخري، يؤدي هذا الإخضاع إلي تخفيض ضريبة الدخل المستحقة علي أرباحه إلا إذا تمكن المشتري في رفع أثمان بيع منتجاته فإن الضريبة المحصلة علي ثمن مبيعاته في هذه الحالة تعوض كليا أو جزئيا ما يقوم باسترداده من ضريبة مبيعات مسدده علي السلع الرأسمالية المشتراة بمعرفته.

ج. وجود ازدواجية في المعاملة. ففي ضرائب الدخل يعمل علي تشجيع المنشآت علي تجديد آلاتها ومعداتها باستمرار بغيه زيادة إنتاجها بالسماح لها بخصم ما يعادل 25% في تكلفتها عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة، وبإمكان استردادها للضريبة المدفوعة عن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أصول الرأسمالية إذا استخدام ثمن بيعها في شراء أصول رأسمالية إنتاجية، بينما نجده في ناحية أخري يفرض ضريبة مبيعات علي هذه الأصول الرأسمالية .

ويري أصحاب هذا الرأي "معالجة السلع الرأسمالية التي تستخدمها المشروعات داخل البلاد في العلمية الإنتاجية بنفس [1] أي :

أ. عدم إخضاعها لضريبة المبيعات إذا كانت مستورده

ب. أن تخضع للضريبة بسعر "صفر" إذا كانت مصنعه محليا وذلك حتى يمكن خصم ما تم سداده كضرائب مبيعات علي مدخلاتها.

([1]) دكتور سعيد عبد المنعم – المرجع السابق .

- نصر أبو العباس – الموسوعة في الضريبة العامة علي المبيعات – مرجع سابق صـ656– 659 .

فرقة المشرع بين المشروعات داخل المناطق والمدن الحرة عن غيرها من المشروعات المقامة داخل البلاد فيما يتعلق بمعالة السلع الرأسمالية اللازمة للعملية الإنتاجية في كل منها ز.

أ. فالنسبة للمشروعات داخل المناطق والمدن الحرة نجد أنه:

1. إذا كانت هذه السلع الرأسمالية مستورده فلا تستحق عليها ضريبة مبيعات (فيما عدا سيارات الركوب) وذلك تطبيقا للفقرة الثانية من المادة السابقة في القانون رقم 11 لسنة 1991 م .
2. وإذا كانت مصنعه محليا تعامل معاملة السلع المصدرة للخارج أي تخضع للضريبة بسعر "صفر" وبالتالي يحق للبائع استرداد الضريبة السباق سدادها علي مدخلاتها. وذلك تطبيقا للمادة الخامسة من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 11 لسنة 1991 .

كما يري البعض[1] إعفاء السلع الرأسمالية المستوردة- بغرض تشجيع المشروعات علي مزاولة النشاط الإنتاجي وزيادة الإنتاج داخل جمهورية مصر العربية- من الضريبة العامة علي المبيعات، بشرط إلا يلجأ المستورد إلي بيع السلع بعد الاستفادة من هذا الإعفاء .

موقف محكمة النقض بشأن الخلاف حول المعاملة للسلع الرأسمالية :

وقد انتهي قضاء النقض[2] إلي رفض الطعن بالنقض بشأن خضوع السلع الرأسمالية المستوردة بغرض استخدامها في الإنتاج للضريبة استنادا إلي أن السلع الرأسمالية المستوردة يسري في شأنها النص المتعلق بخضوع السلع المستوردة للضريبة، ورغم أن هذا الحكم ظاهرة خضوع السلع الرأسمالية للضريبة إلا أن الحكم انتهي علي أنها تعامل معاملة السلع المستوردة ومعاملة السلع المستوردة تفرض خصم الضريبة علي المدخلات، أي خصم ما سبق سداده من الضرائب الجمركية من قيمة ضريبة المبيعات على بيع السلعة أو الخدمة أي اعتبار ما تم سداده من الضرائب الجمركية في قيمة بيع السلعة أو الخدمة، أي اعتبار ما تم سداده ضريبة علي المدخلات وكان من شأن تطبيق هذا الحكم مبادرة الممولين بخصم ضريبة المبيعات المحصلة علي السلع الرأسمالية في الإقرارات الضريبية الشهرية المقدمة منهم تطبيقا لهذا الحكم من ناحية، كما وانه نتائجه تتعارض مع ما تستهدفه الدولة من تشجيع الصناعة واستيراد المعدات والآلات لإنشاء المصانع أو إحلال الآلات جديدة محل الآلات القديمة أو المتقادمة، وفي ثم كان لزاما أن تتدخل الدولة تشريعيا لمعالجة المشاكل التي ثارت في التطبيق العملي بشأن خضوع السلع الرأسمالية المستوردة لغرض استخدامها في الإنتاج لضريبة المبيعات، خاصة بعد صدور حكم النقض السابق الإشارة إليه خاصة.

هذا وتجدر الإشارة إلي أن محكمة النقض أصدرت حكما هاما بجلسة 2004/2/24 في الطعن رقم 1511 لسنة 73 ق المقام في شركة كايرو ميلان للملابس ضد وزير المالية بصفته بوقف تنفيذ الحكم الصادر لصالح مصلحة الضرائب علي المبيعات وإحالة الطعن إلي غرفة المشورة بالمحكمة للنظر في موضوع الطعن وما إذا كانت السلع الرأسمالية تخضع

([1]) دكتور صفاء جرجس – الضريبة العامة علي المبيعات أوجه القصور والحلول المقترحة – مرجع سابق.

([2]) حكم محكمة النقض في الدعوي رقم 295 لسنة 71 ق جلسة 2003/10/23

لضـريبة المبيعات من عدمه. وأخيرا اسـتقر قضـاء محكمة النقض [1] علي عدم خضـوع السلع الرأسمالية الإنتاجية الآلات والمعدات وأجزائها المستوردة لتشغيل المصنع وفقا للفرض المرخص له به يقصد إنتاج سلعة خاضعة لتلك الضريبة فتكون تلك السلع التي تمثل أصولا ثابتة لا غير خاضعة للضريبة العامة علي المبيعات.

واستندت المحكمة في قضائها إلي أن مقصود الألفاظ الواردة بالقانون رقم 11 لسنة 1991 في شأن ضريبة المبيعات وما ورد بتعريف المكلف والسلعة والبيع والمستورد في ظل تفسير نص المادة الثابتة – الفقرة الأول منها من أن السلع التي تخضع لنطاق الفرض لهذه الضـريبة يجب أن تكون بغرض الاتجار وهو ما أكدته اللائحة التنفيذية في شـأن تعريف البيع الأول للمسـتورد ومدي اسـتحقاق الضـريبة عند تحقق واقعة بيع السـلع المسـتوردة في السـوق المحلي لها، مع عدم الإخلال بنص المادة 23 من اللائحة التنفيذية والتي تسـتحق فيها الضريبة بتحقق واقعة بيع السلع المصنعة المحلية والمستورد بالسوق المحلي. وان إيراد لفظ السلع المستوردة بصيغة عامة يعني أن كافة أنواعها ومنها السلع الرأسمالية تدخل في مفهوم البيع المنشئ لواقعة الاستحقاق الواردة في الفقرة الثانية من المادة والذي ينطوي علي خلط بين حكمين مغايرين أتت أولهما وهو يتعلق بواقعة بيع سـلعة محلية علي النحو المبين في الفقرتين الأولى والثانية وثانيهما تناول السـلع المسـتوردة في الفقرتين الثالثة والرابعة بلا رابط بينها فإن وصف السلع المستوردة يعني ما يرد منها بقصد الاتجار المفهوم المحدد للفظ السـلع المصـنعة محليا يسـتحق عنها الضـريبة عند البيع بالسـوق المحلي، وأن إطلاق المصلحة الطاعنة في عبارة السلع الرأسمالية علي الآلات والمعدات التي يستورده شخص بغرض الإنتاج سلعة خاضعة للضريبة وليس بغرض الاتجار حتى يتسنى لها إخضاعها من شأنها أن يتناقض مع مفهوم الضريبة باعتبارها ضريبة غير مباشرة يتحمل عبئها المستهلك النهائي للسـلعة ويغاير بالبنيان هذه الضـريبة من أسـاسـه القائم علي الواقعة المنشـئة لها وتتكرر بتعدد الوقائع التالية، ويؤدي إخضـاع هذه الآلات إلي عبء تراكمي بعد السـماح بالخصم الفوري والكامل لهذه الضريبة وما يتبع ذلك في آثار ومنها تعذر الاتجاه إلي وضع عادل لعلاج كيفيه خصم الضـريبة السـابق تحمليها علي هذه الآلات والمعدات من أجمالي

([1]) أحكام محكمة النقض في الطعون أرقام 3896 لسنة 65 ق، 7742 لسنة 65 ق، 1151 لسنة 73ق، 368 لسنة 71ق، 1190 لسنة 73 ق بجلسة 22 فبراير 2005.

المبيعات أطلاق يد المصـــلحة بينما يؤدي إلي ظهور العديد من المشـــاكل بينها وبين المكلفين بالتحصيل.

موقف القضاء الإداري من خضوع السلع الرأسمالية للضريبة العامة علي المبيعات

انتهت محكمة القضـــاء الإداري[1] إلي مشـــاركة محكمة النقض فيما انتهت إليه في عدم خضـوع السـلع المسـتوردة الرأسـمالية لضـريبة المبيعات وأخرها الحكم الصـادر بجلسـة 2004/9/28 في الدعوي رقم 4356 لســـنة 55 ق وذلك اســـتنادًا إلي أن القانون رقم 11 لسنة 1991 حدد مفهوم السلع المستوردة الخاضعة للضريبة بأنها السلع التي يتم استيرادها بفرض الاتجار فيها وبالتالي إذا انتفى غرض الاتجار انتهي بالتالي الخضـوع لتلك الضـريبة وقضت بذلك أيضا محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية في الدعوي رقم 5101 لسنة 57 ق

موقف المحكمة الإدارية العليا من خضوع السلع الرأسمالية :

قضـــت المحكمة الإدارية العليا[2] بخضـــوع الســـلع الواردة من الخارج دون تفرقة بين الوارد منها لأغراض الاتجار والوارد منها لغير أغراض الاتجار أو لأغراض تكوين الشركة.

وهذا الحكم قد تجاهل نص المادة الأولي في القانون رقم 11 لســـنة 1991 والتي قارنت بين المستورد الخاضع للضريبة وكون السلعة المستوردة واردة لغرض الاتجار والبيع .

ولما كان هناك نهائيين صـــادرين من جهتين مختلفتين أحدهما هما محكمة النقض والأخرى المحكمـة الإداريـة العليـا ومن ثم ينعقد الاختصـــاص في نظر هذا الخلاف هو المحكمة الدســتورية العليا، مما جعل الدولة تتدخل لأحداث تعديل تشــريعي بدلا من عرض هذا الخلاف علي المحكمة الدســتورية العليا وخاصــة أن هذا الخلاف بين أعلي ســلطتين قضـائيتين في مصـر وفي ثم أصـدرت الدولة القانون رقم 9 لسـنة 2005 متضـمنا أقرار حق

([1]) الطعن رقم 356 لسنة 55 ق جلسة 2004/9/28 والدعوى رقم 5101 لسنة 57 ق الصادر من محكمة القضاء الإداري بالإسكندرية.

([2]) الطعن رقم 1982 لسنة 49 ق . 4 جلسة 2004/7/4 .

المكلف في خصم ما سبق سداده كضريبة عامة علي المبيعات علي السلع الرأسمالية من قيمة ضريبة المبيعات التي تستحق علي نشاط المنشأة وقد تضمن القانون رقم 9 لسنة2005 [1] إضافة المادة جديدة إلي قانون الضريبة العامة علي المبيعات برقم 23 مكررا وتنص علي أن "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعات في السلع والخدمات ما سبق تحمليه في هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة .

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يخصم إلي الفترة الضريبة التالية، حتى يتم الخصم بالكامل . ويضع وزير المالية قواعد سداد الضريبة علي الآلات والمعدات".

أ. صدر قرار وزير المالية رقم 295 لسنة 2005[2] في 2005/4/20 متضمنا قواعد سداد الضريبة علي الآلات والمعدات بإضافة المادة 17 مكررا إلي اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة العامة علي المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم 749 لسنة 2001 ونصها

"وفي تطبيق أحكام المادة (23) مكررا من القانون للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من المستحق منها عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله في الضريبة علي الآلات والمعدات و أجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في تأدية خدمات رقم (1) المرافق للقانون وذلك وفقا للشروط والأوضاع التالية:

1. لا يجوز خصم المبيعات السابق تحميلها علي سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة
2. إذا كانت الضريبة السابق تحميلها علي تلك الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها تزيد علي الضريبة المستحقة علي المبيعات خلال شهر المحاسبة يكون الخصم في حدود المستحق في الضريبة ويرحل ما لم يتم خصمه إلي الفترات الضريبة التالية حتى يتم الخصم بالكامل .

([1]) نشر في الجريدة الرسمية العدد 13 (تابع) في 2005/3/31

([2]) المنشور بالوقائع المصرية – العدد89 (تابع) في 2005/4/20

3. لا يجوز خصـــم المبيعات الســـابق تحميلها علي الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها التي تستخدم في إنتاج سلعة معفاة أو سلع خدمات غير خاضعة للضريبة.
4. تخصـم الضـريبة السـابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها التي تستخدم في مخرجات بعضـها خاضـع للضريبة (بما في ذلك الصـادرات التي تخضـع للضـريبة بسـعر صـفر ، وبعضـها معفي أو غير خاضـع، طبقا لنسـبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلي إجمالي المخرجات.

كما تناولت هذه المادة الأحوال التي يمكن فيها الإفراج المؤقت بالنســـبة للســـلع الخاضعة للضريبة والسلع المعفاة وشروط الإفراج النهائي.

ب. صـدر قرار المالية رقم 296 لسـنة2005 [1] متضـمنا قواعد سـداد الضـريبة العامة علي المبيعات علي الآلات والمعدات، ولا شـك أن ما تضـمنه القانون رقم 9 لسـنة 2005 وقرار وزير المالية أرقام 295، 296 هما ترجمة لما أسـتقر عليه قضـاء محكمة النقض الذي أقر معاملة السـلع الرأسـمالية بالنسـبة لضـريبة المبيعات المحصـلة بواسـطة هذه الجهات عند توريدها إلي مصلحة الضرائب.

ولكن ظلت المشكلة قائمة بالنسبة للجهات التي تستورد سلع رأسماليه تستخدمها في أنتاج سلع معفاة وأغلبها منشآت وشركات تنتج سلع غذائية مما يترتب عليه تحميلها كتكلفه علي الإنتاج أو دخولها ضـمن قيمة الأصـول وبالتالي تضـخيم الإهلاك بها وفي هذه الحالة أما سـيؤدي إلي التأثير علي أرباح المشـروعات أو سـتؤدي إلى زيادة أسـعار بيع هذه السـلع وهذا يتعارض مع ســياســة الدولة التي تهدف إلي التخفيف عن كاهل المواطنين والمحافظة علي أسعار السلع الغذائية من ناحية ولعدم تكرار حدوث المشاكل التي تارث والآثار السلبية لخضـوع السـلع الرأسـمالية لضـريبة المبيعات وعدم تمكن المكلفين من اسـتردادها بالنسـبة للجهات التي تنتج ســلع معفاة في ضــريبة المبيعات التي تســتخدم في مخرجات بعضــها خاضع للضريبة (بما في ذلك الصادرات التي تخضع للضريبة بسعر صفر) وبعضها معفي أو غير خاضع، طبقا لنسبة المخرجات للضريبة إلي إجمالي المخرجات .

([1]) الوقائع المصرية العدد 89 (تابع في 2005/4/20)

كما تناولت هذه المادة الأحوال التي يمكن فيها الإفراج المؤقت بالنسبة للسلع الخاضعة للضريبة والسلع المعفاة وشروط الإفراج النهائي

ب. صدر قرار وزير المالية رقم 296 لسنة 2005 [1]

متضمنا قواعد سداد الضريبة العامة علي المبيعات علي الآلات المعدات ولا شك أن ما تضمنه القانون رقم 9 لسنة 2005 وقرار وزير المالية أرقام 295 ، 296 هما ترجمة لما استقر عليه قضاء محكمة النقض الذي أخر معاملة السلع الرأسمالية بالنسبة لضريبة المبيعات المحصلة بواسطة هذه الجهات عند توريدها إلي مصلحة الضرائب .

ولكن ظلت المشكلة قائمة بالنسبة للجهات التي تستورد سلع رأسمالية تستخدم في إنتاج سلع معناه وأعليها منشآت وشركات تنتج سلع غذائية مما يترتب عليه تحميلها تكلفة علي الإنتاج أو دخولها ضمن قيمة الأصول وبالتالي تضخيم الإهلاك بها وفي هذه الحالة أما سيؤدي إلي التأثير علي أرباح المشروعات أو ستؤدي إلي زيادة أسعار بيع هذه السلع وهذا يتعارض علي سياسة الدولة التي تهدف إلي التخفيف عن كاهل المواطنين والمحافظة علي أسعار السلع الغذائية من ناحية ولعدم تكرار حدوث المشاكل التي ثارت والآثار السلبية لخضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات وعدم تمكنها في استردادها بالنسبة للجهات التي تنتج سلع معناه في ضريبة المبيعات.

وقد ثارت العديد في المشاكل بعد إصدار القانون رقم 9 لسنة2005 كما يلي:

1. مدي سريان هذا الخصم علي السلع التي يتم استيرادها قبل صدور القانون رقم 9 لسنة 2005
2. المنازعات المنظورة أما القضاء وتمسك أصحاب الشأن بعد خضوع السلع الرأسمالية المستوردة لضريبة المبيعات بصفة أصلية طبقا لأحكام المواد 2/6 ، 2/11 ، 2/32 ، 1/47 في القانون رقم 11 لسنة 1991
3. السلع التي تم استيرادها وما زالت الأقساط مستمر سدادها وهل يحق لصاحب الشأن خصم الضريبة السابق سدادها من الضريبة المستحقة علي المنتج المباع طبقا لقاعدة (الأثر الفوري للقانون)

([1]) المنشور بالوقائع المصرية – العدد89 (تابع) في 2005/4/20

- ويري الباحث أنه كان في الأفضل إعفاء السلع الرأسمالية التي تستخدم في أنتاج سلع معفاة من ضريبة المبيعات حتى لا نخرج عن الهدف الذي تغياه الشارع من إعفائها وكذلك الآثار السلبية التي أسفر التطبيق العملي عنها في حالة خضوعها
- كما يري الباحث حق الجهات التي قامت باستيراد سلع رأسمالية قبل صدور القانون بالتمتع بخصم قيمة ضريبة المبيعات التي تحملتها لأن حقها في ذلك مصدره القانون رقم 11 لسنة 1991 الذي عاملها معامله السلع المستوردة طبقا لما كشفت عنه أحكام محكمة النقض في الدعاوي المنظورة أمامها وقضت فيها بعدم خضوع السلع الرأسمالية المستوردة للضريبة العامة علي مبيعات .
- بالنسبة للمنازعات القائمة حاليا والمنظورة أمام القضاء بشأن عدم خضوع السلع الرأسمالية لضريبة المبيعات بشكل مطلق فمن حق أصحابها التمتع بما أتاحه القانون الجديد في مزايا تخفف من عبء الضريبة وتحقق لهم الحق في خصمها، ولهم أن يتمسكوا بعدم الخضوع ابتداء استنادا علي الأحكام القضائية النهائية التي قررت عدم خضوع السلع المستوردة للضريبة العامة علي المبيعات في ضوء أفضلية ذلك للمنشأة
- أما بالنسبة للمشكلة التي ثارت في التطبيق العملي وتتعلق بحق المكلف في خضم ضريبة المبيعات علي السلع الرأسمالية في حالة تقسيط قيمة الضريبة العامة علي السلع الرأسمالية وقصرت حق الخصم علي المكلفين الذين قاموا بسداد الضريبة كاملا دون تقسيط أو انتهوا من سدادها والواقع أن المصلحة قد خلطت ما بين حق الممول في خصم الضريبة علي المدخلات وبين حق الممول في تقسيط الضريبة الذي أقرته مصلحة الضرائب لمواجهة رفض المكلفين لفرض ضريبة مبيعات علي السلع الرأسمالية المستوردة لغرض استخدامها في الإنتاج فهناك فرق بين واقعة تحديد الوعاء في ضريبة المبيعات وبين واقعة تحصيل هذا المبلغ.

فإذا ما انتهى الأمر إلى تحديد المبلغ الخاضع للضريبة وحقه في خصمه ووافقت المصلحة علي تقسيطه فإن ذلك لا يعطل مبدأ الخصم وحقه فيه على الأقل بالنسبة للأجزاء

التي قام بسدادها وفي حدودها لأن هذا القدر من الضريبة هو الذي اعتبرته المصلحة واجب الأداء وفي ثم يسري في شأنه الحق في الخصم كمدخلات استنادا إلي الأحكام القضائية النهائية التي قررت عدم خضوع السلع المستوردة للضريبة العامة علي المبيعات في ضوء أفضلية ذلك للمنشآت.

الفصل الخامس
المعاملة الجمركية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T ومشاكلها

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال مبحثين كما يلي:
المبحث الأول: الإعفاءات الجمركية في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار.
المبحث الثاني: المعاملة الجمركية للمشروعات العاملة في المناطق الحرة.

المبحث الأول
الإعفاءات الجمركية في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار

تنص المادة 23 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على أن "تسري على الشركات والمنشآت أحكام المادة4 من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية الصادرة بالقانون رقم 186 لسنة 1986 الخاصة بتحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة مقدارها 5% من القيمة، وذلك على جميع ما تستورده من آلات ومعدات وأجهزة لازمة لإنشائها".

وتنص المادة (4) من القانون رقم 186 لسنة 1986 على أن "تحصيل ضريبة جمركية بفئة موحدة 5% من القيمة على ما يستورد من الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لإنشاء المشروعات التي تتم الموافقة عليها تطبيقًا لأحكام القانون رقم 43 لسنة 1974 بإصدار نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة والقانون رقم 159 لسنة 1981 بإصدار قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة[1].

ويخضع للفئة الموحدة المشار إليها ما يستورد من الآلات والمعدات ووسائل النقل المواد والسيارات ذات الاستعمالات الخاصة بالبناء (من غير سيارات الركوب) اللازمة لإنشاء مشروعات التعمير التي يتم تنفيذها طبقًا لأحكام القانون رقم 62 لسنة 1974 بشأن بعض الأحكام الخاصة بالتعمير.....الخ الخ".

وطبقاً للمادة 9 من قانون تنظيم الإعفاءات الجمركية رقم 186 لسنة 1986[2] وتعديلاته فإنه يحظر التصرف في الأشياء المعفاة سواء كان الإعفاء كاملاً أو جزئيًا أو

([1]) ألغي هذا القانون وحل محله القانون رقم 230 لسنة 1989 الذي ألغى بدوره وحل محله القانون رقم 8 لسنة 1997 بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار الذي أحال للمادة المذكورة.

([2]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 34 (تابع) في 1986/8/21.

تخفيضـــات في التعريفة الجمركية بأي نوع من أنواع التصـــرفات أو اســـتعمالها في غير الأغراض التي تقرر الإعفاء من أجلها. ويبدأ الحظر من تاريخ الإفراج، ما لم تســـدد عنها الضـرائب الجمركية وغيرها من الضـرائب والرسـوم وفقًا لحالتها وقيمتها وقت التصـرف وطبقًا للتعريفة المعمول بها في تاريخ السداد.

ويسري هذا الحظر لمدة:

1. خمس سـنوات لأجهزة الحاسـبات الآلية والأجهزة المتطورة التي يصـدر بتحديدها قرار وزير المالية.
2. عشر سنوات لباقي الأشياء المعفاة.

ويعتبر التصـرف قبل مضـي أي من المادتين المشـار إليهما حسـب الأحوال- بدون إخطار مصلحة الجمارك، وسداد الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة تهربًا جمركيًا، ولصـاحب الشـأن بعد انقضـاء مدة الخطر المشـار إليها في البند (11 و2) حسب الأحوال التصرف في الشيء المعني دون سداد الضرائب والرسوم سالفة الذكر.

ولا يجوز أن تزيد قيمة الضـرائب الجمركية التي تحصـل بسـبب التصـرف في الأشـياء المعفاة بموافقة مصـلحة الجمارك أو اسـتخدامها في غير الغرض المعفاة من أجله على قيمة الضرائب التي تم الإعفاء منها.

وتلتزم الجهات المعفاة بمسك دفاتر وقيودات نظامية تخضـع لرقابة مصـلحة الجمارك للتأكد في اسـتعمال الأصـناف المعفاة في الغرض الذي أعفيت من أجله، ويعتبر عدم مسـك هذه الدفاتر أو التلاعب في قيد البيانات بالسجلات على النحو المشار إليه في الفقرة السابقة مخالفة لنظم الإعفاءات الجمركية ويخضع للعقوبات المنصوص عليها في قانون الجمارك.

وجدير بالذكر أن الأمر يسـتلزم إصـدار شـهادة من الهيئة العامة للاسـتثمار تسـمح بتمتع المعدات الاستثمارية والتجهيزات اللازمة بالمعاملة الجمركية المقررة.

المبحث الثاني
المعاملة الجمركية للمشروعات العاملة في المناطق الحرة

تناول المشرع المعاملة الجمركية للمشروعات العاملة في المناطق الحرة في المواد من 32-35 من القانون رقم 8 لسنة 1997 والمواد 89-97 من القانون رقم 66 لسنة 1963[1].

فتنص المادة 32 من القانون رقم 8 لسنة 1997 على أن:

مع مراعاة الأحكام التي تقررها القوانين واللوائح بشأن منع تداول بعض البضائع أو المواد، لا تخضع البضائع التي تصدرها مشروعات المناطق الحرة إلى خارج البلاد أو تستوردها لمزاولة نشاطها للقواعد الخاصة بالصادرات والواردات، كما لا تخضع للضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم.

وتعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون إجراءات نقل البضائع وتأمينها من بدء تفريغها حتى وصولها إلى المناطق الحرة وبالعكس، وللجهة الإدارية المختصة السماح بإدخال البضائع والمواد والأجزاء والخامات المحلية والأجنبية -المملوكة للمشروع أو للغير- من داخل البلاد إلى المنطقة الحرة بصفة مؤقتة لإصلاحها أو لإجراء عمليات صناعية عليها وإعادتها لداخل البلاد دون خضوعها لقواعد الاستيراد المطبقة وذلك على النحو الذي تبنيه اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم تحصيل الضريبة الجمركية على قيمة الإصلاح وفقًا لأحكام القوانين الجمركية ويطبق حكم المادة 33 من هذا القانون في شأن العمليات الصناعية، كما تنص المادة 33 المشار إليها في المادة السابعة على أن

"يكون الاستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد طبقا للقواعد العامة للاستيراد من الخارج.

([1]) أعيد تنظيم موضوع المناطق الحرة بموجب القانون رقم 43 لسنة 1974 بنظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة ومن بعده القانون رقم 230 لسنة 1989 والقانون رقم 8 لسنة 1997 مما يعد معه الفصل الخاص بالمناطق الحرة في قانون الجمارك ضمنًا أعمالاً للمادة الثانية من القانون المدني والفتوى رقم 593 بتاريخ 1993/7/29 ملف رقم 444/2/37 الصادرة من الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة.

وتؤدي الضـرائب الجمركية على البضـائع التي تسـتورد من المنطقة الحرة للسـوق المحلي كما لو كانت مستوردة من الخارج.

أما المنتجات المسـتوردة في مشـروعات المناطق الحرة والتي تشـتمل على مكونات محلية وأخرى أجنبية، فيكون وعاء الضريبة الجمركية بالنسبة لها هو قيمة المكونات الأجنبية بالسـعر السـائد وقت خروجها من المنطقة الحرة إلى داخل البلاد، بشـرط ألا تزيد الضـريبة الجمركية المسـتحقة على المكونات الأجنبية عن الضـريبة المسـتحقة على المنتج النهائي المستورد من الخارج.

وتتمثل المكونات الأجنبية في الأجزاء والمواد الأجنبية المسـتوردة حسـب حالتها عند الدخول إلى المنطقة الحرة دون حساب تكاليف التشغيل بتلك المنطقة.

وتعتبر المنطقة الحرة فيما يتعلق بحسـاب النولون بلد المنشـأ بالنسـبة للمنتجات المصنعة فيها".

وخشـية تلاعب مشـروعات المناطق الحرة في المواد والبضـائع المعفاة طبقا للمواد السابقة من الرسوم الجمركية فقد وضعت القواعد التالية للرقابة عليها والتي تضمنتها المادة 34 وتنص على أن:

يبلغ مدير جمرك المنطقة الحرة رئيس المنطقة بحالات النقص أو الزيادة غير المبررة عما أدرج في قائمة الشحن في عدد الطرود أو محتوياتها أو البضائع المحفوظة أو المنفرطة الصب وذلك إذا كانت واردة برسم المناطق الحرة.

ويصدر قرار من الجهة الإدارية المختصة بتنظيم المسئولية عن الحالات المنصوص عليها في الفقرة السابقة وبنسب التسامح فيها.

تنص المادة 35 من القانون رقم 8 لسنة 1997 الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار على أن:

لا تخضـع المشـروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر.

ومع ذلك تخضع هذه المشروعات لرسم سنوي مقداره 1% (واحد في المائه) من قيمة السـلع عند الدخول بالنسـبة لمشـروعات التخزين وفي قيمة السـلع عند الخروج بالنسـبة لمشروعات التصنيع والتجميع وتعفى في هذا الرسم تجارة البضائع العابرة (ترانزيت) المحددة

الوجهة، وتخضع المشروعات التي لا يقتضي نشاطها الرئيسي إدخال أو إخراج سلع لرسم سنوي مقداره 1% (واحد في المائة) في مقدار الإيرادات التي تحققها، وذلك من واقع الحسابات المعتمدة من أحد المحاسبين القانونيين.

وفي جميع الأحوال تلتزم المشروعات بأداء مقابل الخدمات التي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

يتضح مما تقدم أن المشرع أعفى مشروعات الاستثمار الداخلي إعفاء جزئي بأن قرر لها تعريفة جمركية منخفضة 5% وأعفى مشروعات المناطق الحرة إعفاء مطلق، ومن ثم فإن نظرية النطاق المكاني التي انتهى إليها الباحث بشأن المعاملة الضريبية بالنسبة لضرائب الدخل تسري أيضًا على الضرائب الجمركية مع وضع الضوابط والمعايير التي تتناسب مع طبيعة الضريبة الجمركية ووعائها والواقعة المنشئة للضريبة في ضوء اختلافها عن ضرائب الدخل في ضوء النصوص المتقدمة.

كما يلاحظ أن الإعفاء الجزئي تتمتع به المشروعات المقامة في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 الخاص بضمانات وحوافز الاستثمار أو المشروعات المقامة في ظل القانون رقم 159 لسنة 1981، ومن ثم فإن مشروعات الـ B.O.T المقامة في ظل أي من القانونين تتمتع بنفس الإعفاء الجزئي والسعر المخفض. وحسنا فعل المشرع لأن الآلات والمعدات والتجهيزات التي تستوردها هذه المشروعات تمثل جزء كبير من التكلفة الاستثمارية وبالتالي يعتبر السعر المخفض حافز ضريبي ملائم بالنسبة لهذه المشروعات وخاصة أنها ستضطر لتسليمها للجهة الإدارية في نهاية مدة العقد.

ويقترح الباحث إعفاء الآلات والمعدات والتجهيزات المتعلقة بمشروعات B.O.T من الضرائب والرسوم الجمركية لتشجيع هذه الشركات على استيراد معدات وتجهيزات عالية التقنية وبالتالي تساهم في تحديث مشروعات البنية الأساسية وتساعد على استيعاب التكنولوجيا المتقدمة التي تحتويها وذلك بالنسبة للمشروعات المقامة بنظام الاستثمار الداخلي أو في ظل القانون رقم 159 لسنة 1981.

الباب الثاني

المشاكل التي تثيرها المعاملة الضريبية

لمشروعات البينة الأساسية

المنفذة بنظام B.O.T

مقدمة :

ســيتناول الباحث في هذا الباب المشــاكل التي تثيرها المعاملة الضــريبية لمشروعات البينة الأساسية المنفذة بنظام B.O.T على النحو التالي:

الفصـل الأول: المشـاكل المتعلقة بتطبيق الضـرائب المباشـرة ومشـاكل الإعفاءات المقررة لهذه المشروعات

الفصل الثاني: المشاكل التي يثيرها تطبيق الضرائب غير المباشرة

الفصل الأول

المشاكل المتعلقة بتطبيق الضرائب المباشرة ومشاكل الإعفاءات المقررة لهذه المشروعات

مقدمة

سيتناول الباحث الفصل الأول المتعلق بالمشاكل المتعلقة بتطبيق الضرائب المباشرة ومشاكل الإعفاءات المقرة لهذه المشروعات على النحو التالي:

المبحث الأول: معالجه الأرباح الرأسمالية،في المشروعات الاستثمارية أثناء فترة الإعفاء المقررة لها قانوناً.

المبحث الثاني: المعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث والتطوير

المبحث الثالث:أسعارالتحويلات وأثرها على أرباح مشروعات الـ B.O.Tدوليه النشاط.

المبحث الرابع: تحديد نصيب الفرع في مصروفات المركز الرئيس

المبحث الخامس: فوائد الاقتراض

المبحث الأول

معالجه الأرباح الرأسمالية في المشروعات الاستثمارية

أثناء وفترة الإعفاء المقررة لها قانونا.

طبيعة ومفهوم الأرباح الرأسمالية:-

تعتبر الأرباح الرأســـمالية جزء لا يتجزأ من إيرادات الممولين (أفراد أو شـــركات) الخاضعة للضريبة وأن اختلفت طرق وأساليب إخضاعها للضريبة أو المعالجة الضريبة له لتخفيف وطأه هذا الخضوع ويري البعض [1] إخضاع الأرباح الرأسمالية للضريبة كمطلبا لعدالة فرض الضريبة ولعدم التمييز بين الممولين الذي يحققون الأرباح من النشاط المادي وامثالهم الذين يحققون الأرباح الرأسمالية لأنها تمثل تمييز لا مبرر له.

ويختلف تفسير الأرباح الرأسمالية محاسبياً عن التفسير القانوني والاقتصادي له. فمن الناحية الاقتصادية ينظر إلى الأرباح الرأسمالية باعتبارها الأرباح الناشئة عن الزيادة في القيمة الناتجة عن البيع أو المقايضة أو أي تصرف آخر في الأصول الرأسمالية خارج نطاق النشاط التجاري أو الفرق الناشئ بين تكلفة الأصل وثمن البيع بعد استبعاد تكلفة صيانة[2] والمحافظة عليه، بينما الأرباح الرأسمالية في المحاسبة هي تلك الأرباح التي تنتج عن البيع والتصرف في الأصول التي تحوزها المنشأة لغير غرض إعادة البيع، وكذلك الأصول.

---

(1) يرجع تفصيلا في هذا الموضع إلى

- capital gaims taxation – Harvard law school group .
- reading in taxation in developing countries edited Ly Richard bird and Oliver oldman , The Johns Hophins Press, Paltimare , 1964 , pp , 237 – 240

(2) Healersic , a . r. , the taxation of Copitol Gains Elople press, londar , 1962 , pp . 42 – 44 .

الإنتاجية بخلاف الأصـــول المتداولة بأكبر من القيمة الدفترية في اللأصـــول (أي التكلفة التاريخية مخصـــوماً منها الأســـتهلاكات المتعلقة بهذه الأصـــول ســـواء أخذ شـــكل استهلاكات تستزل مباشرة من قيمة الأصول أو تمثلت في مخصصات تكون لهذا الغرض.

هل تعتبر الأرباح الرأسمالية دخول حقيقية حتى يتسنى خضوعها للضريبة

حول ما إذا كانت الأرباح الرأســـمالية تعتبر دخول حقيقية من عدمه[1] باعتبار أن الخضـــوع لضـــر ائب الدخل محله الدخل الحقيقية فقط فقد ذهب البعض إلى اعتبارها أرباح وهميه اسـتناداً إلى أنها تحققت في الغالب نتيجة التضـخم وهذا يضـفي عليها صـفه الأرباح غير الحقيقية أو الوهمية ، بينما ذهب رأي أخر إلى اعتبار الأرباح الرأســمالية هي من قبيل الدخول التي تؤدي إلى زيادة الذمة المالية للخاضـــع للضـــريبة وأنه من غير المعقول التفرقة بين الدخل من حيث الخضـوع والإعفاء اسـتناداً إلى ما إذا كان مصـادرها إيرادات دوريه أو الرأسمالية لا تتسم بالاستمرار والدوام الذي يتصف به النشاط المعتاد للمشروع إلا أن الخلاف الأســاســي كان منشــئه خضــوع هذه الأرباح للضــريبة من ناحية والأوضــاع الاقتصــادية والاجتماعية السائدة ودرجة النمو ومدي وفره الموارد الاقتصادية.

وكســـمه عامه فني البلدان التي تتمتع بموارد كبيرة ودرجة نمو مرتفعة فإنها تقلل من غلواء هذا الخضـــوع وتخفف من وطأته، أما في البلدان النامية وذات الموارد المحدودة أو التي تتسم بمعدلات نمو ضـعيفة فإنها تلجأ إلى إخضـاعها معاملتها كالأرباح العادية الدورية من النشاط الدوري واعتبر لذلك أنه heavy taxation

كما قد تختلف الدول في نوع الأصـــول التي يعتبر التصـــرف فيها بأكثر من قيمتها الدفترية محققا لأرباح رأسمالية، ففي الوقت الذي تعتبر فيه معظم الدول أن التصرف في أي

(1) محمد فؤاد إبراهيم – الأرباح الوهمية ومدي خضـوعها للضـريبة على الأرباح التجارية والصـناعية – رسالة دكتوراه في الاقتصاد –كلية التجارة – جامعة عين شمس 1974 ص 70 وما بعدها

أصل بخلاف الأصول المتداولة محققاً للأرباح رأسمالية في مجال الخضوع للضريبة، تقصر دول أخري هذا الخضـــوع على أنواع معينه من الأصـــول كالعقارات والأراضـــي[1] منعا للمضـــاربه عليها، وكذلك الأوراق المالية كما ميزت الدول بالنســـبة لخضـــوع هذه الأرباح للضريبة حسب مدة حيازة الأصل[2].

كما اختلفت الدول بالنسـبة للمعاملة التفضـيلية للأرباح الرأسـمالية بالمقارنة بالأرباح العادية استناداً إلى أن الزيادة في الأسعار تمت على مدار عدد كبير من السنوات وليس في سـنة البيع أو التصـرف وأنها غالباً أو جزء كبير منها ناتجاً عن التضـخم وأن إخضـاعها للضريبة له تأثير سيء على استبدال الأصول وتحديث الأنشطة الإنتاجية [3]، ومن ثم يجب تمييزها بمعامله أفضـل بل أن بعض الدول اخضـعتها لضـريبة تصـاعدية[4]. بينما لا تفرق دول كثيرة بينها وبين الأرباح العادية في المعاملة الضريبة [5].

الفرع الأول

مدي خضوع الأرباح الرأسمالية التي تحققها المنشآت والشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم 8 لسنة 1997 أثناء فترة الإعفاء.

(1) ومن هذه الدول البرازيل والسودان وكينيا وماليزيا

(2) من هذه الدول فرنسا والسودان وماليزيا– والولايات المتحدة الأمريكية

(3)دكتور زكريا محمد بيومي – الضـــريبة على الأرباح الرأســـمالية – دراســـة مالية واقتصـــادية وثانوية مقارنه– مجله القانون والاقتصاد للبحوث القانونية والاقتصادية السنة 55– 1985 ص 235

(4) من هذه الدول كينيا

(5)من هذه الدول هندراوس وفنزويلا وزائير وأفريقيا الوســطي ومعد قيل صــدور القانون رقم 157 لســنة 1981 .

سـيتناول الباحث مناقشــة مدي خضــوع الأرباح الرأســمالية التي تحققها مشــروعات الاستثمار للضريبة على أرباح شركات الأموال خلال فترة الإعفاء المقررة في المادتين 16، 17 من القانون رقم 8 لسنة 1997 التي سبق تناولها، لما كان القانون رقم (8) لسنة 1997 قد جاء ناسخاً للنصوص التي في ظلها خضعت الأرباح الرأسمالية في ظل القوانين السابقة، وكان يتنازع الأمر منها رأيان أحدهما مؤيد لخضــوع الأرباح الرأســمالية أثناء فترة الإعفاء الآخر معارض سوف نتناول هذه الآراء.

الرأي الأول[1]

ويذهب هذا الرأي أن إعفاء الأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار أثناء فترة الإعفاء المقرر لها في المادة 16 من القانون رقم 43 لسنة 1974 المعدل ومن بعده المادة 11 من القانون رقم 230 لسنة 1989وتقابلها المادتين 16، 17 من القانون رقم 8 لسنة 1997 ويستند هذا الرأي إلى ما يلي0

1- أن الإعفاء الواردة في المادة 16 سالفة الذكر جاء عاماً بدون تخصيص ليشمل كل الأرباح التي تحققها هذه المشروعات وسواء كانت أرباح عادية دوريه ناتجة عن النشاط الأصلي أوالارباح العارضة الناتجة من النشاط العارض أو تلك الناتجة من التصرف في أصل من الأصول والمتمثلة في الأرباح الرأسمالية.

2- أن المشرع وهو بصدد إخضاع المشروعات للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال في المواد 24 ، 114 من القانون رقم 157 لسنة 1981 جاء نص المادة 24 كما يلي:

يحدد " صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة الصفقة أو نتيجة العمليات على اختلاف وأنواعها طبقا لأحكام هذا القانون، وذلك بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص 1..... الخ" وذلك في مجال الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، أما في مجال الضريبة على أرباح شركات الأموال فجاء مشابها لهذا النص حيث نصت المادة 114 على

---

(1) يؤيد هذا الرأي الهيئة العامة للاستثمار ومشروعات الاستثمار، ودكتور حسن محمد كمال، ودكتور سعيد عبد المنعم مشكلات ضريبة (تحليها) واقتراحات علاجها) مكتبه عين شمس 2004، ص 193 المرجع السابق ص 195، 196.

دكتور عطية عبد الحليم صقر – الحوافز الضريبة لتشجيع الاستثمار في مصر – ندوة أثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على الاستثمار في مصر –أكاديمية السادات للعلوم الإدارية فرع طنطا يوليو 1997 ص . 54- 55.

يحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقا الأحكام هذا القانون، وذلك بعد خصم بيع التكاليف وعلى الأخص .....الخ

وما دام الخضوع يشمل كل الأرباح الناتجة من العمليات على اختلاف أنواعها فأن الإعفاء يشمل أيضا الأرباح، الناتجة من العمليات على اختلاف أنواعها والقول بغير ذلك لا يجد سند له في الواقع أو القانون

3- أن التسليم بإخضاع الأرباح الرأسمالية يؤدي إلى فصل الأرباح الرأسمالية عن باقي نتيجة النشاط – وربما كانت خاسرة- وإخضاعها للضريبة في الوقت الذي تكون فيه النتيجة العامة للمشروع خسارة – إذا أخذنا كل العمليات في الحسبان وهذا أيضا يخالف المتعارف عليه محاسبيا من أن نتيجة النشاط تتحدد في القوائم المالية في صافي الأرباح وليس او الخسائر في مراحل متعددة تتمثل أحداها النشاط العادي والأخر النشاط العارض وتمثل الثالثة الأرباح الرأسمالي، وهكذا لأن كل العمليات ساهمت في أحداث الربح أو الخسارة ومن ثم فاءت تمييز أحد عناصر الربح ليس له أساس محاسبي أو قانوني

4- إذا كان من المتعارف عليه ضريبياً أن الربح والخسارة شخصية يتمتع بها الممول من كل أنشطة بحيث تستنزل من أرباح النشاط ما قد يعني به الممول من خسارة في نشاط خر، فمن باب أولي أن تكون المقاصة داخل المشروع الواحد أو النشاط الواحد وتتحدد أرباح المنشأة على أساس محصلة الأنشطة والعمليات التي قامت بها، ومن ثم لا مبرر لفصل العمليات الرأسمالية عن باقي الأنشطة والعمليات أثناء فترة الإعفاء وإخضاعها استقلالاً.

5- أن مصلحة الضرائب قد ذهبت إلى عدم خضوع الأرباح الرأسمالية[1] الناتجة من بيع الأصول الرأسمالية للضريبة أثناء فترة الإعفاء للمشروعات التالية:

(1) ملحق التعليمات رقم (2) للمادة 16 من قانون الاستثمار الصادر في 1984/11/28

أ- مشروعات الإسكان ومشروعات الامتداد العمراني المنصوص عليها في المادة3 (بند3) من القانون 43 لسنة 1974 المعدل، حيث لا يعتبر شراء مبني قائم فعلاً أو أرض فضاء مشروعاً في (مفهوم أحكام قانون الاستثمار إلا إذا كان بقصد البناء أو إعادة البناء.

فإذا كان بقصد إعادة البيع للاستفادة من الزيادة في القيمة السوقية خضعت أرباحه في هذه الحالة للضريبة، وبالتالي أرباح بيع المبني الذي أقامته المنشأة وأعادت بناءه، لا يخضع للضريبة لأنه يدخل مجال الاستثمار لهذه المنشأة.

ب- أرباح البنوك الاستثمارية الناتجة عن بيع مساهمتها في رأس مال شركات مشتركة وكذلك أرباح بيع الأوراق المالية بمحفظة الأوراق المالية حيث أن مجال عمل بنوك الاستثمار يهدف أساساً إلى تنمية الاستثمار من خلال أقامة المشروعات الاستثمارية أو خدمة المشروعات ، وقيامة ببيع أسهم المشروعات التي بدأت نشاطها والإسهام في غيرها، والتعامل بالشراء والبيع في السوق المفتوحة في الأوراق لتنشيط سوق الأوراق المالية لذلك فإن الأرباح الناتجة من تنويع محفظة الأوراق المالية ببيع بعض هذه الأوراق بالسوق لا يخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء.

حـ- شركات الاستثمار التي تهدف إلى توظيف الأموال في مجالات المنصوص عليها في قانون الاستثمار، فطبيعة عمل هذه الشركات هو القيام بالإسهام في قيام المشروعات وتنشيط سوق الأوراق بشراء وبيع الأوراق المالية ولا تعد هذه العمليات تصرفات في أصول رأسمالية وبالتالي لا تخضع للضريبة أثناء فترة الإعفاء

الرأي الثاني[1]

ويؤيد خضوع الأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار أثناء فترة الإعفاء المقررة في المادة 16 للضريبة وستند هذا الرأي الى :

(1)يمثل هذا الرأي وجهه نظر مصلحة الضرائب.

1- أن المشـرع أعفي الاسـتثمارات في مجالات محدودة واردة في المادة 3 من القانون رقم 43 لسـنة 1974 المعدل والتي تنص على يكون اسـتثمار المال العربي والأجنبي في جمهورية مصـر العربية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصـادية والاجتماعية في إطار السـياسـة العامة للدولة وخطتها القومية على أن يكون ذلك في المشروعات التي تتطلب خبرات عالمية في مجـالات التطوير الحـديثـة أو تحتـاج إلى رؤوس أموال أجنبيـه وفي نطـاق القوائم التي تعدها الهيئة ويعتمدها مجلس الوزراء وذلك في المجالات الآتية.....الخ.

2- أن الاسـتثمار يتطلب إضـافة أصـول إلى المشـروع أو النشـاط ومن ثم فإن اسـتبعاد الأصـول بالبيع يتنافي مع طبيعة الاسـتثمار وبالتالي لا تمتد مظله الاسـتثمار وإعفاءاته إلى هذا النشاط لأنه لا يعتبر من قبيل الأنشطة الإنتاجية

3- أن التسـليم بإعفاء الأرباح الرأسـمالية من الضـريبة على الأرباح التجارية والصـناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال حسب الأموال سيجعل هذه المشروعات تتجه إلى نشاط المضاربة على الأصول مستغلة ما منحه لها المشرع من إعفاءات جمركية وإعفاءات ضريبية في غير الأغراض المقررة لها وهي أغراض الاستثمار والإنتاج وبذلك تستغل هذه الإعفاءات في غير الأغراض المسـتهدفة ولا تؤدي الغرض منها، والتفاف حول القانون وهذه الإعفاءات يجب التصـدي لها لتنقية الاسـتثمار مما يشـوبه من إعمال مضـاربات تضـر به حتما وتباعد بينه وبين الهدف منه.

<u>رأي الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة:</u>

عرض الخلاف على الجمعية العمومية لقسـمي الفتوى والتشـريع بمجلس الدولة [1] والتي استعرضت كل من الرأيين السابقين واستخلصت ما يلي:

(1)صـدرت بجلسـة 1983/10/5- ملف رقم 251/2/37- الجمعية العمومية لقسـمي الفتوى والتشـريع بمجلس الدولة.

1-أن المادة الأولي من القانون رقم 43 لسنة 1974 المعدل قد نصت على أنه يقصد بالمشروع في تطبيق إحكام هذا القانون كل النشاط يدخل في أي من المجالات المقررة فيه ويوافق عليه مجلس الإدارة للهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة.

2-تنص المادة الثالثة على أن يكون الاستثمار للمال العربي والأجنبي في جمهورية مصر العربية لتحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، أطار السياسة العامة للدولة وخطتها القومية.....الخ.

3- تقتضي المادة 16 في هذا القانون على أنه مع عدم الإخلال بأيه إعفاءات ضريبية أفضل مقررة في قانون أخر تعفي أرباح المشروعات من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها، تعفي الأرباح التي توزع من الضريبة على إيرادات القيم المنقولة وملحقاتها ومن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وملحقاتها بحسب الأحوال ومن الضريبة العامة على الإيراد، بالنسبة للأوعية المعفاة من الضرائب النوعية طبقا لهذا النص وذلك كله لمدة خمس سنوات اعتباراً من أول سنة مالية لبداية الإنتاج أو مزاوله النشاط بحسب الأحوال، ويسري هذا الإعفاء ولذات المدة على عائد الأرباح التي يعاد استثمارها 4 المشروع الاحتياطات الخاصة....."

ومن حيث أن مفاد نص المادة 16 سالفة الذكر هو أن الإعفاء الخمسى من الضريبة العامة على الإيراد إنما يتصرف إلى إرباح المشروعات الاستثمارية التي وافقت الهيئة العامة للاستثمار على خضوعها لأحكام قانون الاستثمار وبالتالي يكون للمشروع حق التمتع بما ورد به من ضمانات ومزايا وإعفاءات، ويقصد بالمشروع الاستثماري طبقا لحكم المادة الأولي من القانون رقم 43 لسنة 1974 المشار إليه كل نشاط يدخل في أي من المجالات المقررة فيه ويوافق عليه مجلس إدارة الهيئة بحيث يكون نشاطا أصيلاً للمشروع الاستثماري والذي يصدر بشأنه الترخيص من الهيئة المذكورة، وعلى ذلك فإن بيع الأصول الرأسمالية للمشروع أو التنازل عنه للغير وتحقيق أرباح عن طريق ذلك النشاط لا يدخل في المجالات الواردة

على سبيل الحصر في المادة. (الثالثة) المشار إليها، ومن ثم فإنه لا يجوز اعتباره نشاطا استثمارياً ولا تسري في شأنه المزايا والإعفاءات المنصوص عليها في قانون استثمار المال العربي والأجنبي ، يؤكد ذلك أن الإعفاء بحسب الفهم الطبيعي لهدف الشارع أنما يتصرف إلى الجانب من المشروع الذي يعمل فعلاً، في الاستثمار تشجيعاً له في الإسهام في الإنتاج القومي، ولا ينصرف إلى الجانب من المشروع الذي يخرج عن نطاق الاستثمار بالبيع وأيد ذلك أيضا أن المشرع لم يستهدف في قانون الاستثمار أن تباع أصول المشروع الرأسمالية أو يتم التنازل عنها للغير إلا عند تصفية المشروع توطئه لإعادة تصوير المال المستثمر إلى الخارج طبقا للمادة 21، من القانون المشار إليه ، إما التصرف في بعض الأصول الثابتة للمشروع أثناء قيامه فلا يعدو أن يكون مضاربه على عناصر لا تدخل أصلاً في مجالات الاستثمار مما ينبغي أن تنخسر معه الامتيازات التي منحها القانون للمال المستثمر .

وانتهت الفتوى الى عدم سريان الإعفاء الضريبي الخمس المقرر بالمادة 16 من نظام استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة الصادر بالقانون رقم 43 لسنة 1974 والمعدل بالقانون رقم 32 لسنة 1977 على الأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار سواء كانت ناتجة عن بيع بعض أصولها الثابتة أو تنازلها عن كل أو بعض فروع المنشأة.

وقد أصدرت المصلحة تعليماتها[1] بشأن المعاملة الضريبة للأرباح الرأسمالية التي تحققها مشروعات الاستثمار خلال فترة الإعفاء سواء كانت ناتجة من بيع أصولها الثابتة أو تنازلاً عن كل أو بعض فروع المنشأة.....وقد أخذت فيها بما انتهت ليه فتوى الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ويري البعض [2] أن منطوق الفتوى واضح

(1)تعليمات تفسيرية رقم (2) للمادة 16 الصادرة من الإدارة العامة للاتفاقيات الدولية بتاريخ 1984/5/21

(2)دكتور حسن محمد كمال، دكتور سعيد عبد المنعم – مشكلات ضريبة مرجع سابق ص 174 أما بعدها

ويعبر تعبيراً قانونياً دقيقاً عندما يذكر فيما يتعلق بتلك الأرباح أنه، تنحسر عنها الامتيازات ..، فهي لم تقل تفرض عليها الضريبة أو أنها تخضع للضريبة مما قد يوجد لبسا لدي المضرين ولكن اقتصر التعبير على ذكر أن "وهذه الأرباح تحرم من الامتيازات التي يقرها قانون الاستثمار".

ويعني هذا بشكل واضح أنه يرجع في شأنها للأوضاع العامة التي يقررها قانون الضرائب على الدخل الساري في ذلك الوقت، وما جري عليه التطبيق العملي في الأحوال العادية بشأن معاملة الأرباح الرأسمالية والسابقة الإشارة إليه.

وينتقد هذا الرأي ما ذهبت إليه مصلحة الضرائب في تفسيرها لمدي خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة على الدخل التي تلجأ إلى عزل هذه الأرباح عن نتيجة النشاط الجاري، بصرف النظر عن كونه ربحا أو خسارة وتفرض عليها الضريبة بشكل مستقل، وهو أمر يخالف ما استقرت عليه مصلحة الضرائب منذ نصف قرن.. فقد جرت المصلحة على ضم الأرباح الجارية والرأسمالية إلى بعضها على النحو السالف ذكره.

وهذا الوضع يتنافي مع قواعد العدالة والمنطق فهو يجعل المنشأة التي يفترض أن القانون قد يزها في وضع أقل من تلك التي لا تتمتع بهذه الميزة .

وأن الفصل الذي تقوم به المصلحة بين النتائج الجارية والنتائج الرأسمالية التي تحققها في نفس السنة يدفع إلى التساؤل عن وضع منشأة حققت في السنة الأولي للإعفاء خسائر جارية مليون جنيه وأرباح رأسمالية 100 ألف جنيه فتكون الخسائر مليون جنيه على أساس الفصل و 900 ألف جنيه في حالة المقاصة بين النتائج الجارية والرأسمالية

كما وأن العمل قد استقر في المصلحة على ترحيل خسائر فترة الإعفاء لتخصم من الأرباح التي تتحقق بعدها أرباح (جارية ورأسمالية) دون تفرقة وأن ما انتهت إليه الفتوى من أن التصرف في بعض الأصول الثابتة للمشروع أثناء قيامه لا يعدو أن يكون مضاربه على

عناصر لا تدخل أصلاً في مجالات الاستثمار مما ينبغي أن تنحصر عنه الامتيازات التي منحها القانون للمال المستثمر محل نظر لافتقاد سنده

وقد ترتب على المشكلة السابقة أن مصلحة الضرائب نتيجة هذا التمييز الذي لا مبرر له بين الأرباح الرأسمالية وباقي الأرباح الأخرى وبالذات الأرباح الرأسمالية نشأت مفارقات في التطبيق العملي أهمها.

-رفض مصلحة الضرائب عمل مقاصة أو إجراء جمع جبري للأرباح على اختلاف أنواعها ومحاسبه أصحاب المشروعات على الأرباح الرأسمالية وإخضاعها للضريبة بالرغم من تحقيق هذه المنشآت لخسائر من إيرادها العادية أو الدورية ورفضها خصم الخسائر المحققة من الأرباح الرأسمالية وهذا المسلك جاء مخالفاً لكل من المادة (24) من القانون رقم 157لسنة 1981 قبل تعديل والمادة (27) من نفس القانون بعد تعديله وكذلك تعارض هذا الرأي مع مفهوم الربح في كل من مبادئ المحاسبة والقواعد التي يتم على أساسها تحديد الربح الصافي للمنشآت محاسبياً بالنسبة لشركات الأشخاص والمادة (114) من القانون السابق بالنسبة لشركات الأموال وذلك في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 وتمسكت به أيضا في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.

كل ذلك استدعي إن يناقش الباحث لموضوع مدي إمكانية خصم الأرباح الرأسمالية والخسائر الجارية للمشروعات الاستثمارية أثناء فترة الإعفاء في الفرع الثاني

الفرع الثاني

مدي إمكانية خصم الأرباح الرأسمالية من الخسائر الجارية للمشروعات الاستثمارية خلال فترة الإعفاء الضريبي.

يرى البعض انه : [1]

1- عندما تتحقق أرباح من النشاط الجارى وأرباح رأسمالية خلال فترة الاعفاء تخضع الارباح الرأسمالية للضريبة سواء بالنسبة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو الضريبة على أرباح شركات الأموال بحسب الأموال طبقا لفتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بجلستها التى انعقدت بتاريخ 1983/10/5 وتعليمات المصلحة رقم (2) للمادة (16) من القانون رقم 43 لسنة 1974 السابق الاشارة إليها بينما تعفى أرباح النشاط الجارى من الخضوع للضريبة خلال فترة الاعفاء تطبيقا لاحكام المادة (16) من القانون رقم 43 لسنة 1974

2- إذا تحققت أرباح راسمالية تفوق خسائر النشاط الجارى خلال فترة الاعفاء فإنه يحق للمنشأة تخفيض الأرباح الرأسمالية بقيمة خسائر النشاط الجارى.

3- عندما تتحقق أرباح رأسمالية خلال سنوات الإعفاء تقل عن خسائر النشاط الجارى فيحق للمنشأة خصم ما تبقى من خسائر بعد عمل المقاصة بينهما من أرباح السنوات التالية وبحد أقصى خمس سنوات تطبيقا لاحكام المادتين (25) ، (115) من القانون رقم 175 لسنة 1981 وهذا الحكم يعمل به أيضا فى ظل احكام القانون الجديد الخاص بالاستثمار الصادر بالقانون رقم 230 لسنة 1989

[1]) دكتور عصمت عبد الكريم – المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية – كتاب الاهرام الاقتصادى – العدد 39 مايو 1991 ص 47

ويرى البعض [1] أن طبقا لفتوى الجمعية العمومية المشـــار إليها فإن للمشـــروع الاسـتثمارى انه يسـتفيد من ترحيل جميع خسـائره سـواء كانت عادية أو رأسـمالية التى تحققت خلال سـنوات الاعفاء المقرر لها بقانون الاسـتثمار لمدة الخمس سـنوات التالية لتاريخ تحقق الخسارة .

وكما يرى أن ذلك يتفق مع صـــريح نص المادتين (25) ، (115) من القانون رقم 157 لسنة 1981 ، حيث ورد بهما انه إذا ختم حساب احدى السنوات تخسارة فإن هذه الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية وحتى السنة الخامسة ، ولم يقتصر النص على نوع معين من الخسارة .

ويرى الباحث أن هذا الرأى قد تعارض مع ما ســـبق أن افتت به الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بشان الارباح الرأسمالية التى تحققها المشروعات أثناء فترة الاعفاء وأخذت به مصلحة الضرائب باعتبار أن الأرباح الرأسمالية تخرج عن الانشـطة المرخص بها والعمليات الانتاجية التى تمارسـها هذه المشـروعات مما يجعل الأخذ بهذا الرأى يعنى اســتخدام كيلين احدهما للأرباح الرأســمالية وأخرى للخســائر الرأسمالية مع أن مصدر هذه الارباح أو هذه الخسائر واحد .

وهذا الرأى تضـمن تناقض لأننا سـبق أن أنكر على الارباح الرأسـمالية طبيعة الربح العادي وتم اخضـاعها فى فترة الاعفاء ثم عاد واعترف بها وجعلها تأخذ حكم العادية فى مجال ترحيل الخسائر .

ويرى الباحث أنه وفقا للأصول المحاسبية فإنه نتيجة إعمال المشروع تتحدد فى ضوء كافة الأنشـطة والعمليات التي تجريها المنشـأة وفقا لما نصـت عليه المادة (24) من القانون رقم 157 لسـنة 1981 ومن قبله المادة(39) من القانون رقم 14 لسـنة 1939

[1]) المرجع السابق ص 47 .

الملغى وان صـافى الربح المخاطب بالخضـوع أو الإعفاء وهو صـافى الربح الذي يمثل محصـلة النشـاط من كافة أو جههه سـواء كانت أرباح عادية أو أرباح عارضـة أو أرباح رأسـمالية دون ما تخصـيص لاى منهما واسـتئثمارها بمعاملة خاصـة ،كما وأن تشـريعات الضرائب المصرية لم تتضمن في إحكامها استئثار الإرباح الرأسمالية بمعاملة خاصة أو تخاطبها بأحكام خاصة بنما لا يبرر الفصل وتنظيم معاملة خاصة لا .

وأن ما تعللت به الجمعية العمومية لقسمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة من أن هذه النشـاط نشاط يقع علي الأصـول وتحقيق الأرباح الرأسمالية يخرج عن أنشطة الأسـتثمار فهو مردود عليه بأن بيع المنشـاة لبعض أصـولها مالم يكن بغرض اليصـفيه أو انتهاء النشـاط فان هذه العملية لا تعتبر نشـاطا مسـتقلآ وإنما للرغبة من التخلص من الأصـول القديمة واسـتبدالها بأصـول جديدة أحدث وهذا لا يعتبر نشـاطا الا إذا خذا شـكل الاعتياد والاتجار وهذا لا يتصـور بالنسـبة لشـركات الاسـتثمار وأنه لا يقو الخرب علي القواعد المحاسـبية وتقسـيم الأرباح الأخيرة، وحظر اسـتنزالها من الخسـارة التي تصـيب المنشـاة لأن ذلك لا يتناسـب مع قواعد المحاسـبة من ناصـية ونصـوص تحديد الوعاء الخاضـع للضـريبة علي الأرباح والتجارية الصـناعية والضـريبية علي أرباح شـركات أموال من ناحية مما يجعل لا ســـندا له في التطبيق في فتوي الجمعية العمومية لقســـمي الفتوي والتشريع بمجلس الدولة .

كان وأن التطبيق أسفر عن مسلكا متضاربا بخصوص مدى خضوع الأرباح الرأسمالية أثناء فترة الأعفاء.

ولذلك يؤيد الباحث خصـم الأرباح الرأسـمالية من الخسـائر الدورية التي يسـفر عنها النشاط عند تحديد الوعاء الخاضع للعرين ضوء ما تقدم .

<u>محاسبة الأرباح الرأسمالية في ظل القانون رقم 91 لسنه 2005</u>

أتجه المشرع إلي التوسع في أخضاع الأرباح الرأسمالية بأن الغي العديد من النصوص التي كانت تخفف من وطاه خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة والتي كان مقرره أما لتشجيع الآندماج بين الشركات أو لإحلال اصول جديدة محل الاصول القدمية.

وفيما يلي النصوص التي تناولت المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية تنص المادة 17 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلقة بإيراد النشاط التجاري والصناعي والتي أحالت إلى المادة 51 المتعلقة بتحديد ضريبة الدخل علي الأشخاص الأعتبارية علي أن تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي علي أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشاة المنصوص عليها في البنود 1، 2، 4، من المادة 25 من هذا القانون ، الأرباح المحقق من التعويضات التي يحصل عليها الممول نيتجه الهلال أو الاستيلاء علي أي اصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبة وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجب الخصم ..... الخ"

وتفي البنود 1، 2، 4، من المادة 25 المشار أليها في هذه المادة علي أن يكون حساب الإهلاك لأصول المنشاة علي النحو التالي 1- 5% من تكلفة

شراء أو أنشاء وتطوير أو تجديد أو أعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك كل فترة ضريبية .

2- 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما ذلك شهره النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية 3

4 – لا يحسب أهلاك للأرضي والأعمال الفنية والأثريه والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك

معالجة الأرباح في ظل الضريبة على الأشخاص الاعتبارية :-

عالج المشروع الارباح والخسائر الرأسمالية بشكل يخالف مااستقرت عليه نصوص القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل حيث كانت ارباح الاندماج معفاه فى الضريبة (بند 2 مدادة 120 فى القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل)

كما كانت المشروعات المنشأة فى ظل القانون رقم 8لسنة 1997تتمتع بنفس الاعفاء مع استمرار التمتع بالاعفاءات المقررة للشركات المندمجة قبل الاندماج ، كما كان يعفى ناتج تقييم الحصة العينية التى تدخل في تأسيس شركات الأموال أو زياده رأسمالها والتى تناولها الباحث تفصيلا عند تناول المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T فى ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997.

كما لم يتدخل المشروع الضريبى فى اسس وقواعد التقييم لهذا الغرض أو اسلوب تحديد الارباح الرأسمالية وانما ترك الامر للقواعد المتبعة فى هذا الشأن.

اما فى ظل قانون رقم 91 لسنى 2005 فقد نصت المادة 53 على معالجة مختلفة ،كما تدخل المشروع فى اسلوب تحديد الارباح الرأسمالية غير الخاضعة ويترتب على مخالفتها بمفهوم المخالفة للخضوع .فتنص المادة 53 على أن :

فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتبارى أو اكثر لا يدخل فى حساب الارباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن اعاده التقييم بشرط اثبات الاصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لاغراض حساب الضريبة ،وان يتم حساب الاهلاك على الاصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة قبل اجراء هذا التغيير ويعد تغييرا للشكل القانونى على الاخص مايلى :-

1-اندماج شركتين مقيمتين أو اكثر .

2-تقسيم شركه مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو اكثر

3–تحول شركة اشخاص إلى شركة اموال أو تحول شركة اموال إلى شركة اموال اخرى

4–شراء أو الاستحواذ على 50% أو اكثر من الاسهم أو حقوق التصويت ،سواء من حيث العدد أو القيمة فى شركه مقيمة مقابل اسهم فى الشركة المشتريه أو المستحوذة .

5–شراء أو الاستحواذ على على 50% أو اكثر من اصول والتزمات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة اخرى فى مقابل اسهم في الشركة المشترية أو المستحوذة .

6–تحول شخص اعتبارى إلى شركات اموال

يستفاد مما تقدم أن المشرع قد تدخل لوضع الضوابط والضمانات التى تمنع الشركات والمنشأت من استغلال تغيير الشكل القانونى فى تحقيق ارباح رأسمالية كانت بمنأى عن الضريبة فى ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل والذى تم إلغاؤه بموجب إحكام إصدار القانون رقم 91 لسنة2005 فأعفي الأرباح الرأسمالية بشروط محددة وردت في المادة 53 كما يلى :

أ–إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى

ب–أن يتم حساب الأهلاك على الأصول وفقا للقواعد المقررة قبل اجراء هذا التغيير .

ج–أن يتم ترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة قبل اجراء هذا التغيير .

ومن شأن هذه القواعد حل يد المنشآت والشركات فى أعادة تقدير اصولها وخصوصها عند تغيير الشكل القانونى .

اثر تغيير ملكية رأس المال على ترحيل الخسائر :

نصت المادة 55 فى القانون رقم 91 لسنة 2005 على أن "لا يسرى حكم المادة 29 على الخسائر التى تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية والفترات السابقة اذا طرأ تغيير فى ملكية رأس مالها بنسبة تزيد علي 50%من الحصص أو الاسهم أو فى حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط .

ويشترط لسريان حكم الفترة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصيه بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الأوراق المالية المصرية وبمفهوم المخالفة يستثنى من القيد على ترحيل الخسائر ما يلي :

1-إلا يتجاوز التغيير فى ملكية رأس المال نسبة تزيد على 50% أو فى حقوق التصويت .

2- أن يصاحب ذلك تغيير فى النشاط

3-بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالاسهم أن تكون اسهمها غير مطروحة للتداول فى سوق الاوراق المالية المصرية ويتضح مما تقدم أن المشروع وضع من الضمانات حتى لايستغل التغيير فى ملكية رأس المال أو التصويت وسيلة لترحيل خسائر النشاط أو كان سببا مباشرا فى حدوثه اى للحيلولة دون تخطيط إحداث خسائر بهدف ترحيلها من خلال هذا التغيير اى أن المشرع اتجه إلى ترشيد المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية والخسائر الرأسمالية وكذلك بالنسبة لترحيل الخسائر بما يكفل سد الثغرات امام الاساليب الملتوية التى قد تلجأ اليها الشركات لإعفاء الإرباح الرأسمالية أو استنزال الخسائر الرأسمالية دون موجب أو اصطناع تعديلات قانونية تسفر عن خسائر وتحققها هذه الشركات من خلال ترحيلها .

<u>الاستثناء :</u>

استثنى المشرع فى المادة 20 الارباح الناتجة عن تقديم اصول منشأة فردية كحصة عينية نظير الاسهام فى رأسمال شركة مساهمة حرصا فى المشرع على تشجيع تحويل المنشأت الفردية وتقديم اصولها لتكوين شركات مساهمة ،لان هذه الشركات هى القادرة على الاستمرار وجذب الاستثمارات ورؤوس الاموال وتخلق كيانات اقتصادية قادرة على المساهمة في التنمية فنص فى المادة 2 على أن :

" لا تسرى الضريبة على الارباح الناتجة عن اعادة تقييم اصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الاسهام فى رأسمال شركة مساهمة ،وذلك بشرط أن تكون الاسهم المقابلة للحصة العينية اسمية والا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات ."

وتعتبر هذه الحالة استثناء فى النص الوارد فى المادة 53فى هذا القانون التى وضعت قيود ضريبية على تغيير الشكل القانونى للاشخاص الاعتبارية وفى حالة الاخلال بها تخضع الإرباح الرأسمالية للضريبة بمفهوم المخالفة للنص كما تقدم .

وقد وضع المشرع قيدين على اعفاء الارباح الناتجة عن اعادة التقييم هما :

أ-أن تكون الاسهم المقابلة للحصة العينية اسمية .

ب-إلا يتم التصرف فيها قبل مضى خمس سنوات .

ومن شأن الاخلال بأى هاتين الشرطين خضوع هذه الارباح للضريبة، لانه استثناء والاستثناء يؤخذ بقدرة وفى حدود النصوص المنظمة له.

معالجة الارباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم القانونى

فى حالة تغيير الشكل القانونى للمنشأة

في ضوء نص المادة 53 من القانون رقم 91 لسنة 2005السابق تناولها :

والمادة 61من اللائحة التنفيذية للقانون السابق التي تنص:

" لا يدخل فى وعاء الضريبة ،فى تطبيق حكم المادة (53)فى القانون ، الارباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن اعادة التقييم فى حاله تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتباري ،وذلك بالشروط الآتية :

أ-اثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى

ب-أن يتم حساب الأملاك على الاصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقا للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل اجراء هذا التغيير .

كما نصت المادة 62 فى هذه اللائحة عاى أن :

"فى تطبيق حكم المادة (53)فى القانون على الشخص الاعتبارى إثبات الأصول والالتزامات فى الدفاتر والسجلات التى يلتزم بإمساكها طبقا لحكم المادة (78)منه على اساس القيمة بعد إعادة التقييم كمان أن عليه إعادة إعداد قائمة الدخل وفقا لهذه القيم ".

وأوضحت المادة 78 سالفة الذكر التزامات الممولين بامساك الدفاتر كما يلى :

" يلتزم الممولون الاتى ذكرهم بإمساك الدفاتر والسجلات التى تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم وذلك طبقا لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون " .

ونص البند (2) على التزام الأشخاص الاعتبارية بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات السابقة والمستندات المؤيدة لها فى مقره طول 5 سنوات فى تاريخ تقديم الإقرار الضريبي كما جاء فى المادة 91 في القانون السابق.

ونصت المادة 63 فى اللائحة التنفيذية سالفة الذكر على أن "، لأغراض حساب الضريبة طبقا لحكم المادة (53)فى القانون ،تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للاصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانونى ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ،**وتكون المعاملة الضريبية على النحو الاتى :**

1- فى حالة التصرف فى الاصول الثابتة ،المنصوص عليها فى البنود (1) و(2)و(4)من الماده 25 فى القانون ،تخضع الارباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فى هذه الاصول للضريبة،ويتم حسابها على اساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانونى وبين قيمة التصرف فيها

2- بالنسبة للاصول المنصوص عليها ف البند (2) من المادة 25 من القانون ، يتم حساب الاملاك الخاص بها على اساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانونى ،وفى حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقا لاحكام المادة (26) فى القانون .

3- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانونى ن وتخضع الزيادة التى تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة وذلك فيما عدا الفروق الناتجة من اعادة التقييم المنصوص عليه فى البندين (1) و(2) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة فى حالة إضافتها للاحتياطات .

معالجة الإرباح والخسائر الرأسمالية فى ظل أساس الإهلاك

تنص المادة 25 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على ان :

يكون حساب الاهلاكات لأصول المنشأة على النحو التالى :

-1

-2

-3

يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقا لنظام أساس الاهلاك بالنسبة المبينة قرين كل منهما .

أ) الحاسبات الإلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

ب) جميع أصول المنشأة الأخرى نسبة 25% فى أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

وتنص المادة 26 فى القانون السابق على أن

" يقصـــد بأســـاس الاهلاك فى تطبيق احكام المادة 25 من هذا القانون القيمة الدفترية للاصـول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضـريبية ويزيد هذا الاسـاس مما يوازى تكلفة الاصـول المسـتخدمة وتكلفة التطوير أو التحسـين أو التجديد أو اعادة البناء وذلك خلال الفترة الضـريبية ،ويقل الاسـاس بما يوازى قيمة الإهلاك السـنوى وقيمة بيع الأصـول التى تم التصـرف فيها الذى تم الحصـول عليه نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال اللفترة الضريبية .

فاذا كان اساس الإهلاك بالسالب ،تضاف قيمة التصرف فى الاصل أو التعويض عنه الى الإرباح التجارية والصناعية للممول ،اما اذا لم يتجاوز اساس الاهلاك عشرة الآلاف جنيه ،يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم .

نصت المادة 34 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على أن يراعى بالنسبة لنظام اساس الاهلاك المنصوص عليه في المادتين 25،26 من القانون حيث نص البند (1) فى هذه الحالة على مايلى :

تحدد القيمة القابلة للاهلاك ،على اســـاس رصـــيدكل مجموعة اصـــول فى اول الفترة مضاف اليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصول وتركيبه والعمرات التى تؤدى إلى إطالة العمر الانتاجى للأصـل مخصـوصـا منه قيمة التصـرفات فى الأصول أو التعويضات .

ويعامل هذا الرصيد على النحو التالى :

أ–اذا كان الرصيد الناتج وفقا للفقرة السابقة سالبا يتم اضافة هذا الرصيد إلى ارباح النشاط .

ب–اذا كان الرصيد عشره الاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجب الخصم فى السنة .

ج– اذا كان الرصيد يزيد عن عشرة الاف جنيه يجب الاهلاك لكل مجموعة وفقا للنسبة الواردة بالبند (3) فى المادة 25 من القانون دون النظر إلى مدة الاستخدام اصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقى ايا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للاهلاك .

كما نصت المادة (2) على انه لا يجوز مخالفة نسبة الاهلاك المنصوص عليها في المادة (25) فى القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة .

كما نصت المادة (3)على انه لا تخضع الاصول المهداه التى تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبية ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد (25)، (26)، (27) من القانون ،بحسب الاموال .

يتضح مما يتقدم أن المشرع عالج الإرباح الرأسمالية فى خلال الخصم أو الإضافة إلى الإرباح التى حققها المنشأة وبشكل تلقائى ومن ثم ووفقا لهذا النظام لن تظهر ارباح رأسمالية فى ظل اتباع أساس الإهلاك وإنما سيتم معالجتها من خلال فروق الهلاك ذاتها وقد اكد ذلك الإقرار الضريبي للأشخاص الاعتبارية في البند 203 والبند 303 وطبقا لهما تضاف اى خسارة رأسمالية ناتجة عن بيع اصول رأسمالية يطبق عليها اساس الاهلاك –كما تخصم اى ارباح رأسمالية تتعلق بأصول تن تطبيق أساس الإهلاك عليها. **الارباح المحققة في الخارج في ظل اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91لسنة 2005** لما كانت معظم الشركات و المشروعات التي تمارس نشاطها في إقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T هي شركات أجنبية و كونستريوم و تتعدد و تتشابك عملياته مع الخارج مما يظهر معه في قوائمها المالية ارباح محققه في الخارج.

و قد نظمت المواد 67,66,65 من اللأئحة التنفيذية للقانون السابق المعاملة الضريبية للأرباح المحققة في الخارج و حدد شروط خصم الضريبة الأجنبية, و اشترط عدم خصم أي خسائر محققة في الخارج من الارباح المحققة في مصر علي النحو التالي: نصت المادة 65 في اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 علي أن" يقصد بالأرباح المحققة في الخارج التي يسري بشانها نظام خصم الضريبة الاجنبية في الضريبة علي الدخل في مصر, المنصوص عليه في المادة (54) من القانون ارباح العمليات و الفروع و التوزيعات و ناتج التعامل في الاوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثمارها في شركات بالخارج و الإتاوات والإيجارات و العوائد المحصلة علي قروض ممنوحة بالخارج" .

كما أوضحت المادة 66 في اللائحة الشروط الواجب مراعتها لخصم الضريبة الأجنبية كما يلي:

" يشترط لخصم الضريبة الاجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة علي الدخل في مصر , في تطبيق حكم المادة (54) في القانون , كما يأتي:

1- أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الاجنبية لحسابها.

2- الا يتجاوز خصم الضريبة المؤداه في الخارج الضريبة واجبة السداد في مصر التي يتم تحديدها وفقا للقانون.

3- إلا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم بالنسبة للضريبة علي التوزيعات و ناتج التعامل في الأوراق المالية الضريبية المباشرة المستقطعة في هذه المبالغ.

و يتم حساب الضريبة الواجبة السداد في مصر علي اساس اجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن ايراد الشركة المقيمة مضروبا في سعر الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الأولي من المادة (49) في القانون.

و أكدت المادة 67 من اللائحة علي عدم جواز خصم الخسائر المحققة في الخارج في الإرباح المحققة في مصر فنصت علي أن:

" في تطبيق حكم المادة (54) في القانون , يراعي عدم خصم أي خسائر محققة في الخارج من الإرباح المحققة في مصر" .

و تعامل الإرباح المحققة في كل دولة علي حدة معاملة مستقلة عن الإرباح المحققة في الدول الاخري .

مقابل الخدمات المدفوع من منشـــاة دائمة أو مقيم إلي غير مقيم في ظل اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005.

خشية أن يؤدي التوسع في تفسير الخدمات الخاضعة للضريبة المخصومة في المنبع و خاصة أن هذا التوسع قد يؤدي الي المساس بالاتفاقيات التي عقدتها مصر في مجال تحرير التجارة في الخدمات في ظل اتفاقية الجات , فقد ارتأت اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 استبعاد العديد من الخدمات المتعلقة بتحرير التجارة في الخدمات ، فنصت المادة 72 في اللائحة التنفيذية سالفة الذكر علي أن:

لا يعد مقابل الخدنات التالية هي قبل الخدمات المنصوص عليها في البند (3) عنه في المادة (56) في القانون:

النقل و النولون.

الشحن.

التامين

التدريب

الاشتراك في المعارض و المؤتمرات

القيد في البورصات العالمية

الإعلان و الترويج المباشر

كما نصت المادة (73) من اللائحة التنفيذية علي ان :

" يخضع للضريبة طبقا لحكم المادة (56) في القانون مقابل الخدمات ألمؤداه بالخارج في دول ليس بينها و بين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي , و في حالة تأدية الخدمات في دول بينها و بين جمهورية مصر العربية اتفاقيات تجنب ازدواج ضريبي يتم تطبيق إحكام هذه الاتفاقيات , و بشرط التزام الجهة التي تؤدي هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها و سداد هذه المقابل.

و علي الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول علي خدمات مستمرة تؤدي في الخارج ان تتقدم للمصلي بالحصول علي الرأي المسبق لشأن المعاملة الضريبية ، وفقا لحكم المادة 127 من القانون.

المبحث الثاني

المعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث و التطوير

سيتناول الباحث هذا المبحث من خلال الفروع التالية:

الفرع الأول: أهمية الأبحاث و التطوير و طبيعتها و خصائصها.

الفرع الثاني: المعالجة المحاسبية لنفقات الأبحاث و التطوير في ظل معايير المحاسبة المصرية.

الفرع الثالث: المعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث و التطوير في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.

الفرع الرابع : دراسة مقارنة للحوافز الضريبية في مجال تشجيع الابحاث و التطوير و جذب التكنولوجيا.

الفرع الاول

اهمية الابحاث و التطوير و طبيعتها و خصائصها

اهمية الابحاث و التطوير و نسبة النفاق عليه في الدول المتقدمة

علي المستوي الدولي:

تدل الإحصـــائيات [1] التي نشـــرتها منظمة التعاون الاقتصـــادية و التنمية OECD عن الأعوام 1995– 1999 علي أن اليابان هي أولي الدول الاكثر انفاقا علي انشـطة البحث و التنمية في عام 1997, حيث بلغ حجم الإنفاق حوالي 2,83% في الناتج المحلي الجمالي, تليها الولايات المتحدة 2,64% ثم المانيا 2,39% , ففرنسا 2,26% و بريطانيا 1,94% و ايطـاليا 1,05 % و اختلف الحـال في الســـنوات التاليـة 1999–2002 حيث [2]احتلت المقدمة الســـويد التي بلغ حجم أنفاقها علي البحوث و التطوير (6و4 %) في الناتج

[1]) OECO, science and technology policy ,1994 – 1999.

[2]) برنامج الامم المتحدة الانمائي UNDP – دليل التنمية البشرية عن العام 2004

المحلي الإجمالي تلتها اليابان (1و3 %) , ثم الولايات المتحدة (2,81%) و المانيا (5و2%) , و فرنسا (2,2%) , و بلجيكا (2%) و لكن من الملاحظ أن معظم الدول قد زادت في حجم انفاقها علي الرغم من تغيير مراكزها وهذا بدوره دفع الي استخلاص معدل الكفاءة البشرية في ضوء ما يتمتع به الفراد في المجتمع في مهارات ومعارف و فهم عميق للعلوم كاثر مباشر للبحوث و التطوير [1].

ووفقا لهذا المعيار [2] فان مواطني اليابان يتمتعون باعلي مقدره (10,1%). برنامج الممم المتحدة النهائي (undp) : دليل التنمية البشرية عن عام 2004.

ثم الولايات المتحدة (4و7 %) و الاتحاد الأوربي (9و4%) وهي معدلات لم تختلف في جوهرها عن الناتج التي عبر عنها معيار الأنفاق علي أنشطة البحث و التنمية, مما يعني أن كلا العنصرين يكمل الأخر.

علي المستوي العربي:

بمقارنة البيانات السابقة بالبيانات العربية في نفس الفترة يتضح ما يلي:

أن مجموع ما أنفقته الدول العربية علي تكاليف البحوث و التطوير في عام 1996 مبلغ 5و707 مليون دولار. وهذا الرقم ضيئيل بالمقارنة بما تقدم ساهمت فيه مصر بمبلغ 5ز227 مليون دولار أي بنسبة 15و32 %, و اقترب هذا الرقم من مجموع ما انفقته دول الخليج العربي و هو 1و294 مليون دولار بينما لا تتجاوز ما انفقته بافي الدول العربية بمبلغ 9و185 مليون دولار أي بنسبة 3و26% [3]

---

1) R.Relch, The Work Of Nations , Ventage Books, New Yourk , 1992 . p.137

2) Beradette andreosso- o callaphan. Taxation and innovation in the european union,university of limerick p.3

3) Samia satti O.M. noUR science and Technology (SIT) development indicators in the Arab region. a comparative study of Arab Gulf and Mediterranean Countries," paper submitted for the ERF 10th annual conference , Morocco 16-18 December 2003,pp 20.

ب- ووفقا للبيانات المنشورة [1] عن الفترة في 1995- 1999 عن بعض الدول العربية فان الاردن احتلت المرتبة الولي في بين الدول العربية في حجم انفاقها (3و6%) من الناتج المحلي الجالي تليها تونس و لكن بنسبة متدنية (5و0 %)

في الناتج المحلي الاجمالي ثم كل من في سوريا و مصر (2و0%) لكل منهما.

طبيعة وخصائص نفقات التجارب و الأبحاث و التطوير و تصميم المنتجات

قبل تناول المعاملة الضريبية لنفقات التجارب و الأبحاث و تصميم المنتجات سيتناول الباحث الخصائص الأساسية لهذه النفقات مما سيكون له الثر كبير علي معاملتها ضريبيا و من ثم اقتراح الحافز الضريبي المناسب.

يتم نقل التكنولوجيا بأســـلوبين – إما النقل الأفقي عن طريق نقل التكنولوجيا من الدول المتقدمة أو تطويرها لتلائم بيئة النشـاط الصـناعي في الدول النامية- و اما نقلها راسـيا عن طريق جهود المنشـاة أو الدولة الذاتية. و النقل الراسـي للتكنولوجيا افضـل كثيرا للدول النامية خاصة لو توافر لديها الخبرات الكافية و اللازمة لذلك .

اضافة الي أن النقل الأفقي للتكنولوجيا يمثل استنزاف لموارد الدول النامية و قد بلغت تكاليفه عام 1978 – 20 بليون دولاروتقدر هذه التكاليف ب 150- 200 بليون دولار عام 2000.

وتنقسم هذه التكاليف الى قسمين هما :

ا- تكلفة اقتناء التكنولوجيا و يطلق عليها EMBODIED OR HARDWARE من خلال تكنولوجيا مجســـدة في الآلات و المعدات و كيفية اســـتخدام التكنولوجيا KNOW HOW

ب- تكلفة استيعاب و تشغيل التكنولوجيا DISEMBODIED OR SOFT WARE

[1]) برنامج الأمم المتحدة الألماني : دليل التنمية البشرية عن العام 2004 ..

من خلال نقـل المعرفـة الفنيـة و الخبرات العلميـة و البرامج و تســـمي WHY KNOWWLTY و الملاحظ أن تكلفة الاخيرة اكبر. كما أن نقلها أصـعب, و قد بلغ خلال عام 1993 وحدها 144 بليون دولار و تتراوح نســـبة الأنفاق علي البحوث و التجارب الأجمالية سواء بواسطة الحكومة أو القطاع الخاص من الى205% من الدخل القومي في الدول السبع الصناعية و ترجع الفجوة التكنولوجية بين الدول النامية و الدول الصناعية المتقدمة إلي ضعف نسبة ما ينفق في الدول النامية علي البحوث و التطوير و تصـميم المنتجات حيث تصـل نسـبتها في الدول النامية الي 3و0 % بينما تبلغ هذه النسـبة الي 3- 5و3% في الدولتين العظمتين إما في مصـر فإنها تبلغ 1% في الدخل القومي.

فاذا درسنا سلوك هذه النفقات بالنسبة للمبيعات فسوف نجد أن نسبتها تتراوح ما بين 5-10% من قيمة المبيعات و تصل الي الي 15% في الشركات العملاقة الصناعية فيها.

العلاقة بين البحوث و التجارب و التصميمات بالتطوير و الصناعة:

ارتبط مفهوم البحوث و التجارب و التصميم بالمجال الصناعي أكثر من باقي المجالات الاخري.

كما ارتبط مفهوم كل من البحوث و التجارب و التصميمات بالتطوير- فقد أوضح مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هذه العلاقة التي نتناولها في الفرع الثاني

الفرع الثاني

المعالجة المحاسبية لنفقات الأبحاث و التطوير في ظل معايير المحاسبة المصرية

معيار المحاسبة المصري رقم (23) الخاص بالأصول الغير ملموسة [1]

صدر هذا المعيار المصري ليحل محل المعيار السابق الصادر من وزارة الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 و هو ترجمة للمعايير الدولية ، و قد كان المعيار الصادر يعالج الأبحاث و التطوير استقلالا و لكن في ظل معايير المحاسبة المصرية الصادرة عن عام 2006 أدمجت هذه المعالجة ضمن الأصول الغير ملموسة

و قد جاء تعريف كل من البحوث و التطوير في المعيار رقم 23 الاخير كما يلي علي النحو التالي:

البحوث: هي فحص و دراسة اصلية مخططة من اجل اكتساب و تفهم معرفة علمية أو فنية جديدة.

التطوير: هو تطبيق نتائج البحوث و غيرها من المعارف علي خطة أو تصميم ما بغرض تقديم انتاج جيد أو محسن بشكل جوهري لمواد أو ادوات أو منتجات أو عمليات أو انشطة أو خدمات و ذلك قبل البدء في الأنتاج علي نطاق تجاري.

ويشترط للاعتراف بنفقات البحوث و التطوير كأصل من الاصول قابلية الاصل غير الملموس للتحديد (الاصول المعنوية) وأن يتضمن منافع اقتصادية مستقبلية تتمثل في ايرادات بيع المنتجات أو منافع اخري ناتجه عن استخدام المنشأة للأصل..

و تضمن المعايير معالجة النفقات اللاحقة علي مشروعات البحوث و التطوير المقتناه كما يلي:

---

[1]) الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 بشأن معايير المحاسبة المصرية – المنشور في الوقائع المصرية ، العدد 172 في أول أغسطس –410 ناتجة من استخدام المنشاة للاصل 2006.

1- يتم المحاسبة طبقا للفقرات من 54- 62 التالية و ذلك بالنسبة لنفقات الأبحاث و التطوير التي:

ا- ترتبط بمشروعات البحوث أو التطوير الجارية المقتناه بشكل منفصل أو عند تجميع و دمج الانشطة و المعترف بها كأصل غير ملموس.

ب- النفقات التي يتم تكبدها بعد اقتناء المشروع

2- يتم الاعتراف بها علي النحو التالي:

ا- يتم الاعتراف بها كمصروف عند تكبدها اذا كانت نفقات بحوث

ب- يتم الاعتراف بها كمصروف اذا كانت نفقات تطوير لا تتفق مع معايير الاعتراف كأصل غير ملموس الوارد في فقرة 57 .

ج- يتم اضافتها الي لا قيمة الدفترية لمشروع الابحاث و التطوير الذي تم اقتناؤه اذا كانت نفقات تطوير تتفق مع معايير الاعتراف الواردة في الفقرة57.

3- اذا كانت البحوث و التطوير متولده داخليا فان متطلبات الاعتراف تقتضي تصنيف المنشاة مراحل تكوين الاصل الي

ا- مرحلة البحث

ب- مرحلة التطوير

و بالرغم من أن المصطلحين " البحث" و " التطوير" قد تم تعريفهما, فان المصطلحين " مرحلة البحث" مرحلة التطوير" لهما معني اوسع بغرض هذا المعيار.

4- إذا كانت المنشأة لا تستطيع أن تميز مرحلة البحث عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي من أجل إنشاء أصل غير ملموس فإن المنشأة تتعامل مع النفقات المتعلقة بهذا المشروع باعتبارها قد أنفقت في مرحلة البحث فقط.

وفيما يلي قواعد الاعتراف والقياس بالنسبة للأبحاث والتطوير والتي سبق الإشارة إليها كفقرات عند تناول المعيار.

مرحلة البحث:

" لا يعترف بالأصل غير الملموس الناشئ عن البحوث (أو أثناء مرحلة البحث الخاصة بمشروع داخلي). ويتم الاعتراف بنفقات الأبحاث (أو نفقات أثناء مرحلة الأبحاث الخاصة بمشروع داخلي) كمصروف فور إنفاقها.

يتبنى هذا المعيار رأيًا مفاده بأن المنشأة، لا تستطيع أن تعترف بوجود الأصل غير الملموس في مرحلة البحث المتعلقة بالمشروع، وأنه سوف ينتج منافع اقتصادية مستقبلية محتملة. ولذلك، يتم دائمًا الاعتراف بهذه النفقات كمصروفات فور إنفاقها.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال البحوث ما يلي:

(أ) الأنشطة التي تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.

(ب) البحث عن تطبيق للإكتشافات الناتجة عن بحوث ومعارف أخرى.

(ج) البحث عن بديل لمنتج أو عملية معينة.

(د) تشكيل أو تصميم لمنتج محتمل جديد أو محسن أو لبدائل عمليات التشغيل.

مرحلة التطوير:

يعترف بالأصـــل غير الملموس الناتج عن التطوير (أو في مرحلة تطوير مشـــروع داخلي) إذا توافرت لدى المنشأة ما يلي:

(أ) دراسة جدوى فنية لإستكمال الأصل غير الملموس بما يجعله متاحًا للبيع أو للاستخدام.

(ب) توافر النية لدى المنشأة لاستكمال الأصل غير الملموس لاستخدامه أو لبيعه.

(ج) قدرة المنشأة على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

(د) معرفة ما إذا كان الأصـل غير الملموس سـوف يكون قادرًا على تحقيق منافع اقتصـادية مسـتقبلية محتملة. ويمكن للمنشـأة أن توضـح مدى توافر سـوق لما ينتجه هذا الأصـل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس نفسه أو إذا كان سوف يتم استخدام هذا الأصل داخليًا فيكون لدى المنشأة القدرة على تحديد منفعة استخدام هذا الأصل غير الملموس.

(هـ) مدى توافر الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى الكافية لاستكمال تطوير واستخدام أو بيع الأصل غير الملموس.

(و) قدرة المنشـــأة على قياس النفقات المنســـوبة للأصـــل غير الملموس خلال فترة التطوير بدرجة موثوق فيها.

قد تسـتطيع المنشـأة خلال مرحلة تطوير المشـروع، أن تحدد الأصـل غير الملموس وتبرهن على أنه ســـوف ينتج منافع اقتصـــادية مســـتقبلية محتمل حدوثها. ويرجع ذلك لأن مرحلة تطوير مشروع تعتبر أكثر تقدمًا من مرحلة البحث.

من أمثلة الأنشطة التي عادة ما تكون ضمن أعمال التطوير ما يلي:

(أ) تصميم وإنشاء واختبار نماذج واسطمبات ما قبل التشغيل.

(ب) تصميم عدد وأدوات وإسطمبات متعلقة بتقنية جديدة.

(ج) تصـميم وإنشـاء وتشـغيل مصـنع تجريبي ليس على نطاق مجدي اقتصـاديًا للتشـغيل التجاري.

(د) تصـــميم وإنشـــاء واختبار بديل مختار لمواد أو أدوات أو منتجات أو مراحل أو نظم أو خدمات جديدة أو مطورة.

لكي نوضـــح كيفية تحقيق الأصـــل غير الملموس لمنافع اقتصـــادية محتملة تقدر المنشـــأة المنافع الاقتصـــادية المســـتقبلية من الأصـــل باســـتخدام المبادئ الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (31) الخاص باضمحلال قيمة الأصول وفي حالة أن يؤدي الأصل إلى منافع اقتصـــادية فقط باشـــتراكه مع أصـــول أخرى عندئذ تطبق المنشـــأة مفهوم الوحدات المولدة للنقود الواردة في معيار المحاسبة المصري رقم (31).

يمكن توضـــيح مدى توافر موارد من أجل اســـتكمال المنافع واســـتخدامها، الحصـــول عليها في الأصـــل غير الملموس، وذلك مثلاً من خلال وجود خطة عمل توضـــح الموارد الفنية والمالية والموارد الأخرى المطلوبة ومدى قدرة المنشـــأة على توفير هذه الموارد. وفي حالات خاصـــة يمكن للمنشـــأة توضـــيح مدى توافر تمويل خارجي من خلال الحصـــول على خطاب من المقرض يفيد رغبته في تمويل الخطة.

يمكن عادة قياس تكلفة تكوين الأصـــل غير الملموس داخليًا بدرجة موثوق بها من خلال وجود نظام تكاليف للمنشأة يعمل على قياس المرتبات والنفقات الأخرى التي تم إنفاقها في سبيل الحصول على حقوق التأليف والنشر أو التراخيص أو تطوير برمجيات الكمبيوتر.

وفي الحالات التي تتكبد المنشـــأة نفقات من أجل تقديم منافع اقتصـــادية مســـتقبلية للمنشـــأة دون أن يترتب على ذلك إنشـــاء أي أصـــول غير ملموســـة أو أصـــول أخرى يمكن الاعتراف بها، يتم الاعتراف بها كمصروفات فور إنفاقها.

العمر الإنتاجي:

- تعتمد المحاسبة عن الأصل غير الملموس على عمره الإنتاجي ويتم استهلاك الأصل غير الملموس الذي له عمر إنتاجي محدد، أما إذا كان العمر الإنتاجي للأصل غير محدد فلا يستهلك (فقرة 89 من المعيار).
- وبالنظر إلى التطورات السريعة للتكنولوجيا فإن العديد من الأصول غير الملموسة – ومنها البحوث والتطوير – تعتبر عرضة للتقادم التكنولوجي، ولذلك فمن المتوقع أن تتسم أعمارها الإنتاجية بالقصر. مع مراعاة العوامل الاقتصادية والقانونية المتعلقة بهذا الأصل.
- أثناء عمر الأصل غير الملموس، قد يظهر أن تطوير العمر الإنتاجي غير مناسب، على سبيل المثال قد يبين الاعتراف بالخسائر الناتجة عن ضعف القيمة أن فترة الاستهلاك تحتاج إلى تغيير.
- قد يتغير بمرور الوقت نمط تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من أصل غير ملموس. فقد تجد مثلاً المنشأة أن طريقة القسط المتناقص للاستهلاك تصبح أكثر ملائمة من طريقة القسط الثابت.
- **إعادة النظر في العمر الإنتاجي وتوقف استغلاله والتصرف فيه:**

يمكن إعادة النظر في العمر الإنتاجي في حالة إعادة تقدير العمر الإنتاجي للأصل من غير محدد المدة إلى محدد المدة في حالة عدم استمرارية الأحداث والظروف المؤيدة لذلك ويعتبر مؤشرًا على اضمحلال قيمة الأصل وعندئذ تطبق القواعد الخاصة باضمحلال الأصول والاعتراف بالخسارة الخاصة بالاضمحلال.

يتوقف الاعتراف بالأصل غير الملموس ويستبعد من الميزانية عند:

(أ) التصرف فيه.

(ب) عدم توقع تحقق منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو من التصرف فيه مستقبلاً.

(ج) تتحدد الأرباح والخسائر الناتجة من توقف الاستغلال على أساس الفرق بين صافي عائد التصرف والقيمة الدفترية للأصل.

الأفصاح:

يجب الإفصاح عن الأعمار الإنتاجية للأصول غير الملموسة سواء المحددة أو غير المحددة وطريقة الاستهلاك وإجمالي القيمة الدفترية ومجمع الإهلاك وكذلك بنود قائمة الدخل الذي دخل ضمنها الاستهلاك والإضافات والزيادة أو النقص واضمحلال القيمة.

وكذلك المبالغ التي أنفقتها المنشأة على البحوث والتطوير والتي تم الاعتراف بها كمصروفات خلال الفترة تشمل نفقات البحوث والتطوير كل ما أنفق مباشرة على أنشطة البحوث والتطوير وكذا ما يمكن تحميله على هذه الأنشطة.

التكييف المحاسبي لنفقات البحوث والتجارب والتصميمات:

يثور السؤال عما إذا كانت هذه النفقات تكلفة أم مصروف فالتكلفة هو الاصطلاح الأكثر شمولاً من المصروف لأن الجزء الذي يخص السنة من التكلفة يعتبر مصروفًا أما الجزء غير المستنفذ فيظل تكلفة لحين استنفاذه في فترة تالية. أما النفقة فهو مصطلح اقتصادي مرادف للتكلفة وشاع استخدامه للتعبير عنها.

ومن هنا جاء سر شيوع عبارة "نفقات البحوث والتجارب والتصميمات" وقد أخذت المعالجة المحاسبية لهذه النفقات ثلاثة اتجاهات هي[1]:

(1) Nicholas Flors, "Research and Experimentation Costs", Journal of Accountancy, May 1995, P.36.

الفرع الثالث

المعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث والتطوير في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005

نصت المادة 56 من القانون رقم 91 لسنة 2005 المتعلقة بتحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على أن "يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقًا للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة في الباب الثالث في الكتاب الثاني من هذا القانون، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب".

ونصت المادة 52 من القانون السابق بشأن ما لا يعد من التكاليف بالنسبة للأشخاص الاعتبارية ما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية. وفي ضوء النصوص المتقدمة فإن تحديد أرباح كل من الأشخاص الطبيعية الخاضع للضريبة، وكذلك الأرباح الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية يتم استنادًا وفي ضوء معايير المحاسبة المصرية ما لم يكن هناك نص ضريبي يعالج ذلك في قانون الضريبة على الدخل. ولما كان قانون الضريبة على الدخل لم يتناول معالجة نفقات الأبحاث والتطوير. ومن ثم يجب معالجتها في ظل النص المتقدم في ضوء معايير المحاسبة المصرية.

ولما كانت معايير المحاسبة المصرية قد قضت باعتبار معايير البحوث نفقة إيرادية ومن ثم لا يجوز رسملتها في ظل تطبيق قانون الضرائب على الدخل كما يجب عدم رسملتها إلا في ظل توافر شروط الرسملة الواردة في معيار البحوث والتطوير وهذه الشروط من الصعب تطبيقها أو توافرها نظرًا للتطور المستمر الذي يطرأ على البحوث وبالتالي التطوير، الأمر الذي لا يمكن معه وجود درجة تأكد بالنسبة للإيرادات أو العلاقة بين هذه النفقات والإيرادات أو ضمان استمرار تدفق الإيرادات الناجمة عن البحوث والتطوير، الأمر الذي يجعل المعالجة الضريبية الأكثر ملائمة هو معالجتها كنفقات إيرادات في حالة حدوثها.

وهذه المعالجة تتمشـــى مع اتجاه الدولة إلى جذب وتنمية التكنولوجيا وتوظيفها في خدمة الصـــناعة يجعل أمر تحديد الحالات تكون فيها حقوق المعرفة لخدمة الصـــناعة، الاتفاق الذي يجري بين وزير المالية والوزير المختص بالصناعة.

إن نفقات الأبحاث والتطوير ترتبط ارتباطًا وثيقًا بتنمية وخلق وتوطين التكنولوجيا والتي تحتاجها البيئة الاقتصادية في مصر والتي تلعب دور مهم في التحديث.

كما وأن المعاملة الضـريبية لهذه النفقات تلعب دورًا مهمًا في مجال تشـجيع البحوث والتطوير وخلق تكنولوجيا محلية. حيث أن الشـركات والمنشـآت تسـعى إلى اسـترداد المبالغ التي أنفقتها في سنة إنفاقها لأن هذا النوع من الإنفاق يحاط بعدم التأكد.

وأن التقدم في مجال البحوث والتطوير والابتكارات قد يجعل ما انتهت إليه هذه البحوث عديم القيمة بعد فترة قصـــيرة. ومن ثم تضـــطر إلى إنفاق مبالغ أخرى في ســـبيل البحوث والتطوير في ظل التطور التكنولوجي، وبالتالي مع تســـارع الابتكارات والنمو المضـطرد للتكنولوجيا أصـبح هذا النوع من النفقات يتسـم بالدورية وبالتالي فإن اعتبار هذه النفقات نفقات إيرادية مؤجلة أو رسـملتها سـوف يؤدي إلى زيادة المخاطر التي يتعرض لها المشروع أو الشركة بشأن استردادها، ويجعل الشركات تفضل الاستعانة بتكنولوجيا من صنع الغير ومحاولة الاستفادة بها وهذا أيضًا مكلف جدًا ومحاط بمخاطر كبيرة.

ولما كانت المادة 17 من القانون رقم 91 لســـنة 2005 قد أحالت إلى معايير المحاسبة المصرية فيما لا يتعارض مع نصوص هذا القانون، ولما كان القانون السابق لم يتناول المعالجة الضـــريبية لهذه النفقات ومن ثم يجب دراســـة معاملتها في ظل معايير المحاسبة المصرية.

وقد تضمنت نصوص القانون السابق تشجيع نقل التكنولوجيا في بعض نصوصه خاصة بالنسبة للضريبة المخصومة في المنبع تنص في المادة 56 على خضوع الأتاوات – وهي

مبالغ تدفع مقابل حقوق معرفة أو أداء أو استغلال وهذه الحقوق مرتبطة باستغلال التكنولوجيا والسماح باستغلالها – لضريبة مستقطعة في المنبع قدرها 20% واستثنى من ذلك المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعية.

الفرع الرابع

دراسة مقارنة للحوافز الضريبية في مجال تشجيع الأبحاث والتطوير وجذب التكنولوجيا

دور الحوافز الضريبية في تنمية الأبحاث والتطوير:

أكد تقرير لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنميةظ أن[1] ترك نشاط البحوث والتطوير لقوى السوق دون تدخل من الدولة من شأنه أن يعيق هذا النشاط عن الانطلاق، لأن التكلفة الكبيرة التي تتكبدها منشآت القطاع الخاص في سبيل هذا النشاط لا يشجع الكثير منها على الخوض فيه، أو التوسع في مجالاته، إما لضعف العائد المتوقد، أو البعد الزمني بين الإنفاق والحصول على هذا العائد، أو لتوقع الخسارة، الأمر الذي يلزم تدخل الدولة في هذا النشاط واعتبار البحث والتطوير سلعة عامة Public Good تحتاج إلى أنه تتولى الدولة تنظيمها، وتشجيع القطاع الخاص على المشاركة فيها. ويأخذ دعم الدولة وتشجيعها عدة أشكال منها:

(أ) تمويل أنشطة البحث والتطوير، وخاصة التي تقوم بها الجامعات والمعاهد التعليمية الحكومية، أو تقديم الدعم المادي: النقدي والعيني لمنشآت القطاع الخاص التي تقدم بأنشطة البحث والتطوير – وهذا الشكل لا يناسب العديد من الدول النامية لقلة إمكانياتها.

(ب) منح حوافز وإعفاءات ضريبية تشجع المنشآت والشركات على مزيد من الإنفاق في هذا المجال من خلال السماح للشركات والمنشآت باستهلاك هذه النفقات والتكاليف في

([1]) OECD: Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues, Vol. 4, Paris, 2002)

سـنة حدوثها وحتى ولو كانت بطبيعتها سـوف تسـتفيد منها فترات تالية لما لهذا الاسـتهلاك من أثر على تخفيض الضــرائب في ســنة إنفاق هذه المبالغ، كما أنها تشــجع هذه الجهات على مزيد من الإنفاق في هذا المجال لأثر في تخفيض الضريبة التي تتحملها هذه الشركات ومســايرة للاتجاه العالمي في ظل التنافســية العالمية، فإن تكاليف نشــاط البحوث والتطوير أصـــبحت نفقة دورية لتحافظ بها المنشـــآت على ريادتها وفي ظل التقلبات والتغييرات التكنولوجية المستمرة.

ويؤيد الباحث ما ذهب إليه البعض[1] من ضــرورة البحث عن حوافز ضــريبة أخرى ملائمة لتشجيع نشاط البحوث والتطوير في ضوء تجارب الدول في هذا المجال.

([1]) دكتور رمضان صديق، سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير بالتطبيق على مصر، المؤتمر العلمي السنوي الخامس وموضــوعه نقل وتنمية التكنولوجيا من منظور قانوني واقتصــادي وعلمي، أقامته كلية الحقوق، جامعة حلوان 5، 6 مارس 2006.

دراسة مقارنة للحوافز الضريبية للبحوث والتطوير:

أولاً: دول المجموعة الأوروبية:

(1) أيرلندا[1]:

قدمت أيرلندا حوافز ضريبية لتشجيع الاستثمار في مجال التكنولوجيا المتطورة وحقوق استخدامها على النحو التالي:

(أ) فرضت ضريبة بسعر منخفض على أرباح الشركات التي تعمل في مجال الكمبيوتر سواء ما يتعلق منها بالبرامج أو الأجهزة الإلكترونية يبلغ 10%.

(ب) أعفت الإتاوات وكذلك كافة المدفوعات المرتبطة باستخدام واستغلال براءات الاختراع في ضريبة الدخل في أيرلندا بشرطين هما:

- أن تكون هذه الشركات أو الأفراد مقيمين في أيرلندا.
- أن تكون براءة الاختراع أيرلندية.

(2) النمسا[2]:

يمنح قانون الضرائب في النمسا حوافز ضريبية وغير ضريبية لمساعدة المنشآت على استخدام التكنولوجيا تتخذ شكل إعفاء في ضرائب التمويل وضريبة الدمغة ومساهمة الضمان الاجتماعي Social Security Contribution.

(1) Ruane F. and Georgetts, "Affects of foreign direct investment in Irish manufacturing since 1973, policy and performance, paper presented to the Statistical and Social inquiry Society of Ireland Dublin, 14 November, 1996.

(2) Tax Planning Review, Vol. 27, No. 1, January 2000, P. 131.

(3) بلجيكا[1]:

ربطت بلجيكا الحوافز الضـــريبية الممنوحة لأنشـــطة البحوث والتطوير وتشـــغيل العاملين فمنحت إعفاء قدره عشـر سـنوات إذا قامت بتشـغيل عدد من العاطلين يتراوح ما بين عشـرة عمال إلى مائتي عامل.

ثانيًا: دول أمريكا الشمالية:

(1) كندا[2]:

يمنح التشـــريع الكندي لبعض الشـــركات التي تقوم بتأهيل شـــركات القطاع الخاص للسيطرة التكنولوجية (CCPCS).

The qualifying Candian controlled private corporations.

الحق في الاســـترداد ما ســـبق أن تكبدته من مصـــروفات البحث والتطوير في فترة الإعفاء الضريبي المقرر لها.

أما بالنسبة للشركات الخاضعة للضريبة فأعطى لها التشريع الحق في استرداد المبالغ المسـتحقة مقابل هذه التكاليف بشـرط ألا تتجاوز 2 مليون دولار فإن تجاوزت ذلك تم منحها ائتمان ضريبي قدره 40% من الضريبة.

([1]) lbid,p.132.
([2]) see: http://ww.ccra-adrc.gr.ca/Taxcredity/sred/prov-ehtml.

(2) المكسيك[1]:

اتبعت المكسيك سياسة الائتمان الضريبي فسمحت للشركات والمنشآت بائتمان ضريبي بالنسبة للمبالغ التي أنفقتها كتكاليف أبحاث وتطوير، كما سمح التسريع المكسيسكي بترحيل هذا الائتمان في حالة تحقيق خسائر خلال العشرة سنوات التالية للخسارة.

الحوافز الضريبية للبحوث والتطوير

ثانيًا: في الدول الآسيوية (تجربة النمور الآسيوية)

1- اليابان [2]

طبقت اليابان سياسة منح ائتمان ضريبي لنفقات البحوث والتطوير يتحدد على النحو التالي:

- تمتد نسبة الائتمان الضريبي طبقًا لنسبة نفقات الأبحاث والتطوير إلى المبيعات.
- يسمح للشركات أن تحصل على ائتمان ضريبي من 10%-12% من إجمالي نفقات البحوث والتطوير.

فإذا كانت نسبة الإنفاق على البحوث والتطوير منسوبة إلى المبيعات 10% حصلت على ائتمان ضريبي قدره 10% حتى عام 2005 ويتم تخفيضه إلى 8% اعتبارًا من عام 2006.

أما الشركات التي يزيد فيها هذا المعدل على 10% فإنها تحصل على ائتمان قدره 12% حتى عام 2005 ينخفض إلى 10% اعتبارًا من عام 2006.

([1]) Jacek Warda: "Extending Access to SR + ED Tax credits, An International comparative Analysis, Price water House, December 5, 2003, p.19-20

([2]) Jacek warda, p.16 نقلاً عن دكتور رمضان صديق – المرجع السابق

- تحصل الجامعات ومعاهد البحوث على ائتمان ضريبي قدره 15%.

2- تايوان [1]

أخذت الحوافز الضريبية في تايوان شكل شرائح ومعدلات ضريبية منخفضة وكذلك التمتع بمزايا الاستهلاك المعجل للآلات والمعدات الجديدة وائتمان الاستثمار، والإعفاء أو تأجيل الضريبة في حالة الاندماج، أو على أرباح الأسهم، وعلى العائد الناتج من استثمار رأس المال وخاصة بالنسبة لبعض الصناعات والأنشطة مثل الاتصالات والمعلومات والإلكترونات والطائرات والآلات الكيميائية والدقيقة لعلاقة هذه الأنشطة بالتنمية والقدرة التنافسية، مما يؤدي إلى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة، ومن ثم تؤدي هذه المنشآت ضريبة أقل مما يساعد على تشجيع الاستثمارات وجذبها إلى أنشطة الدولة التي هي في أمس الحاجة إليها في التنمية وزيادة قدرتها التنافسية.

3- الصين [2]

انتهجت الصين سياسة منح إعفاءات ضريبة بالنسبة للاستثمارات الأجنبية التي تعمل في مجال التكنولوجيا المتقدمة أو التي تعمل على جلب تكنولوجيا متطورة إلى المناطق المطورة وهي مناطق تم اختيارها لتنميتها وتخصيص إنتاجها للتصدير. كما أنها سمحت في الاتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي عقدتها مع الدول الأخرى على منح تخفيضات ضريبية على الدخل الناتج من الترخيص باستعمال التكنولوجيا المتطورة والتي تحصل عليها الدول المتعاقدة مع الصين في شكل إتاوات.

---

(1) W.L.KOO and Jeffrey p. Wilson Taiwan's Tax system offers low Rates and Business incetives to super growth, Journal of macroeconomics, vol. 21, No. 3, 1993, pp. 463-491.

(2) Sabine Stricker – Keilerer: Taxation of licensing fees: does Cheina still attract Hiah Technology?, the Journal of International Taxation vol. 9, No7, 1998, pp 40-41.

4- الهند[1]

منحت الهند حافزًا متمثلاً في خصـــم 50% من الدخل المتحقق خارج الهند والناتج عن استغلال الحقوق المعنوية مثل حق التأليف والتصاميم والوصفات أو التركيبات السرية والتي تخضع للضريبة المقررة على الأناوات وذلك بالنسبة للمقيمين في الهند مما يساعد على تصدير الحقوق الفنية في الخارج وتحقيق عائد من خلال استغلالها.

5- كوريا [2]

تنتهج كوريا سياسة منح الائتمان الضريبي على أنشطة البحث والتطوير التي تقوم بها المنشـــآت كما منحت ائتمان ضـــريبي قدره 15% على المبالغ التي تنفق على تطوير الموارد البشرية كما منحت المنشآت التي يزيد إنفاقها في سنة ما عن متوسط إنفاقها في هذا المجال عن متوسط إنفاقها في هذا المجال عن متوسط إنفاقها خلال الأربع سنوات السابقة ائتمان ضـريبي متزايد يصـل إلى 50% من الضـريبة المسـتحقة ولعل تجربة كوريا تتميز بالتركيز على دور العنصـــر البشـــري في البحث والتطوير وتنمية قدراتهم في هذا المجال وســوف يتناول الباحث في الدراســة المقارنة في الباب الرابع المعاملة الضــريبية للأبحاث والتطوير في دول المقارنة وهي الولايات المتحدة وفرنسا والمملكة المتحدة والحوافز الضريبية التي منحتها هذه الدول لتشجيع الأبحاث والتطوير من خلال المعاملة الضريبية لها.

رأي الباحث:

يرى الباحث أن النظرة إلى البحوث والتجارب والتصـــميمات قد اختلفت في العصـــر الحديث وأنها اتجهت إلى الاســـتمرارية والدورية في ظل المنافســـة العالمية والتطور التكنولوجي، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى أن المعاملة الضـــريبية في أحوال كثيرة قد

(1) Prv. Raghavan: India's recent reforms Open the way for Investment and Technology, the Journal of international Taxation. Vol. 6, no.4 1995, pp162-166.
(2) International Bureau at Fisxal Documentation (IBFD), p.24.

تختلف عن المعالجة المحاسبية تبعًا لرغبة واتجاه المشرع والحوافز الذي يرى توفيرها لأنشطة معينة، وفي ظل المنافسة الدولية واتفاقية الجات الذي أصبح العالم في ظلها قرية كونية ودول بدون حدود اقتصادية، وعجز الأساليب الحمائية عن توفير الحماية الكافية للصناعات المحلية غير المتطورة تكنولوجيًا وفي ظل اتجاه الدول إلى جذب الاستثمارات يصبح أمر تشجيع البحوث والتجارب والتصميمات في الصناعة مسألة حيوية.

والأداة الضريبية المناسبة لهذا التشجيع والحافز المناسب هو استهلاك هذه النفقات في المدة التي أنفقت فيها واعتبارها نفقات إيرادية وبالتالي تشجيع الشركات والمنشآت الصناعية على الإنفاق على البحوث والتجارب والتصميمات التي هي المدخل الحتمي لتحديث الصناعة وتشجيع الاستثمار والتنمية أو منح ائتمان ضريبي بقيمة هذه المبالغ وبالتالي خصمها من الضريبة المستحقة ويمثل ذلك حافز أكبر.

المبحث الثالث

"أسعار التحويلات وأثرها على أرباح مشروعات الـ *B.O.T* دولية النشاط"

مقدمــة:

امتد واتسـع تعامل الشـركات دولية النشـاط أو الشـركات عبر الدولة وأصـبحت هذه الشـركات تسـعى إلى تدنية الأرباح الخاضـعة للضـريبة عن طريق تحويلها إلى الدول ذات المعدلات الضريبية المنخفضة أو التي تمنح إعفاءات أو حوافز ضريبية عالية ووسيلتها في تحويل الأرباح من دولة إلى أخرى هو أسـعار التحويلات وهذه الدول تتمتع بخبرة محاسـبية عالية وكذلك إلمام ومهارة في التعامل مع الأنظمة الضـريبية خاصـة أن فروع هذه الشـركات في مصـر تعتمد على الشـركة الأم أو المركز الرئيسـي في الحصـول على احتياجاتها من المواد الخام أو المنتجات الوسـيطة، التكنولوجيا، العلامات والاسـم التجاري، التصـميمات، الخدمات ..... إلخ.

وتتبع هذه الشركات سياسات مختلفة بالنسبة لتسعير هذه التحويلات تختلف عن تلك التي تتبع على المستوى الدولي فالأصل أن تتم هذه التحويلات على أساس التكلفة الفعلية أو تكلفة الصفقة أو الأعمال والخدمات ولكن ذلك يتعارض مع أهداف تلك الشركات مما يجعل هذه الشـركات تلجأ إلى أسـاليب أخرى أو إتباع ما يسـمى مناورات إسـتراتيجية تسـعير التحويلات [1] ولما كانت أغلب مشـروعات تنفيذ البنية الأساسـية بنظام B.O.T يتم تنفيذها بواسـطة اسـتثمارات أجنبية، وفي خلال شـركات دولية متخصـصـة في مجال تنفيذ هذه المشـروعات، كما وأن معظم المعدات والتجهيزات اللازمة لهذه المشـروعات يتم تدبيرها

(1) Sharave, "Transfer Pricing- Diversity Of Goals- And Practices" – Journal Of Accountancy – April 1974.pp 22 . .

وتوفيرها بواسطة الشركة الأم الأمر الذي يفسح مجالاً كبيرًا لاستخدام أسعار التحويلات سواء في مجال التجهيزات والأدوات والمعدات والتكنولوجيا.

"وبالرغم من أن أسعار التحويلات من الموضوعات الهامة عالميًا إلا أن الكتابات العربية والمصرية قليلة في هذا الشأن وتتمثل خطورتها في أن العديد من الشركات دولية النشاط Multinational Enterprise قد تمارس أسعار التحويلات بشكل يضمن لها تحويل الأرباح من الشركات التابعة أو الفرع إلى الشركة الأم أو المركز الرئيسي من خلال أسعار التحويلات لتصبح تحويل أرباح TRANSFER PROFITS وليس أسعار تحويلات TRANSFER PRICES أو عندما تقوم الشركات الأم بالمبالغة في أسعار السلع والخدمات التي تقوم بتحويلها إلى الفروع فإنها في الحقيقة تقوم بتحويل جانب كبير من الأرباح إلى المركز الرئيسي دون أن يقع تحت بصر أو مراقبة السلطات الضريبية التي تقع فيها الفروع أو الشركات التابعة هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإنه في ظل ارتفاع التكاليف بعد تضخيم أسعار التحويلات فإن هامش الربح في ظل المنافسة الحادة القائمة وانخفاض أسعار مثيلاتها التي ترد مباشرة من الدولة الأم بشكل إنتاج تام الصنع تجعل هامش الربع بعد تكاليف ومصروفات هذه الفروع يتآكل أو ينعدم وبذلك لن تخضع هذه الشركات الفرعية أو الشركات التابعة للضريبة في الدولة التي تزاول فيها نشاطها. ومن ثم تكون هذه الفروع بمنأى عن الضريبة ويقتصر الخضوع للضريبة على المركز الرئيسي عكس ما كان يجب أن يحدث من خضوع هذه المشروعات للضريبة في الدولة التي تزاول النشاط فيها والتي يجب أن تكون السيادة الضريبية لها. وبالتالي حرمان الخزينة العامة في هذه الدول وميزانية الضريبية لها. وبالتالي حرمان الخزينة العامة في هذه الدول وميزانية دولها من الضرائب التي كان ممكن أن تدفعها هذه الفروع أو الشركات التابعة التي تزاول نشاطها في هذه الدول وأن تثري خزينة الدول المتقدمة المصدرة لرأس المال (موطن الشركة

الأم) أو الشـركة القابضـة على حسـاب خزينة وموارد الدول النامية، خاصـة وأن أسـعار التحويلات التي تتبع أخذت صورًا وأشكالاً مختلفة ظهر في المقابل اتجاه في الدول المضيفة للاسـتثمار لمنع اسـتخدام أسـعار التحويلات في التلاعب أو لإخفاء الأرباح والأفلات من الخضـوع للضـريبة فيها وبالتالي المسـاس بسـيادتها الضـريبية، ومن ثم التوازن بين أهداف الدول المصـدرة لرؤوس الأموال ومصـالح الدول المضـيفة للاسـتثمار، ومن هنا كان البحث عن السـعر المناسـب لتسـعير التحويلات على المسـتوى الدولي الذي يعكس أداء وأرباح الشركات التابعة وفي نفس الوقت يناسب السلطات الضريبية.

وتعتبر الضـرائب على الدخل والضـرائب الجمركية أهم العوامل المؤثرة على أسـعار التحويلات في الشـركات دولية النشـاط وتسـاهم بشـكل فعال في تحديدها بواسـطة الشـركة القابضة أو الشركة الأم [1] وخاصة الشركات الأمريكية والفرنسية والكندية والإيطالية إضافة إلى عوامل أخرى تليها في الترتيب والأهمية ولكنها تخرج عن نطاق هذا البحث وأهمها التضخم ودرجة تفاوت الأسعار للعملة والقيود على تحويل الأرباح للخارج.

ويتطلب هذا الأمر التوفيق بين المداخل الآتية:

أ) المدخل الشامل أو العالمي The Geocentric approach

ب) المدخل الموجه بسياسة المركز الرئيسي The Ethnocentric approach

ج) المدخل الموجه بسياسة الدول المضيفة The poly centric approach

---

([1]) يرجع في هذا الموضوع تفصيلاً إلى:

عبد العزيز السيد مصطفى – المشاكل المحاسبية والضريبية للصفقات المتبادلة في الشركات متعددة الجنسية، بالتطبيق على شركات الاستثمار العربي – رسالة ماجستير في المحاسبة كلية التجارة – جامعة القاهرة 1983 ص43–45.

- Tang R. Y.W. Environmental Variable of Multinational Transfer pricing: A Uk perspective "Journal of Business Finance & Accounting, vol.9 No. 2 (1982). Pp. 178: 189.
- Tang R.Y.W. And Empirical Investigation of the Transfert pricing practices of large industrial corporations in the united states and Japan, "as cited by lbid p.179.
- Clued lazarus": L Enterprise multinationale face au droit. Le regime fiscale des prix de transfert litraries technique", paris 1999, p 238-240.

القيود التي ترد على استخدام الأسعار الحرة للتحويلات:

إن تطبيق الأسعار الحرة يتطلب معرفة الأسعار الحقيقية التي تخضع لها التحويلات الداخلية من ناحية ووجود نظام تسعير دقيق إلا أنه يلاحظ أن العديد من السلع ليس لها سوق حرة يمكن أن يتحدد من خلال الأسعار الحرة [1] لعدم إمكانية التعامل فيها في سوق مفتوحة كما له احتكار السلعة أو حالة وجود أسعار مميزة في بعض الأسواق وتركز الخدمات في مرحلة التصنيع وغموض وتعقد أساليب القياس في حالة عدم وجود سلع مماثلة وبديلة تمامًا ومشابهة للصفقات المتبادلة وتتوافر فيها كل المواصفات والملامح الأساسية لتحديد السعر [2]

كما وأن هذه الأسعار يجب أن تتم في أسواق تتسم بالمنافسة، وهذا فرض غير واقعي ويكون هذا السعر محدد لا يتغير بالكميات المشتراه أو المباعة بين الشركة الواحدة [3]

كما وقد تحول بعض المشاكل المحاسبية دون تحديد سعر السوق الحر مثل صعوبة توزيع التكاليف غير المباشرة وخاصة تكاليف الأبحاث والتطوير والتكاليف الإدارية الثابتة أو المشتركة أو ضخامة تكاليف البيع والتوزيع [4] إضافة إلى أن أغلب الأسعار التحويل التي يتم تحديدها بواسطة الشركات دولية النشاط أو بواسطة السلطات في الدول المضيفة

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- Nichadas. D & Drake D. F –" Accounting implications of Mathemutical programming Approach to the transfer pricing problem "Journal of accounting Research (Spring 1964) p.13.
- Benke R.L & Edwards L.D. & Whellock A.R J"Applying On Opportunity Cost General rule for Transfer pricing Management Accounting (June 1982) p.44
- Edwards J.D & Recmmech R. A- Transfer pricing the wrong tool for performance Evaluation, cost and management (Jan – Feb . 1976) p35: 36.
- Keegan W.J- Mutinational pricing How far is arms length", Columbia Journal of world Business (may – June ppp 57-63 1969).

([2]) Smyth D.A –" Transfer prices: the practical techniques, Management accounting, June 1984, p.43.

([3]) Benke R.L & Edwards J.D." Transfer Pricing Techniques and use,"s-Management Accounting (June 1980) P.45.

([4]) Henderson B.D & Dearden: j," New system for division and control," Harvard Business Review (Sep. oct 1966).

للاستثمار تقسم بالحكمية Arbritrary وتخضع للاعتبارات الشخصية [1] وصعوبة تحديد أسعار التحويلات لكل صفقة إضافة إلى اختلاف أساس احتساب ضرائب الدخل أدى إلى تضخيم أسعار التحويلات بينما تلجأ سلطات ضرائب الدخل إلى تدنيتها مما يخلق أسس مختلفة لاحتسابها داخل الدول المضيفة للاستثمار [2]

كما يتطلب التحقق من صحة أسعار التحويلات معرفة وخبرة فنية متخصصة قد لا تتوافر بالنسبة لعدد كبير من السلع سواء عند تحديد الضرائب الجمركية أو ضرائب الدخل وعدم وجود أنظمة للاستفسار عن صحة أسعار التحويلات باستثناء بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية وانجلترا وكندا [3]

ويرى الباحث أنه إزاء هذه الصعوبات العملية فإن الأمر يستدعى التعاون بين مصلحتي الجمارك والضرائب على الدخل للوصول إلى هذا السعر المقبول مما يساعد على تقليل عدد الحالات التي تكون قيمة الرسوم الجمركية المقدرة عليها غير مقبولة لأغراض حساب ضريبة الدخل والعكس صحيح.

وتحاول الحكومات منع التلاعب بأسعار التحويل بسن التشريعات الدقيقة التي تحول دون تجنب الخضوع للضريبة الناتج عن التلاعب في أسعار التحويل فإنجلترا على سبيل المثال تشترط أن تقيم الصفقات المحولة بين الفروع التابعة للشركة المتعددة الجنسية على أساس سعر السوق الحر أما في الولايات المتحدة فإن لوزارة الخزانة سلطة إعادة توزيع الأرباح والمزايا بين مجموعة الفروع إذا رأت أن أسعار التمويل قد استخدمت كوسيلة أو كجزء من أجزاء لتجنب الخضوع للضريبة، وعلى الرغم من هذه الجهود تستخدم العديد من

(1) Benke R.L & Edwards J,D, Should you use Transfer pricing to create pseudo, profit centers? – Management Accounting (Feb. 1981). Pp. 38-39.
(2) IFA, op. cit PP40-42
(3) Smyth D.A. .,Transfer prices the practical Techniques", Management accounting (June 1984) pp.44: 45.

الشركات إستراتيجية تسعير التحويلات لتخفيض الأعباء الضريبية والجمركية وزيادة ربحها ويزداد استخدامها لها بشدة في الدول النامية [1]

ورغم أن العديد من الدول خاصة النامية تلجأ إلى تحديد أسعار التحويلات حكميًا ونتقاضي عن الفروق في أسعار التحويلات طالما أنها تظهر أرباح معقولة ومناسبة ورغم هذا الإجراء ومسايرة السلطات الضريبية لهذه الشركات في أخذ جميع التكاليف المباشرة وغير المباشرة في الحسبان، إلا إنها لا تساوم ولا تلتزم بهذه الاتفاقيات مما يزيد الأمر صعوبة

معاملة أسعار التحويلات في ضوء المعايير المحاسبية

صدرت معايير المحاسبة المصرية عام 1997 وهي ترجمة لمعايير المحاسبة الدولية وفي ضوء طبيعة البيئة المصرية وتناولت أسعار التحويلات من خلال معيارين هما معيار الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة – ومعيار القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة.

ولما كانت معايير المحاسبة هي التي توضح طبيعة معالجة العناصر محاسبيًا وهذه المعاملة ستكون مقبولة ضريبيًا في الأحوال الآتية:

أ) عدم تعارضها مع نص ضريبي قائم في قانون الضرائب على الدخل.

ب) عدم تعارضها مع خصوصية الضرائب.

ولما كان قانون الضرائب على الدخل لم يتناول أسعار التحويلات قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 من ناحية، كما وأن تحديد أسعار التحويلات بشكل دقيق ومناسب ليس فقط لا يتعارض مع خصوصية الضريبة بل يؤكد هذه الخصوصية ويدعمها خاصة أنه تم

([1]) Smyth D.A. Op. cit. P.55.

معالجتها أما بحلول غير تشـــريعية أو من خلال الاتفاقيات الدولية مما يشـــير إلى إمكان الاعتماد على هذه المعايير للوصول إلى معالجة مقبولة فنيًا ومحاسبيًا.

أولاً معيار الإفصـــاح عن الأطراف ذوي العلاقة معيار رقم (15) [1] وهو يقابل أيضًـــا المعيار الدولي رقم24

وتناول هذا المعيار التعريفات التالية:

- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المذكورة قرين كل منها:

الطرف ذو العلاقة: يعتبر الطرف ذو علاقة بالمنشأة إذا:

(أ) كان الطرف بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال وسيط أو أكثر:

1- يسـيطر أو تحت سـيطرة، أو تحت سـيطرة مشـتركة للمنشـأة (ويتضـمن هذا الشركة القابضة، الشركات التابعة، الشركات الشقيقة والزميلة).

2- أو له نصيب في المنشأة مما يعطيه حتى التأثير الهام على المنشأة.

3- أو له سيطرة مشتركة على المنشأة.

(ب) كان شركة شقيقة للمنشأة كما تم تعريفه في معيار المحاسبة المصـري رقم (18) "الاستثمارات في الشركات الشقيقة".

(ج) كان مشـروعًا مشـتركًا والمنشـأة شـريك في هذا المشـروع (أنظر معيار المحاسـبة المصري رقم (27) الخاص بحصص الملكية في المشروعات المشتركة).

(د) كان عضوًا أساسيًا في الإدارة العليا سواء للمنشأة أو شركتها القابضة.

(هـ) كان عضوًا قريبًا لعائلة شخص تم ذكره في (أ)، (د).

([1]) المعيار رقم (15) الصادر ضمن معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 .. مرجع سابق ص267-276.

(و) كان منشأة تحت السيطرة أو السيطرة المشتركة أو التأثير الهام لأشخاص في الفقرة (د.هـ) أعلاه بما يملكونه من قوة تصويت هامة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

(ز) كان نظامًا مستقلاً عن المنشأة لمزايا ومعاشات التقاعد لصالح العاملين في المنشآت أو أي منشأة لها علاقة بالمنشأة

معاملات الأطراف ذوي العلاقة: هي تبادل الموارد أو الخدمات أو الالتزامات فيما بين الأطراف بغض النظر عن وجود مقابل تم تحميله لهذا التبادل.

أطراف العائلة المقربون لشخص: هم الأطراف المتوقع لهم التأثير أو التأثر بواسطة ذلك الشخص عند تعاملهم مع المنشأة، وقد يتضمن هذا:

(أ) الزوجة والأطفال.

(ب) أطفال الزوجة.

(ج) من في كفالة الشخص أو كفالة الزوجة.

السيطرة: هي قوة التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة للحصول على منافع من أنشطتها.

السيطرة المشتركة: هي الاتفاق التعاقدي للمشاركة في السيطرة على وحدة اقتصادية

أفراد الإدارة العليا: وهم الأشخاص الذين يملكون السلطة والمسئولية للتخطيط والتوجيه والسيطرة على أنشطة المنشأة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة شاملاً ذلك أي مدير (سواء كان تنفيذيًا أم لاً) للمنشأة.

النفوذ المؤثر: دون القدرة على فرض هذه السياسات وقد يكتب النفوذ المؤثر عن طريق ملكية الأسهم أو بالقانون أو بالاتفاق.

1-في تقدير كل علاقة ممكنة مع الأطراف ذوي العلاقة يجب الاهتمام إلى جوهر هذه العلاقة وليس مجرد شكلها القانوني.

2-لا يعتبر من الأطراف ذوي العلاقة لأغراض هذا المعيار ما يلي:

أ) شركتين لمجرد أن لديها مديرًا مشتركًا أو أحد أفراد الإدارة العليا على الرغم مما ورد في فقرة التعريفات (د) و(و) أعلاه.

ب) اثنين مساهمين في مشروع مشترك بمجرد مشاركتهما السيطرة على المشروع المشترك.

ج) - الممولين - النقابات والاتحادات العمالية.

- المرافق العامة. - المصالح والهيئات الحكومية

وذلك في حدود معاملاتهم العادية مع المنشأة (بالرغم من أنه يمكنهم تقييد حرية حركة المنشأة أو يكون لهم مشاركة في عملية اتخاذ القرار).

د) العميل أو المورد أو مانح الامتياز أو الموزع أو الوكيل العام الذي تتعامل معه المنشأة بحجم أعمال ضخم لمجرد الاعتماد عليه اقتصاديًا .

الإفصاح:

1- يجب الإفصاح عن العلاقة ما بين الشركة القابضة والشركات التابعة بغض النظر عن حدوث تعاملات بينهم من عدمه. كما يجب أن تفصح المنشأة عن اسم الشركة القابضة أو الطرف المسيطر – إذا لم يكن هو الشركة القابضة – وفي حالة عدم وجود قوائم مالية منشورة للشركة القابضة أو الطرف المسيطر فإنه يتم الإفصاح عن الشركة القابضة التالية في الأهمية والتي لها قوائم مالية منشورة.

2- لكن يمكن لمستخدمي القوائم المالية أن يكونوا رأيًا عن تأثير العلاقات مع الأطراف ذوي العلاقة على المنشأة التي تعد القوائم المالية، فمن المناسب الإفصاح عن تلك العلاقات عند وجود السيطرة بغض النظر عن حدوث معاملات مع تلك الأطراف أم لا.

3- إن تحديد علاقات الأطراف ذوي العلاقة ما بين الشركة القابضة والشركات التابعة لها يتم الإفصاح عنه بالإضافة إلى متطلبات الإفصاح التي تتطلب الإفصاح المناسب ووصف الاستثمارات الهامة في الشركات التابعة، الشقيقة والمشروعات ذات السيطرة المشتركة.

4- في حالة عدم إصدار قوائم مالية للنشر بواسطة الشركة القابضة أو الطرف المسيطر، فإن الشركة تفصح عن الشركة القابضة الأم – وهي الشركة القابضة للمجموعة التي تصدر قوائم مالية مجمعة- والتي تكون قوائمها المالية منشورة.

5- إذا كانت هناك معاملات مع الأطراف ذوي العلاقة يجب على المنشأة الإفصاح عن طبيعة العلاقات مع هذه الأطراف، وكذلك معلومات عن هذه المعاملات والأرصدة المستحقة والتي تعتبر ضرورية لفهم التأثير المحتمل لتلك العلاقة على القوائم المالية، وهذه الإفصاحات هي إضافة على متطلبات الإفصاح عن تعويضات الإدارة العليا وكحد أدنى فإن الإفصاحات ستتضمن:

أ) حجم المعاملات.

ب)الأرصدة القائمة:

(1) شروط السداد، الضمانات كيفية السداد.

(2) تفاصيل الضمانات المقدمة أو التي تم الحصول عليها

ج) المخصصات المكونة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأرصدة القائمة للأطراف ذوي العلاقة.

د) ما تم تحميله على قائمة الدخل خلال الفترة لمواجهة الديون المشكوك فيها للأطراف ذوي العلاقة.

6- الإفصاحات المطلوبة في البند السابق يجب أن تتم بشكل منفصل لكل من:

أ) الشركة القابضة.

ب) الأطراف التي لها سيطرة مشتركة أو تأثير هام على المنشأة.

ج) الشركات التابعة.

د) الشركات الشقيقة.

هـ) المشروعات المشتركة التي تشارك فيها المنشأة.

و) أفراد الإدارة العليا للشركة أو الشركة القابضة.

ز) أطراف أخرى ذات علاقة

7- تصنيف المبالغ التي يجب دفعها إلى أو تحصيلها من الأطراف ذوي العلاقة في التصنيفات المطلوبة في البند السابق هو استكمال للإفصاحات المطلوبة في معيار المحاسبة المصري رقم (1) عرض القوائم المالية للمعلومات التي يجب وجودها في الميزانية أو الإيضاحات، وتمتد التصنيفات لتوفر تحليلاً أكثر شمولية لأرصدة الأطراف ذوي العلاقة كما يمكن تطبيقها على معاملات تلك الأطراف.

- فيما يلي أمثلة للمعاملات التي تتطلب الإفصاح إذا تمت مع الأطراف ذوي العلاقة:
- شراء أو بيع بضاعة (تامة أو غير تامة).

- شراء أو بيع العقارات والأصول الأخرى.
- تقديم أو تلقي الخدمات.
- التأجير.
- نقل البحوث والتطوير والمعرفة التقنية.
- النقل تحت اتفاقيات التراخيص.
- النقل تحت اتفاقيات التحويل (بما في ذلك القروض والمساهمات النقدية والعينية في الملكية).
- الضمانات.
- تسوية الالتزامات بالنيابة.
- الإفصاح بأن المعاملات بين الأطراف ذوي العلاقة قد تمت بشروط معادلة لتلك السائدة في المعاملات الحرة يتم فقط إذا أمكن إثبات ذلك.

المبحث الرابع

معالجة أسعار التحويلات في خلال التشريعات الداخلية

عالجت بعض الدول أسعار التحويل تشريعيًا من خلال إصدار القوانين ومن أمثلة هذه الدول الولايات المتحدة الأمريكية التي أصدرت القانون رقم 482 الخاص بعلاج الدخل من المصادر المحلية والخارجية بهدف منع استخدام أسعار التحويل في تجنب الخضوع لضرائب الدخل باعتبار أن الشركات المحلية والدولية يجب معاملتها معاملة واحدة.

وقد أدى إصدار هذا القانون إلى الحد من استخدام أسعار التحويلات في تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة في الولايات المتحدة فنص على خضوع دخول فروع الشركات

الأمريكية في الخارج لضـــريبة الدخل في الولايات المتحدة عندما تمارس أســـعار التحويلات بالنسبة للسلع والخدمات داخل الشركة سواء بين الفروع وبعضها أو بين الشركة الأم وفروعها حيث تم تطبيق القانون على دخل الشـــركة من ملكية الفرع الخارجي وكذلك دخول الخدمات من هذا الفرع، ويقتصـــر عدم تطبيق قانون ضـــريبة الدخل الأمريكي على الدخل الخارجي فقط. ويشـــترط هنا القانون أن تحدد أســـعار التحويل لتعكس ســـعر الســـوق الحر وحدد هنا القانون ثلاثة طرق لتحديد هذا الســـعر مما يجعل اســـتخدام أســـعار التحويلات بهدف تحويل الأرباح إلى دولة ذات أسعار منخفضة أمرًا مستحيلاً.

وشـــارك تشـــريع الضـــرائب الكندي هذا الاتجاه بالنص على ذلك في المادة 69 من قانون ضرائب الدخل الكندي.

كما اتجهت بعض الدول إلى عقد اتفاقيات ثنائية لتحديد أســـعار التحويلات بالشـــكل الذي يمنع اســـتخدامها في تخفيض الدخل الخاضـــع للضـــريبة ولا يخل في ذلك بتطبيق نصـــوص التجريم وتطبيق العقوبات الواردة في هذه القوانين والاتفاقيات في حالة إســـاءة استخدام أسعار التحويلات.

موقف القانون رقم 91 لسنة 2005 من أسعار التحويلات

1- تناول قانون الضرائب الجديد في المادة (1) عدة تعاريف تضمنت:

أ) الشخص المرتبط:

وهو كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
- أي شركة أو شخص يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر 50% على الأقل من الأصول أو حقوق التصويت من حيث القيمة والعدد.

- الشركاء المتضامنون والموصون في شركات الأشخاص.
- أي شركتين أو أكثر يمتلك شخص آخر 50% على الأقل من الأسهم أو التصويت في كل منها.

ب)السعر المحايد:

وهو السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقًا لقوى السوق وظروف التعامل.

2- نصت المادة 30 عن القانون غير أن "إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين الأشخاص المستقلين من شأنها تخفيض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر خاضع لها، يكون مصلحة الضرائب تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس الربح المحايد الذي يتم بين طرفين كل منهما مستقل عن الآخر. ولرئيس المصلحة عند الضرورة إبرام اتفاقيات مع منشآت مرتبطة على اتباع المصلحة عند الضرورة إبرام اتفاقيات مع منشآت مرتبطة على اتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد في تعاملاتها. وتحدد اللائحة التنفيذية طرف تحديد السعر المحايد.

3- نصت المادة 53 في القانون على أن (..... ويعد تغيرًا للشكل القانوني على الأخص ما يأتي:

- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر إذا تم ذلك من خلال تبادل الأسهم.
- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحويل شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

- شـراء أو الاسـتحواذ على 50% أو أكثر من الأسـهم أو حقوق التصـويت سـواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشترية أو الحائزة.
- شـراء أو الاسـتحواذ على 50% أو أكثر من أصـول والتزامات شـركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشترية أو الجائزة.

ولا تدخل أرباح إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشـكل القانوني في حسـاب الأرباح والخسائر الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التقييم بالشروط التالية:

أ) أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني.

ب) أن يتم حساب الإهلاك على الأصـول وكذلك ترحيل المخصـصـات والاحتياطات وفقًا للقواعد المقررة قبل تغيير الشكل القانوني.

4- لا يسري حكم المادة 29 (المادة الخاصـة بترحيل الخسـائر) على الخسـائر التي تحملتها شركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس المال بنسبة تزيد على 50% من الحصـص أو الأسـهم أو حقوق التصـويت وتم تغيير النشـاط وذلك إذا كانت هذه الأسـهم غير مطروحة للتداول في سـوق الأوراق المالية المصـرية والتي سـبق تناولها عند معالجة الأرباح الرأسمالية.

يتضح مما تقدم أن

1) القانون الجديد لم تقتصـــر أحكامه على معالجة أســـعار التحويلات الناتجة عن التعامل بين الأطراف المرتبطة بحيث يعود بها إلى السعر الحقيقي السائد بين أفراد مستقلة وإنما توسع في مفهوم أسعار التحويلات لتشمل أرباح أخرى ناتجة عن تغيير الشكل القانوني بالشـــكل الذي يمنع إعفاء أي أرباح رأســـمالية تتم خلافًا للحقيقة أو للقواعد المطبقة قبل تغيير رأس المال أو حقوق الملكية أو تغيير النشـــاط ســـببًا كافيًا لمنع ترحيل الخســـائر استنادًا إلى أن ترحيل الخسائر مرتبط بالنشاط أو للمنشأة وأن أي تغير منه يحول دون ترحيل الخســـائر في حالة عدم طرح أســـهم هذه الشـــركات في ســـوق الأوراق المالية المصرية. ومن ثم فإن المشروع قد توسع في أسعار التحويلات في مشروع القانون بشكل أكبر مما هو وارد في معايير المحاسبة المصرية ليحول دون استخدامها بأي صورة من الصور.

2) أعطى القانون الجديد لمصلحة الضرائب حق التعديل الحسابي لأرباح الممولين إذا كانت هذه الأرباح قد تحددت على أساس آخر خلاف السعر المحايد.

3) أن السعر المحايد الوارد في هذا القانون يقابل السعر المستقل الوارد في النماذج الدولية والأسعار الحرة الواردة في معايير المحاسبة المصرية.

ومن ثم تكون المعالجة الواردة في هذا القانون تتمشـــى مع كل المعايير الخاصـــة بالمحاســـبة المصـــرية من جهة والنماذج الدولية من جهة أخرى واســـتبعاد الطرق الأخرى لأسعار التحويلات خلاف الطريقة الواردة به.

أسعار التحويلات في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005:

نصت المادة 38 على أن للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصـروفات المشـتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم".

كما نصـــت المادة 39 من اللائحة الســـابقة على أن يتم تحديد الســـعر المحايد المنصوص عليه في المادة (30) من القانون، طبقًا لإحدى الطرق الآتية:

1-طريقة السعر الحر المقارن:

وفقا لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية:

(أ) الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.

(ب) ظروف السوق.

(ج) الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

2- طريقة التكلفة الإجمالية مضافًا هامش ربح:

ووفقًا لهذه الطريقة يكون تحديد سـعر السـلعة أو الخدمة فيما بينه الأطراف المرتبطة على أسـاس إجمالي تكلفة السـلعة أو الخدمة مضـافًا إليها نسـبة مئوية معينة كهامش ربح لصـالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي

يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

3- طريقة سعر إعادة البيع:

ووفقًا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة، فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقًا لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

الأولوية في تحديد السعر المحايد في ظل الطرق السابقة وأسعار التحويلات الاتفاقية:

تناولت ذلك المادة 40 من اللائحة التنفيذية فنصت على أن تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة. وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة، يجوز إتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول.

وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقًا بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

المبحث الرابع

تحديد نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي

مقدمة:

من مشاكل المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام .B.O.T في الشركات متعددة الجنسيات تحديد نصيب الفرع من المصروفات العامة للمركز الرئيسي خاصة في ظل عدم وجود نص في التشريع الضريبي بتحديدها وكذلك عدم تحديد قاطع لهذه النسبة في كل من النماذج الدولية والاتفاقيات الثنائية مما أدى إلى اختلاف هذه المعاملة من دولة لأخرى، بل في داخل الدولة الواحدة ومن مأمورية إلى مأمورية أخرى، وهذا الموضوع يكتسب أهمية خاصة من جهتين هما:

(أ) أن عدم الاعتراف بما تحدده الفروع من مصروفات كنصيب لها في المصروفات العامة للمركز الرئيسي سوف يؤدي إلى الازدواج الضريبي.

(ب) أن تميز المركز الرئيسي بجزء من أرباح الفروع نظير الإشراف والإدارة قد يتم استغلاله إذا بالغت الشركات في تحديده في الحد من خضوع الأرباح في دولة النشاط شأنها شأن أسعار التحويلات ويعتبر مساسًا بالسيادة الضريبية لدول النشاط أو الدولة المضيفة للاستثمار التي يقع فيها هذا الفرع.

وسوف يتناول الباحث هذا الموضوع من خلال النقاط التالية:

أولاً: طبيعة المصروفات العامة التي يتحملها المركز الرئيسي وتستفيد منها الفروع.

ثانيًا:المعاملة الضريبية في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل والقانون رقم 91 لسنة 2005م.

ثالثًا: موقف مصلحة الضرائب من المعاملة الضريبية لنصيب الفرع الأجنبي في مصر من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي في الخارج.

أولاً: طبيعة المصروفات الهامة التي يتحملها المركز الرئيسي وتستفيد منها الفروع:

المصـروفات العامة والمصـروفات المشـتركة هي تلك المبالـغ التي يتم إنفاقها بواسـطة المركز الرئيسي أو الشركة الأم في الخارج وتستفيد منها كافة الفروع أي لا يتميز بها المركز الرئيسي وحده ومن ثم يصعب القول بأن المركز الرئيسي يتحملها وحده أو إمكان تخصيصها لجزء من الشركة دون باقي الأجزاء لأنها جميعًا قد استفادت من هذا المصروف أو أن انفاق هذه المبالغ كان له مردود على نشـــاط الشـــركة ككل وعلى أرباحها ومن ثم يســـتفيد منها المشـــروع في مجموعه[1] وهذه المصـــروفات تتمثل في تكلفة الإدارة المتميزة التي يقوم بها مديرين محترفين ومرتبات ومكافآت مجلس الإدارة الذي لا يستفيد من قراراته المركز الرئيسي فقط، ولكن تمتد إدارته وقراراته إلى الشـــركة بكل فروعها عبر الدول وكذلك يفضـــل الباحث تســـميتها الشـــركات متعدية الدول وليس متعددة الجنســـيات لأنه في ظل العولمة فإن العالم أصبح قرية كونية بدون حدود اقتصادية.

كما تشـمل المصـروفات العامة مصـروفات الإعلان والمصـروفات المالية المتعلقة بإمســاك الدفاتر وحســابات الفرع في المركز الرئيســي وكذلك الحســابات المشــتركة وتكلفة الحصـــول على المعلومات وأبحاث الســـوق والإتاوات التي تتحملها الشـــركة عن نشـــاطها. والمرتبات والأجور والمعاشـات التي يحصـل عليها العاملين في الشـركة الأم ويتعلق عملهم بهذه الفروع.

وهذه النوعية من المصـــروفات ترتبط ارتباط كبير برقم الأعمال والنشـــاط، ومن ثم تقتضـي قواعد احتسـاب التكاليف وتوزيعها بنسـبة رقم الأعمال وهو معيار قريب إلى معايير توزيع التكاليف ألا وهو معيار الاســـتفادة كما وأن هناك مجموعة أخرى من المصـــروفات يرتبط بأصـول المنشـأة التابعة مثل فوائد القروض التي يعقدها المركز الرئيسـي لشراء أصـول تســـتفيد منها هذه الفروع، ومن ثم يرتبط هذا النوع من المصـــروفات بهيكل الأصـــول في

([1]) دكتور زكريا محمد بيومي- إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، دراسة مقارنة- مرجع سابق، ص357.

الشركة الأم والشركات التابعة ولا خلاف أن تتحمل الشركات التابعة والفروع بنسبة من هذه المبالغ المشتركة التي قام المركز الرئيسي بإنفاقها ، استفادت منها الفروع وتثور مشكلة بشأن الطريقة التي يجب إتباعها لتحديد ما يخص الفروع .من هذه المصروفات المشتركة، أي النسبة الواجب أن يتحملها الفرع من هذه المصروفات لأن ما يقال بشأن ترك تنظيم هذا الأمر للاتفاقيات الثنائية أو للطرق السائدة في كل دولة لا يقدم حلاً نظرًا لأن الطرق المتبعة تختلف من دولة لأخرى مما يجب معه انتهاج أسلوب علمي في تحديد نصيب هذه الفروع من هذه المصروفات.

وطبقًا لمعيار الاستفادة الذي يجب تطبيقه على المصروفات العامة والمشتركة فإن معيار الاستفادة بالنسبة لفوائد القروض التي تحملها المركز الرئيسي لشراء أصول تحتاجها الشركات التابعة سيكون نسبة أصول الفرع إلى نسبة أصول الشركة أو المشروع ككل لأنه يعكس استفادة الفرع من هذه النوعية من المصروفات المرتبطة بالأصول. أما ما يقال عن تميز المركز الرئيسي بنسبة أكبر من الأرباح عن طريق تحميل الفروع بنسبة أكبر من هذه المصروفات فإن هذا الاتجاه قد انحصر في الفكر الضريبي والنماذج الدولية والاتفاقيات الثنائية وأصبح من غير المجدي مناقشته أو إثارته. كما وأن تقرير اللجنة التي وضعت نموذج OECD[1] أشارت إلى رفض هذا الأسلوب في الممارسة الدولية لتعارضه مع فكر المنشأة الثابتة أو المشروع المستقل كأساس لإعداد نتائج أعمال هذه الفروع إضافة إلى صعوبة تحديد الدور الهام والمؤثر للمركز الرئيسي في تحقيق هذه الأرباح أو المساهمة في نجاح الفروع، وبالتالي تحديد هذه النسبة ورفض الدول المضيفة للاستثمار لهذا الأسلوب ورفض اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم إمكانية تحقق الازدواج الضريبي بالنسبة له رغم أن الاتفاقيات الدولية نشأت لتلافيه.

([1]) OCDE "Modele De Convention Concernant Le Revenue Et La Fortune, Paris 1995.

وأوضحت اللجنة أن يمكن علاج هذا الازدواج بالسماح للسلطات الضريبية في الدولة الأم بخصم المبالغ التي رفضت السلطات الضريبية في دولة الفرع السماح بخصمها وذلك عند تحديد أرباح المركز الرئيسي ولعل ما تقدم يشير إلى أن معيار الاستفادة هو الذي انتهجته الدول في تحميل الفروع بنصيبها من التكاليف والمصروفات السابق الإشارة إليها أيًا كانت طبيعتها، وأنه في حالة وجود صعوبة في تحديد معيار الاستفادة تلجأ السلطات الضريبية إلى رفض تحمل الفروع لأي مصروفات أو تكاليف باستخدام أي معيار آخر بخلاف الاستفادة.

لذلك قد تعهد الشركة الأم أو المركز الرئيسي للنشاط إلى إعداد حساب للفروع في المركز الرئيسي تقوم من خلاله بتعلية المبالغ التي تحملتها الشركة الأم نظير إدارتها وإشرافها على الفروع بعد أن تقوم بتحديد نسبة ما يجب أن تتحمله من مجموع العناصر أو من كل عنصر على حده ويمثل رصيد هذا الحساب نسيب الفرع من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي.

وفي دولة النشاط يتم إضافة هذا النصيب من التكاليف والمصروفات إلى التكاليف والمصروفات الأخرى واجبة الخصم للوصول إلى الأرباح الصافية الضريبية للمنشأة الثابتة (الفرع) التي تكون محلاً للخضوع للضريبة Taxable income.

ثانياً: المعاملة الضريبية في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل والقانون رقم 91 لسنة 2005:

(أ) لم يتناول القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل أي إشارة إلى المعاملة الضريبية لنصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي، إنما جرى التطبيق كما تقدم على خصمها وفقًا للنسب السابق إيضاحها استنادًا إلى أنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في ضوء النص العام الوارد في المادة 114 من هذا القانون وهو:

يحدد صـــافي الربح الخاضـــع للضـــريبة على أســـاس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقًا لأحكام هذا القانون، بعد خصم جميع التكاليف وعلى الأخص... الخ.

(ب) المعاملة الضـريبية لنصـيب الفرع من مصـروفات المركز الرئيسـي في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 بإصدار قانون الضريبة على الدخل – لم ترد إشارة صريحة لهذه المعاملة في هذا القانون حيث إحالة المادة 51 من هذا القانون في شأن تحديد صافي الدخل الخاضع للضـريبة إلى الأحكام المطبقة على أرباح النشـاط التجاري والصـناعي الواردة بالباب الثالث في الكتاب الثاني من هذا القانون، وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب.

نصت المادة 22 المحال إليها بشأن تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة على أن:

" يتحدد صـافي الأرباح التجارية والصـناعية الخاضـع للضـريبة على أسـاس إجمالي الربح بعد خصـــم جميع التكاليف والمصـــروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، ويشـــترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ومن ثم جاء الحق في خصم هذه المصروفات من خلال عموم النص دون تخصيص كالقانون ورقم 157 لسنة 1981 المعدل.

نص البند (3) من المادة 56 من القانون الســابق بشــأن المعاملة الضــريبية لمقابل الخدمات الذي يخضع للضريبة المستقطعة في المنبع على أن:

" مادة 56- تخضـع للضـريبة بنسـبة 20% المبالغ التي يدفعها أصـحاب المنشـآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة

في مصـر لغير المقيمين في مصـر وذلك دون خصـم أي تكاليف منها، وتشـمل هذه المبالغ ما يلي:

3- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصـيب المنشـأة الدائمة العاملة في مصـر من المصـروفات الإدارية ومصـروفات الرقابة والإشـراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج.

ويتضح من النص السابق أن المشرع الضريبي استبعد نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسـي من الخضـوع للضـريبة المسـتقطعة في المنبع كمقابل للخدمات، وبالتالي يسـتفاد ضـمنًا أن المشـرع سـمح باعتبارها من التكاليف واجبة الخصـم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التي تندرج تحتها هذه النوعية من المشروعات.

ثالثاً: موقف مصلحة الضرائب المصرية من المعاملة الضريبية لنصيب الفروع من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي في الخارج .

أجازت مصـلحة الضـرائب خصـم نسـبة من إيرادات النشـاط كنصـيب للفرع الأجنبي الذي يعمل في مصـر من المصـروفات العامة والمشـتركة للمركز الرئيسـي في الخارج ولكن اختلفت المأموريات بالنسبة لتحديد كل منها لهذه النسبة كما يلي[1]:

1- مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالقاهرة وحددت النسبة التي يجوز خصمها بـــ7% من إيرادات النشاط في مصر ويخصم منها 5% مقابل إشراف مجلس الإدارة (0.35%) لتصبح النسبة بعد الخصم (6.65%).

([1]) يرجع في هذا الموضوع تفصيلاً إلى:

دكتور مختار عبد الحكيم طلبة/ تحديد نصـيب الفرع من المصـاريف العامة للمركز الرئيسـي أو الشـركة في ضـوء اتفاقيات تجنب الازدواج الضـريبي النموذجية والثنائية والتشـريعات الضـريبية الوطنية/ مؤتمر الضـريبة على أرباح شركات الأموال أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالاشتراك مع المحاسبون المتضامنون 13-14 مايو 2000.

2- مأمورية ضرائب الاستثمار وحدد النسبة بـــ7.5% تصبح بعد الخصم 5% مقابل إشراف مجلس الإدارة (0.375%) مقدارها 7.125%

وهذه النسب لا يظاهرها أي تعليمات أو أحكام قضائية إنما اضطرد استخدام في المأموريات في ضـــوء حـالات المثل التي قـامـت على اتفـاق بين هـذه الفروع أو ممثليهم ووكلائهم والمسـئولين بهذه المأموريات ولم يسـمح بتمييز المركز الرئيســي أو الشـركة الأم بنسـبة من الأرباح زيادة على النسـب المتقدمة مقابل الدور الهام والمؤثر لها في تحقيق الربح من خلال حســن الإدارة ولم توافق أي مأمورية على اعتماد اي تكاليف أكبر باعتبار أن النســبة التي سـبق الموافقة عليها تجب أي مصـروفات أو أي تكاليف أخرى وتتضـمنها، وليس أمام هذه الشـركات إلا معالجة أي زيادة في هذه المبالغ عن طريق المركز الرئيســي أو الشـركة الأم بالاتفاق مع السلطات الضريبية في البلاد التي توجد فيها.

معالجة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005:

لم يتناول القانون رقم 91 لسنة 2005 معالجة خاصة لنصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي ولكن تستشف هذه المعالجة من خلال النصوص التالية:

(أ) القواعد العامة لتحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة:

لم يتناول القانون رقم 91 لسنة 2005 نصًا خاصًا يتعلق بمعاملة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي كأحد بنود التكاليف أو المصروفات واجبة الخصم للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة.

وقد أحالت المادة 51 من القانون السابق من تحديد الدخل الخاضع للضريبة للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث.

لم يتناول الباب الثالث المحال إليه نصًا خاصًا بمعالجة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي إلا أنه تناول في المادة الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومنها نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي وهذه الشروط هي:

1- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

2- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وبإسقاط الشروط المتقدمة على نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي يتضح توافر الشرط الأول حيث أن هذه النوعية من المصروفات لازمة لنشاط الفرع في ظل الرقابة والتوجيه والدعم الذي يقدمه المركز الرئيسي للفروع في ضوء ما تقدم من شرح لطبيعة هذه التكاليف والنفقات.

كما ينطبق عليها الشرط المتعلق بأنها حقيقية، وتثور مشاكل بشأن تحديد قيمتها حيث جرى العرف على احتسابها كنسبة من رقم الأعمال، وتختلف هذه النسبة من بلد لآخر

بل وداخل البلد الواحد من مأمورية إلى مأمورية أخرى ومن ثم فإن اقتراح الباحث بشـــأن كيفية تحديد قيمتها بنسبة رقم أعمال الفرع منسوب إلى رقم أعمال المركز الرئيسي متمثلاً في رقم أعمال المجموعة ككل قد أرسى أساسًا موضوعيًا لحساب هذه المصروفات والتكاليف في ضوء طبيعتها ويعتبر أكثر قبولاً في هذا المجال.

(ب) ما تضـمنه البند (3) من المادة 56 من قانون الضـريبة على الدخل فيما يتعلق بالضريبة المستقطعة في المنبع والتي نص على أن:

"3- مقابل الخدمات، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصـــيب المنشـــأة الدائمة العاملة في مصـــر من المصـــروفات الإدارية ومصـــروفات الرقابة والإشـــراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج".

وفي ضوء ما تقدم فإن المشرع اعتبر هذه التكاليف والمصروفات بمنأى عن الخضوع للضـريبة المخصـومة في المنبع في ضـوء طبيعتها ألا وهي أنها بمثابة تكلفة أو مصـروف يجب أن يتحمله الفروع باعتباره يمثل نصـــيب وحصـــة ومســـاهمة هذه الفروع في هذه المصـروفات وأنها اسـترداد لما سـبق أن تحمله من مصـروفات نيابة عن الفرع، ومن ثم لا يستقيم عملاً خضوعه كإيرادات للضريبة المخصومة في المنبع بالنسبة للمركز الرئيسي.

كل ذلك يشير إلى أحقية هذه الفروع في خصم نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي في ضوء ما ورد في البندين السابقين.

نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي في اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005:

اعتبرت المادة 56 من القانون رقم 91 لسنة 2005 أن نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيســـي لا تخضـــع للضـــريبة المخصـــومة في المنبع ولكنها لم تحدد أي حدود

لأستقطاع وخصم هذه المبالغ وخاصة أن تحديد هذه النسبة أمر ضروري خاصة أنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في المنشأة المقيمة التي تساهم في هذه التكاليف، ومن ثم كان يجب تحديد حدود الخصم حيث أن هذه النسبة كانت تتراوح بين 5.75%- 7.75% من رقم الأعمال كما تقدم في مأموريات الضرائب المختلفة وكانت هذه النسبة كثيرًا ما تمتص أرباح بعض الشركات، بل وكانت أحيانًا تحولها إلى خسارة، ومن ثم تدخل المشرع في المادة 74 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 فحدد هذه النسبة بـــ7% من صافي الربح الضريبي للمنشأة، أي جعل الحق في خصم هذه النسبة يتوقف على تحقيق الشركات التابعة والفروع لصافي ربح، فإن حققت خسارة انعدم حقها في الخصم والاستبعاد، فنصت هذه المادة على أن:

" لا يعد من قبيل مقابل الخدمات، في تطبيق حكم المادة (56) من القانون نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج، ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج على 7% من صافي الربح الضريبي للمنشأة، على ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة بمعاملة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي في ظل اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005:

نصت المادة 74 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على أن "لا يعد من قبيل مقابل الخدمات، في تطبيق حكم المادة (56) من القانون، نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج".

ويجب عند تحديد أرباح المنشـــأة الدائمة، ألا يزيد ما يعتمد ضـــمن المصـــروفات الإدارية ومصـروفات الرقابة والإشـراف التي يتحملها المركز الرئيسـي في الخارج على 7% من صـافي الربح الضـريبي للمنشـأة، على ألا يتضـمن المصـروفات المحملة في حدود هذه النسـبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشـرة، وبشـرط تقديم شـهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة.

المبحث الخامس

فوائد الاقتراض

تعتبر فوائد الاقتراض من التكاليف واجب الخصم رغم عدم وجود نص صريح بشأنها إلا أنها تعتبر كذلك لأنها من التكاليف اللازمة لمباشـــرة النشـــاط وتتعلق بالمنشـــأة والنشاط...الخ من الشروط اعتبارها من التكاليف عند تحديد وعاء ضرائب الدخل منذ صدور القانون رقم 14 لسـنة 1939 حتى صـدور القانون رقم 91 لسـنة 2005 الذي أرسـى قواعد جديدة بشـأن اعتبار فوائد القروض من التكاليف واجبة الخصـم، وتزداد أهمية هذا العنصـر في ضوء ما تقدم لأن هذا النوع من الأنشطة يعتمد على التمويل الكثيف من خلال الاقتراض سواء من خلال إصدار سندات أو من خلال الاقتراض من البنوك.

وقد سبق وأصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها[1] بشأن شروط خصم فوائد الاقتراض في ظل القانون رقم 14 لسنة 1939 وتضمنت:

(أ) أن تكون هذه القروض قد استثمرت في إنتاج الدخل أو زيادته.

(ب) أن يكون القرض حقيقيًا.

واســتمرت هذه المعاملة في ظل القانون رقم 157 لســنة 1981 ســواء قبل أو بعد تعديله، إلا أن مصــلحة الضــرائب قد لاحظت لجوء بعض الممولين لعدم التفرقة بين فوائد الاقتراض التي يجب رسـملتها أو فوائد مرسـملة وتلك التي تعتبر مصـروفات إيرادية تخص العام فأصدرت تعليماتها[2] للتفرقة بين المعالجة الضريبية لهذين النوعين من المصروفات.

([1]) التعليمات التفسيرية رقم (1) للقانون رقم 14 لسنة 1939 وكذلك أحكام القضاء، الجرف، الجزء السابع، مبدأ 1037، ص202.

([2]) التعليمات التنفيذية رقم (5) لسنة 2001 بخصوص المعالجة الضريبية لعوائد القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية.

عوائد القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية:

طبقًا للتعليمات التنفيذية رقم 5 لسنة 2001 ونظرًا للاختلاف والتباين في أسلوب المعالجة الضريبية لفوائد (عوائد) القروض المستخدمة في شراء أصول رأسمالية وما إذا كانت مصروفًا رأسماليًا أو إيراديًا.

ولتوحيد أسس المحاسبة على مستوى الجمهورية وحسمًا للخلافات التي يمكن أن تنشأ بين المأموريات، توجه المصلحة نظر المأموريات إلى ما يلي:

أولاً: المعايير المحاسبية وتتضمن:

(1) المعيار المحاسبي رقم (10) والخاص بالأصول الثابتة وإهلاكها:

حدد هذا المعيار مكونات تكلفة الأصل الثابت ومنها الفوائد، وأوضح أن هذه الفوائد يمكن رسملتها طبقًا للطريقة البديلة المسموح بها.

(2) المعيار المحاسبي رقم (14) والخاص بتكلفة الاقتراض:

أوضح أن تكلفة الاقتراض تشمل عدة عناصر، منها الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الآجل.

وتضمن هذا المعيار الطريقة البديلة المسموح بها وهي "إضافة تكلفة الاقتراض إلى تكلفة الأصل ورسملتها" إذا توافرت الشروط التالية:

- أن يكون الأصل مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض، وذلك يتطلب بالضرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو بيعه.
- أن تكون تكلفة الاقتراض متعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل.
- أن يكون متوقعًا أن هذا الأصل يتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

- أن تكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه.
- أن تكلفة الاقتراض التي يمكن رسـملتها هي تكلفة الاقتراض التي كان يمكن تجنبها، إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل.

ثانيًا: وبناء على ما سـبق فإنه يمكن تقسـيم معالجة فوائد القروض المسـتخدمة في شراء أصول رأسمالية إلى مرحلتين:

المرحلة الأولى:

وهي تخص الفترة السـابقة لاسـتخدام الأصـل في الإنتاج فتتم رسـملة هذه الفوائد وبإضافتها إلى تكلفة الأصل الثابت، باعتبارها مصروفًا رأسماليًا. وتستهلك على مدار العمر الإنتاجي لهذا الأصل.

المرحلة الثانية:

وهي تخص الفترة التالية لاستخدام الأصل في الإنتاج فتعتبر فوائد القروض الخاصة بكل سنة مصروفًا إيراديًا من التكاليف واجبة الخصم.

وهذه المعالجة وإن كانت قد تقررت في ظل القانون رقم 157 لسـنة 1981 المعدل إلا أنها تسـري في ظل القانون رقم 91 لسـنة 2005 في ظل الأحالة الواردة في المادة 47 من هذا القانون التي نصت على أن:

"يتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقًا لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

ويطبق ذلك على كل من الأشـخاص الطبيعيين أو الأشـخاص الاعتباريين نظرًا لأن المادة 51 المتعلقة بتحديد الدخل الخاضـع للضريبة في الأشخاص الاعتبارية قد أحالت إلى

الأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي. فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب عند تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة بالنسبة للأشخاص الاعتبارية.

ومادامت المعالجة السابقة هي تطبيق لمعايير المحاسبة المصرية ومن ثم تطبق في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 بشرط مراعاة القيد الوارد في المادة 52 من هذا القانون والتي تنص على أنه لا تعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد المدنية التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما لا يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية.

ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير. ولا شك أن المعاملة الضريبية لفوائد القروض عادلة بالنسبة لكافة المنشآت مع مراعاة الفترة الانتقالية الواردة في المادة السابقة من مواد إصدار القانون التي سمحت بزيادة نسبة هذه القروض خلال الفترة الانتقالية التي تبدأ من عام 2005 حتى نهاية عام 2008 يتم بعدها سريان نص المادة 52 سالفة الذكر اعتبارًا من عام 2009.

إلا أن المعاملة السابقة لا تتناسب مع مشروعات الـ B.O.T. التي تصل فيها حجم القروض أحيانًا إلى عشرة أمثال رأس المال في العديد من دول العالم كما تقدم، ومن ثم كان يجب استثناء مشروعات الـ B.O.T. من القيود الواردة في المادة 52 حتى لا تحجم المشروعات الاستثمارية الأجنبية والمحلية عن استثمار أموالها في هذه النوعية من المشروعات أو معالجتها من خلال تشريع خاص بمشروعات الـ B.O.T. يلغي القيد الوارد في المادة 52 سالفة الذكر.

المعالجة الضريبية لفوائد القروض:

نظرًا لضخامة الاستثمارات المطلوبة لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T. من ناحية واعتماد هذه الشركات بشكل كبير وجوهري على القروض والمصادر الخارجية في تمويل هذه المشـــروعات، كما وأن ضـــخامة حجم هذه القروض جعل البنوك ومؤســـســـات التمويل تلجأ إلى منحها في إطار جماعي باشـتراك عدد من البنوك ومؤسـسـات التمويل في منح تلك القروض، وبالتالي ســوف تتحمل هذه المشــروعات عبء فائدة كبير ســوف يؤثر بالتالي على صافي نتيجة أعمال المشروع من ربح أو خسارة[1].

كما وأن المحاسبين قد اختلفوا في معالجة هذه الفوائد.

فذهب البعض إلى معالجتها كمصـــروف إيرادي أي تتحمل الســـنة بعبء الفائدة في فترة اسـتحقاقه طبقًا لمبدأ الاسـتحقاق في المحاسـبة، وبالتالي تتحمل السـنوات الأولى بعبء أكبر وتبدأ في التناقص مع تناقص أصـل القرض في السـنوات التالية، ولكن هذه الطريقة لا تحقق التوازن في الأرباح القابلة للتوزيع أو في قدرة المنشـــأة على الاســـتهلاك المالي الذي يعتمد بشـــكل كبير على تحقيق الأرباح – كما لجأ البعض من المحاســـبين[2] إلى رســـملة الفائدة على حسابات الأصول المرتبطة بها في فترة استحقاقها، ومن ثم تحمل تكلفة التمويل مستقبلاً على التشغيل كجزء من تكلفة قسط الإهلاك.

وقد ذهب البعض إلى ضـــرورة توحيد المعالجة المحاســـبية للقروض ســـواء في مشروعات المنافع أو غيرها.

([1]) كامل مجدي صـــالح– رسـملة فوائد التمويل في ظل معايير المحاسـبة– مجلة منه وإليه، العدد الأول، إبريل 1992، ص11–14.

([2]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- Philip, E. Meyer, "Applied Accounting Theory, A Financial Perspective, "Richard D. Irwin. Inc. Illinois, 198, PP. 141-142.
- James, E. Suefllow, "Public Utility Accounting", Institute of Public Utilities, Michigan State University, 1973, P.180.

إلا أن المحاسبين اختلفوا أيضًا في معالجة فوائد القروض خلال فترة ما قبل التشغيل ومعالجتها خلال فترة ما بعد التشغيل[1].

ويذهب رأي ثالث إلى حساب الفائدة على القروض على أساس الطاقة المستغلة وهذا الأسلوب مزيج من الأسلوبين السابقين وفي ظل هذا الأسلوب يتم رسملة الفائدة كجزء من تكلفة اقتناء الأصل – يتم تحميلها على الإنتاج من خلال معدل الإهلاك السنوي – وفي الثلاث سنوات الأولى تعالج فائدة القرض كمصروف إيرادي بنسب الطاقة المستغلة، أما الجزء المتعلق بنسبة الطاقة غير المستغلة فيعتبر نفقة إيرادية مؤجلة يوزع على فترة من 3-5 سنوات، أما بعد ذلك فتعالج فائدة القرض كمصروف إيرادي[2].

ويذهب رأي رابع[3] إلى إتباع طريقة مخصص الفوائد عن طريق تكوين مخصص سنوي بشكل متساوي[4]، على أن يتم معالجة فوائد القرض المستحقة سنويًا في حـ/ مخصص الفوائد وبالتالي يظهر رصيد حساب المخصص في قائمة المركز المالي ومن ثم تتحمل السنوات بأعباء ثابتة من سنة إلى أخرى وهذا الرأي الأخير رغم وجاهته يتعارض مع مبدأ الاستحقاق ويخلق مشاكل ضريبية كبيرة في ظل المعالجة الحالية للمخصصات.

المعالجة المحاسبية والضريبية لتكاليف الاقتراض في ضوء معيار المحاسبة المصري رقم (14) [5] جاء معيار المحاسبة المصري متفقًا مع معيار المحاسبة الدولي رقم (23)

([1]) Kioso, Donald E., and Weygandt, "Intermediate Accounting", John Wiley & Sons, New York, 2000, PP. 440-441.

([2]) Thomas R. Dyckman, "Long-lived Assets, Wadrworth Publishing Co., Belmont Calif, 1967, P. 32.

([3]) دكتور فؤاد محمد الليثي– إطار محاسبي مقترح لتحميل فوائد القروض على الأصول الثابتة في ضوء الاتجاهات الدولية المعاصرة– المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد التاسع، العدد الرابع، 1، 1985، ص292–295.

([4]) دكتور حلمي محمود نمر– نظرية المحاسبة المالية– دار النهضة العربية، 1977، ص220.

([5]) المعيار رقم (14) الصادر ضمن معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006، مرجع سابق، ص257–265.

وتناول المعيار نوعين من المعالجة أحدهما المعالجة القياســـية والأخرى المعالجة البديلة المسموح بها كما يلي:

تكلفة الاقتراض – المعالجة القياسية:

الاعتراف:

- تثبت تكلفة الاقتراض كمصـــروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشـــأة هذه التكلفة.
- طبقًا للمعالجة القياسية فإنه يتم اعتبار تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة بغض النظر عن كيفية استخدام القروض.

الإفصاح:

- يجب الإفصـــاح عن القوائم المالية عن الســـياســـة المحاســـبية المتبعة لمعالجة تكلفة الاقتراض، المعالجة البديلة المسموح بها.

الاعتراف:

- تثبت تكلفة الاقتراض كمصـــروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشـــأة هذه التكلفة إلا إذا تم رسملتها طبقًا للفقرة (التالية).
- يتم رســملة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشــرة باقتناء أو إنشــاء أو إنتاج أصــل مؤهل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصــل. ويجب تحديد مبلغ الاقتراض المؤهل للرسـملة طبقًا لهذا المعيار.
- طبقًا للمعالجة البديلة المسموح بها فإنه يتم إضافة تكلفة الاقتراض المتعلقة باقتناء أو إنشاء وإنتاج الأصل إلى تكلفة هذا الأصل. ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصـــل عندما يكون متوقعًا أن تتســـبب في خلق منافع اقتصـــادية مســـتقبلية

للمنشـــأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشـــكل يمكن الاعتماد عليه. وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التي تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة.

عندما ينتهي إعداد الأصل ويصبح جاهزًا للعمل أو الانتهاء جوهريًا من كل الأنشطة أو عندما ينتهي جزء منها صالح للتشغيل فإنه تتوقف الرسملة بالنسبة للأصل أو الأجزاء المنتهية.

ويجب في جميع الأحوال الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في حساب تكلفة الاقتراض ومبلغ تكلفة الاقتراض المرسملة عن الفترة ومعدل الرسملة المستخدم.

ورغم وجود خلاف حول تطبيق معايير المحاســبة ضــريبيًا[1]، إلا أن مصــلحة الضرائب انتهى رأيها بشأن المعالجة الضريبية لفوائد القرض المستخدمة في شراء أصول رأســمالية[2] إلى الأخذ بالمعيار المحاســبي رقم 14 الخاص بتكلفة الاقتراض على النحو التالي:

أن تكلفة الاقتراض تشمل عدة عناصر منها الفوائد أو الأعباء البنكية على كل من حسابات السحب على المكشوف والاقتراض القصير والطويل الأجل.

وتضمن هذا المعيار الطريقة البديلة المسموح بها هي "إضافة تكلفة الاقتراض إلى تكلفة الأصل ورسملتها" إذا توافرت الشروط التالية:

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- عبد الله العادلي– أهمية تطبيق معايير المحاسبة ضريبيًا– مجلة المحاسب، العدد الثاني عشر، ديسمبر 2001، ص18.
- الباحـــث– الطبيعة الإلزامية لمعايير المحاسبة والمراجعة– مجلة المال والتجارة، العدد 389، سبتمبر 2001، ص19.

([2]) التعليمات التنفيذية رقم (15) متنوعات لسنة 2001 الصادرة بتاريخ 2001/3/30.

(1) أن يكون الأصـــل مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض وذلك يتطلب بالضـــرورة فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام في الأغراض المحددة له أو لبيعه.

(2) أن تكون تكلفة الاقتراض متعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج الأصل.

(3) أن يكون متوقعًا أن هذا الأصل يتسبب في خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

(4) أن يكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه.

(5) تكلفة الاقتراض التي يمكن رســملتها هي تكلفة الاقتراض التي كان يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل.

اولاً: المعالجة الضريبية لفوائد القروض في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المصري

ثانيًا: وبناء على ما سـبق فإنه يمكن تقسـيم معالجة فوائد القروض المسـتخدمة في شـراء أصول رأسمالية إلى مرحلتين:

المرحلة الأولى:

وهي تخص الفترة الســابقة لاســتخدام الأصــل في الإنتاج، فيتم رســملة هذه الفوائد بإضـافتها إلى تكلفة الأصـل الثابت باعتبارها مصـروف رأسـمالي وتسـتهلك على مدار العمر الإنتاجي لهذا الأصل.

المرحلة الثانية:

وهي تخص الفترة التالية لاستخدام الأصل في الإنتاج، فتعتبر فوائد القروض الخاصة بكل سـنة مصـروف إيرادي ويطبق بشـأنها أحكام المادة 27 من القانون 157 لسـنة 1981 وتعديلاته باعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم.

ويرى الباحث أن ما ينطبق على شــركات الأشــخاص بالنســبة لهذه المعالجة لفوائد القروض يسـري أيضًـا على شـركات الأموال وبالتالي تصـبح قيمة هذه الفوائد من التكاليف

واجبة الخصـــم في ظل المادة 114 من القانون رقم 157 لســـنة 1981 المعدل الواردة في الكتاب الثاني من هذا القانون.

أثر استخدام القروض على وعاء الضريبة على أرباح شركات الأموال:

لتوضـــيح أثر هذه المعالجة يتعين المقارنة بين شـــركتين أحداهما لجأ إلى التمويل الذاتي والآخر لجأ إلى اســـتخدام القروض في شـــراء أحد الأصـــول وأثر اختيار أي من الطريقتين على الأرباح الخاضعة للضريبة والوفر الضريبي في الحالتين.

فعلى ســـبيل المثال لو كانت قيمة الآلة المراد شـــرائها 1.000.000 جنيه، ونســـبة الاسـتهلاك العادي 10% بطريقة القسـط الثابت وقامت الشـركة (أ) بشـراء الآلة عن طريق التمويل الذاتي بينما قامت الشركة (ب) بشراء الآلة عن طريق الاقتراض بفائدة 20% سنويًا ويسدد القرض وفوائده على خمس سنوات وسعر الضريبة 40%.

ويمكن إظهار نتيجة المعالجة الضريبية لكل من الشركة (أ) والشركة (ب) على النحو التالي:

الشركة / السنة	(أ)			(ب)			الوفر الضريبي
	استهلاك	فوائد	مجموع	استهلاك	فوائد	مجموع	
الأولى	100.000		100.000	100.000	200.000	300.000	80.000
الثانية	100.000		100.000	100.000	160.000	260.000	64.000
الثالثة	100.000		100.000	100.000	120.000	220.000	48.000
الرابعة	100.000		100.000	100.000	80.000	180.000	32.000
الخامسة	100.000		100.000	100.000	40.000	140.000	16.000

الجملة			**500.000**		**600.000**	**1.100.000**	**240.000**

يتضح مما تقدم أن المنشأة (ب) قد حققت وفر ضريبي بلغ مجموعه خمس سنوات 240.000 جنيه نتيجة إتباعها سياسة الاعتماد على الاقتراض بدلاً من التمويل الذاتي.

يستفاد مما تقدم أن التجاء المشروعات إلى الاقتراض ودفع فوائد عن القرض، وهذه الفوائد يتم تحميلها على التكاليف وخصمها من وعاء الضريبة للممول وبالتالي تكون الضريبة المفروضة عليها أقل.

ويرى البعض[1] أنه بالإمكان تخفيض تكلفة الأموال المقترضة في هذه الحالة بناء على القاعدة التالية:

تكلفة الأموال المقترضة قبل الضرائب × (1− سعر الضريبة).

فلو فرض أن تكلفة الأموال المقترضة قبل الضرائب هي 8% وأن الضريبة هي 50% فإن تكلفة الأموال المقترضة بعد الضرائب =

$$\%4 = (\%50 - 1) \times \%8$$

ويلاحظ أن هذه المعالجة قد خلطت بين التكلفة ومعدل العائد وبذلك تكون المعالجة الصحيحة هي[2]:

معدل العائد على القرض × (1− معدل أو سعر الضريبة).

8		5		50	

(1) دكتور عبيد علي أحمد الحجازي− مصادر التمويل مع شرح لمصادر القروض وبيان كيفية معاملته ضريبيًا− دار النهضة العربية، 2001، ص164−165.

(2) دكتور محمد عثمان إسماعيل− أساسيات التمويل الإداري واتخاذ قرارات الاستثمار− دار النهضة العربية، ج2، 1986/1985، ص495 وقد أورد المعادلة على النحو التالي:
معدل العائد على القرض × (1− معدل الضرائب) × 100وقد جرى تصحيحها بواسطة الباحث كما هو موضح أعلاه.

%4 = (	100	−1)	100	×	100

ويرى البعض[1] أن القرض يعمل عمل الرافعة المالية Financial leverage متى شارك في رأس المال، فتزيد الأرباح بنسبة تفوق تلك التي تحققها حقوق المساهمين.

فالعائد على حقوق المساهمين =	الأرباح بعد الضرائب / حقوق الملكية	× 100

وتعتبر هذه الحالة مثالاً لما يسمى بـ"الفعالية المالية".

ولذلك أطلق عليه البعض عبارة "قوة الرافعة التشغيلية"[2].

أن التشريع الضريبي المصري أقر حق الشركات والمشروعات في خصم تكاليف الاقتراض باعتبارها التكاليف واجبة بشرط تعلقها بالمشروع والنشاط وأن تكون نفقة إيرادية دورية تخص السنة أو تمثل نصيب السنة من قيمة رسملة تكاليف الاقتراض في ضوء المبادئ العامة الواردة في المادة 114 من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 المعدل التي أجازت ضمنًا خصم هذا النوع من التكاليف المرتبط بنشاط المنشأة وضروري له ضمنًا خصم هذا النوع من التكاليف المرتبط بنشاط المنشأة وضروري له ودون حدود.

ثانياً:معالجة فوائد الاقتراض في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005:

تناول المشـــرع في هذا القانون معاملة فوائد الاقتراض على نحو يخالف ما جاء في القانون رقم 157 لســنة 1981 وكذلك المعيار المحاســبي المصــري (14) المتعلق بفوائد

([1]) دكتور عبيد علي أحمد الحجازي، مرجع سابق، ص165.

([2]) المنظمة العربية للعلوم الإدارية (مركز البحوث) ســلســلة الفكر المعاصــر، العدد 2، تكلفة رأس المال. كما جاء في دكتور عبيد علي أحمد الحجازي، المرجع السابق، ص167.

الاقتراض بأن حدد حد أقصى للقروض التي يجوز للشركة أن تخصم فوائد عليها مع وضع حكم انتقالي بخصوص الحد الأقصى على النحو التالي:

(أ) نصت المادة 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

* العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين، وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

(ب) تضمنت المادة السابعة من مواد إصدار القانون السابق أن "استثناء من حكم البند 1 من المادة 52 من القانون المرافق تكون العوائد المدنية واجبة الخصم عن القروض والسلفيات التي حصلت عليها الأشخاص الاعتبارية فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ولا يجاوز ثمانية أمثاله عن المدة التي تبدأ من السنة الضريبية 2005 وتنتهي بنهاية السنة الضريبية 2009 وفقًا للجدول الآتي:

8 : 1 للسنة الضريبية 2005

7 : 1 للسنة الضريبية 2006

6 : 1 للسنة الضريبية 2007

5 : 1 للسنة الضريبية 2008

4 : 1 للسنة الضريبية 2009

وقد كانت هذه المعالجة محل انتقاد سواء عند مناقشة القانون أو بعد إصداره باعتبار أن المشـرع الضـريبي لا يجب أن يتدخل في أسـلوب عمل وإدارة المنشـآت المختلفة، وكان تبرير هذه المعالجة أن معظم حالات التعثر كانت نتيجة للإفراط في الأفتراض وأنه لا يجب أن يسير التشريع الضريبي بعيدًا عن توجهات الدولة بالحد من التوسع في حالات الاقتراض بدون مبرر بما قد يؤدي إلى إلحاق آثار سـلبية كبيرة على هذه الشـركات يتعدى آثارها الضريبية وتهدد بانهيارها، بل وتعرض الجهاز المصرفي للخطر.

ويرى الباحث أن هذا الرأي وإن كان له ما يبرره بالنسـبة للشـركات التي تمارس الأنشطة المختلفة، إلا أن الأمر يختلف بالنسبة لمشروعات الـ B.O.T. التي تعتمد بشكل كبير في أنشطتها على الاقتراض والتمويل الخارجي.

ومن ثم فإن هذه المعاملة تكون مجحفة بالنسـبة لهذا النوع من المشـروعات لأنه اعتبارًا من عام 2009 لن يكون مسـموحًا لها خصـم تكاليف الاقتراض التي تتجاوز أربعة أمثال متوسط رأس المال وبالتالي تحرم هذه الشركات من خصمها ويضخم الأرباح بشكل غير حقيقي ويزيد من عبء الضـريبة التي تخضـع لها مما سـوف يحول دون جذب المزيد من استثمارات هذه الشركات.

ويرى الباحث تفاديًا لهذه المشكلة إدراج مشروعات الـ B.O.T. ضمن الشركات التي تمارس نشاط التمويل وبالتالي تستثنى من هذه النسبة وباعتبار أن نشاطها ينصب أساسًا على تمويل إنشـاء مشـروعات البنية الأسـاسـية، حيث بلغت هذه القروض في العديد من المشـروعات الدولية المعروفة من19 ضـعف رأس المال الى أكثر من 32 ضـعف رأس المال[1].

([1]) يرجع إلى تمويل مشروعات الـB.O.T. في الفصل التمهيدي المبحث الأول من ص23 إلى ص24.

فوائد الاقتراض في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية:

أولاً: بالنسبة لإيراد النشاط التجاري والصناعي:

(أ) نصـــت المادة 23 من القانون رقم 91 لســـنة 2005 والتي تم الإحالة إليها في المادة 51 من هذا القانون على أن:

"يعد في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يلي:

1- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضـــعة للضـــريبة أو المعفاة منها قانونًا. ونصـــت المادة 29 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 على أن:

"يقصـد بالعوائد الدائنة في تطبيق حكم البند (1) في المادة (23) من القانون، كل ما يحصـل عليه الممول من المبالغ مقابل الاسـتثمار في القروض والسـلفيات والديون أيًا كان نوعها والســـندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات الدفترية، وتخصـــم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها في العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط".

(ب) نصت المادة 24 من القانون السابق على أن:

" لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

-1

-2

-3

4- العائد المسدد على القروض مما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي وفي بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

5- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشـخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها".

وتناولت المادة 31، 32 من اللائحة التنفيذية معالجة فوائد القروض الواردة في البند 4، 5 السابق الإشارة إليهم على النحو التالي:

مادة (31): يتم احتساب العائد المسدد على القروض، المنصوص عليها في البند (4) من المادة (24) من القانون، على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية.

مادة (32): لا تشـمل عوائد القروض والديون المنصـوص عليها في البند (5) في المادة (24) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام.

ثانياً: المعاملة الضريبية لفوائد الاقتراض في ظل الضريبة على الأشخاص الاعتبارية:

(أ) نصت المادة 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أن:

" لا يعد في التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

1- العوائد المدينة التي تدفعها الأشـخاص الاعتبارية المنصـوص عليها في المادة 47 من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقًا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقًا لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسـري هذا الحكم على البنوك وشـركات التأمين، وكذلك الشـركات التي تباشـر نشـاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير".

(ب) نصـت المادة 58 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسـنة 2005 على أن، تشمل العوائد المدينة، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (52) من القانون، كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيًا كان نوعها

والسندات والأذون وتشمل القروض والسلفيات في تطبيق حكم هذا البند، السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير.

ويقصد بحقوق الملكية، في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة، رأس المال المدفوع مضافًا إليه كل الاحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصومًا منه الخسائر المرحلة، على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة.

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبًا إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع.

كما نصت المادة 59 من اللائحة السابقة على أن:

مع مراعاة أحكام المادتين السابقة من القانون رقم 91 لسنة 2005 والبند (1) من المادة (52) من القانون يُحسب متوسط حقوق الملكية وفقًا للمعادلة الآتية:

=	حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية
	2

ويحسب متوسط القروض والسلفيات، في تطبيق حكم المادة ذاتها، طبقًا للمعادلة الآتية:

=	رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة
	2

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة في القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقًا لحكم هذه المادة.

المعالجة الضريبية لفوائد القروض في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005:

معالجة العوائد المدينة:

تختلف المعالجة الضريبية للعوائد المدينة في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة طبقًا لنوعها وطبقًا للحالات التي تدفع فيها[1].

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى دكتور جلال الشافعي- مبادئ المحاسبة الضريبية طبقًا للقانون رقم 91 لسنة 2005-مرجع سابق، ص285-288.

(أ) عوائد القروض المستخدمة في النشاط:

تعتبر التكاليف واجبة الخصـــم أيًا كانت قيمتها طبقًا للبند (1) من المادة 23 من القانون رقم 91 لسـنة 2005 بعد خصـم العوائد الدائنة غير الخاضـعة للضـريبة أو المعفاة منها.

(ب) عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طبقًا للبند (5) من المادة 24 من القانون السابق.

(ج) العوائد المسـددة على قروض فيما يجاوز مثل سـعر الائتمان والرقم المعلن لدى البنك المركزي في بداية الســـنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضـــريبية لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، طبقًا للبند (4) من المادة 24 من القانون السابق.

ومن ثم فإن المشـــرع راعى التدرج في احتســـاب حد أقصـــى للمبالغ التي يجوز للمشـــروعات اقتراضـــها حتى يعطيها فرصـــة إعادة هيكلة نظام الاقتراض بها طبقًا لقانون الضرائب الجديد حيث كان القانون السابق رقم 157 لسنة 1981 لا يضع قيدًا على حجم أو قيمة المبالغ المقترضة.

المعاملة الضـــريبية – لفوائد الاقتراض المدفوعة من مقيم أو منشـــأة دائمة إلى غير مقيم.

(أ)أخضـــع المشـــرع في البند (1) في المادة 56 من القانون رقم 91 لســـنة 2005 العوائد التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر لغير المقيمين في مصـر للضـريبة المسـتقطعة في المنبع بسـعر 20% من المبالغ المدفوعة وذلك دون خصم أي تكاليف منها.

(ب) نصـت المادة 71 من اللائحة التنفيذية لهذا القانون على أن "تشـمل العوائد، في تطبيق حكم البند (1) من المادة (56) من القانون جميع ما تنتجه القروض والســـلفيات والديون أيًا كان نوعها والسندات والأذون".

الفصل الثاني

المشاكل التي يثيرها تطبيق الضرائب غير المباشرة

مقدمـة:

سـيتناول الباحث الفصـل الثاني المتعلق بالمشـاكل التي يثيرها تطبيق الضـرائب غير المباشرة على النحو التالي:

المبحث الأول: مشاكل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات.

المبحث الثاني: مشاكل تطبيق الضريبة الجمركية.

المبحث الأول

مشاكل تطبيق الضريبة العامة على المبيعات

أولاً: مدى خضوع مشروعات الـــــ B.O.T. للضريبة العامة على المبيعات في نهاية عقد الـ B.O.T.:

ذهب البعض[1] إلى أن مشروعات الـ B.O.T. تخضع للضريبة العامة على المبيعات لأن الأصـول قد انتقلت من الشركة مشروع إلى الجهة مانحة الامتياز، فإذا قامت شركة س بإنشاء محطة تحلية مياه للجهة ص وكانت تقوم بتحصيل مبلغ شهري معين من شركة ص مقابل تشـغيل وإدارة هذه المحطة وقامت بعد مضـي 5 سـنوات مثلاً بنقل ملكية تلك المحطة إلى الجهة ص ويتم انتقالها كصـافي قيمة أصـل من أصـول الشـركة بعد خصـم الإهلاكات عندئذ، فإن محطة تحلية المياه عند إنشائها تكون أصل ضمن أصول شركة س ويتم إدراجها

([1]) هاني علي النجار– خدمات التشـغيل للغير في ظل قانون ضـريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق– المؤتمر الضـريبي التاسع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه الإصلاح الضريبي الشامل من 12–15 سبتمبر 2004، ص12، 13.

بحسابـاتها وقوائمها المالية ويتم حسـاب مخصـص الإهلاك لها وليكن على 5 سـنوات مثلاً وبالتالي فإنه في نهاية الخمس سـنوات سـيكون قيمة الأصـل عند بيعه 1% بعد خصـم الإهلاكات السـنوية منه، إذ نجد أن المحطة تم إنشـائها بقيمة مليون جنيه مثلاً وتم نقل ملكيتها بقيمة 1% بالرغم من أن قيمة الأصـل قامت الشـركة بتحصـيله فعلاً مقابل العائد الشـهري المحصـل من الجهه ص وبالتالي فإن القيمة الفعلية للمحطة هنا بمليون جنيه، وهو بالتالي خاضع للضريبة، حيث أن استلام ثمن السلعة أو جزء منها يعد من صور واقعة البيع وهنا يتم تحصيل مبالغ من قيمة السلعة.

ويرى البعض[1] عدم خضـوع B.O.T. لضـريبة المبيعات لأن عملية البيع تتحقق بعملية انتقال ملكية السـلعة إلى شـخص آخر وفي هذه الحالة لا تتم عملية انتقال ملكية السلعة إلا في نهاية مدة العقد وبالتالي لا تخضع للضريبة إلا في نهاية العقد.

ويرى رأي آخر[2] إخضـاع عملية بناء محطة التحلية كعملية مقاولة ويتم إخضـاعها مرة واحدة فقط حيث أنه في نهاية المدة ستكون القيمة البيعية للمحطة 1% وبالتالي لا توجد قيمة بيعية تذكر يتم إخضاعها للضريبة.

ويثور السـؤال هل تخضـع عملية الإدارة والتشـغيل التي تتولاها شـركة المشـروع أو شركة الامتياز للضريبة العامة على المبيعات.

وباستقراء قانون الضريبة العامة على المبيعات سنجده لم يتضمن أي نصوص تنظم خضـوع الإدارة والتشـغيل للضـريبة العامة على المبيعات لا باعتبارها مقاولة وكذلك عدم اعتبارها خدمة من المنصوص على خضوع في هذا القانون.

([1]) رأي إدارة البحث بمصلحة الضرائب على المبيعات والمركز الضريبي الجمركي.

([2]) رأي إدارة الفتوى بوزارة المالية واسـتند فيها إلى المادة 9 من قانون الضـريبة العامة على المبيعات في 2003/12/26 والتي اعتبرت أن الواقعة المنشئة للضريبة هي البيع أو التنازل عن قيمة الأصول في نهاية مدة العقد.

ويرى الباحث أنه في ظل طبيعة مشروعات .B.O.T فإن شركة المشروع عندما تنشأ هذه المرافق فأنها تنشئها لحسابها وليس لحساب الجهة مانحة الامتياز، ومن ثم لا يوجد عقد مقاولة يبرر خضوعها للضريبة من الناحية القانونية. كما وأن تسليم الأصول في نهاية مدة العقد أيضًا يتم بدون مقابل كما لم يتم استخدام هذه الأصول داخليًا، مما ينعدم معه أساس الخضوع للضريبة العامة على المبيعات.

ثانيًا: الخدمات التي تقدمها مشروعات الـ.B.O.T ومدى خضوعها لضريبة المبيعات:

سنتناول فيما يلي خدمات المرافق العامة الواردة في الجدول رقم (2) المتعلق بالخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات والذي يتضح منه خضوع الخدمات التالية:

1- في مجال الاتصالات:

(أ) خدمات التلكس والفاكس.

(ب) خدمات التليفون الثابت والتلغراف المحلي.

(للجمهور – الحكومة – الكبائن وغيره عدا التليفون المحمول).

(ج) خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف الدولي. ونقل المعلومات والمكالمات التليفونية الدولية عن طريق التليفون المحمول والثابت.

(د) خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها).. وخدمات البريد السريع.

2- خدمات التشغيل للغير.

3- خدمات استخدام الطرق.

ولا يوجد بين هذه الخدمات التي تنفذ باستخدام الـ.B.O.T سوى خدمات التشغيل للغير وخدمات استخدام الطرق حيث أن البند (أ)، (ب)، (ج)، (د) تقوم به إما شركات

خاصة تحمل ترخيص لمزاولة هذه الأنشطة أو جهات حكومية كهيئة البريد أو هيئات عامة تم خصخصتها كشركة الاتصالات.

وقد تناولنا خدمات التشغيل للغير تفصيلاً عند تناول مدى خضوعها لضريبة المبيعات ومشاكل معاملتها الضريبية والتي انتهينا منه إلى عدم دستورية فرض ضريبة المبيعات على خدمات التشغيل للغير بشكلها الحالي الذي تضمنه القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002 ولم يتم إصلاح عوار عدم الدستورية حتى الآن على أساس أن هناك مشروع قانون لفرض الضريبة على القيمة المضافة ليحل محل الضريبة العامة على المبيعات.

يستفاد مما تقدم أن أغلب المرافق العامة التي تنشأ طبقًا لنظام .B.O.T لا تخضع الخدمات التي تقدمها لضريبة المبيعات وحسن فعل المشرع حتى لا نرهق المواطنين بأعباء الضريبة العامة على المبيعات بالنسبة لاستخدام هذه المرافق الحيوية والضرورية لحياة المواطن اليومية.

ثالثًا: مدى خضوع عقود الـB.O.T للضريبة العامة على المبيعات باعتبارها عقود مقاولة قبل صدور القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2001 وبعده:

من الموضوعات التي أثارت الكثير في الجدل الفقهي والقانوني موضوع مدى خضوع المقاولات للضريبة العامة على المبيعات وقد تم عرض هذا الخلاف على كل من القضاء العادي والقضاء الإداري حيث أن المنازعات الضريبية بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات ينظرها القضائين العادي والإداري بعد أن استقر مجلس الدولة على اختصاصه بنظر الطعون الخاصة بالضريبة العامة على المبيعات[1].بينما قضت محكمة النقض بأن الاختصاص في نظر المنازعات الضريبية ينعقد لمصلحة الضرائب لأن اختصاص مجلس

(1) حكم المحكمة الإدارية العليا في الطعن رقم 2316 لسنة 41ق.ع في 1999/8/15 وقرار المستشار رئيس مجلس الدولة بتنظيم دوائر محكمة القضاء الإداري رقم 262 لسنة 2000.

الدولة بنظر الطعون في القرارات النهائية في منازعات الضرائب والرسوم رهن بصدور القرار المنظم لكيفية نظرها أمامه وهو لم يصدر حتى الآن[1] وأخذ القضاء اتجاهين.

(أ) اتجاه يؤيد عدم خضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات:

ويستند هذا الاتجاه إلى أن أعمال المقاولات لم يشملها القرار رقم 77 لسنة 1992 وبالتالي لا يوجد ما يخضعها للضريبة، وأن عبارة التشغيل لدى الغير لا تتسع لغير الخدمات المنصوص عليها في الجدول[2].

وأيدت إدارات الفتوى بمجلس الدولة هذا الاتجاه[3].

كما انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إلى تأييد هذا الرأي[4].

كما أيدت بعض محاكم القضاء الإداري عدم خضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات[5].

ويثور السؤال حول ما إذا كان عقد الـB.O.T. عقد مقاولة من عدمه انتهى الباحث إلى أن المقاولات تعتبر ضمن خدمات التشغيل للغير في ضوء القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002، والتشغيل للغير يقتضي وجود طرفين هما المقاول وجهة إسناد فإن انتفى وجود

([1]) حكم محكمة النقض في الطعن رقم 2964 لسنة 61ق في 1992/12/28.

([2]) الدعاوى أرقام 64، 66، 70 لسنة 1995 الصادرة في 1995/11/25 من محكمة المنيا الابتدائية.

([3]) إدارة الفتوى لوزارات الصحة والأوقاف والشئون الاجتماعية وشئون الأزهر، فتوى في الملف رقم 424/2/2 بتاريخ 1997/1/6م.

([4]) فتوى رقم 013 بتاريخ 1994/12/31 ملف رقم 495/2/37 وفتوى رقم 920 جلسة 1994/12/21 ملف رقم 462/2/37 وفتوى رقم 507 جلسة 1998/3/18 ملف رقم 2270/2/22 وفتوى رقم 778 جلسة 1998/5/6 ملف رقم 521/2/37 بتاريخ 1998/6/21.

([5]) حكم محكمة القضاء الإداري، الدائرة الثامنة في الدعوى 4706 لسنة 49ق جلسة 1994/4/13 والحكم الصادر في الدعوى رقم 6906 لسنة 51ق بجلسة 1998/8/1م.

أيهما في عملية المقاولة فإنه يخرج من نطاق المقاولات وكذلك خدمات التشـــغيل للغير التي تقتضي ابتداء تعامل المقاول الخاضع للضريبة مع الغير وليس مع نفسه، وبالتالي إذا قامت شركة المشروع بتشييد المشروع فإنها لا تخضع للضريبة بصفتها مقاول لعدم وجود طرف آخر ألا وهو جهة الإسناد، لأن إدماج المقاول مع جهة الإسناد يجعلهما طرف واحد بمنأى عن الخضوع للضريبة لعدم توافر شرط (الغير) الذي هو أساس الخضوع. ولا يغير من هذا النظر أيلولة هذه الإنشـــاءات في نهاية مدة العقد إلى الجهة المانحة للامتياز لأن العبرة في تكييف العقد هو بوقت نشأته وليس أي وقت تالي لذلك، فالعبرة بواقع الحال وليس بالمآل.

أما إذا اســتعانت شــركة المشــروع بمقاول لتنفيذ المشــروع فإنها تعتبر جهة إســناد وتتحمل عبء الضـــريبة عما يؤديه المقاول من عمل (مصـــنعيات) دون المواد التي يتحدد خضــوعها في ضــوء ما إذا كانت واردة في جداول الســلع الخاضــعة من عدمه وفي حدود الفئات الواردة في هذه الجداول لأن المقاول المتعامل مع شركة المشروع سيكون مسئولاً عن إضافة ضريبة المبيعات إلى قيمة المقاولة وتحصيلها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات.

موقف الفقه الضريبي من خضوع المقاولات للضريبة العامة على المبيعات:

عارض الفقه الضـريبي[1] خضـوع المقاولات للضـريبة العامة على المبيعات اسـتنادًا إلى أن هناك فرق جوهري بين حالات التشغيل للغير المضافة للجدول رقم (2) والقانون رقم 77 لسنة 1992 وبين المقاولات كما يلي:

(أ) أن المقصود بخدمات التشغيل للغير قيام وحده بالتشغيل لحساب الغير على مواد ومنتجات لا تملكها الوحدة.

([1]) دكتور زكريا محمد بيومي- ندوة المشكلات التي يثيرها فرض ضريبة المبيعات على التشغيل للغير (اقماولات)- مجلة مستشارك الضريبي، العدد الخامس والسادس، 1992، ص6-17.

حيث تضـمن النظام المحاسـبي الموحد حسـاب إيرادات التشـغيل للغير (حاسـب رقم 416) الذي تقيد فيه الإيرادات التي تتقاضـاها الوحدة عن تشـغيل لحسـاب الغير وذلك على مواد أو منتجات لا تملكها الوحدة.

(ب) طبقًا للمنشـور رقم 41 لسـنة 1992 الصـادر من مصـلحة الضـرائب على المبيعات في 1992/6/4 فإن شروط خضوع خدمات التشغيل للغير هي:

- أن ينصب التشغيل على سلعه.

- أن تكون السلعة محل التشغيل ملكًا لشخص آخر غير القائم بالتشغيل أي ملكًا للغير.

- أن يترتب على التشـغيل تحويل المادة إلى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شـكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها وكذلك تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أي أوعية أخرى طبقًا لتعريف التصنيع الوارد بالقانون.

- أن يبلغ أو يجاوز المقابل الذي حصـل عليه مؤدي الخدمة نظير الخدمات التي قدمها مبلغ 54000 جنيه.

- يتحمل الضريبة مالك السلعة التي يقوم بتشغيلها لدى الغير.

- لا تسـري أحكام الخصـم على الخدمات الواردة في الجدول رقم (2) تطبيقًا للمادة 19 من اللائحة التنفيذية لقانون الضـريبة العامة على المبيعات وهذه الفقرة تتعارض مع المادة 23 من قانون الضريبة العامة على المبيعات التي استثنت فقط من أعمال الخصم السلعي الواردة بالجدول رقم (1) دون غيرها.

– انتهت محكمة النقض إلى أن اللوائح والقواعد التفصيلية لتنفيذ القوانين تمارسه السلطة التنفيذية دون أن تزيد عليها شيئًا جديدًا أو تعدل منها أو تعطل تنفيذها أو أن تعفى من التنفيذ[1].

– وأيدت محكمة القضاء الإداري هذا النظر فانتهت إلى أنه يشترط لصحة صدور اللوائح والقرارات التي تجيء منفذة للقانون أن لا تكون مخالفة لقواعده أو أن تضيف إليه جديدًا أو تعدل من أحكامه وإلا أصبحت معيبة ويكون لكل ذي شأن المطالب بالغائها[2].

– كما انتهت المحكمة الإدارية العليا إلى أن اللائحة لا تملك أن تحدث أية إضافة في التشريع من شأنها ترتيب بطلان لم يقرره القانون[3].

– انتهت فتوى إدارة الفتوى لوزارات الاقتصاد والمالية بمجلس الدولة تأييد هذا المعني في فتواها الصادرة برقم 2501 في 13 نوفمبر 1956[4] وانتهت الى أن

" لما كانت اللوائح التنفيذية ليس لها أن تتناول بالتنظيم أمورًا في صميم اختصاص المشرع، بل تقتصر وظيفتها على وضع الأحكام المنفذة للقوانين والمراسيم بما ليس فيه تعديل لها أو الخروج على أحكامها فإنه لا يسوغ للائحة أن تخرج على الشروط التي وضعها القانون، فإذا ما أضافت اللائحة شرطًا جديدًا إلى الشرط الذي وضعه القانون، كان ذلك قيدًا جديدًا أضافته اللائحة دون ترخيص سابق من القانون الأمر الذي يتعين معه عدم الالتفاف إلى هذا الشرط.

([1])حكم محكمة النقض في الطعن رقم 1377 لسنة 54 ق في 18 مارس 1985.

([2]) حكم محكمة القضاء الإداري الصادر في 30 مارس 1954 (مجموعة أحكام القضاء الإداري)، السنة الثامنة، ص1127.

([3]) حكم المحكمة الإدارية العليا الصادر في 23 نوفمبر 1957، مجموعة أحكام المحكمة الإدارية العليا، السنة السابعة، ص74.

([4]) مجموعة فتاوى مجلس الدولة، السنة 11، ص382.

وفي ضـــوء ما تقدم لا يعتد بالنص الوارد في اللائحة، ومن ثم يجوز للممول خصـــم الضـريبة السـابق تحميلها على المدخلات من السـلع والخدمات فيما عدا السـلع الواردة في الجدول رقم (1).

(ج) وحتى بغرض أن المادة 19 من اللائحة التنفيذية التي لا تجيز الخصـــم على المدخلات غير مخالفة لنص المادة 23 من القانون فإنها تخاطب مورد الخدمة وليس المنتج الصـناعي الذي تخاطبه المادة 23 سـالفة الذكر وأيد ذلك البند (2) من التعليمات التفسـيرية رقم (2) لسنة 1992.

(د) أكد المنشور رقم 14 لسنة 1992 الصـادر من مصلحة الضرائب على المبيعات أن التشغيل للغير يرد على سلعة وأن تكون السلعة مملوكة للغير (خلاف الشخص الذي قام بالتشغيل)، وأن يترتب على التشغيل تحويل المادة إلى منتج جديد.. الخ.

(هـــ) أوضحت المذكرة الإيضاحية لقانون الضريبة العامة على المبيعات أن الحكمة من السماح بخصم الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات المنتج الصناعي هو تشجيع وتنشيط الصناعات المحلية بمنع الازدواج الضريبي.

ويرى الباحث أن تطبيق نص المادة 19 من اللائحة يتعارض مع أتجاه المشـــرع في المذكرة الإيضاحية سالفة الذكر.

(و) أن من شـأن تمسـك مصـلحة الضـرائب على المبيعات بهذا الرأي تحمل القائم بالتشـغيل لحسـاب الغير بالضـريبة مما يؤدي إلى زيادة تكاليف المنتج النهائي حيث تفرض ضـــريبة على ضـــريبة. ويعمل على وجود تفرقة بينه وبين الشـــركات التي تعمل في نفس المجال والتي يمكنها أن تستغني عن خدمات التشغيل للغير.

الخلاف حول وعاء الضريبة على خدمات التشغيل للغير.

ثار الخلاف حول ما إذا كانت الضـــريبة على المبيعات المســـتحقة على خدمات التشغيل للغير تحسب على أجور التشغيل فقط أم تشمل قيمة الخدمات الداخلة في التشغيل، قررت مصـلحة الضـرائب على المبيعات[1] أن وعاء الضـريبة على خدمات التشـغيل للغير تشمل القيمة المدفوعة لأجر الخدمة والمواد والخامات الداخلة في أداء الخدمة ذاتها.

ويخالف ما انتهى إليه هذا الرأي نص القرار الجمهوري رقم 77 لســـنة 1992 حيث تضـــمن الكشـــف (ب) الملحق بالقرار النص على أن وحدة التحصـــيل هو قيمة الخدمة ثم أصدرت المصلحة العديد من الفتاوى تخالف ما انتهت إليه التعليمات سالفة الذكر[2].

الخلاف حول ما إذا كانت المقاولات في خدمات التشغيل للغير.

تنص المادة 646 من القانون المدني على أن عقد المقاولة "عقد يتعهد بمقتضـاه أحد المتعاقدين أن يضـــع شـــيئًا أو أن يؤدي عملاً لقاء أجر يتعهد به المتعاقد الآخر"، والمقاولة تعتبر عقدًا من عقود القانون الخاص، وهي تعتبر عقدًا مدنيًا في العادة بالنســـبة لرب العمل إلا إذا كان تاجرًا أو إبرام العقد في شأن من شئون تجارته.

ونصـــــت المادة 647 من القانون المدني على أن "يجوز أن يقتصـــــر المقاول على التعهد بتقديم عمله على أن يقدم رب العمل المادة التي يســـتخدمها ويســـتعين بها في القيام بعمله"، ويعتبر العقد في هذه الحالة عقد مقاولة مدني وتتوافر فيه شروط التشغيل للغير.

ونصت الفقرة الثانية من المادة السابقة على أن:

"كما يجوز أن يتعهد المقاول بتقديم العمل والمادة معًا".

([1]) التعليمات الصادرة بتاريخ 1993/2/21 قبل تعديلها بالتعليمات رقم 4 لسنة 1993 الصادرة في 1993/4/18.

([2]) فتوى صادرة في 1993/1/3 إلى شركة الغاز الطبيعي، وفتوى للمحاسب عماد يوسف اسكندر بتاريخ 1993/7/18.

وهذه الحالة لا يتوافر فيها أحد شـــروط خدمات التشـــغيل للغير ألا وهو ملكية الغير للسلعة أو المواد المراد إجراء التشغيل عليها، ومن ثم لا مجال لإخضاعها لضريبة المبيعات.

وقد نص القانون التجاري في مادته الثانية على طائفة من أعمال المقاولات واشـــترط لإتمام على وجه المقاول ما يلي:

- تكرار العمل.
- وجود تنظيم خاص يهدف إلى القيام بهذا العمل.

وعدد القانون التجاري هذه المقاولات في مقاولة الصـــناعة والتي تتوافر فيها شـــروط خدمات التشغيل للغير.

ومقاولة تشـييد المباني وطبقًا للمادة 2 بند 8 من القانون التجاري تعد مقاولات تجارية تلك المتعلقة بإنشـاء المباني بشـرط أن يتعهد المقاول بتوريد الأدوات والأشـياء اللازمة، وهذه الحالة لا تعتبر في خدمات التشـــغيل لحســـاب الغير لأن الأدوات والمهمات ملكًا للمقاول وليس رب العمل، ولا يعتبر مجرد تقديم الأرض للبناء عليها تشـــغيل للغير لأن الأرض لا يجري عليها تغيير في الشكل من ناحية كما أنها لا تعتبر من المواد الأولية.

كما لا تعتبر مقاولة البيع بالمزاد المنصـــوص عليها في القانون التجاري في خدمات التشـغيل للغير لعدم توافر شـروط الخضـوع، وأنه لم يتم فيها تحويل المادة إلى منتج، وكذلك مقاولة التوريد وكذلك مقاولة الملاهي العمومية وكذلك مقاولات النقل حيث لا يتوافر فيها الشروط الثلاثة المتعلقة بخضوع خدمات التشغيل للغير لضريبة المبيعات رغم النص عليها في تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات رقم 3 في 1993/4/18 سالفة الذكر.

وكذلك مقاولة وكالة الأعمال ومقاولة الوكالة بالعمولة وكذلك مقاولة التأمين. وبالتالي تخرج معظم أشكال المقاولات عن الشروط التي وضعتها مصلحة الضرائب على المبيعات وخروج طبيعتها عن التشغيل للغير المنصوص على خضوعه قانونًا.

عيوب شكلية تؤدي إلى بطلان التعديل التشريعي:

1- القانون رقم 77 لسنة 1992 لم يعرض على مجلس الشعب خلال 15 يومًا طبقًا للمادة 188 من الدستور.

2- لم يتم عرض هذا القانون على مجلس الدولة طبقًا للمادة 68 من قانون مجلس الدولة لمراجعة صياغته.

(ب) الاتجاه المؤيد لخضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات:

قضت بعض الأحكام بخضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المقاولات خلافًا للرأي السابق.

1- حكمت محكمة القضاء الإداري بالقاهرة بخضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات[1] استنادًا إلى أن عنصر العمل يندرج تحت مفهوم التشغيل لحساب الغير والمواد تندرج تحت الجداول الأخرى للسلع.

2- حكمت محكمة استئناف أسيوط[2] أيضًا بخضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات.

([1]) محكمة القضاء الإداري بمجلس الدولة، دائرة العقود والتعويضات، الدعوى رقم 7266 لسنة 51ق جلسة 1999/2/14، والدعوى رقم 10642 لسنة 50 ق جلسة 1999/5/23 والدعوى رقم 9129، 9991 لسنة 53 ق جلسة 2000/6/18.

([2]) حكم محكمة استئناف أسيوط الدائرة الرابعة المدنية في الاستئناف رقم 160 لسنة 74 ق جلسة 1999/4/28 وحكم الاستئناف رقم 344 لسنة 73 ق جلسة 1999/4/27 لنفس الدائرة.

وظل هذا الخلاف قائمًا في ظل غياب نص تشريعي صريح يخضع نشاط المقاولات بصفة عامة وكذلك تلك التي تكون الدولة فيها طرف بصفة خاصة للضريبة العامة على المبيعات.

ونتيجة لتضارب الأحكام القضائية على النحو السابق عرض الخلاف على محكمة النقض وكذلك المحكمة الإدارية العليا ونعرض لهما بإيجاز فيما يلي:

رأي محكمة النقض:

(أ) أيدت محكمة النقض خضوع عقود المقاولات للضريبة العامة على المبيعات استنادًا إلى أن عقد المقاولة مزيجًا من بيع يقع على المادة ومقاولة تقع على العمل لأزمة انصراف عبارة (خدمات التشغيل للغير) في خصوص نشاط المقاولات إلى عنصر العمل وحده دون المواد المستخدمة بشرط ممارسة العمل على وجه الممارسة والتكرار وأن يكون القائم به من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة أما المواد المستخدمة في المقاولة فتخضع للضريبة الخاصة بالسلع[1].

(ب) أيدت المحكمة الإدارية العليا[2] خضوع نشاط المقاولات للضريبة العامة على المقاولات وأسست حكمها على أن المقصود بلفظي التشغيل للغير هو أداء العمل وتضمنت الحيثيات أنه ولما كان الحكم المطعون فيه قد ذهب إلى غير وجهة النظر هذه فإنه يكون حريًا بالإلغاء.

([1]) الطعن رقم 4137 لسنة 67 ق جلسة 1999/11/9.

([2]) الطعن رقم 320 لسنة 45 ق عليا – جلسة 2000/6/4، دائرة منازعات الأفراد والهيئات والتعويضات منشور بمجلة هيئة قضايا الدولة، العدد الثالث، السنة 44 يوليو – سبتمبر 2000، ص178 وما بعدها.

ودفع ذلك المحكمة الإدارية العليا إلى أرجاء الطعون المنظورة أمامها. وتتعلق بهذا الموضـوع لحين صـدور قرار نهائي من دائرة توحيد المبادئ بالمحكمة الإدارية العليا الأمر الذي استدعى ضرورة تفسير عبارة "خدمات التشغيل للغير"

صدور القانون رقم 11 لسنة 2002[1]:

صدر القانون المشار إليه لتفسير عبارة "خدمات التشغيل للغير ووفقًا لهذا القانون فقد أنهى المشرع الخلاف القائم قبل صدوره حول ما إذا كانت المقاولات تعتبر من قبيل خدمات التشـغيل لحسـاب الغير إذ أكد على أن المقاولات تعتبر من خدمات التشـغيل لحسـاب الغير ،ومن ثم تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

إلا أن صدور القرار التفسيري المتقدم كان محلاً لانتقاد الفقه[2] ويتعارض مع أحكام الدسـتورية[3] اسـتنادًا إلى أن المحكمة الدسـتورية العليا هي المختصـة بتفسـير القوانين في ضـوء البند الثالث والرابع من المادة 25 والمادة 26 من قانون المحكمة الدسـتورية العليا رقم 48 لسنة 1979.

"عدم دستورية القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002":

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 16 مكرر بتاريخ 2002/4/21.

([2]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- روفائيل بولس– مدى دسـتورية القانون رقم 2 لسـنة 1997 والقانون رقم 11 لسـنة 2002 بشـأن تفسـير خدمات التشغيل الخاضعة لضريبة المبيعات– المؤتمر الضريبي التاسع وموضوعه، الإصلاح الضريبي الشامل، القاهرة 2004.
- الدكتور زكريا محمد بيومي– خدمات التشـغيل للغير في ظل القانون التفسـيري رقم 11 لسـنة 2002– المؤتمر الضـريبي السـابع وموضـوعه. تطوير النظام الضـريبي في ضـوء المتغيرات المعاصـرة– أقامته الجمعية المصـرية للمالية العامة والضرائب، القاهرة، 14 إلى 16 مايو 2002.

([3]) حكم المحكمة الدستورية في الدعوى رقم 34 لسنة 13 ق جلسة 1994/6/20.

نصت المادة (86) من دستور جمهورية مصر العربية الصادر عام 1971 على أن: "يتولى مجلس الشعب سلطة التشريع ويقر السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة كما يمارس الرقابة على أعمال السلطة التنفيذية وذلك كله على الوجه المبين في الدستور".

ونصت المادة (175) من الدستور على أنه " تتولى المحكمة الدستورية العليا دون غيرها الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح وتتولى تفسير النصوص التشريعية وذلك على الوجه المبين في القانون".

ونصت المادة (26) من قانون المحكمة الدستورية العليا رقم 48 لسنة 1979 على أنه "تتولى المحكمة الدستورية العليا تفسير نصوص القوانين الصادرة من السلطة التشريعية والقرارات بالقوانين الصادرة من رئيس الجمهورية وفقًا لأحكام الدستور وذلك إذا أثارت خلافًا في التطبيق وكان لها من الأهمية ما يقتضي توحيد تفسيرها".

ونصت المادة (33) من قانون المحكمة الدستورية العليا سالف الذكر على أنه "يقدم طلب التفسير من وزير العدل بناء على طلب رئيس مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الشعب أو المجلس الأعلى للهيئات القضائية. ويجب أن يبين في طلب التفسير النص التشريعي المطلوب تفسيره وما أثاره من خلاف في التطبيق ومدى أهميته التي تستدعي تفسيره تحقيقًا لوحدة تطبيقه".

ونصت المادة (187) من الدستور صراحة على أنه "لا تسري أحكام القوانين إلا على ما يقع من تاريخ العمل بها ولا يترتب عليها أثر فيما وقع قبلها، ومع ذلك يجوز في غير المواد الجنائية النص في القانون على خلاف ذلك بموافقة أغلبية أعضاء مجلس الشعب".

ومؤدى النصوص الدستورية والقانونية سالفة الذكر هو أن المشرع الدستوري حدد على سبيل الحصر اختصاصات كل من مجلس الشعب والمحكمة الدستورية العليا. فأناط بمجلس الشعب سلطة التشريع وإقرار السياسة العامة للدولة والخطة العامة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية والموازنة العامة للدولة والرقابة على أعمال السلطة التنفيذية. ثم حدد اختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنشئة بالقانون رقم 48 لسنة 1979 بسلطة الرقابة القضائية على دستورية القوانين واللوائح وكذلك بتفسير نصوص القوانين الصادرة من مجلس الشعب والقرارات الجمهورية وذلك في حالة وجود خلاف في التطبيق وكان هذا الخلاف له من الأهمية ما يقتضي توحيد التفسير... وأضاف المشرع بأن طلب التفسير يقدم من وزير العدل بناء على طلب رئيس مجلس الوزراء أو رئيس مجلس الشعب أو المجلس الأعلى للهيئات القضائية وأن يبين في طلب التفسير النص التشريعي المطلوب تفسيره وما أثاره من خلاف في التطبيق ومدى أهميته التي تستدعي تفسيره تحقيقًا لوحدة تطبيقه.

وقد صدر القانون رقم 11 لسنة 2002 لتفسير بعض أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 وذلك بأن قام بتفسير عبارة (خدمات التشغيل للغير) الواردة قرين المسلسل رقم (11) من الجدول رقم (2) للقانون رقم 11 لسنة 1991 وهي العبارة التي أضيفت بالقرار الجمهورية رقم 77 لسنة 1992 والذي تم إلغاؤه بالقانون رقم 2 لسنة 1997 والذي يشوبه عدم الدستورية لتطبيقه بأثر رجعي من تاريخ 1992/3/5 وبذلك يكون مجلس الشعب قد اغتصب سلطة، واختصاصات المحكمة الدستورية العليا المنصوص عليها بالمادة (175) من الدستور والمادة (26) من قانون المحكمة الدستورية العليا... وبالتالي يكون القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002 قد صدر من جهة لا تملك إصداره بحسب الأصل بما يجعله مشوبًا بعدم الدستورية.

هذا من ناحية ومن ناحية أخرى... فإن القانون رقم 11 لسنة 2002 قد نص في مادته الثانية على أنه "مع مراعاة الأثر الكاشف لهذا القانون، ينشر هذا القانون في الجريدة الرسمية ويعمل به من اليوم التالي لتاريخ نشره".

وقد جاء هذا النص متناقضًا في شقيه، إذ أن الشق الأول يتعلق بمراعاة الأثر الكاشف للقانون وهو رجعية التطبيق ولم يحدد هذا القانون تاريخًا معينًا لرجعية التطبيق هل هو تاريخ صدور القانون رقم 11 لسنة 1991 في 1991/5/3 أم تاريخ صدور القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 في 1993/3/5 والذي بموجبه تم إخضاع (خدمات التشغيل للغير) لضريبة المبيعات أم في تاريخ صدور القانون رقم 2 لسنة 1997 في 1997/1/28.

(1) تاريخ الأثر الكاشف "الرجعية" هو تاريخ صدور القانون رقم 11 لسنة 1991 ويستبعد هذا التاريخ لأن القانون رقم 11 لسنة 1991 الصادر بتاريخ 1991/5/3 لم يتضمن الجدول (2) المرافق له خضوع "خدمات التشغيل للغير" للضريبة العامة على المبيعات.

(2) أن تاريخ الأثر الكاشف "الرجعية" هو تاريخ القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 الصادر في 1992/3/5 ويستبعد هذا التاريخ أيضًا أن هذا القرار أصبح ملغيًا بموجب القانون رقم 2 لسنة 1997.

(3) أن تاريخ الأثر الكاشف "الرجعية" هو تاريخ القانون رقم 2 لسنة 1997 الصادر في 1997/1/28- ويستبعد هذا التاريخ أيضًا لأن هذا القانون نص على إلغاء القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 مع تطبيق ما أضافه هذا القرار بأثر رجعي من تاريخ صدور القرار الجمهوري رقم 77 لسنة 1992 وأن القانون رقم (2) لسنة 1997 يشوبه عدم الدستورية لمخالفته أحكام المادة (187) من الدستور.

وهكذا يتبين أنه في جميع الأحوال أن عبارة (مع مراعاة الأثر الكاشـف لهذا القانون) لا تخرج عن كونها الأثر الرجعي لتطبيق القانون رقم 11 لسـنة 2002 وهو يتعارض بل يصـطدم بنص المادة (187) في الدسـتور والتي أسـست قاعدة أصـولية في مجال سـريان القوانين وهي قاعدة (الأثر الفوري للقوانين) وأن الاسـتثناء على هذه القاعدة (الأثر الرجعي) لا يسري على القوانين الجنائية وهو ما ينطبق بصفة عامة على قانون الضريبة العامة على المبيعات الذي يتضـمن نصـوص عقابية ،ومن ثم فلا مجال لتطبيق هذا الأثر الرجعي على قانون الضـريبة العامة على المبيعات وتكون قاعدة الأثر الكاشـف قد شـابهها مخالفة المادة (187) من الدستور.

وقد نص هذا القانون على أن ينشـر هذا القانون في الجريدة الرسـمية وللعمل به اعتبارًا من اليوم التالي لتاريخ نشـره وهذه العبارة تعني بالدرجة الأولى تطبيق القانون بأثر فوري ومن ثم يكون هذا القانون ليس تفسيرًا وإنما هو في حقيقة قانون بتعديل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 أضاف "خدمات التشغيل للغير" للخدمات الواردة على سبيل الحصر بالجدول رقم (2) المرفق بالقانون رقم 11 لسنة 1991 ويترتب على ذلك خضـوع خدمات التشـغيل للغير اعتبارًا من تاريخ صـدور القانون رقم 11 لسـنة 2002 في 2002/4/20 المعمول به اعتبارًا من 2002/4/21.

وتجدر الإشارة إلى أن القانون رقم 2 لسنة 1997 والقانون التفسيري رقم 11 مطعون عليهما أمام المحكمة الدستورية العليا بالطعون أرقام 207، 305 لسنة 24 في دستورية.

رابعًا: مدى خضوع الخدمات المتعلقة بعمليات الجسات وأبحاث وتحليل التربة:

وردت هذه الأعمال ضـمن البند السـادس من الجدول المرفق بالدراسـة الفنية التي قدمها الاتحاد المصري لمقاولي التشييد والبناء، وعادة ما يقوم بها مكاتب هندسية استشارية متخصصة.

وقد نصت تعليمات مصلحة الضرائب على المبيعات رقم (1) لسنة 1996 الصادرة في1996/2/25 على خضوع هذه الأعمال للضريبة العامة على المبيعات بفئة 10% من القيمة، إلا أن المنشور التذكيري رقم (2) قد فرق بين حالات ثلاثة:

(أ) أعمال جسات وأبحاث وتحليل التربة التي يتضمنها عقد المقاولة وقد تم إخضاعها لضريبة المبيعات بواقع 10% من القيمة باعتبار أن تضمينها في عقد المقاولة يجعلها عنصرًا من عناصر حساب القيمة لأغراض ضريبة المبيعات.

(ب) أعمال جسات وتحليل التربة المستقلة عن عقد المقاولة – ونظرًا لأنها جاءت منفردة عن عقد المقاولة فلا تخضع لضريبة المبيعات.

(ج) الخدمات الاستشارية والفنية الأخرى.

وقد نص المنشور التذكيري السابق على أن الخدمات الاستشارية والفنية التي تتم بموجب عقد منفصل عن عقد المقاولة لا تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

وتأيد هذا الرأي بالكتاب رقم 2901 الصادر من مأمورية ضرائب المبيعات الدقي في 2000/7/5[1] والذي أفاد بأن أعمال الإشراف لا تمثل سلعة أو خدمة من الخدمات الواردة بالجدول رقم (2) المرافق للقانون ومن ثم فإنها لا تخضع لضريبة المبيعات إذا تمت بعقد منفصل عن المقاولة.

هل يعتبر قيام شركة المشروع بتصميم وبناء المشروع من خدمات التشغيل للغير وبالتالي تخضع للضريبة طبقًا لما ورد بالجدول رقم (2) المرافق للقانون رقم 11 لسنة 2001 وما جاء في القانون رقم (2) لسنة 1997.

([1]) كما جاء في دكتور أسامة علي عبد الخالق، الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبي ومدى توافر متطلباتها في الأحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات، المؤتمر الضريبي التاسع، 2004، مرجع سابق، ص18.

يرى أحد الفقهاء[1] أن ما تقوم به شركة المشروع من عمليات طبقًا لنظام الـ.B.O.T لا يعتبر من قبيل خدمات التشـــغيل للغير، ولا يخضـــع للضـــريبة العامة على المبيعات للأسباب التالية:

1- أن العمليات التي تقوم بها شركة المشروع لا ينطبق عليها ما جاء بالمنشور رقم 41 لسـنة 1992 الصـادر عن مصـلحة الضـرائب على المبيعات، الذي ينص على أن "يراعى عند تحديد خدمات التشـغيل للغير أن تخضـع للضـريبة طبقًا للأسـس والنقاط التالية:

(أ) أن ينصب التشغيل على سلعة.

(ب) أن تكون السـلعة محل التشـغيل ملكًا لشـخص آخر غير القائم بالتشـغيل، أي ملكًا للغير.

(ج) أن يترتب على التشـــغيل تحويل المادة إلى منتج جديد إلى تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو نوعها.

2- أن شركة المشروع تقوم بتصميم المشروع وبنائه وتشغيله وإدارته واستغلاله (تجاريًا) لعدد من السنوات، تكون كافية لتسترد الشركة تكاليف البناء إلى جانب تحقيق أرباح مناسـبة من العائدات الآتية من تشـغيل المشـروع واسـتغلاله، وفي نهاية فترة الامتياز تنقل الملكية أو حق امتياز المشروع إلى الحكومة أو الجهة المانحة له، بدون مقابل، أو مقابل تكلفة مناسبة.

([1]) دكتور جلال الدين الشـافعي- المعاملة الضـريبية للشـركات التي تقوم بتنفيذ مشـروعات نظام الـــــ.B.O.T، المؤتمر الضريبي السادس للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، مرجع سابق، ص155، 156.

3- أن عملية نقل الأصول المادية لشركة مشروع الـــ B.O.T. إلى الحكومة أو الجهة مانحة الامتياز في نهاية المدة للامتياز، لا تعتبر عملية بيع فيها بائع ومشـــتري وعملية تفاوض على السـعر الملائم، وإنما هي عملية نقل حيازة الأصـل من المنتفع به (شركة المشروع) إلى المالك الأصلي وهو الحكومة أو الجهة مانحة الامتياز.

4- أن عقد الـــ B.O.T. عند التوقيع عليه لا يحتوي على ما يشير إلى وجود خيار شراء تحفيزي إلى شركة المشروع، ومن ثم فإنه من المؤكد منذ بداية العقد بطريقة قاطعة، أن قيمة أصـول المشـروع سـتؤول في النهاية إلى الجهة مانحة الامتياز، فلا مجال عند نهاية العقد لإحداث لحظة توقف أو نوع من التفاوض على سـعر انتقال الملكية للجهة مانحة الامتياز.

خامسًا:- عدم دستورية الضريبة الإضافية:

أن هذا القانون قد شـــابه العديد من أوجه عدم الدســـتورية إما نتيجة المغالاة في الجزاءات أو عدم التوازن في العلاقة بين الممول والإدارة الضـريبية أو بعض مثالب التطبيق وكلها تمس العدالة الاجتماعية والنصوص المتعلقة بالجزاءات المنصوص عليها في الدستور ومن أبرز صـــور عدم الدســـتورية في هذا القانون والذي امتد إلى تطبيق المرحلة الثانية والثالثة الضريبة الإضافية.

إن الطعن بعدم الدسـتورية يأتي دائمًا نتيجة الغلو في النصـوص القانونية أو تجاوز التطبيق لنصـــوص الدســـتور ويمكن أن تمتد آثاره إلى أبعد من مجرد وقف العمل بالنص المعيب أو الذي اعتور بعيب عدم الدستورية إلى اضطراب التطبيق.

الفرق بين الضريبة الإضافية ومقابل التأخير:

الضريبة الإضافية:

تنص المادة 1 من الباب الأول وعنوانه أحكام تمهيدية على أنه: "الضريبة الإضافية – ضريبة مبيعات إضافية بواقع 0.5% من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد. وطبقًا لهذا النص فإنه يستحق مقابل تأخير ثم تسميته في هذا القانون الضريبة الإضافية بمعدل 26% سنويًا وربما زاد على ذلك لأن كسور الأسبوع ولو يوم واحد تحسب عنها ضريبة إضافية 0.5%.

طبيعة مقابل التأخير:

مقابل التأخير هو تعويض للخزانة العامة عن عدم توريد الضـريبة أو تحصـيلها في المواعيد المقررة قانونًا نتيجة ما أصـاب الخزانة العامة من أضـرار، ومن ثم مبدأ الإثراء ليس من ضمن أهداف الخزانة العامة من تحصيل مقابل التأخير.

كما وأن مقابل التأخير هو جزاء يقدر بقدره ومن ثم لا يجب أن يتعدى الأمر ذلك إلى تضـمينه عقوبة دون نص قانوني ينظمه، وإلا اعتور بغيب التعدي والتجاوز وهذا الأمر يجعل العقوبة والجزاء متعدي، الفعل وهو أمر "غير دسـتوري" كما سـيتضـح عند تناول أمر عدم دستورية النص الحالي للضريبة الإضافية لأن تسمية مقابل التأخير بالضريبة الإضافية لا يغير وصـــفها من ناحية كما وأنها تخل بالعدالة من ناحية أخرى لأنه يجعل الممول في أحوال كثيرة يلجأ إلى سداد ضريبة لا تستحق عليه خشية هذا المقابل. ومن ثم أصبح يعوق العدالة.

العقوبات والجزاءات والتعويضات وموقع مقابل التأخير منها:

يرى البعض[1] أن مقابل التأخير ليس عقوبة بمعناها المعروف بل هو تعويض مالي قانوني متعارف عليه في حالة التأخير في ســـداد دين أو قرض أو التزام مالي وهذا حق قانوني ليس لطرف واحد فقط الممول أو الخزانة العامة – بل للطرفين معًا كما سيأتي.

فالتأخير في سداد مستحقات الدولة من ضرائب ورسوم وخلافه يكون من نتيجته أن يســتحق على تلك المتأخرات مقابل تأخير قانونًا يجب على المدين ســدادها طوعًا أو جبرًا

(1) محمد مسعد إبراهيم– مقابل التأخير في سداد مستحقات الدولة من الضرائب– المرشد، نشرة دورية يصدرها آرثر أندرسون مصر والمحاسبون المتضامنون، العدد الثالث عشر، ديسمبر 1999، ص87–88.

وفي المقابل فإن الخزانة العامة تفرض على نفسها مقابل تأخير في حالة كونها مدينة للممول كتحصيل مبالغ فوق مستحقاتها مثلاً....

وهذا التعريف لمقابل التأخير أوضح ما يكون في قانون الضرائب على الدخل 157 لسنة 1981 والمعدل بالقانون 187 لسنة 1993 (المادة 47 والمادة 172 من نفس القانون أن القوانين الخاصة بفرض الضرائب والرسوم إنما تحدد سعرًا أو معدلاً ثابتًا لمقابل التأخير.

أما العقوبات والجزاءات فتختلف من ضريبة لأخرى حيث تحكمها عوامل خاصة بكل ضريبة أو رسم حيث أن لكل ضريبة سمات وملامح وبيئة تحكم ممولها والملتزمين بتوريدها.

فالضريبة الواحدة تختلف في أحكامها من حيث الالتزام بتوريدها فقد يكون الالتزام على الممول نفسه أو يكون على غيره ممن يحصل الضريبة لحساب الخزانة العامة وبطبيعة الحال تختلف الأحكام لكل منهما.

وهذه العقوبات والجزاءات لها ضوابط فقهية ودستورية لا يجب أن تتعداها وإلا أصبحت مجاوزة لحدود العدالة والمنطق والدستور. ونشير في هذا الصدد إلى صدور عدد من الأحكام التي أصدرتها المحكمة الدستورية العليا بإبطال بعض النصوص القانونية التي ارتأت فيها المحكمة تجاوز فرض العقوبة للفعل نفسه والذي وقع الجزاء بسببه.

ويلاحظ أن مقابل التأخير يأخذ أشكالاً عديدة ونسب متفاوتة في الضرائب فتصل إلى 12% سنويًا بالنسبة لضرائب الدخل بينما يصل هذا المقابل إلى 24% بالنسبة لرسم تنمية الموارد ويصل إلى 26.5% بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات ويأخذ شكل الضريبة الإضافية.

وفي الوقت الذي يصـــل فيه مقابل التأخير إلى حدود مقاربة لســـعر الإقراض في ضـرائب الدخل يتجاوز ذلك إلى الضـعف أو أكثر من ذلك في كل من رسـم تنمية الموارد والضريبة العامة على المبيعات وضريبة الملاهي.

وهذا التفاوت يثير تسـاؤل حول طبيعة مقابل التأخير باعتباره تعويض أم جزاء مقرر قانونًا عن التأخير في سـداد الضـرائب والرسـوم كما تقدم ويثير تسـاؤل آخر حول مدى دستورية هذا المقابل وهل يحق للمشرع أن يقرر أي نسبة كمقابل تأخير.

وإذا سـلمنا بأن مقابل التأخير عبارة عن تعويض للخزانة العامة عن التأخير في السداد أو التوريد فإن هذا التعويض يجب أن يجري في حدود سعر الفائدة التي يحددها البنك المركزي للإقراض والخصـم والخروج على ذلك يؤدي إلى نتائج غير مرغوبة إطلاقًا، حيث أن سـعر الفائدة يتغير في ظل السـياسـة المالية الحالية فيكون السـعر المفروض عن طريق القانون مغايرًا لسـعر السـوق وبذلك يكون من الأنسـب من الناحية العملية أن يترك سـعر مقابل التأخير (الفائدة) عائمًا ليساوي مثلاً سعر البنك المركزي للإقراض والخصم في السنة المعنية.

خلط التشـريعات بين مقابل التأخير وغيره من الجزاءات "يعد العرض السـابق يمكن الرد على الاسـتفسـار الأصـلي وهو لماذا هذا الاختلاف البين في معدل مقابل التأخير من ضريبة لأخرى رغم أن المشرع واحد والدائن واحد وهو الخزانة العامة للدولة.

وفي رأيي أن مقابل التأخير والذي يتراوح ما بين 12-100% جاء نتيجة خلط المشـرع بين أمرين واضـحين هما مقابل التأخير من ناحية والعقوبات والجزاءات من الناحية المقابلة وفرض الأولى بسـعر ثابت غالبًا فقد يرى المشـرع أحيانًا ضـم الجزاء مع مقابل التأخير فيأتي مرتفعًا ويخرج به عن وضعه القانوني.

موقف القضاء الدستوري من فوائد التأخير:

أولاً: قضت المحكمة الدستورية العليا في القضية المقيدة بجدول المحكمة برقم 221 لسنة 18 ق .دستورية والتي قضت فيها بعدم دستورية المادة 14 من القانون رقم 221 لسنة 1951 بفرض ضـــريبة على المســـارح وغيرها من مجال الغربة والملاهي وذلك قبل تعديله وإلغائه بالقانون رقم 24 لسنة 1999 فقد جاء ضمن حيثيات هذا الحكم ما يلي:

"وحيث أن الجزاء ينبغي أن يوازن المشـــرع قبل تقريره بين الأفعال التي يجوز أن يتصـــل بها وأن يقدر لكل حال لبوســـها وحيث أن ضـوابط الجزاء قد غض المشـرع بصـره عنها بنص المادة (14) المطعون عليها...ألخ".

وقضى الحكم في النهاية هذه المادة. [1] بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم 5 لســـنة 1986 من أن تســـتحق على الجهات المســـئولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف من توريدها في الموعد المحدد.

وبذلك تكون المحكمة قد أرست مبدأ دستوري أنه يتعين أن يتوافر في الجزاء الضريبي لضمانات التي تؤكد شرعيته[2].

طبيعة الجزاء الضريبي في أحكام المحكمة الدستورية:

([1]) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 33 لسنة 16ق والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 7 مكرر (أ) في 17 فبراير 1996.

([2]) دكتور رمضان صديق محمد– الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وآثارها– غير معلوم الناشر، 1997، ص55.

الجزاء الضريبي الذي تضمنته التشريعات الضريبية يجب أن يلتزم الحدود والأهداف التي من أجلها فرض هذا الجزاء، فإن خرج التشـــريع عنها كان عرضـــة للطعن بعدم الدستورية.

ولو استعرضنا الجزاء الضريبي منذ نشأته سواء عند مناقشة القوانين التي تضمنتها أو في القوانين ذاتها أو في آراء الفقه الضريبي أو في ظل أحكام المحكمة الدستورية لاتضح لنا أن هناك إطار عام لهذه الجزاءات وهو ما اصطلح على تسميته طبيعة الجزاء الضريبي.

جاء في تقرير لجنتي الشـئون المالية والتجارية بمجلس الشـيوخ عن مشـروع قانون بتعديل بعض أحكام القانون رقم 14 لسـنة 1939 في تفسـير طبيعة الجزاء الضـريبي بأن العقوبات المنصـــوص عليها في قانون الضـــريبة لا تقصـــد لذاتها وإنما لتحقيق الغرض المطلوب منها ومن اللازم أن تقوم العلاقة بين المصلحة والممولين، على التفاهم أولاً[1].

أن هذه الإجراءات ليسـت سـوى وسـيلة لتمكين الإدارة الضـريبية من أداء واجبها فإن استطاعت أن تؤدي واجبًا دون الالتجاء إلى هذه الوسيلة لكان ذلك أفضل إبقاء على مموليها والمحافظة عليهم[2]، وأن هذه الجزاءات ما هي في الواقع إلا وسائل لحماية احتياجات الإدارة المتعددة وسلطاتها المتزايدة.

إن هذه الجزاءات وتحريم بعض الأفعال لحماية المصـلحة الضـريبية من خلال تأثيم كل فعل أو امتناع يلحق في هذا النطاق الضـــرر بالخزانة العامة أو يعرض حقوقها للخطر وحماية للمصلحة الاقتصادية للدولة سواء في مجالاتها الضريبية أو غير الضريبية[3].

([1]) عند مناقشة مشروع القانون رقم 253 لسنة 1953 والذي بموجبه تم تعديل نص المادة (85) من القانون رقم 14 لسنة 393 وإضافة المواد 85 مكرر (أ)، 85 مكرر (2)، 85 مكرر (3).

([2]) دكتور قدري نقولا عطية– ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاتها– الطبعة الأولى، 1960، ص29.

([3]) القضية رقم 105 لسنة 12 ق وجلسة 1994/2/12 المنشور بالجريدة الرسمية العدد رقم (9) بتاريخ 1995/1/2.

ويرى البعض[1] أن المحكمة الدستورية العليا اعتبرت الجزاء الضريبي دستوريًا إذا كان الغرض من تقديره حماية مصلحة مالية أو ضريبية للدولة تتمثل في حماية حقوق الخزانة العامة من الضياع بالتهريب أو التهرب بإتباع صورة أو أكثر من صور التحايل على الواقعة المنشئة للضريبة أو مخالفة القانون بوجه عام. ويرى أصحاب هذا الرأي فرض الجزاء على هذه الأفعال سواء اقترنت أو لم تقترن بطرق احتيالية.

أن الجزاء الضريبي حتى يكون دستوريًا يجب أن يكون عادلاً وهذه العدالة تتطلب أن لا يكون الجزاء المنصوص عليه في قانون الضريبة مجاوزًا بمداه وتعدده الحدود المنطقية التي يقتضيها صون المصلحة الضريبية وإلا كان هذا الجزاء غلوًا أو إفراطًا منافيًا بصورة ظاهرة لضوابط الاعتدال واقعًا عملاً وبالضرورة وراء نطاق العدالة الاجتماعية ليختل مضمونها بما ينافي القيود التي فرضها الدستور في مجال النظام الضريبي.

وإنه لا يقيد المشرع في فرض مثل هذه الجزاءات سوى أن يكون الجزاء متناسبًا مع الإثم أو المخالفة التي وقعت من الممول فإذا تجاوز هذه الحدود كان الجزاء محل الطعن بعدم الدستورية على أساس عدم التناسب وليس على أساس طبيعة الجزاء ذاته[2].

ذهب قضاء محكمة النقض[3] إلى أنه لا يمكن اعتبار الجزاءات الضريبية تعويضًا خالصًا. كما لا يمكن اعتبارها كذلك عقوبة جنائية بحتة وإنما تعتبر مزيجًا منهما. ويرى إحدى الفقهاء[4] أن مذهب محكمة النقض السابق هو أخذ بمبدأي النفعية والعدالة.

([1]) دكتور رمضان صديق محمد، الضرائب بين الفكر المالي والقضاء الدستوري، مرجع سابق الإشارة إليه، ص56.

([2]) القضية رقم 22 لسنة 16 ق وجلسة 1990/7/2 المنشور بالجريدة الرسمية، العدد رقم 7 مكرر (1) جلسة 1996/2/17.

([3]) حكم محكمة النقض في الدعوى رقم 1817 لسنة 20ق جلسة 1951/3/19.

([4]) دكتور رمضان صديق، مرجع سابق الإشارة إليه، ص57، 58.

ويؤيد الباحث أن حيدة موقف المشـرع من الجزاء الضـريبي هو مزيج من مبدأ إقراره وعدم تجاوزه وهو ما يطلق عليه الكفاية أي يكون كافيًا لإحداث الأثر المطلوب من حماية حقوق الخزانة العامة وعدم التجاوز في الردع بمعنى التناســـب بين الأفعال المنهي عنها والعقوبات.

وهذا المذهب قد نشـــأ نتيجة التوفيق بين كل من علم المالية العامة والتشـــريعات الضـــريبية من جهة والتشـــريعات الجنائية من ناحية أخرى عند بحث طبيعة الجزاءات الضريبية.

كما وأن الجزاء الضـــريبي هو نوع من الكفاية والعدالة لأن عدم التجاوز هي أحد ســـمات العدالة ويكون الجزاء كافيًا لحفظ حقوق الخزانة العامة ومنع التجاوز على الموارد العامة من ناحية وعادلاً لتلبية متطلبات التجريم والعقوبات ومبادئه التي أسست مبدأ تناسب الجرائم مع العقوبات. أما فكرة المنفعة فهي أقل تحديدًا في ملامحها عن فكرة الكفاية.

ومن ثم فإن المبلغ الذي يزيد عن 12% ســنويًا أو ســعر الإقراض والخصـــم الذي يحدده البنك المركزي يعتبر عقوبة والعقوبات تحدد طبقًا لنصـــوص القانون وبالتالي لا يجب أن تستتر وراء مقابل التأخير.

سادسًا: مشكلة تحديد تاريخ سريان الضريبة الإضافية:

أثارت الضـريبة الإضـافية العديد من التسـاؤلات حول مدى دسـتورية تلك الضـريبة وكيفية احتسـابها؟ حيث أن الضـريبة الإضـافية المنصـوص عليها بقانون ضـريبة المبيعات تمثل فائدة بواقع نصـف في المائة من قيمة الضـريبة غير المدفوعة عن كل أسـبوع أو جزء منه يلي نهاية الفترة المحددة للسداد وهذه الفائدة يشوبها عدم الدستورية لأسباب عديدة أولها مخالفتها لنص المادة الثانية من الدســـتور قبل تعديلها باعتبار أن تلك الفائدة هي إحدى صـــور الربا المحرم شـــرعًا بموجب أحكام الشـــريعة الإســـلامية وأن نص المادة الثانية من

الدستور نص على أن الشريعة الإسلامية هي المصدر الرئيسي للتشريع، وثانيهما أن تلك الفائدة تعادل 26% سنويًا وهي فائدة مرتفعة جدًا مقالي فيها إلى أبعد الحدود ولا توجد أية فائدة سواء في البنوك أو المصارف أو الضرائب العامة بهذا القدر المغالى فيه والذي يصل إلى حد الجزاء الذي لا يستند إلى سبب قانوني أو دستوري وقد أثارت الضريبة الإضافية تساؤلاً هامًا حول تاريخ سريانها وكيفية احتسابها إذ ترى مصلحة الضرائب على المبيعات أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يرجع إلى تاريخ استحقاق الضريبة الأصلية بينما يرى خبراء الضرائب أن تاريخ احتساب الضريبة الإضافية يبدأ من تاريخ استلام للنموذج الضريبي 15 ض.ع.م. والمتضمن قيمة الضريبة الأصلية المطالب بها كفروق فحص، ويستند خبراء الضرائب في ذلك إلى ما نصت عليه اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة المبيعات الصادرة بقرار وزير المالية رقم 161 لسنة 1991 حيث أرفقت تلك اللائحة النموذج الضريبي 15 ض.ع.م والذي ذيل بعبارة سداد الضريبة الأصلية المطالب بها، وسوف تزاد تلك الضريبة بواقع نصف في المائة عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ هذا الإخطار (النموذج) وحتى تاريخ السداد، محكمة طنطا الابتدائية في حكمها الصادر بجلسة 1994/11/13 في الدعوى رقم 5405 لسنة 1992 والمؤيدة بالاستئناف رقم 2577 لسنة 44ق طنطا وهو ما أكدته محكمة استئناف القاهرة في حكمها الصادر بجلسة 2004/3/25 في الاستئناف رقم 9528 لسنة 118ق).

سابعًا: المعاملة الضريبية للشركات العاملة في المناطق الحرة بالنسبة لضريبة المبيعات:

أولاً: تنص المادة الثانية من القانون رقم 11 لسنة 1991 بفرض ضريبة المبيعات بسعر (صفر) على السلع التي يتم تصديرها للخارج طبقًا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون. وظاهر هذا النص هو تمكين المصدر من استرداد الضريبة

السـابق تحصـيلها على هذه السـلع إذا صـدرت بحالتها أو اسـترداد الضـريبة المدفوعة عن المدخلات التي استخدمت في تصنيعها.

وقد اشـترطت المادة 20 من اللائحة التنفيذية للقانون، لإمكان اسـترداد هذا المبلغ ما يلي:

(أ) أن تكون السلفة مشتراة من مسجل وأن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.

(ب) ألا تكون السلعة المصدرة مستعملة.

(ج) أن تكون السلعة قد صدرت بمعرفة مصلحة الجمارك.

(د) أن يرفق المصدر بطلب الرد المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية.

(هـ) أن يحتفظ المصدر بسجل يقيد فيه بيانات السلع المصدرة ورقم شهادة التصدير وتاريخ التصدير.

وهو أسلوب يعمل على تشجيع التصدير وتقليل تكاليف السلع المصدرة الأمر الذي يمكن المصدرين من المنافسة في الأسواق العالمية.

ثانيًا: تنص المادة 35 من القانون رقم 8 لسنة 1997 على عدم خضوع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضـرائب والرسـوم السـارية في مصر ومن ضمن هذه الضرائب الضريبة العامة على المبيعات المقررة بالقانون رقم 11 لسنة 1991 المعدل بالقانون رقم 17 لسنة 2000.

يستفاد مما تقدم:

1- لا تخضـع مبيعات المناطق الحرة إلى خارج البلاد لقانون ضـريبة المبيعات ومن ثم لا تفرض ضريبة مبيعات علي صادراتها.

2- البضاعة الواردة برسم المناطق الحرة لا تخضع لضريبة مبيعات طبقًا لما تقدم ولأن الواقعة المنشئة للضريبة هو الإفراج الجمركي وهذا الأمر لا ينطبق على المناطق الحرة.

3- لا يخل ذلك بخضوع الضريبة بسعر صفر للسلع والخدمات التي تقوم مشروعات المناطق والمدن الحرة والأسواق الحرة تبصديرها إلى خارج البلاد.

4- يترتب على الفقرة (3) حق المشروعات في خصم ما سبق سداده من ضريبة المبيعات على المكونات المحلية التي سبق وإن تم تحصيل ضريبة مبيعات عليها.

5- يقتصر الإعفاء بالنسبة للواردات على ما تستورده هذه الجهات من سلع وخدمات لازمة لمزاولة نشاطها المرخص لها به داخل المناطق الحرة عدا سيارات الركوب.

6- لا تستحق ضريبة مبيعات على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

7- تعامل الخدمات والسلع المصنعة في المناطق الحرة معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

8- يعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي.

9- إمكانية استرداد ما سبق أن تحملته السلع من ضرائب مبيعات في الداخل عند تصديرها بالطريق العادي أو إدخال عمليات عليها وتصديرها من المناطق الحرة.

10- يحق لمشروعات المناطق الحرة التي تقوم بالشراء من الداخل إن تطلب عدم تحميل فواتير الشراء بضريبة مبيعات في حدود الإعفاء المقرر لها.

وهذا أسهل بكثير من مشاكل الاسترداد التي تتم عن طريق مصلحة الضرائب على المبيعات حيث يقوم البائع باستنزال ما يستحق على هذه الفواتير من ضرائب مبيعات لأنها تمثل مبيعات لمشروعات مناطق حرة.

ثامنًا: المعاملة الضـــريبية للخدمات التالية المقدمة داخل مصـــر للضـــريبة العامة على المبيعات:

1- خدمات الاستشارات الفنية.

2- خدمات توريد العمالة.

3- خدمات الإصلاح.

4- خدمات تركيب وأعمال المقاولات.

5- خدمات إدارة المشروع.

ثار خلاف حول مدى خضوع الخدمات السابقة للضريبة العامة على المبيعات في ضوء طبيعتها ونصوص القانون رقم 11 لسنة 1991 وتعديلاته وكذلك لائحته التنفيذية.

وسوف نتناول كل خدمة في هذه الخدمات بالتفصيل:

1- خدمة الاستشارات الفنية وخدمات توريد العمالة وخدمات إدارة المشروعات:

محل الخضـــوع للضـــريبة العامة على المبيعات هو الســـلع والخدمات طبقًا لأحكام القانون رقم 11 لســـنة 1991 وتعديلاته، ومن يخرج من نطاق الخضـــوع الأعمال الذهنية

والفكرية، ومن ثم يدور الخضـــوع وجودًا وعدمًا مع اعتبارها كذلك ولذلك يشـــترط لعدم خضوعها ما يلي[1]:

(أ) عدم استخدام عدد أو آلات عند تقديم هذه الخدمة.

(ب) عدم وجود خدمات أخرى يقدمها مؤدى الخدمة لنفس الجهة وتكون خاضـــعة للضريبة، لأنه في حالة وجود خدمة مقاولة مثلاً فتخضع قيمة خدمة الاستشارات بذات فئة المقاولة.

عدم اقتران العملية بتوريد أي سـلعة لجهة الإسـناد سـواء في نفس العقد أو في عقد مستقل.

2- خدمات الإصلاح:

ولا خلاف على اعتبارها من خدمات التشغيل للغير وتخضع بهذه الصفة للضريبة بفئة 10%.

3- خدمات التركيب وأعمال المقاولات:

(أ) خدمات التركيب:

خدمات التركيب التي تقدم بعقود منفصـلة تخضـع للضـريبة العامة على المبيعات بسعر 10%.

وترى مصلحة الضرائب على المبيعات أنه لا يحق خصم أية مدخلات سوى الضريبة المسـددة على الآلات والمعدات التي تسـتخدم في هذه الخدمة طبقًا للقانون رقم 9 لسـنة 2005.

([1]) المرشد- نشرة دورية يصدرها المتضامنون للمحاسبة والمراجعة- العدد 45، مارس 2008، ص114.

ويرى الباحث أن هذا الرأي الذي انتهت إليه مصـــلحة الضـــرائب على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حاليًا) محل نظر لأن النص على عدم خصم المدخلات جاء في المادة 17، 18 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 11 لسنة 1991 وكما هو مستقر قانونًا ودستوريًا أن اللائحة تفسر لا تنشأ أي ضريبة طبقًا للمادة 119 من الدستور وإذا وجد هذا التناقض تبطل اللائحة فيما استحدثته ويصح ما جاء بالقانون طبقًا لتدرج القوة في النصوص المختلفة وخاصة في ظل عدم وجود إحالة تسمح للائحة التنفيذية أن تضيف في هذا المجال أو تستحدث.

ومن يري الباحث حق الجهات في خصم الضريبة على المدخلات بالنسبة للخدمات عمومًا، وخدمات التركيب محل الدراســـة، وفي حالة عدم فصـــل خدمة التركيب في عقود المقاولات (توريد + تركيب). ففي هذه الحالة فإن خدمة التركيب تخضـع لفئة ضـريبة خدمة المقاولات.

(ب) أعمال المقاولات:

تخضع المصلحة أعمال المقاولات للضريبة طبقًا للقانون رقم 2 لسنة 1997 بإضافة نشاط المقاولات لنشاط التشغيل للغير وإخضاعه بأثر رجعي من تاريخ صدور القانون رقم 11 لســنة 1991 رغم أن القانون الأخير جاء خلوًا من إخضـــاع نشـــاط المقاولات، ونظرًا لتصاعد الخلاف حول مدى خضوع المقاولات صدر القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002 متضمنًا نشاط المقاولات باعتباره من أنشطة التشغيل للغير.

وقبل ذلك صدرت العديد من الأحكام القضائية ومنها على سبيل المثال حكم محكمة النقض في الطعن رقم 561 لســنة 76ق وانتهت هذه الأحكام إلى أن عنصـــر العمل وحده دون غيره هو الخاضع لضريبة المبيعات.

ولحسم الخلاف حول نسبة عنصر العمل الداخل ضمن نشاط المقاولة عند الخضوع أصدرت المصلحة المنشور رقم 5 لسنة 1994 بشأن قواعد أسس المحاسبة لخدمة المقاولات طبقًا للاتفاق الذي تم إبرامه بين الاتحاد المصـــري لمقاولي التشـــييد والبناء وبين مصـــلحة الضرائب على المبيعات على النحو التالي:

"في حالة محاسبة المقاول العمومي على كامل العقد"

م	القطاع	المواد %	القيمة المضافة		النسبة%
			% عمالة	% أخرى	
1	المباني	71	15	14	2.9
2	المباني الخاصة	85	10	5	1.5
3	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني	88	8	4	1.2
4	المرافق والطرق والمحاجر والري والمدارج واستصلاح الأرض	80	10	10	2
5	البترول والأعمال البحرية	83	12	5	1.7

في حالة محاسبة المقاول الباطن على الجزء المسند إليه

م	القطاع	المواد %	القيمة المضافة		النسبة%
			% عمالة	% أخرى	
1	المباني	71	15	14	2.8
2	المباني الخاصة	78	12	10	2.2

3	الأعمال الكهروميكانيكية وتجهيزات المباني	80	10	10	2
4	المرافق والطرق والمحاجر والري والمدارج واستصلاح الأرض	70	20	10	3
5	البترول والأعمال البحرية	75	15	10	2.5
6	عقود التركيب	صفر	50	50	10

إلا أن خلاف آخر ثار بشأن وعاء ضريبة المبيعات وهل هو القيمة المضافة الواردة في الجداول السابقة والتي أصرت مصلحة الضرائب عليها في التطبيق وأخضعها للضريبة أم قيمة عنصر العمل كما استقرت على ذلك أحكام محكمة النقض السابق الإشارة إليها.

ويرى الباحث أن مصلحة الضرائب جانبها الصواب وأن وعاء ضريبة المبيعات سواء بالنسبة للمقاول العمومي أو بالنسبة لمقاول الباطن هو عنصر العمل (المصنعيات) والتي تحددت كجزء من القيمة المضافة الواردة في هذه الجداول، والتي ينصب عليها الخضوع، خاصة وأنه يجري حاليًا تطبيق الضريبة العامة على المبيعات وليست الضريبة على القيمة المضافة وطبقاً لما استقر عليه قضاء محكمة النقض الذي ينصب اختصاصه على الخلاف في تطبيق القانون وليس الوقائع ومن ثم فإن ما ينتهي يمثل رأي القانون ويجب أن تلتزم به كافة الجهات والمحاكم الأدنى درجة، ولأن أحكامه حازت قوة وحجية الأمر المقضي ولا تقبل الطعن عليها بأي شكل من أشكال الطعن.

تاسعًا: المشاكل الضريبية لبعض الخدمات المقدمة من خارج جمهورية مصر العربية للضريبة العامة على المبيعات مثل الخدمات الهندسية والتصميم – خدمات إدارة المشروع – خدمات الإصلاح:

(أ) في حالة تقديم كل خدمة منها مستقلة عن الأخرى، فيسري على الخدمات الهندسية والتصميم والمنفذة والواردة من الخارج وكذلك خدمات إدارة المشروع ما تقدم

باعتبارها أعمال ذهنية وفكرية ومن ثم لا تخضع للضريبة باعتبارها ليست سلع أو خدمات وذلك في ضوء الشروط والضوابط التي سبق إيضاحها عند تقديم هذه الخدمات داخل البلاد.

أما خدمات الإصلاح المنفذة والواردة من الخارج فتخضع لضريبة قدرها 10% على قيمة الخدمة عندما ترد ضمن السلعة التي تم إصلاحها في الخارج.

(ب) في حالة إدراج أي خدمات غير خاضعة سواء كانت منفذة داخل مصر أو خارج مصر مع خدمات خاضعة في عقد واحد مثل عقود المقاولات ويخضع العقد بالكامل للضريبة بنفس قيمة المقاولة ما لم يمكن فصل هذه الخدمات وتمييزها في العقد بشكل يمكن معه التعامل معها على حدة أو كانت وحدة العقد تمنع هذه التجزئة.

عاشراً: مدى إلزام المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب بالنسبة للضريبة العامة على المبيعات.

ثار خلاف بين المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة ومصلحة الضرائب بشأن إلزام هذه الشركات بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وتنازع هذا الموضوع رأيان:

الرأي الأول:

وهو رأي مصلحة الضرائب على المبيعات (مصلحة الضرائب المصرية حاليًا) التي أصدرت المنشور رقم 3 لسنة 1999 في شأن القواعد الإجرائية لتنظيم تحصيل الضريبة العامة على المبيعات على خدمات النقل والشحن والتفريغ ونص على أن الخدمات التي تقدمها هذه المشروعات للغير فإنها تخضع للضريبة العامة على المبيعات، وبالتالي إذا بلغت قيمة هذه الخدمات حد التسجيل المقرر قانونًا فيكون عليها أن تتقدم إلى المصلحة للتسجيل وأيد هذا الرأي اللجنة التي شكلها وزير الاقتصاد بالقرار رقم 399 لسنة 1999

والتي ضمت ممثلين من وزارة الاقتصاد وهيئة الاستثمار ومصلحة الضرائب على المبيعات (عندئذ) كما أيد هذا الرأي اللجنة الوزارية لحل المنازعات الخاصة بالاستثمار بجلستها المعقودة في 2002/2/11.

الرأي الثاني:

وهو رأي المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، ويرى عدم خضوع هذه المشروعات للضريبة العامة على المبيعات وعدم التزامها بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عندئذ، ويستند هذا الإعفاء إلى صراحة نص المادة 32 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار التي أعفت هذه المشروعات من الضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم. جميع الأدوات والمهمات الآلات ووسائل النقل الضرورية بجميع أنواعها اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات المتواجدة داخل المناطق الحرة بجميع أنواعها.

كما استندت هذه المشروعات إلى نص المادة 3 من القانون آنف الذكر الذي نص على عدم خضوع هذه المشروعات للقوانين السارية في مصر – ومن هذه الضرائب الضريبة العامة على المبيعات، وبالتالي فهي لا تلتزم بالإجراءات المنصوص عليها في هذا القانون، ومنها الالتزام بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات. وعرض الخلاف على اللجنة الثالثة من لجان قسم الفتوى بمجلس الدولة وهي إدارة الفتوى لوزارة المالية والتأمينات والتجارة والتي ارتأت بجلستها المعقودة بتاريخ 2001/10/24 إحالة الخلاف إلى الجمعية العمومية لقسمي القتوى والتشريع بمجلس الدولة وبجلسة 2007/7/4 انتهت الجمعية العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة إلى عدم التزام المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية (المبيعات) واستندت في رأيها إلى ما يلي:

(أ) نص المادة 32 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار الذي ينص على أن "وعدا سيارات الركوب تعفى من الضرائب الجمركية والضريبة العامة على المبيعات وغيرها من الضرائب والرسوم جميع الأدوات والمهمات والآلات ووسائل النقل الضرورية، بجميع أنواعها اللازمة لمزاولة النشاط المرخص به للمشروعات المتواجدة داخل المناطق الحرة بجميع أنواعها...

والنص السابق يتسق مع نص المادة 30 من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991 التي تنص على "أن لا تسري الإعفاءات الضريبية المنصوص عليها في القوانين والقرارات الأخرى ما لم ينص على الإعفاء منها صراحة" وهذا الإعفاء ثم النص عليه صراحة في المادة 32 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المتقدم ومن ثم تتمتع هذه المشروعات بالإعفاء من ضريبة المبيعات في ضوء ما تضمنته المادة 32 سالفة الذكر.

(ب) نص المادة 35 من القانون السابق التي تنص على أن "لا تخضع المشروعات التي تقام في المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر..." إمعانًا من المشرع في تحفيز مناخ الاستثمار حيث استخدم عبارة "عدم الخضوع" وليس الإعفاءات نظرًا لأن الأولى تحمل مفهوم مغاير عن الثانية لتأكيد المعنى الذي بغاه المشرع في هذا القانون.

وأن مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات لهذه المشروعات بالتسجيل لديها بما يخالطه من التزامات قانونية نظمها المشرع في قانون الضريبة العامة على المبيعات آنف الذكر، يتعارض مع مفهوم عدم خضوع هذه المشروعات لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر الذي قرره المشرع في المادة 35 من قانون ضمانات وحوافز الاستثمار المشار إليه، الأمر الذي لا تكون معه هذه المشروعات ملزمة بالتسجيل لدى المصلحة.

المبحث الثاني

مشاكل تطبيق الضريبة الجمركية

وسوف يتناول الباحث هذا المبحث من خلال الفرعين التاليين:

الفرع الأول: تحديد قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية.

الفرع الثاني: رسوم الخدمات.

الفرع الأول

تحديد قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية

قيمة البضاعة (السلعة):

تحديد القيمة للسلع الواردة:

يعتبر تحديد القيمة للأغراض الجمركية هو " من اهم المشاكل الجمركية فالدول تغالي في تقدير القيمة للأغراض الجمركية كوسيلة لإخفاء ارتفاع عبء الضرائب والرسوم الجمركية المقدرة، والممولون يتلاعبون في القيمة بتخفيضها من أجل تقليل عبء الضريبة والرسوم المقررة ولذلك حظي موضوع القيمة للأغراض الجمركية بالمناقشة في المؤتمرات الدولية وكنتيجة لهذه المناقشات ظهرت عدة مفاهيم للقيمة منها[1]:

- **المفهوم الافتراضي:** "فالقيمة هي الثمن الذي يحتمل عنده أن تساويه البضاعة إذا عرضت للبيع في ظل اشتراطات معينة".
- **المفهوم الإيجابي:** "فالقيمة هي الثمن الذي تباع به البضاعة أو ثمن البضاعة المشابهة".

([1]) حلمي البسيوني– حسابات الضرائب الجمركية– منشأة المعارف، الإسكندرية، 1986م، ص83.

ويعتبر المفهوم الافتراضي أكثر شمولاً ولذلك تم استخدامه في تحديد القيمة للأغراض الجمركية الذي نصت عليه اتفاقية القيمة المنبثقة عن مجلس التعاون الجمركي في بروكسل عام 1950. وفي الفقرات التالية نتناول تحديد القيمة للأغراض الجمركية وفقًا لما هو وارد بقانون الجمارك المصري رقم 66 لسنة 1963 والمعدل.

ثانيًا: تحديد القيمة في ظل المادة (11) بعد تعديلها (في ظل اتفاقية الجات):

بانضمام جمهورية مصر العربية إلى منظمة التجارة العالمية بموجب القرار الجمهوري رقم (72) لسنة 1995، فإنها أصبحت ملزمة بأحكام المادة (7) من الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة (الجات) [1].

(أ) أحكام ومبادئ تنظيم القيمة للأغراض الجمركية في اتفاقية الجات:

وردت هذه الأحكام في المادة (7، 10) من الاتفاقية وهي[2]:

1- يجب أن تتخذ القيمة على أساس واقعي وفق الأسعار الحرة التنافسية في الأسواق وليس في بلد المستورد.

2- يجب ألا تتضمن القيمة المصاريف المحلية التي يدفعها المستورد وعلى وجه التحديد الضرائب التي تدفع في البلد المستورد.

3- يجب أن يترك لكل دولة الحرية في طريقة حساب القيمة من حيث وقت ومكان تحديد السعر طبقًا لظروفها المحلية، طالما أنها تأخذ بمبدأ الأسعار الحرة.

([1]) دكتور أحمد سلطان عثمان- أضواء حول قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 وتعديلاته- مكتبة شادي، 2001، ص46.

([2]) دكتور عبد الفتاح مراد- شرح قانون الجمارك، غير معلوم الناشر-ص61-62.

4- يجب أن يكون أساس تقدير القيمة واضحًا ومستقرًا وعادلاً وموحداً ومستندًا إلى الثمن في بلد الإنتاج، مع نشـر هذه الأسـس منعًا للبس أو سـوء الفهم بين المسـتوردين ورجال الجمارك.

5- أن يؤخذ في حسـاب القيمة بمقدار الكميات المسـتوردة من السـلعة حيث أن التعاقد على شراء كميات كبيرة يكون له أثر في تخفيض السعر.

(ب) تحديد القيمة للأغراض الجمركية طبقًا للمادة (7) من اتفاقية الجات:

بعد مفاوضات دورة طوكيو تم التوصل إلى إتفاق لتوحيد تعريف القيمة على المستوى الدولي ويقوم ذلك على تعريف واقعي للقيمة بمعنى السـعر الذي تباع به البضـاعة غير المتأثر بأي علاقات خاصـة بين البائع والمشـتري أو سـعر بضـاعة مماثلة في حالة عدم إمكان الوصول إليه.

وهناك عدة أسس أو طرق لتحديد هذا التعريف هي:

(1) طريقة تحديد القيمة على أساس السعر الفعلي أو المدفوع (أو الواجب دفعه).

(2) طريقة القيمة التبادلية لبضائع متماثلة.

(3) طريقة القيمة التبادلية لبضائع متشابهة.

(4) طريقة القيمة الاستدلالية.

(5) طريقة القيمة الحسابية.

(6) طريقة التقدير المرن.

ويجب إتباع الطريقة الأولى (السـعر الفعلي)، وهو السـعر المدفوع أو الواجب دفعه للبضـاعة عندما تباع من أجل التصـدير إلى بلد الاستيراد وهذا السعر هو الذي يرد بالفاتورة مصـححًا عند اللزوم ببعض العناصـر التي يتم إضـافتها أو خصـمها (مثل خصـومات عيوب

الصـــنف، وخصـــم الدفع الفوري، وخصـــم المســـتوى التجاري، وخصـــم الكمية...) بحســـب الأحوال.

وعندما يستحيل تحديد قيمة الصفقة وفقًا لهذا الأساس الفعلي بسبب عدم وجود بيع أصلاً، أو لأن الفاتورة محررة بدون مقابل، أو لأن البيع جرى في ظروف الارتباط بين البائع والمشتري، يجب اللجوء إلى الطرق الاحتياطية الموضحة في ترتيب تدريجي حسب أولوية تطبيقها (أي الطريقة رقم (2) فإذا لم تصلح ننتقل إلى الطريقة رقم (3) وهكذا).

في ضـــوء ما تقدم وتطبيقا لمبادئ اتفاقية الجات في تحديد القيمة الجمركية، فقد تم تعديل المادة (22) من قانون الجمارك بموجب القانون (رقم 160 لســـنة 2000) وأصـــبح نصها كالآتي:

"مع عدم الإخلال بالاتفاقيات الدولية التي تكون جمهورية مصـــر العربية طرفًا فيها تكون القيمة الواجب الإقرار عنها للأغراض الجمركية في حالة البضـــائع الواردة هي قيمتها الفعلية، مضـــافًا إليها جميع التكاليف والمصـــروفات الفعلية المتعلقة بالبضـــائع حتى ميناء الوصول في أراضي الجمهورية. وإذا كانت القيمة محددة بنقد أجنبي فتقدر على أساس سعر الصـــرف المعلن من البنك المركزي في تاريخ تســـجيل البيان الجمركي، وفقًا للشـــروط والأوضاع التي قررها وزير المالية".

وقد صـــدر قرار وزير المالية رقم 765 لســـنة 2001 بشـــأن تحديد قيمة البضـــائع للأغراض الجمركية – في ظل اتفاقية الجات – وقد تضـــمنت قواعد التقييم الجمركي الواردة في الفصل الثاني من هذا القرار (مادة 1/ أولاً) النص التالي:

"تكون القيمة للأغراض الجمركية هي القيمة الفعلية أو قيمة الصفقة أو الثمن المدفوع فعلاً أو المتعين ومعه المبين في عقود الشـــراء والفواتير وغيرها من المســـتندات المتعلقة

بالصـــفقة على أن تكون معتمدة من جهة تحددها أو تقبلها مصـــلحة الجمارك، مع مراعاة أحكام المادة (8) من القرار....".

هذا، وقد نصـــت المادة (8) من القرار المذكور على بعض البنود التي تضـــاف إلى الثمن المدفوع فعلاً – إذا لم يتضمنها – مثل العمولات والسمسرة (عدا عمولة الشراء)، تكلفة التعبئة ومواد التعبئة للسلعة، قيمة أي جزء من حصيلة عملية إعادة بيع تالية أو تصرف أو استخدام لسلع مستوردة تستحق للبائع بشكل مباشر أو غير مباشر، وتكلفة النقل والتأمين والنفقات المرتبطة بتسـليم السـلعة في ميناء مكان الدخول في مصـر. وكذلك نصـت على بعض البنود التي لا تشـــملها القيمة للأغراض الجمركية مثل نفقات النقل والتأمين داخل مصر بعد إتمام عملية الاستيراد، الضرائب والرسوم المستحقة داخل مصر، وأعباء التشييد والبناء أو التجميع أو الصيانة أو المساعدة الفنية وما يماثلها التي تتم في مصر.

وعليه يكون المشـــرع – والقرار التنفيذي للمادة (22) معدل من القانون – قد حدد القيمة الفعلية (السعر الفعلي) كأساس لتحديد القيمة للأغراض الجمركية وذلك إذا ما توافرت الشروط التالية (مادة 1/ أولاً) من القرار رقم (765) لسنة 2001م وهي :

1- ألا تكون هناك قيود على تصـرف المشـتري في البضـاعة أو اسـتخدامه لها ولا يعد قيدًا:

(أ) القيود التي يفرضها القانون الحالي.

(ب) القيود التي تحدد المساحة الجغرافية التي يمكن إعادة بيع السلعة فيها.

(ج) القيود التي لا تؤثر تأثيرًا كبيرًا على قيمة السلع.

2- ألا يكون البيع أو الثمن قد خضـــع لشـــرط أو مقابل يتعذر معه تحديد قيمة السـلعة محل التقييم.

3- ألا يستحق للبائع أي جزء من حصيلة إعادة البيع أو التصرف أو الاستخدام للسلع في مرحلة تالية، ما لم يكن في الإمكان إجراء التعديل المناسب وفقًا لأحكام المادة (8) من القرار.

4- ألا يكون بين البائع والمشتري علاقة ارتباط تؤثر في قيمة الصفقة...

وعلي ذلك يكون وعاء الضريبة وفقًا لأساس التحديد الفعلي للقيمة الجمركية، وإذا ما توافرت شروط تطبيقها هو قيمة السلعة بعد أن يضاف إليها مصاريف التفريغ في ميناء المستورد كما أوجب منشور مصلحة الجمارك رقم (53) لسنة 1979 أي أن:

الوعاء القيمي للضريبة الجمركية (في ظل المادة 22 معدل):

= ثمن الشراء الفعلي (من واقع فواتير الشراء وبعد استبعاد الخصومات المقبولة) + مصروفات النقل والشحن والتأمين وخلافه حتى ميناء الوصول (ما لم تكن ضمن ثمن الشراء الفعلي) + مصاريف التفريغ (في ميناء الوصول).

وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة تلف أو فقد في السلعة يجب أن يؤخذ في الحسبان عند تحديد وعاء القيمة للضريبة الجمركية تطبيقًا لنص المادة (11) من القانون والتي تنص على:

" تؤدى الضرائب الجمركية على البضائع الخاضعة لضريبة قيمية حسب الحالة التي تكون عليها وقت تطبيق التعريفة الجمركية وطبقًا لجداولها" وإزاء خروج مصلحة الجمارك على القواعد السابقة ولجوئها إلى تقدير قيمة البضاعة وعدم إبداء أسباب لطرحها المستندات المقدمة من المستوردين وظهور مشاكل بشأن تقدير قيمة السلع المستوردة لجأ مستوردي البضاعة إلى القضاء وطعنوا بعدم دستورية المادة (22) من قانون الجمارك.

وحكمت المحكمة بعدم دستورية نص المادة (22) من قانون الجمارك[1] الصادر بقرار رئيس الجمهورية رقم 66 لسنة 1963 فيما لم يتضمنه من وجوب تسبيب قرار مصلحة الجمارك بإطراحها البيانات المتعلقة بقيمة البضائع المستوردة المثبتة في المستندات والعقود والمكاتبات والفواتير المقدمة من صاحب البضاعة، وألزمت الحكومة المصروفات وقد تضمن الحكم ما يأتي:

استبدال النص الطعين لا يحول دون الطعن عليه بعدم الدستورية ممن طبق عليهم خلال فترة نفاذه، وترتبت بمقتضاه آثار قانونية في حقهم، تتحقق بإبطالها مصلحتهم الشخصية المباشرة.

حق الدولة في اقتضاء الضريبة، يقابله حق الممول في أن يكون قرضها وتحصيلها على أسس عادلة.

ضرورة الالتزام بالشفافية في التعرف على أسس تقدير وعاء الضريبة ومن ثم مقدارها، للتحقق من توافر الشروط الموضوعية التي تنأى بالضريبة عن التمييز.

الفرع الثاني

رسوم الخدمات

تنص المادة 111 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 وتعديلاته على الآتي:

"تخضع البضائع التي تودع في الساحات والمخازن والمستودعات التي تديرها الجمارك لرسوم الخزن والشيالة والتأمين والرسوم الإضافية الأخرى التي تقتضيها عمليات إيداع البضائع ومعاينتها وجميع ما تقدمه الجمارك من خدمات أخرى.

([1]) القضية رقم 159 لسنة 20 قضائية "دستورية" جلسة الأحد 13 أكتوبر سنة 2002م الموافق 7 شعبان 1423هـ (رسمية 44 في 2002/10/31م).

أما البضـائع التي تودع في المناطق الحرة فلا تخضـع إلا لرسـوم الأشـغال للمناطق المودعة فيها ورسوم الخدمات التي تقدم إليها.

وتحدد بقرار من وزير الخزانة أثمان المطبوعات ومعدل الرسوم عن الخدمات المشار إليها في الفقرتين السـابقتين وللوزير أو من ينيبه خفض رسـوم الخزن أو الإعفاء منها في الحالات التي يعينها".

ولقد صـدرت في ظل المادة السـابقة العديد من القرارات التنفيذية بشـأن تحديد رسـوم الخدمات التي يتم تحصيلها بواسطة مصلحة الجمارك بيانها:

- قرار وزير الخزانة رقم 58 لسـنة 1963 المعدل بالقرارين رقمي 100 لسـنة 1965 و255 لسنة 1993.
- قرار وزير المالية رقم 123 لسـنة 1994 والقرارين المعدلين له رقمي 1208 لسـنة 1999 و752 لسنة 1997.

وإزاء المشـاكل التي ثارت بشـأن اسـتحقاق وتحصـيل رسـوم الخدمات المشـار إليها وكذلك مدى دسـتوريتها أحيل الخلاف إلى المحكمة الدسـتورية لبحث مدى دسـتورية المادة 111 من قانون الجمارك وكذلك القرارات السابق الإشارة إليها بشأن تنفيذ هذه المادة.

وانتهى حكم المحكمة الدستورية إلى[1]:

أولاً: بعدم دستورية الفقرتين الأولى والأخيرة من المادة (111) من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 الصادر بقرار رئيس الجمهورية.

ثانيًا: سقوط الفقرة الثانية من المادة (111) من قانون الجمارك سالف البيان.

([1]) حكم المحكمة الدسـتورية في القضـية رقم 175 لسـنة 22 قضـائية "دسـتورية" بتاريخ 5 سـبتمبر 2004 والمنشـور في الجريدة الرسمية، العدد 38 (تابع) في 2004/9/16.

ثالثًا: سـقوط قرار وزير الخزانة رقم 58 لسـنة 1963 والقرارين المعدلين رقمي 100 لسـنة 1965 و255 لسـنة 1993 وكذا قرار وزير المالية رقم 123 لسـنة 1994 والقرارين المعدلين له رقمي 1208 لسنة 1996 و752 لسنة 1997..

وقد تضمن الحكم ما يأتي:

- المشرع جعل من القانون وسيلة وحيدة ومصدرًا مباشرًا بالنسبة للضرائب العامة.
- إلغاء النص القانوني لا يحول دون الطعن بعدم دسـتورية ممن طبق عليه خلال فترة نفاذه.
- القانون هو الذي يجب أن يحدد نوع الخدمة التي يحصـل عنها الرسـوم وحدوده القصوى التي لا يجوز تخطيها بأن يبين حدودًا لها.

الفرع الثالث

"عدم دستورية التعويضات الواردة في القانون رقم 66 لسنة 1963"

تنص المادة 122 من القانون رقم 66 لسـنة 1963 طبقًا لآخر تعديل لها والمقرر بالقانون رقم 95 لسنة 2005 على أن:

" مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشـد ينص عليها أي قانون آخر يعاقب على التهريب بالحبس وبغرامة لا تقل عن خمسـمائة جنيه ولا تجاوز عشـرة آلاف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

فإذا كان تهريب البضائع بقصد الاتجار كانت العقوبة الحبس مدة لا تقل عن سنتين ولا تجاوز خمس سـنوات وبغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسـين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. كما يعاقب على حيازة البضـائع المهربة بقصـد الاتجار مع العلم بأنها مهربة بغرامة لا تقل عن ألف جنيه ولا تجاوز خمسـين ألف جنيه. وفي جميع الأحوال

يحكم على الفاعلين والشـــركاء والأشـــخاص الاعتبارية التي تم ارتكاب الجريمة لصـــالحها متضـامنين بتعويض يعادل مثل الضـرائب الجمركية المسـتحقة، فإذا كانت البضـائع موضـوع الجريمة من الأصـناف الممنوعة أو المحظور اسـتيرادها كان التعويض معادلاً لمثلي قيمتها أو مثلي الضـرائب المسـتحقة أيهما أكبر، وفي هذه الحالة يحكم بمصـادرة البضـائع موضـوع التهريب فإذا لم تضبط حكم بما يعادل قيمتها.

ويجوز الحكم بمصـــادرة وســـائل النقل والأدوات والمواد التي اســـتعملت في التهريب، وذلك فيما عدا الســـفن والطائرات ما لم تكن أعدت أو أجرت فعلاً بمعرفة مالكيها لهذا الغرض.

ولا يحول دون الحكم بالتعويض والمصـــادرة الحكم بعقوبة الجريمة الأشـــد في حالة الارتباط. وتنظر قضايا التهريب عند إحالتها إلى المحاكم على وجه الاستعجال".

وقد كانت هذه المادة قبل تعديلها بالقانون رقم 15 لســنة 2005 تقرر تعويضًـــا قدره مثلي الضـرائب الجمركية المسـتحقة وتم تخفيضـها إلى مثل في التعديل الأخير المشـار إليه. وقد سبق للمحكمة الدستورية أن حكم بعدم دستورية التعويضات في حالة فرضها إلى جانب العقوبات الأخرى وإن تعدد العقوبات على الفعل الواحد تخل بمبدأ تناســـب العقوبات مع الأفعال[1].

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى أحكام المحكمة الدستورية التالية:

(أ) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 9 لسنة 28 قضائية "دستورية" المنشور في الجريدة الرسمية العدد 45 مكرر بتاريخ 2007/11/13 بعدم دستورية المادة 43 من القانون رقم 11 لسنة 1991 فيما تضمنه من وجوب الحكم على الفاعلين متضامين بتعويض لا يجاوز مثل الضريبة.

(ب) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 332 لسنة 23 قضائية "دستورية" بتاريخ 2005/5/8 بشأن عدم دستورية الفقرة الأولى من المادة 181 من قانون الضرائب على الدخل رقم 157 لسنة 1981 فيما تضمنته من إلزام من يحكم بإدانته في الأحوال المنصوص عليها في المادة 178 من القانون المذكور بتعويض يعادل ثلاثة أمثال ما لم يؤد من الضرائب المستحقة والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 21 (تابع) في 2005/5/26.

ولما كانت المادة السابقة قد سايرت نفس المنهج الذي حكمت المحكمة الدستورية بعدم دستوريته ألا وهو تعدد العقوبات، وأن تعديل المادة السابق الإشارة إليها وتخفيف التعويض من مثلي إلى مثل لم يصلح عوار عدم الدستورية الذي شاب هذه المادة ومن ثم وفي حالة وجود أي خلاف حول هذا التعويض وإحالة الدعوى الفرعية إلى المحكمة الدستورية فإن مصير هذا النص سيكون عدم الدستورية بما يجب تجنبه بإلغاء فترة التعويضات الواردة في هذه المادة لمخالفتها للدستور.

(ج) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 33 لسنة 16 قضائية "دستورية" بعدم دستورية ما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون رقم 147 لسنة 1984 بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم 5 لسنة 1986 من أن "يستحق على الجهات المسئولة مثل المبالغ المقررة في حالة التخلف عن توريدها في الموعد المحدد" والمنشور في الجريدة الرسمية العدد 7 مكرر (أ) في 17 فبراير 1996.

(د) حكم المحكمة الدستورية في القضية رقم 152 لسنة 18 قضائية "دستورية" بعدم دستورية التعويض الوارد في المادة 14 من قانون ضريبة الملاهي رقم 221 لسنة 1951 بفرض ضريبة على المسارح وغيرها من محلات الفرجة والملاهي والتي كانت تنص على أن "جزاء مخالفة أي حكم من أحكام هذا القانون غرامة لا تجاوز خمسين جنيهًا فضلاً عن جواز الحكم بإغلاق المحل مدة لا تتجاوز خمسة عشر يومًا مع عدم الإخلال بأي عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أي قانون آخر، وفي جميع الأحوال يلزم المخالف بأداء الضريبة مع زيادة تساوي ثلاثة أمثالها تضاعف في حالة العود".

الباب الثالث

الدراسة المقارنة للمعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B . O. T

مقدمة :

سيتناول الباحث في هذا الباب الدراسة المقارنة للمعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T على النحو التالي :

الفصل الأول :

موقف النماذج الدولية والأتفاقيات الثنائية والجماعية واتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات من المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T .

الفصل الثاني :

المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في كل من إنجلترا وفرنسا وأمريكا .

الفصل الأول

موقف النماذج الدولية والاتفاقيات الثنائية والجماعية واتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات من المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : موقف النماذج الدولية بالنسبة للمعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T

المبحث الثاني : موقف المنظمات الدولية بالنسبة لنظام B.O.T

المبحث الثالث : أثر الاتفاقيات الجماعية والثنائية على جذب الاستثمارات عموما وفي مجال البنية الأساسية بوجه خاص ومعاملتها الضريبية .

المبحث الأول

موقف النماذج الدولية بالنسبة للمعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T

أولا : مجهودات النماذج الدولية في مجال اسعار التحويلات :

نظراً لأهمية أسعار التحويلات فقد أهتمت منظمة التعاون الدولي OECD [1] بذلك وأصدرت عدة تقارير لمعالجة مشكلة أسعار التحويلات كما عقدت جمعية الضرائب الدولية عدة مؤتمرات لمناقشتها [2].

---

[1] OCDE . Rapport de la comitte des affaires fiscals sur al aspects fiscaux de prix de transfert pratiques au sein des enterprises multinationals . paris.1993 . p. I.

- OCDE – prix de transfert enterprises multinationals paris 1979 .
- OCDE – prix de transfert et enterprises multinationals trios etudes fiscals . paris 1984 .
- OCDE – les aprects . fiscaux des enterprises multinationals les propositions amerriras de reglements paris 1993.
- OCDE – principes applicables en matiere de prix de transfert a lintention des enterprises multinationals et des administrations fiscals . paris, 1994.

[2] يرجع في ذلك تفصيلا إلى :

ويستخدم نظام أسعار التحويلات لتحقيق أهداف عديدة يهمنا منها :

1- زيادة الأرباح الناجمة عن ممارسة الشركات دولية النشاط لنشاطها عبر الدول .

2- تحقيق ميزة تنافسية عن طريق المناورة بأسعار التحويلات .

3- تخفيض مخاطر المعاملات الأجنبية وتقلبات قيم العملات .

4- تخفيض ضرائب الدخل المدفوعة عالمياً لأدنى حد ممكن .

5- تخفيض الرسوم الجمركية على الواردات والصادرات .

6- الأستفادة من أختلاف القوانين الحاكمة للنشاط الاقتصادي واختلاف معدلات الضرائب والأعفاءات الممنوحة أما لبعض الأنشطة أو للاستثمارات عموما أو للاستثمارات في ظل مظلة معينة أو السعي إلى الاعتراف بتحقيق الأرباح في دولة معينة .

ويعتبر التلاعب بأسعار التحويلات على المستوى الدولي عملاً غير قانوني وانتهاكاً للحدود الدولية المتعارف عليها في المعاملات الاقتصادية لأنها تؤدى الى الأضرار بالدول النامية والدول المضيفة للاستثمار يتمثل في انخفاض حصيلة الضرائب والرسوم الجمركية ويجعل هذه الشركات تتهرب من مسئولياتها تجاه الدول التي تعمل فيها سواء كانت اقتصادية أو مالية أو اجتماعية ، وكذلك احتمال التلاعب بالقوائم والتقارير المالية المنشورة لهذه الشركات فلا تعكس الأداء الحقيقي المحاسبي أو المالي أو الاقتصادي وتصبح هناك نوعين من التقارير هما [1]:

- IFA No. 23. 1969 . the recognition of services and license of in corporal rights between parent companies and their foreign subsidiaries avoidance of double taxation in case of nonrecognition by tax administration .
- IFA . no . 46 . 1992 detemination des prix de transfert en la lisence be prix de marche coparables .

(1) دكتور طه الطاهر ابراهيم شحاته – المناورة بإستراتيجية تسعير التحويلات على المستوى الدولي – الأهداف والدوافع – الحدود والعوامل المؤثرة فيها – مجلة المحاسبة والأدارة والتأمين – كلية التجارة – جامعة القاهرة – العدد 42- 1991 ، ص 255 / 323 .

أ- قوائم مالية منشورة في الدول المضيفة للاستثمار والتي تعمل فيها الشركات التابعة .

ب- قوائم مالية منشورة مجمعة في الدول المصدرة لرأس المال تعكس المعاملات الفعلية والحقيقية لهذه الشركات وكذلك بيانات مالية متداولة بينهما تعكس أرقاما وأرباحا خلاف تلك المنشورة في الدول النامية أو الدول المضيفة للاستثمار .

ولعل عدم تضمين التشريعات الضريبية أو تشريعات الاستثمار نصوصا تتعلق بأسعار التحويلات وكذلك مهارة هذه الشركات في إدارة هذه المناورات وتخلف المعرفة بفنون وتكنيك الشركات دولية النشاط في أستعمال أسعار التحويلات، وكذلك تحديد السياسات المسموح بها عند تحديد أسعار التحويلات، سواء بين الشركة الأم والشركات التابعة أو العكس وكذلك ضرورة مراقبة سياسة تحديد أسعار التحويلات أثناء فترة الأعفاء وبعدها .

وقد أنتهت أحدى الدراسات [1] في جمهورية مصر العربية أن سياسة تسعير التحويلات التي تتبعها فروع الشركات دولية النشاط في الأنشطة المختلفة تتم على الوجه التالي :

نوع الصناعة	الجنسية	نوع التحويلات	سياسة تسعير التحويلات
أدوية	المانية / سويسرية	مواد كيماوية	التكلفة الكلية / سعر السوق
أدوات صحية	أمريكية	اللدائن والصحيفة والتصميمات	اسعار تفاوضية للمجموعة .
معدات كهربائية	فرنسية	عناصر دقيقة / صاج / سبائك	سعر تفاوضي

[1] دكتورة تهاني محمود عبده النشار- استخدام مدخل تكاليف الصفقة كأساس لتسعير التحويلات الداخلية الدولية في الشركات متعددة الجنسيات – دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية – مؤتمر الشرق الأوسط وشمال افريقيا للاقتصاد والتجارة الدولية وأسواق رأس المال – اقامته جامعة طنطا مع الأكاديمية الدولية لمجالات الأعمال في الفترة من 2-4 أغسطس 1997 . صـ5 .

مياه غازية	أمريكي / يمني	المركزات والتكنولوجيا	سعر مخطط محدد مقدماً
ملابس جاهزة	أمريكية	العلامات التجارية والتصميمات	اتاوة 5% من المبيعات
بترول	أمريكية	أموال ، تكنولوجيا، خدمات	سعر السوق / أسعار تفاوضية .

ويرى البعض [1] أن هناك عوامل أخرى بخلاف معدلات الضرائب والرسوم الجمركية هى المزايا والأعفاءات الضريبية السارية في دولة الفرع أو الشركات التابعة وسياسات تحويل العائد من الدول والمزايا الضريبية المقررة له .

كما وأن هناك عوامل أخرى غير ضريبية تؤثر على أستخدام أسعار التحويلات [2] مثل الضغوط السياسية والاقتصادية ووجود تهديدات بالتأميم والمصادرة أو عدم وجود حماية مناسبة لهذه الشركات أو وجود رقابة عالية على الأسعار أو وجود منافسة عالية وكبيرة بين هذه الشركات والمنافسين المحليين أو اشتراط حد أدنى من ملكية الشركة للمساهمين المحليين , وكذلك الظروف الخاصة الداخلية لكل من الشركة الأم والشركة التابعة والتي لن تفيض في شرحها بأعتبارها خارج نطاق هذا البحث .

طرق تسعير التحويلات التي تضمنتها النماذج الدولية والقيود التي ترد عليها [3]

---

(1) Clude lozarus . op . cit , . 25

(2) Bhange declarations and balance of . bouies (1967) p.32

(3) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع على :

الدكتور: السيد عبد المولى – المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية – دار النهضة العربية 1990 ص315.

الدكتور السيد عبد المولى – الضرائب والمعاملات الدولية دراسة خاصة للتشريع الضريبي المصري – دار النهضة العربية 1998 . صـ 232 .

- Harris . D/ Artificaial transfer prices and foreign Capital Management Accounting - april 1986 p.43 .
- Brown J.I – Transfer pricing in Multinational Enterprises , Management Accounting (oct.1.1986) p.43

تضمنت النماذج الدولية خاصة نموذج التعاون الأوربي العديد من الطرق لتسعير التحويلات سواء كانت ملموسة أو غير ملموسة وهى :

أ- طريقة السعر المستقل : prix comparable noncontrolee

وهو السعر الذى تتعامل به المشروعات المستقلة لنفس المنتج أو الخدمة لأطراف خارجية .

ب- طريقة سعر اعادة البيع : prix de revente

ويطبق بالنسبة للسلع التي تشتري بهدف اعادة بيعها ويتحدد هذا السعر بسعر البيع إلى طرف آخر خلاف المجموعة بعد خصم نسبة هامش ربح مناسب للطرف الوسيط البائع .

ج- طريقة التكلفة مضاف إليها هامش ربح .

Prix de revient Majar`un marge benefeciare

وتحسب على أساس تكلفة السلعة مضافا إليها هامش ربح يمثل نسبة مئوية من التكلفة تحصل عليها الجهة البائعة .

وهناك مشاكل واجهت تطبيق هذه الطرق الثلاثة متمثلة في تحديدها هامش الربح المناسب وسعر التكلفة ولجأت الدول للتغلب على هذه المشاكل بأتباع بعض الطرق البديلة وأهمها :

1- المزج بين الطرق الثالثة السابقة أو بين بعضها البعض .

2- طريقة الأرباح المقارنة , وتتحدد عن طريق تحديد السعر بالأرباح التي تتحقق من صفقة أو معاملة مماثلة مع الغير .

3- طريقة تقسيم الأرباح , ويتم ذلك بناء على تعامل يعكس مساهمة كل وحدة

- Shaub H . J – Transfer pricing in decentralized , Organization management Accounting (april 1978) pp.35 : 36.
- Owens R.W – International Transfer pricing – the Internal Auditor (August 1982) pp.14 : 15 .

في تحقيق الربح .

4- طريقة عائد المال المستثمر , وفيها يتم تحديد السعر على أساس مقارنة عائد الاستثمار في الشركات التابعة ومثيلة في المشروعات التي تزاول نفس النشاط .

5- طريقة صافي الحصيلة المتوقعة . ويتم تحديد السعر على أساس العائد المتوقع من رأس المال لو كان قد تم استثماره في نشاط آخر غير الصفقة .

6- طريقة حدود الأرباح المقارنة وفي ظلها يكون سعر الصفقة أو التعامل واقعاً في حدود ومدى الأرباح التي يمكن أن يتحقق من صفقات مماثلة بين مشروعات مستقلة .

ثانيا : المنشأة الدائمة في نموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD [1] والأمم المتحدة :

تبنى نموذج الاتفاق الذى أعدته اللجنة المالية لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لتجنب الأزدواج الضريبي على الدخل ورأس المال سنة 1963 معيار المنشأة المستقرة كأساس لتحديد إقليمية الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية .

وتنص المادة السابعة فقرة أولى في هذه النموذج على انه لا تخضع الأرباح التجارية والصناعية المحققة بمعرفة مشروع أحدى الدولتين المتعاقدين للضريبة في الدولة الأخرى إلا إذا كان هذا المشروع يزاول نشاطاً في الإقليم الآخر عن طريق منشأة دائمة كائنة فيه . فإذا زاول المشروع نشاطاً على النحو السابق ، أمكن فرض الضريبة على تلك الأرباح في الدولة الأخرى وذلك فقط في حدود ذلك الربح الذى حققته المنشأة الدائمة سالفة الذكر .

وقد حددت المادة الخامسة من نموذج الأتفاق المذكور المقصود بعبارة المنشأة الدائمة على النحو التالي :

1- يقصد بعبارة " المنشأة الدائمة " المكان الثابت الذى يزاول فيه كل نشاط

(1) Draft Double Taxation on income and capital : Report of the o.E.C.D Fiscal Committee 1963 .p.45

المشروع أو بعضه .

2- تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " على وجه أخص :

أ- محل الأدارة . ب- الفرع

ج- المكتب د- المصنع

هـ- الورشة

و – المنجم أو المحجر أو أي مكان آخر لأستخراج موارد طبيعية .

ز- موقع البناء أو الإنشاء أو مصنع التجميع الذى وجد لأكثر من أثنى عشر شهراً .

3- لا تشمل عبارة " المنشأة الدائمة " ما يلي :

أ- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة بغرض تخزين أو عرض أو تسليم السلع أو البضائع المملوكة للمشروع فقط .

ب- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض التخزين أو العرض أو التسليم فقط .

ج- الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لفرض تشغيلها بمعرفة مشروع آخر فقط .

د- الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل يباشر فيه على وجه التحديد شراء السلع أو البضائع أو تجميع المعلومات للمشروع .

هـ- الاحتفاظ بمكان ثابت يباشر فيه فقط الإعلان أو إعطاء معلومات أو القيام بأبحاث علمية أو أوجه نشاط مماثلة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع .

4- يعتبر منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأولى الشخص الذى يعمل في إحدى الدولتين المتعاقدتين نيابة عن مشروع تابع للدولة المتعاقدة الأخرى – بخلاف الوكيل الذى له صفة مستقلة حقيقية والذى تسري عليه الفقرة الخامسة – إذا كانت له سلطة إبرام العقود نيابة عن المشروع ، وأعتاد مباشرة هذه السلطة، إلا إذا إقتصر نشاطه على شراء السلع أو البضائع

للمشروع .

5- لا يعتبر أن لمشروع تابع لأحدى الدولتين المتعاقدتين منشأة دائمة في الدولة المتعاقدة الأخرى لمجرد قيامه بأعمال تجارية في هذه الدولة الأخيرة عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة ، أو أي وكيل آخر له صفة مستقلة حيث يعمل كل منهم في حدود مهنته العادية .

6- إن مجرد كون شركة مقيمة في إحدى الدولتين المتعاقدتين مسيطرة أو تحت سيطرة شركة مقيمة في الدولة المتعاقدة الأخرى أو تزاول نشاطها في هذه الدولة الأخرى (سواء عن طريق منشأة دائمة أو بأية طريقة أخرى) لا يجعل في حد ذاته أياً من الشركتين منشأة دائمة للشركة الأخرى .

المنشأة الدائمة في نموذج منظمة الأمم المتحدة UN Model :

تبنى نموذج الأمم المتحدة أيضا معيار المنشأة المستقرة كأساس لتحديد السيادة الضريبية . فقد نصت الفقرة الأولى من المادة السابعة على أن .. الأرباح التي يحققها مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين يخضع للضريبة في تلك الدولة فقط ما لم يكن المشروع يزاول نشاطا في الدولة المتعاقدة الأخرى عن طريق منشأة ثابتة فيها " وقد أورد النموذج الحالات التي تدخل في عداد المنشأة الثابتة وتلك التي تستبعد منها .

ويلاحظ أن هذا النموذج أستحدث نصوصاً غير واردة في نموذج O.E.C.D إذ قرر في الفقرة الأولى من المادة السابعة بأن تخضع للضريبة في بلد المنشأة الثابتة أرباح عمليات بيع السلع أو البضائع المماثلة لتلك التي يتم بيعها عن طريق المنشأة الثابتة (مكاتب البيع) أو أرباح الأنشطة الأخرى التي يتم في بلد المنشأة الثابتة أو ذو طبيعة مماثلة

والنص المستحدث يهدف الى منع التحايل على فكرة المنشأة الثابتة ومن ثم منع التهرب الضريبي الذى تلجأ إليه الشركات الأجنبية .

كذلك نص نموذج الأمم المتحدة في المادة 3/5/ أ على أن تعتبر منشأة ثابتة مواقع البناء أو الإنشاء أو التركيب أو مشروعات تركيب المنشأت التي يوجد لأكثر في 6 شهور .

كما نصت المادة 5 /3 / ب في هذا النموذج على أن تدخل الخدمات الاستشارية التي يقدمها المشروع الأجنبي في البلد المضيف من خلال موظف أو شخص آخر مكلف من قبل المشروع الأجنبي إذا ما تحققت الخدمة أو الخدمات خلال فترة تزيد عن 6 شهور .

كذلك نصت المادة 5/5/ب من هذا النموذج على هذا يعتبر من قبيل المنشأة استعانة المشروع الأجنبي بخدمات الوكيل التابع أو المؤهل بسلطات وصلاحيات تمكنه من التعاقد بأسم ولصالح المشروع الأجنبي، فإذا لم يكن يتمتع بمثل هذه السلطات أو الصلاحيات فيكفي أن يكون لديه رصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع يلبي منها بأنتظام الطلبات نيابة عن المشروع .

كما نصت المادة 5 /6 من النموذج على اعتبار شركات التأمين في البلد المتعاقد الآخر منشأة مستقرة لمجرد وجود ممثل يقوم بتحصيل أقساط التأمين أو يؤمن على مخاطر واقعة على أقليم الدولة المتعاقدة الأخرى حتى ولو لم يكن لهذا الممثل سلطة إبرام العقود [1].

معايير المنشأة المستقرة :

أولا : النماذج التي أعدتها اللجنة المالية لعصبة الأمم واللجان المنبثقة عنها:

تبنت نماذج الاتفاقيات التي أعدتها اللجنة المالية لعصبة الأمم واللجان المنبثقة عنها معيار المنشأة المستقرة أو الدائمة – فيما عدا نموذج المكسيك – فتنص هذه النماذج على أن تخضع الإيرادات الناتجة في المنشآت التجارية والصناعية لضريبة الدولة التي توجد فيها منشأة مستقرة للممول، فإذا امتد نشاط مشروع تابع لإحدى الدول إلى الدولة الأخرى دون أن يكون لهذا المشروع منشأة مستقرة في تلك الدولة، فأن الأرباح الناشئة عن هذا النشاط، لا تخضع إلا لضريبة الدولة الأولى، وإذا كان لمشروع في إحدى الدول منشأة مستقرة كائنة في دولة أخرى، فليس لهذه الدولة الأخيرة أن تفرض الضريبة على غير الأرباح التي نتجت في إقليمها عن طريق هذه المنشأة . وقد قررت نماذج الاتفاقات الثلاثة الأولى التي أعدتها لجنة الخبراء الحكوميين التي شكلتها عصبة الأمم والتي ضمنتها تقريرها المقدم إلى هذه العصبة

---

[1] مختار عبد الحكيم طلبه – تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط – رسالة دكتوراه في الحقوق – كلية الحقوق – جامعة القاهرة – 1997 – صـ49 وما بعدها .

سنة 1928 أن المنشأة المستقرة عبارة عن جزء من المشروع له إدارة ذاتية دائمة، وأنه يعد من قبيل المنشأة المستقرة، مراكز الإدارة الفعلية والفروع واستغلالات المناجم والبترول والمصانع والورش والتوكيلات والمتاجر والمكاتب ومخازن الإيداع . واضافت النماذج إلى ذلك، إنه إذا كان لمشروع معين صلات أعمال في بلد أجنبي، وكانت تلك الصلات تتم عن طريق وكيل مستقل حقيقة عن ذلك المشروع (كسمسار أو وكيل بالعمولة ... ألخ الخ) فإن ذلك لا يكفي للقول بأن المشروع المذكور منشأة مستقرة في ذلك البلد الأجنبي [1].

وقد أوردت لجنة الخبراء في تعليقها على هذه النماذج أن المنشآت السالفة الذكر تتوافر فيها صفة الاستقرار، سواء قام بإدارتها صاحب المشروع بنفسه أو عن طريق شركائه أو وكلائه المفوضين أو أي ممثل دائم . وأن اصطلاح الوكيل المستقل حقيقة Agent Vraiment Autonome يقصد بها الممثل الذى يتمتع بأستقلال مطلق من الناحيتين القانونية والاقتصادية ، ويحصل لقاء مجهوده على عمولة تتحدد حسب الفئات الجارية .

غير أن لجنة الخبراء لم تفصح عن رأيها فيما إذا كانت مكاتب الشراء أو البيع تعتبر أماكن تزاول فيها التجارة، وبالتالي تعد منشآت مستقرة، ورأت أن هذه مسألة واقع [2].

أما النموذج الذى أعدته اللجنة المالية لعصبة الأمم سنة 1935 فقد أوضح أن المنشأة المستقرة تشمل كافة أنواع الورش والمكاتب والإنشاءات والمحال الأخرى الثابتة التي يزاول فيها المشروع نشاطه. وأضاف هذا النموذج إلى ذلك أنه ، إذا أحتفظ مشروع أجنبي بصلات عمل منتظمة في دولة ما عن طريق وكيل مقيم في تلك الدولة . وله حق التصرف باسم المشروع فيعتبر أن ذلك المشروع منشأة مستقرة في تلك الدولة ، ويكون ذلك على الأخص عندما يكون الوكيل المقيم في الدولة .

أ- وكيلا مفوضا fonde de pouvoir يتعاقد عادة بأسم المشروع الذى يشتغل لحسابه .

---

[1] Articles 2 , 3 ,5 Des projets dans le Rapport des Experts Gouvernmentauk

كما جاء في دكتور زكريا محمد بيومي – النظام الضريبي الدولي – الفتح للطباعة والنشر – 1999- صـ 109.

[2] Mitchell B. Carroll : Methodes de ventilation des revenues imposables – l`imposition des Enterprises etrangers et Nationals Vol. 41933 p . 100 et s .

ب- أو مرتبطاً بعقد عمل ويقوم بأعمال تجارية لحساب المشروع . المذكور لقاء أجر يحصل عليه .

ج- أو أن يودع ذلك الوكيل بصفة معتادة بضائع مملوكة للمشروع الأجنبي في مخزن مستودع بقصد بيعها .

ويمكن أن يستدل على وجود عقد العمل المشار إليه في البند (ب) بأن يتحمل المشروع الأجنبي بعض المصاريف الإدارية التي يقوم بها الوكيل خاصة إيجار الأماكن التي يزاول فيها هذا الوكيل أعماله، كما يستدل عليه بوجود بعض المظاهر الخارجية التي تتم عن تدخل المشروع الأجنبي في أعمال هذا الوكيل وتوجيهه.

ولا يعد – حسب ما جاء في هذا النموذج – من المنشأة المستقرة السمسار الذى يقدم للمشروع خدماته . بأن يصل بينه وبين عملائه . حتى ولو زاول السمسار نشاطه هذا لحساب المشروع بصفة مستمرة أو منتظمة ، وكذلك الشأن بالنسبة للوكيل بالعمولة الذى يعمل بأسمه الخاص ولحساب المشروع أو مشروعات معينة ويحصل لقاء مجهوده على عمولة تتحدد حسب الفئات الجارية إذ لا يعتبر ذلك الوكيل في الأصل منشأة مستقرة ، وكذلك أيضا لا يوصف بهذا الوصف المندوبون الجوابون، إذا لم يكن من المستطاع إدراجهم تحت أحد أنواع الوكلاء المشار إليهم آنفاً [1].

وقد نص البروتوكول الملحق بالنموذج سالف الذكر على عدم اعتبار الشركات الفرعية منشآت مستقرة [2].

والجدير بالملاحظة أن هذا النموذج أوضح الحالات التي تشملها عبارة المنشأة المستقرة، والحالات التي لا تشملها.

وتحديد المقصود بعبارة المنشأة المستقرة وبيان الحالات التي تشملها هذه العبارة ، والحالات التي لا تشملها على النحو السالف الذكر لا يخرج عما أورده نموذج المكسيك سنة

---

(1) Ottmar buhler , les occords internationaux concernant la double imposition et l`evasion fiscale – recueil des cours de l`academie de la haya . 1936 . tome 55 . p. 469 et s .

(2) Protocole 2 (c) , p.2

1943 ونموذج لندن سنة 1946[1] وإن كان قد اضافا بعض الأمثلة الى التعداد الوارد لعبارة المنشأة المستقرة ، وأهم هذه الأمثلة هى موقع البناء إذ يعتبر في نظر نموذجي المكسيك ولندن بمثابة منشأة مستقرة إذا كان معداً للاستعمال لمدة سنة على الأقل، وكذلك إذا وجد فعلاً لأكثر من سنة [2] .

معيار المنشأة المستقرة في القانون المالي الدولي :

أسفرت الجهود التي بذلتها الهيئات الدولية الى التوصل، إلى وضع نماذج اتفاقات لتلافي الازدواج الضريبي الدولي .

وقد تبنت هذه النماذج جميعاً – فيما عدا نموذج المكسيك [3] – معيار المنشأة المستقرة كأساس لتحديد مدى سريان الضريبي على الأرباح التجارية والصناعية من حيث المكان .

وقد جرت النصوص في نماذج الاتفاقات المذكورة على أنه لا تخضع الأرباح التجارية والصناعية المحققة بمعرفة مشروع إحدى الدولتين المتعاقدتين للضريبية في الدولة الأخرى إلا إذا كان هذا المشروع يزاول تجارة أو نشاطاً فيها عن طريق منشأة مستقرة كائنه بها .

وبمراجعة الأتفاقيات الثنائية التي عقدت بين الدول، وجد أنها قد استوحت جهود الهيئات الدولية السابق الإشارة إليها .

وتبنت معيار المنشأة المستقرة على النحو الذى أوردته النماذج التي وضعتها هذه الهيئات الدولية , ومن هذه الاتفاقات ما عقدته مصر مع غيرها من الدول . وإن الاتجاه الغالب يميل إلى الأخذ بمعيار المنشأة المستقرة .

---

[1] London and mexico model tax conventions : league of nations fiscal committee . 1946 . p. 74 ,ss

ويلاحظ أن نموذج المكسيك وأن لم يتبني معيار المنشأة المستقرة إلا أنه حدد المقصود في هذا الاصطلاح .

[2] الفقرة الثانية من المادة الخامسة من بروتوكول النموذجين المذكورين .

[3] اعتنق نموذج المكسيك إقليمية النشاط .

ثانياً: تحديد نصيب الفرع من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي في ضوء النماذج الدولية :

أ – المبررات القانونية التي تؤيد تحمل المشروع بنصيب من المصروفات العامة والمشتركة :

1- يرى البعض [1] أن حيلة المشروع المستقل المقررة للمنشأة الثابتة أو النشاط الأجنبي تبقى ذات نطاق محدود ومن ثم ينتصر الواقع الحقيقي والقانوني – حتى من الوجهه الضريبية – القائل بأن النشاط الأجنبي أو المنشأة الثابتة ما هى إلا امتداد أو جزء لا يتجزأ من المشروع الأجنبي.

2- أن النماذج الدولية والأتفاقيات الثنائية كما سيلى قد سمحت بخصم نسبة أو جزء من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي من أرباح المنشأة الثابتة (الفرع) في دولة النشاط .

3- أن عدم السماح بذلك يعني تحقيق الفرع لأرباح أكبر من القدر الحقيقي على حساب المركز الرئيسي أو الشركة الأم واثراء الخزانة العامة لدول النشاط على حساب إيرادات الخزانة العامة لدولة الشركة الأم وهذا يتعارض مع سياسة الشركات دولية النشاط في إخضاع أرباح الفروع لأقل ضريبة ممكنة عن طريق تخفيض هو الأرباح .

ب- موقف النماذج الدولية من تحديد نصيب الفروع من مصروفات المركز الرئيسي:

سبق أن أوضح الباحث أن النماذج الدولية أقرت مبدأ أن تتحمل الفروع من "نسبة مناسبة" أو "جزء " أو " ما يخص الفرع " أو " نسبة معقولة " أو " معامل ملائم " , أي أرست مبدأ النسبية في تحديد ما يخص الفرع من المصروفات العامة أو المشتركة للمركز الرئيسي ولكن لم تحدد حجم أو قيمة هذه النسبة أو المعامل أو القاعدة التي يتم الاستناد إليها في تحديدها كما وأن الاتجاه الذى ينادي بأن تتحدد هذه النسبة في ضوء أعمال الفرع بالمقارنة برقم أعمال المشروع أو الشركة ككل يواجه صعوبات تتعلق بتحديد أرباح المشروع أو الشركة ككل والتي يتم في الخارج وصعوبة فحص السلطات الضريبية المحلية لأرباح

---

[1] مختار عبد الحكيم طلبة محمد – مرجع سابق ص 421.

المركز الرئيسي في الخارج – الأمر الذى يجعل هذا الاتجاه يواجه صعوبات عملية في تنفيذه رغم أنه أنسب المقاييس المستخدمة في تحميل الفروع بجزء من مصروفات المركز الرئيسي لأن هذا القياس يعكس إلى جانب معيار الاستفادة معيار آخر هو " المناسبة " كما قد يواجه صعوبات أخرى تتعلق بالسيادة الضريبية لدول الشركة الأم في تحديد أرباح المركز الرئيسي واعتمادها في ظل تشريعات وقواعد تختلف عن تلك السائدة في البيئة المصرية .

وسوف يتناول الباحث هذه النماذج على الوجه التالي :

بروتوكول المكسيك 1943 ولندن 1946 :

تنص المادة 6 من البند 2 من بروتوكول المكسيك لعام 1943 ولندن عام 1946 على أنه " يتم حساب صافي إيراد المنشأة الثابتة على أساس الحسابات المستقلة ، ويجوز خصم جزء مناسب من المصروفات العامة التي تخص المركز الرئيسي من هذه الإيراد " .

نموذج منظمة التعاون الأوربي :

تنص المادة الخامسة من نموذج منظمة التعاون الأوربي OECD والتي تأخذ معظم الاتفاقيات التي عقدتها مصر مع الدول الأخرى بما ورد بها على أنه " بالنسبة للمنشأة التابعة لمنشأة في البلدين المتعاقدين فإن التكاليف التي تتحملها الشركة الأم وتخص الشركة التابعة يجب أن تتحمل بها هذه الشركة الأخيرة بطريقة معقولة Reasonable :

كما تنص المادة 7 بند 3 من نفس الاتفاقية والمادة الخامسة من أتفاقية الأمم المتحدة على أنه تتحدد أرباح المنشأة الثابتة بعد خصم المصاريف الأدارية العامة والتنفيذية التي تكبدتها المنشأة الثابتة سواء في الدولة التي تقع فيها أو في غيرها التي تتعلق بعمل هذه المنشأة .

وجاء تفسير هذا النص في تقرير لجنة الشئون الضريبية التابع للمنظمة والتي جاء به بالنسبة للمصروفات الأدارية العامة التي يتكبدها المركز الرئيسي فإنه من الحكمة أن تتحمل المنشأة الثابتة (الفرع) بجزء نسبي يتم تحديده وفقا للعلاقة بين رقم أعمال المنشأة الثابتة إلى رقم أعمال المشروع في مجموعه .

المبحث الثاني

موقف المنظمات الدولية بالنسبة لنظام B.O.T

يهدف هذا المبحث إلى بيان الجهود التي بذلتها المنظمات العلمية الدولية لوضع الأسس الأرشادية التي تساعد على تطبيق مشروعات البنية الأساسية وفقا لنظام لآ B. O.T في الدول النامية نظراً لحداثة وعدم وجود إطار تنظيمي موحد لهذا النظام يمكن للدول الأعتماد عليه عند استخدامه في تنفيذ مشروعاتها القومية . وعلى ذلك فسوف يتناولها الباحث:

لقد قامت منظمة التنمية الصناعية للأمم المتحدة (UNIDO) برصد دقيق وشامل في ثمانين دولة نامية بهدف التعرف على النتائج الاقتصادية والمالية التي حققتها هذه الدول من عمليات إعادة الهيكلة الاقتصادية والمالية ، ووجدت من خلال هذا الرصد أن أغلبها فشلت في تحقيق معدلات التنمية الاقتصادية بسبب تردي الأوضاع السياسية والاقتصادية في هذه الدول، مما أدى إلى فشل عمليات إعادة الهيكلة الاقتصادية التي تبنتها . وقد حدد التقرير السنوي لمنظمة (UNIDO لسنة 1993) أهم هذه الأسباب وأكد على أهمية تبني نظام B.O.T كبديل مناسب للدول النامية يمكنها من تطبيق مشروعات البنية الأساسية ومعالجة الاختلالات الاقتصادية الممثلة في مكوناته الثلاثة وهم :

الحكومة مانحة الامتياز ، وممولون راغبون في تحمل مخاطر تمويل المشروعات العامة ، أطراف أخرى متعددة . ويمكن تلخيص أهم أسباب فشل هذه الدول في عمليات الهيكلة الاقتصادية [1].

- المحسوبية وانتشار الفساد الأداري والمالي أثناء فترة المناقصات والمزايدات على المشروعات، وهذا يؤدى الى فشل المشروعات وأثراء البعض على حساب الحكومة .

تمويل العجز في الميزانية عن طريق بيع المؤسسات العامة بدلا من أتخاذ القرار الملائم وهو زيادة الضرائب أو خفض الانفاق العام من أجل تعديل ميزانيتها .

---

[1] United Nations Industrial Development Organization , " practical appraisal of industrial projects " , www.unido.org/ projects, 1993 .pp.15-17.

- تأثر عملية الخصخصة بالاعتبارات السياسية .
- استراتجيات العمل داخل القطاع العام تتسم بالضعف وسوء الرقابة.
- الإستراتيجية المالية داخل القطاع العام تتسم أيضا بالضعف وسوء التخطيط .
- عدم إدراك حقيقة أن العائد من الخصخصة قصير المدى على الخزانة المالية للدولة، حيث لا يمثل إضافة حقيقية للاقتصاد القومي[1].
- عدم جدية الدولة في وضع النظم والتشريعات التي توفر الحماية للمستثمرين .

ونتيجة لهذه الأسباب السابقة فقد نادت منظمة UNIDO بتطبيق نظام B.O.T كبديل مناسب لتحقيق التنمية الاقتصادية في الدول النامية، وقامت بجهود كبيرة من أجل وضع الخطوط الأرشادية لهذه النظام، والتي يمكن الاستفادة منها في تطبيق مشروعات البنية الأساسية وسوف يقوم الباحث بتناول هذه الخطوط .

---

[1] د . محمد كامل الكردي ، دراسات الجدوى – مدخل إستراتيجية في ظل الظروف الدولية المعاصرة ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، 1995 ، ص 13 .

الخطوط الإرشادية لتطبيق نظام B. O.T [1]:

لقد أشتملت هذه الخطوط الإرشادية على المجموعة من الأفكار الممثلة في الآتي :

1- قوانين لحماية حقوق الملكية : وهى تتمثل في ملكية الأراضي التي يقام عليها المشروع وكذلك مرافق المشروع وبراءة الاختراع والتراخيص الصناعية وغيرها من تلك الحقوق .

2- قوانين حماية حقوق الملكية ضد نزع الملكية والتأميم وذلك قبل اقدام المستثمرين على مثل هذه المشروعات، حيث يجب أن يأمنوا هذا الجانب قبل دخولهم في مثل هذه المشروعات لحماية أموالهم الخاصة .

3- حماية الملكية الفكرية: نظرا لأن المشروعات المنفذة وفقا لنظام B.O.T تستخدم التكنولوجيا المتقدمة فقد أصبح من الضروري حماية الملكية الفكرية ، حتى يتم جذب الاستثمارات لهذه المشروعات .

4- إمكانية تنفيذ العقد : تعد إمكانية تنفيذ العقود ذات أهمية في الدول التي لا يوجد فيها نظم قانونية متطورة بشكل جيد ومؤسسات قانونية حيث أن نجاح هذه المشروعات يعتمد على سلسلة تعاقدية تترتب بعضها على البعض .

5- النصوص القانونية الخاصة بالإفلاس: يجب أن تكون هناك تشريعات وقوانين خاصة بالتصفية التجارية وقوانين الافلاس لنجاح هذا النظام .

6- القوانين المصرفية التجارية والتأمين : ومن الوسائل التي تهم القطاع الخاص في نظام B.O.T وجود نظام مصرفي ملائم في الدول المضيفة للمشروع وخاصة قوانين الائتمان والتأمين.

7- القوانين البيئية وقوانين العمل : إن من هذه القوانين يسهل العمل أمام القطاع الخاص، ومن ناحية المامه بالنواحي المختلفة لنظم الدولة المضيفة

---

[1] United Nations Industrial Development Organization , guidelines for infrastructure development organization , suidelines for infrastructure development through build . operate transfer (B.o.t) projects " United Nations Industrial Development Organization , Vienna, 1996 . pp33-56 .

للمشروع والخاصة بالبيئة والعمل.

8- وضع تشريع خاص لنظام B.O.T نظرا للتركيبة الخاصة لأسلوب واتفاقيات B.O.T حيث اتجهت بعض الدول الى تدعيم اطاره القانوني بإصدار تشريعات خاصة لهذا النظام ، وقد قامت بعض الدول مثل الفلبين وتركيا وفيتنام بإصدار قوانين خاصة لنظامB.O.T وفي كل الأحوال يجب أن يكون إصدار هذه التشريعات متوائما ومتوافقا مع التشريعات العامة للدولة .

وفي هذا الإطار قامت منظمة UNIDO [1] في عام 2004 بإضافة ما يلي:

- تشريعات خاصة بالإيجار ومنح الامتيازات : هذه التشريعات الخاصة بالأيجار ومنح الامتيازات قد تكون وعاء مهم لدعم ومساندة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية .
- حماية حقوق العقد عن طريق التحكيم الدولي : ففي حالة وجود أي نزاعات بين الأطراف المختلفة لنظام B.O.T يمكن اللجوء الى التحكيم الدولي لحل هذه النزاعات .

مما سبق يمكن القول بأن منظمة (UNIDO) عملت على وضع وتنظيم القواعد والإجراءات الخاصة بالمشروعات المطبقة بنظام B.O.T بهدف حماية حقوق القطاع الخاص وجذبه للدخول في هذا النوع من المشروعات، حتى لا يحدث أخفاق من جانب كل من القطاع الخاص أو الدولة مانحه الامتياز يكون له مردود سلبي على عملية التنمية .

المزايا المستقبلية لأستخدام نظام B.O.T من منظور منظمة التنمية الصناعية التابعة للأمم المتحدة (UNIDO) :

---

[1] United Nations Industrial Development Organization " Taiwan promulgates B.O.T law for public infrastructure projects " www.unido.org/projects/evaluation of industrial projects,(11/2/2004 , p.I)

حددت منظمة التنمية الصناعية التابعة للأمم المتحدة (UNIDO) الخطوط العريضة التي تظهر المزايا المستقبلية لاستخدام نظام B.O.T في تنمية البنية الأساسية والممثلة في الآتي [1]:

- أن استخدام التمويل من القطاع الخاص يوفر مصادر راس المال ويقلل من الاقتراض والانفاق العام . ويحسن الموقف المالي للحكومة المحلية .
- القدرة على الإسراع في تنمية المشروعات التي يجب عليها أن تنتظر وتتصارع على الموارد المحدودة للدولة .
- استخدام رأس مال القطاع الخاص وأيضا المعرفة الفنية يخفض من نفقات إنشاء المشروعات ويختصر من الجدول الزمني للتنفيذ ويحسن كفاءه التشغيل .
- توزيع المخاطر على القطاع الخاص وبحيث يصبح مسئولا عن البناء والتشغيل و الصيانة .
- إن إدخال المستثمر الخاص وأصحاب القروض ذوى الخبرة التجارية يؤكد عمق النظر ويضفي الدليل على جدوى المشروع .
- إن استخدام نظام B.O.T يساعد على استخدام التكنولوجيا الحديثة وتدريب العمالة المحلية ، وتنمية أسواق رأس المال الوطنية .
- إن إعطاء الفرصة لإقامة مشروعات بأيدي القطاع الخاص، يمكن من قياس كفاءة المشروعات المماثلة للقطاع العام عن طريق مقارنتها بها .
- إن المشروعات المنفذة وفقا لنظام B.O.T تؤكد قدرة القطاع الخاص على الاستثمار المباشر في مشروعات البنية الاساسية ، ونظرا لاعتماده على أسس علمية في الإدارة ، فإن ذلك ينعكس بالأيجاب على كفاءة هذه المشروعات .

---

(1) United Nations Industrial Development Organization Ibid, op. cit, pp.-10-15.

- إن أهمية نظام B.O.T ترجع الى أن الحكومات قد لا تتمتع بالخبرة الكافية في مجال بناء وإدارة المشروعات مثل الطرق السريعة ، السدود ، المطارات لذلك يصبح من المفيد لها اقتصادياً التعاقد مع الشركات التي تستطيع البناء والتشغيل لهذه المشروعات لعدد من السنوات يعقبها تحويل ملكيتها وإدارتها مرة أخرى للحكومة .
- إن الحكومة بجانب أنها ليست لديها الخبرة الكافية في جميع مجالات البناء وإدارة مشروعات البنية الأساسية , فإن عدم وفرة الموارد المالية لدى الحكومة هو أحد أهم الأسباب للجوء إلى هذا النظام .
- التراجع عن فكرة الأكتفاء الذاتي للدولة والاعتماد على فكرة التخطيط المركزي طويل الأجل . حيث بدأت التحليلات الاقتصادية تنظر الى التنمية الاقتصادية نظرة تقوم على تقليص دور الدولة في توجيه الاقتصاد . وعلى أن يكون للافراد والمنظمات الاقتصادية غير الحكومية دورا يفوق دور الدولة في تحقيق التنمية [1].

ومما سبق يمكن القول أن التوجه الجديد لحكومات الدول النامية بنحو الى تقليص دور الدولة في توجيه الاقتصاد والانتقال من دور الدولة المتدخلة الى الدولة الحارسة ، نظرا لندرة مواردها الاقتصادية والأخذ بنظام آليات السوق وتشجيع دخول القطاع الخاص للمشاركة في التنمية الاقتصادية خاصة في مشروعات البنية الأساسية، لتحقيق العديد من المزايا الاقتصادية وعلى رأسها زيادة كفاءة هذه المشروعات، وتحسين ميزان المدفوعات للدولة في الأجل الطويل ، وتنمية سوق المال المحلي .

ثانيا : مؤسسة التمويل الدولية (IFC) :

تهدف مؤسسة التمويل الدولية في الوقت الحالي إلى تشجيع وتنمية دور القطاع الخاص في إقامة مشروعات البنية الأساسية وفقا لنظام B.O.T في الدول النامية، حيث

---

(1) د . محمد أبو العينيين / " أنتشار الأتجاه إلى إقامة مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية عن طريق نظام B.O.T " / المؤتمر الدولي عن عقود B.O.T ، مركز القاهرة الإقليمي للتحكم الدولي ، القاهرة 28-29 أكتوبر ، 2000 ، صـ 18 .

أنها تعتبر أكبر مصدر متعدد الأطراف للتمويل عن طريق القروض والمساهمات في رأس المال المقدمة لمشروعات القطاع الخاص في الدول النامية[1] . حيث قدمت للقطاع الخاص العديد من المزايا[2] ومن أهمها:

1- المشاركة في تمويل مشروعات القطاع الخاص في الدول النامية.

2- تقديم المساعدات المالية من الأسواق المالية الدولية للدول النامية.

3- تقديم الخبرات والمساعدات الفنية للقطاع الخاص والحكومة في مجال المشروعات المطبقة بنظام B.O.T.

4- تقوم بمراقبة ومتابعة القطاع الخاص أثناء تنفيذ وبناء وتشغيل المرفق العام خلال فترة الامتياز.

في دراسة وتحليل ما سبق فإنه يتضح أن مؤسسة التمويل الدولية تعمل بشكل نشيط على تطوير ودعم دور القطاع الخاص في الدول النامية لإقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T وذلك لعدة أسباب[3] منها:

1- أن المشروعات المطبقة بنظام B.O.T تعتبر مصدر جديد من مصادر التمويل.

2- أن هذا النظام يساعد الدول النامية في إقامة مشروعات البنية الأساسية اللازمة لعملية التنمية في المجالات الآتية:

- معالجة المياه الملوثة أو الماء الصالح للشرب.
- تحسين مصادر التمويل في الدول النامية.
- تحسين كفاءة مشروعات البنية الأساسية.
- خلق مجالات جديدة للمنافسة بين المستثمرين (القطاع الخاص) وتطوير مصادر

([1]) International Finance Cooperation "Build-operate-Transfer Hodel for International Project in Emerging Markets", www.IFC.org/projects.2001.

([2]) International Finance COOPERATION " Environemental Impact Assessment (EIA) summary with attachments . resettlement action plan " www. Ifc.org/projects, 2003 .

([3]) Declan D., " private investment in infrastructure " www.ifc.org/project.2004(p.4-5) .

التمويل المختلفة لمشروعات البنية الأساسية المطبقة وفقاً لنظام B.O.T من خلال تقديم الدعم المالي للقطاع الخاص لإقامة هذه المشروعات وتسهيل دخول هذا القطاع للأسواق المالية العالمية.

ثالثاً: البنك الدولي (World Bank):

لقد تركزت جهود البنك الدولي في السنوات الماضي على تقديم المساعدات والمعونات للدول النامية في محاولة منه للحد من الفقر ودعم التعليم والسيطرة على الأمراض والأوبئة، وبرامج إصلاح قطاع الصحة وسد الاحتياجات البيئية، وتشجيع مساهمة القطاع الخاص لتلبية الاحتياجات الهائلة للبنية الأساسية. حيث حصلت المشروعات المطبقة بنظام B.O.T على التأييد والمساندة من قبل البنك الدولي كاستراتيجية لزيادة الكفاءة وخفض الأعباء عن الموازنة العامة للدول النامية من ناحية، ودعم وتنمية القطاع الخاص من ناحية أخرى، نظراً لما يتمتع به هذا النظام من مزايا[1] تتمثل أهمها في الآتي:

1- القدرة على توفير أساليب تمويلية مبتكرة لتمويل مشروعات البنية الأساسية الضرورية ذات التكاليف المرتفعة نتيجة للتطور التكنولوجي.

- خزانات المياه.
- محطات نقل النفايات.
- محطات التخلص من النفايات.

ولتطوير ودعم القطاع الخاص في الدول النامية لإقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T فقد حاولت مؤسسة التمويل الدولية وضع الإطار التنظيمي لهذه المشروعات المطبقة بنظام B.O.T وذلك من خلال ما يلي[2] :

- تنظيم وتنسيق عقود نظام B.O.T عن طريق تقديم استشارات الجدوى الاقتصادية إلي الحكومة مانحة الامتياز ومساعدتها في اختيار المشروعات المناسبة حسب

([1]) World bank "Laas Dam Project tests World BANK Guidelines: International Trade Finance. No. 276, 6 Dec. 1996.

([2]) international finance cooperation "Public – Private Partnerships for the urban Environmental Bureau for Development Policy" www.ifc.org/projects.2004.p. 1-8

احتياجات وخطة التنمية الاقتصـــادية لديها. والقيام بمراجعة الإطار التنظيمي بين الدولة مانحة الامتياز والقطاع الخاص للتأكد من القيام بالخطوات التنفيذية الخاصـــة بهذه المشروعات.

- العمل على تزويد المســـتثمرين – القطاع الخاص – بالمعلومات الكافية التي تمكنه من التعرف على فرص الاستثمار في مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T في الدول النامية.
- القيام بالمفاوضات لتنظيم الهيكل التنظيمي لنظام B.O.T لإرضاء جميع الأطراف.

من دراســة وتحليل ما ســبق يمكن القول أن مؤســســات التمويل الدولية تعمل على تشجيع إقامة مشروعات البنية الأساسية وفقاً لنظام B.O.T بهدف تحقيق ما يلي:

1- يســـهم نظام B.O.T في نقل مخاطر تنفيذ المشـــروعات من الدولة إلي القطاع الخاص مع ضمان الإشراف عليها من قبل الأجهزة المعنية.

2- تمكين القوى البيئية من اكتســـاب الخبرات الفنية العالية من خلال الاســـتثمارات والتكنولوجيا المتطورة المستخدمة في المشروعات المطبقة بنظام B.O.T.

3- يساعد في تنشيط سوق المال عن طريق التوسع في إنشاء الشركات الجديدة وطرح الأسهم والسندات وهي سبل جديدة للاستثمار.

<u>وفي سبيل ذلك فقد سعى البنك الدولي إلي تحقيق [1] بعدين:</u>

البعد الأول: ويتمثل في تقديم المســـاعدات إلي الدول النامية منخفضـــة الدخل للحفاظ على النفقات الاجتماعية الأســـاســـية لديها، القيام بإصـــلاحات هيكلية مهمة داخلها، وكذلك المساعدة في محاربة الفساد وتقديم العون في إصلاح نظم الصحة.

البعد الثاني: تتمثل في المســـاعدات التي يقدمها البنك الدولي لدعم القطاع المالي والنظم المالية والقوانين التجارية.

([1]) World Bank "Financing of major infrastructure and Public service projects – lessons from French Experience Through the world" world Bank, 2000,p.1.

حيث قام بتقديم قروض ومعونات للدول النامية لدعم براج الإصلاح للبنية الأساسية لديها بقيمة 19.1 مليار دولار أمريكي في عام 1977 و 28.6 مليار دولار أمريكي في عام 1998 أي بزيادة قدرها 9.5 مليار دولار أمريكي في سنة 1998 عن 1997، أما في عام 1999 فقد بلغت قيمة ارتباطات البنك بملغ قدره 29 مليار دولار أمريكي مسجلة بذلك زيادة قدرها 400 مليون دولار أمريكي في سنة 1999 عن 1998 مما يعني عدم زيادة القروض والمعونات للدول النامية بهدف إقامة البنية الأساسية، كنتيجة أساسية لزيادة هذه المساعدات المالية لبرنامج الإصلاح الاقتصادي للدول النامية.

وبذلك ارتفعت نسبة العمليات الاستثمارية الموجهة والمباشرة للدول النامية. حيث أن الهدف الأساسي من وراء توجيه هذه الاستثمارات هو الحماية الاجتماعية و للتصدي لمشكلة عودة الفقر مرة أخرى، وعدم المساواة الاجتماعية، والأضرار التي تصيب مستويات المعيشة ورفاهية المجتمعات[1] .

إضافة إلي قيام البنك بمنح ضمانات وقروض للقطاع الخاص للمساهمة في إنشاء مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية وفقاً لنظام B.O.T[2] :

وقد أشار البنك الدولي إلي أن الأخذ باستراتيجية نظام B.O.T.سوف يكون لها آثار إيجابية وتكون هذه الآثار الإيجابية على النحو التالي[3] :

1- أثر المشروعات المطبقة بنظام B.O.T على بورصة الأوراق المالية وانعكاس ذلك على الموازنة العامة للدولة: الثابت أن شركة المشروع تتحمل وحدها تكلفة إنشاء المشروع والمصاريف الإدارية ومصاريف الصيانة طوال مدة عقد الامتياز، فيلزم أن تدبر شركة المشروع الموارد المالية الكافية للقيام بالتزاماتها التعاقدية طوال فترة الامتياز، والمدخل لذلك هو بورصة الأوراق المالية سواء في سوق الإصدار أو سوق التداول وذلك من خلال إصدار

([1]) World Bank "world Bank, Government of Vietnam and keidanren concludes second workshop on private participation in Hydropower Projects in vitnam" www.world bank.org.eg/investment 2000-p.1

([2]) World Bank "Approves First Guarantee for Vietnams Energy project." www.worldbank.org/investment,2002.p.15

([3]) William Dennis. "Freeporn" Files with World Bank over Ninny Aquinas Terminal 3", www.world bank.org.eg/investment.2003 p:311-315

أسهم الشركات الجديدة سواء كانت مغلقة أو ذات اكتتاب عام. وإذا كانت شركة المشروع شركة قائمة فعلاً فإنها تستطيع تدبير التمويل الذاتي عن طريق زيادة رأس مالها، وحينئذ ينشط سوق الإصدار نتيجة إصدار أسهم جديدة ممثلة في زيادة أسهم، كما ينشط سوق الإصدار وسوق التداول إذا ما لجأت الشركة إلي إصدار سندات أو صكوك تمويل ذات عائد سواء كان ثابتاً أو متغيراً.

ولا شك أن استخدام أموال القطاع الخاص في إقامة مشروعات بنظام B.O.T يقلل من حاجة الدولة إلي الاقتراض من الأسواق العالمية ويجنبها الضغوط السياسية، كما ينقل عبء المخاطر إلي القطاع الخاص الذي يتحمل وحده تكاليف إنشاء وإدارة المشروعات وصيانتها، دون تحميل الموازنة العامة للدولة أي أعباء.

أثر المشروعات المطبقة بنظام B.O.T في تشغيل العمالة:

يعتبر الاستثمار هو المقوم الرئيسي في النمو الاقتصادي، كما أنه يلعب دوراً مهماً في التحكم في مستوى توظيف العمالة في الدولة , ومشاركة القطاع الخاص في المشروعات التي يتم إنشائها بنظام B.O.T هي في حقيقتها صورة من صور الاستثمار المباشر، ويؤدي إلي خلق فرص عمل جديدة نظراً لمساهمتها في القطاعات الاقتصادية المختلفة. فعمليات الإنشاء التي تستمر على مدى سنوات تؤدي إلي خلق فرص حقيقية أمام الشركات الوطنية، فضلاً عن أن التوسع في إنشاء مشروعات البنية الأساسية في المجتمعات العمرانية الجديدة يؤدي إلي زيادة الرقعة السكانية، وخلق قاعدة صناعية متطورة. كل هذا يقود إلي زيادة التوظيف في الدول النامية والحد من مشكلة البطالة.

ولقد كانت لتوجهات البنك الدولي ومنظمة (UNIDO) ومؤسسة التمويل الدولية (IFC) أثر فعال في تمويل مشروعات البنية الأساسية المطبقة بنظام B.O.T عن طريق البنوك، إلا أنها تطلبت ضرورة توافر شروط الائتمان وفقاً للأسس والمعايير والقواعد الآتية:

(1) عدم زيادة حجم التمويل لأي مشروع عن نسبة 30% من أصول البنك في صورة استثمارات طويلة الأجل.

(2) أن التمويل في مشروعات B.O.T يحتاج إلي استعلامات وافية وضمانات خارجية

الأمر الذي لا يتوافر للبنوك الصغيرة الحجم، فضلاً عن ارتفاع التكلفة الاستثمارية مما يجعل هذه البنوك عاجزة عن تقديم التمويل المطلوبة.

(3) أن تمويل هذه المشروعات أو إقراضها، يتطلب توفير عملات أجنبية لاستيراد مكونات وتحويل فوائض مالية.

(4) أن هناك عدة خطوات تتبعها البنوك لتمويل المشروعات بنظام B.O.T وهي خاصة بالقواعد التي تحكم الاستثمار أو الإقراض، ويختلف الأمر في حالة المساهمة في إنشاء شركة مشروع جديد أو منح ائتمان مصرفي لمشروع قائم بالفعل. فبالنسبة للمساهمة في إنشاء شركة وفقاً لهذا النظام، فإن البنك يقوم بتحديد نسبة مساهمته في رأسمالها وفقاً للسياسة والضوابط الموضوعة حسب نوع النشاط وحجمه والعائد المتوقع منه والمدة، على أن يتولى البنك أعمال وكيل المؤسسين وتلقي الاكتتاب حتى يتم إنشاء شركة امتياز B.O.T – شركة المشروع – مع استمرار البنك في الإشراف والمتابعة.

لذلك يجب على البنك في حالة منح الائتمان التأكد من نشاط العميل وجدواه وسمعته، وعدم منح الائتمان إلا في حدود الملائمة المالية، وما دفعه العميل من رأس مال في مشروعه مع الأخذ في الاعتبار الأموال المقترضة من بنوك أخرى، والتأكد من استخدام الأموال المقترضة في مجال النشاط الممنوح على أساسه الائتمان وليس في أي أغراض أخرى.

ومن الجدير بالذكر أن الدولة مانحة الامتياز إذا أحسنت اختيار المستثمر الجيد الذي تسند إليه مشروعات B.O.T وفقاً لضمانات وشروط واضحة. فلا شك أن ذلك يكون له مردود إيجابي على البورصة والموازنة العامة للدولة القطاع المصرفي وقطاع التأمين بصفة خاصة، وعلى الاقتصاد القومي بصفة عامة.

المبحث الثالث

أثر الاتفاقيات الجماعية والثنائية على جذب الاستثمارات عموماً وفي مجال مشروعات البنية الأساسية بوجه خاص ومعاملتها الضريبية

يشـــهد المجتمع الدولي حالياً تســـابق دولي نحو جذب الاســـتثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية والتشجيع على فتح الأبواب أمام هذه الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية في كافة المجالات حتى تتحقق التنمية الاقتصـــادية في الدول المضـــيفة للاســـتثمار وخاصـــة في المشروعات التنموية ولذلك أصدرت الأمم المتحدة القرار رقم 400 في 20 نوفمبر 1950 – أكدت فيه حاجة الدول الأقل نمواً إلى الاســتثمارات الأجنبية في أجل تنميتها اقتصــادياً، كما أكد الســـكرتير العام للأمم المتحدة في 11 ديســـمبر 1954 على أهمية وجود الضـــمانات ووسائل الحماية للاستثمارات الأجنبية وضرورة وجود إجراءات حمائية للاستثمارات الخاصة بغية تشـــجيعها على تمويل التنمية وكان هذا الاتجاه هو الســـبب وراء إبرام الاتفاقية عام 1965 التي اقرها البنك الدولي كاتفاقية متعددة الأطراف لتســـوية منازعات الاســـتثمار بين الدول [1].

وتشـجيع الاسـتثمار تزايد في ظل الاتجاه نحو نظام اقتصـادي دولي جديد بعد الحرب العالمية الثانية، هذا بالإضـــافة إلى الاتفاقيات الثنائية في هذا المجال . ويعبر عن الاتفاق الدولي بالمعاهدة الدولية والتي تجد مصـدرها الأسـاسـي في اتفاقيتين فيينا لقانون المعاهدات لعامي 1969 ، 1986 وقواعد العرف الدولي الذي ينظم إبرامها ونفاذها وسـريانها وشـروط صحتها ويلزم أشخاص القانون الدولي احترامها.

القواعد التي أرستها الاتفاقية الدولية لتشجيع وحماية الاستثمار

([1]) دكتور إبراهيم العناني – الاتفاقيات الدولية وأهميتها في جذب الاستثمار المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعه الأنظمة الضـريبية وسـياسـات الاسـتثمار في أفريقيا – أقامته وزارة المالية 19 – 20 نوفمبر 1996 الجزء الثاني صـ425 – 426.

من مراجعة نصوص هذه الاتفاقية يتضح أنها أرست العديد من المبادئ التي يجب أن تلتزم بها الدول التي انضمت إلى هذه الاتفاقية ومنها مصر وهي كما يلي [1]:

1- التزام كل طرف متعاقد بتشجيع الاستثمارات الواقعة في إقليمه من مستثمري الطرف المتعاقد الآخر وتهيئة الظروف المناسبة لها وحمايتها وضمان عدم إعاقتها من جراء إجراءات غير عادلة أو تمييزيه.

2- التزام كل طرف متعاقد بمعاملة استثمارات مستثمر الطرف المتعاقد الآخر في إقليمية معاملة عادلة ومنصفة ولا تقل أفضلية عن معاملة استثمارات المستثمرين الوطنيين أو المستثمرين التابعين لدولة ثالثة.

3- عدم إخضاع استثمارات مستثمري أي من الأطراف المتعاقدة لإجراءات التأميم أو نزع الملكية أو لأي إجراء ذي أثر مماثل إلا إذا اقتضت ذلك متطلبات المنفعة العامة وطبقاً للإجراءات القانونية السارية ودون ما يميز وفي مقابل تعويض مناسب وفوري.

4- الالتزام بتعويض الأضرار التي تصيب الاستثمارات نتيجة نزاع مسلح أو حالة طوارئ أو أية ظروف أخرى مشابهة.

5- كفالة الحق في تحويل الإيرادات الناتجة عن الاستثمارات وتيسير هذا التحويل وفق إجراءات مبسطة وبدون تأخير.

6- التحديد الصريح لوسائل تسوية منازعات الاستثمار التي تنشب فيما بين المستثمر والدولة المضيفة للاستثمار.

7- ضمان وضع الاستثمارات القائمة حتى بعد انتهاء وسريان الاتفاق خلال فترة زمنية محددة.

([1]) يرجع إلى نصوص هذه الاتفاقية تفصيلاً في:

الدكتور عبد الفتاح مراد – موسوعة الاستثمار – غير معلوم الناشر – 1996 ص482.

ويؤيد البعض الإعفاء الانتقائي حسب الأنشطة التي يزاولها المستثمر وفقاً للمعايير التالية [1]:

أ- مراعاة المقارنة بين المنافع المباشرة وغير المباشرة وبين التضحيات الضريبية المتمثلة في نقص حصيلة الضرائب .

ب- اتساق هذه المشروعات مع احتياجات التنمية الاقتصادية وسد الحاجات المحلية لتقليل الاستيراد وتحقيق إنتاج جيد قابل للتصدير .

ج- وضع أفضلية للمشروعات الصناعية التصديرية وذات القيمة المضافة الكبيرة.

د- الإفادة من إعفاء المشروعات ذات العمالة الكثيفة بما يحقق المساهمة في حل مشكلة البطالة .

هـ- إعطاء أفضلية وأولوية للمشروعات ذات التكوين الرأسمالي الضخم والتي يمكنها نقل التكنولوجيا المتقدمة .

و- التأكد من فاعلية هذه المشروعات وقدرتها على الاستمرار وتشجيع المشروعات المشتركة بما يحقق الاستفادة للجانب المحلي من الخبرات الأجنبية.

ز- إمكانية تقدير منافع الإعفاء للمشروع عند منحه الإعفاء الضريبي أو حجبه.

ويلاحظ أن هذه المعايير ترجح إعفاء مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظامB.O.T لانطباق أغلب المعايير المتقدمة عليها .

القيمة القانونية للاتفاقية الدولية لتشجيع وحماية الاستثمار

يرى البعض [2] أن الاتفاقيات الدولية عموماً ومنها الاتفاقية الدولية لتشجيع وحماية الاستثمار تمثال ضمانة خاصة للمستثمر في الدول أطراف الاتفاقية ، وتبدو أهمية هذه الاتفاقيات في حماية الاستثمار وتشجيعه كما يلي :

([1]) نصر أبو العباس أحمد – ترشيد سياسة الاعفاءات الضريبية – المؤتمر الضريبي الثامن – الأنظمة الضريبية وسياسة الاستثمار في أفريقيا 19-20 نوفمبر 1996- القاهرة – ص 419-420 .

([2]) الدكتور إبراهيم العناني – مرجع سابق ، ص 426 ، 431 .

1- الاتفاقيات الدولية تضفي على الاستثمار الأجنبي مدى أوسع من الحماية .

2- الاتفاقيات الدولية تكفل للمستثمر ضمانات تلتزم بها الدولة المضيفة للاستثمار على المستوى الدولي .

3- المستثمر الأجنبي لن يجد نفسه وبمفرده في مواجهة الدول المضيفة للاستثمار وإنما يكون مدعوماً من دولته .

4- ترتيب المسئولية الدولية في مواجهة الدولة التي تخل بالتزاماتها الدولية طبقاً للاتفاقية .

5- صعوبة التحلل الفردي أو الانفرادي (من طرف واحد) من الاتفاق الدولي بخلاف العقد الخاص مع المستثمر الأجنبي.

دور الاتفاقيات الثنائية الدولية في جذب الاستثمارات وتنميتها

بعد أن تناول الباحث الاتفاقيات الدولية ودورها في تشجيع وحماية الاستثمارات , وكذلك في إرساء قواعد المعاملة الضريبية لبعض المعاملات الدولية.

والاتفاقيات الثنائية لها دور كبير ومؤثر في تشجيع الاستثمار وتذليل العقبات التي تعترضه وخاصة بالنسبة للمعاملة الضريبية.

حيث أن المستثمر له دون موطن أو دولة المصدر وهي دولة الموطن الضريبي[1] التي ينتمي إليها بالجنسية أو الإقامة وهذه الدولة تعتبر مصدراً لرأس المال أو الاستثمارات، ومعظم الدول تسير على قاعدة عالمية الإيراد , أي أن كافة مصادر الدخل التي تتعلق بمواطنيها من كافة الدول الأخرى تخضع للضريبة فيها طبقاً لمبدأ سيادة الدولة التي يمارس فيها المستثمر نشاطه (البلد مصدر الدخل) تصر هي الأخرى على إخضاعه للضريبة باعتباره الدولة مصدر الدخل (الإقليمية) أو دولة النشاط وعندئذ سوف يضطر المستثمر في حالة عدم وجود تنسيق دولي إلى دفع الضريبة مرتين مرة في دولة المصدر ومرة أخرى

([1]) دكتور السيد عبد المولى – الضرائب والمعاملات الدولية مع دراسة خاصة للتشريع الضريبي المصري – دار النهضة العربية 1991 صـ 12 وما بعدها.

في دولة النشـاط مما يمثل إرهاق للمسـتثمر ويحول دون تدفق الاسـتثمارات ورؤوس الأموال وكذلك حركة الأشخاص بين البلدان في ظل تحقق ما يسمى الازدواج الضريبي الدولي.

كل ذلك أدى إلى تدخل الدول وإعداد نماذج دولية لهذا الغرض أهمها نماذج OECD ونموذج الأمم المتحدة UN هذا بخلاف الاتفاقيات متعددة الأطراف والتي سوف نتناولها كما سيلي:

يتضـــح مما تقدم أن الاتفاقيات الدولية الثنائية أو متعددة الأطراف بشـــأن تجنب الازدواج الضريبي من الوسائل الفعالة لتشجيع الاستثمار بين الدول المتعاقدة سواء بالنسبة لاستمرار واسـتقرار الاسـتثمارات القائمة أو لتشـجيع تدفق الاسـتثمارات بعد عقد هذه الاتفاقيات، وأن الاتفاقيات الدولية تحدد الاختصـاص الضـريبي لكل دولة من أطراف الاتفاقية وتعمل على منع الازدواج الضـريبي، سـوف يشـجع الاسـتثمار ونقل التكنولوجيا والتجارة للدول النامية، طالما أن المستثمر سيكون على بينة بأبعاد الالتزامات الضريبية التي تقع عليه لدى اتخاذه قرار العمل والاستثمار خارج دولته وسواء بالنسبة لالتزامه تجاه الدولة المضيفة للاستثمار أو دولته.

إلى جانب أن هذه الاتفاقيات تؤدي في أحوال كثيرة إلى تعديل وتطوير التشريعات الضريبية الوطنية من خلال المشـــاكل التي يواجهها التطبيق أو من خلال تبادل المعلومات مع الدول المتعاقدة.

وتتمتع الدول بحرية أكبر بالنسـبة لعقد الاتفاقيات الثنائية، أما بالنسـبة للاتفاقيات الجماعية فإن هذه الدول ليس لديها حرية كاملة إلا في إطار نصوص هذه الاتفاقية الجماعية وسريانها على الأعضاء.

الجهود الدولية في مجال وضع اتفاقيات نموذجية دولية [1]

([1]) G. Tixier, G. Gest, J. kerogues, - Droit Fiscule international - Litec, paris, 1999, pp. 12 – 20.

- دكتور عصـمت عبد الكريم خليفه – الاتفاقيات الضـريبية الدولية ودورها في تشـجيع الاسـتثمار – المؤتمر الضريبي الثامن – الأنظمة الضريبية وسياسيات الاستثمار في أفريقيا – 19 – 20 نوفمبر 1996 صـ 466 – 467.

أ- في إطار جهود عصبة الأمم تم وضع معاهدة المكسيك التي تم التوقيع عليها في عام 1943، ومعاهدة لندن التي تم التوقيع عليها في عام 1946، وتعكس معاهدة المكسيك وجهة نظر الدول النامية التي تحبذ معيار مصدر الدخل لتحديد السيادة الضريبية وهو أمر في صالح هذه الدول، أما معاهدة لندن فتعكس وجهة نظر الدول الغنية، وبالتالي تحبذ معيار بلد الإقامة والذي تستفيد منه الدول الغنية والمتقدمة.

ب- وفي إطار جهود الأمم المتحدة (U.N) قامة الهيئة بإعداد مشروع اتفاق نموذجي لتجنب الازدواج الضريبي الدولي , وقد تم تنفيذ القرار رقم 1541 بواسطة المجلس الاقتصادي والاجتماعي لهيئة الأمم المتحدة رقم 1541 ويتضمن المبادئ الأساسي المتعلقة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الدولي بين الدول المتقدمة والدول النامية، وقد تم إقراره في عام 1979 وجاري تطويره، حيث عقد اجتماع دولي لخبراء متخصصين في التعاون الدولي في شئون الضرائب بهيئة الأمم المتحدة بجنيف خلال الفترة من 11 إلى 15 ديسمبر 1995، وقد سبق ذلك عقد اجتماع تمهيدي للجنة الإدارية لفريق الخبراء خلال الفترة في 5 – 7 يونيو 1995 بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية.

ج- كما قامت منظمة التعاون الاقتصادي الأوربي (OECD) بإعداد نموذج آخر في عام 1963 ثم أعيد تنقيحه في عام 1977، يهدف إلى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الأزدواج الضريبي الدولي بين بلدان هذه المنظمة وهو خاص بالدول الصناعية المتقدمة.

د- كما قامت كل من الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا بإعداد نموذج خاص بكل منهما يجري على أساسه إبرام اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع الدول التي ترغب في إبرام مثل هذه الاتفاقيات معها، ويراعى هذان النموذجان مصلحة كل من الدولتين باعتبارهما من الدول الغنية والمصدرة لرؤوس الأموال إلى كافة بلاد العالم.

هـ- وأخيراً قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية بإعداد مشروع عربي لاتفاقية تجنب الازدواج الضريبي بين الدول أعضاء المجلس وهي 11 دولة (الأردن / الإمارات العربية المتحدة / السودان / سوريا / الصومال / العراق / فلسطين / ليبيا

/ مصـــر / موريتانيا / اليمن) , ويمكن لأي دولة عربية من غير الأعضـــاء في المجلس الانضمام إليها، كما يمكن الاسترشاد بها عند إعداد الاتفاقيات الثنائية لتجنب الازدواج الضـريبي بين الدول العربية، مما يمكن معه القول بحق أننا أمام أول نموذج عربي لاتفاقية لتجنب الازدواج الضـــريبي ثم إعداده في عام 1996، وهو يســـتمد أحكامه من نموذجي الأمم المتحدة , U.N ومنظمة التعاون الاقتصـــادي الأوربي OECD وبما يتفق والظروف الاجتماعية والاقتصادية للدول العربية.

ويعكس هذا التطور للاتفاقيات النموذجية الدولية لتجنب الازدواج الضـــريبي الدولي أهمية الآثار المترتبة على إبرام مثل هذه الاتفاقيات في تجنب الازدواج الضـــريبي الدولي وحرية انتقال رؤوس الأموال فيما بين الدول , إذا تم على ضوئها توقيع العديد من الاتفاقيات الدولية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، سواء ثنائية أو متعددة الأطراف.

وكما يتضح في عنوان الاتفاقيات النموذجية المشار إليها أن قيمة كل منها استرشادية فقط، بمعنى أنه يسـترشـد بأحكامها خبراء الدول المختلفة عند الدخول في مفاوضـات لإبرام اتفاقية ثنائية لتجنب الازدواج الضريبي الدولي، وكذلك الحال عند تفسير نصوص المعاهدات الثنائية، فإنه يمكن الرجوع إلى تلك النماذج وما ورد عليها في تعليقات ومناقشـــات وأعمال تحضيرية عند إعدادها بالنسبة للنصوص المماثلة المنقولة عنها في الاتفاقيات الثنائية.

الاتفاقية العامة للتعريفات والتجارة [1]

GeneralAgreement of Traffics & Trade GATT

طرق تحديد القيمة للأغراض الجمركية طبقاً لاتفاقية الجات:

الطرق التي نظمتها اتفاقية الجات لتحديد القيمة للأغراض الجمركية , قد نصـــت صـــراحة على أن أســـاس تحديد القيمة للأغراض الجمركية هي القيمة التعاقدية للبضـــائع المسـتوردة أو ما تعرف بقيمة الصـفقة أي السـعر المدفوع بالفعل أو الواجب دفعه للبضـائع عندما تباع للتصدير برسم بلد الاستيراد , ولكن قد يصعب في بعض الأحيان الوصول إلى

(1) انضمت مصر إلى الاتفاقية وصدر بذلك قرار وزير الخارجية رقم 42 لسنة 1995 وتسري اعتباراً من عام 1995.

هذه القيمة لعدم توافر الشروط التي نصت عليها المادة الأولى من الاتفاقية والتي رتبت طرقاً أخرى احتياطية يلجأ إليها بترتيب تدرجي ملزم تطبقه الجمارك وفقاً للترتيب الوارد باتفاقية لا يجوز الإخلال به أو تخطي طريقة إلى الطريقة التي بعدها، ومجموع هذه الطرق بما فيها الطريقة التعاقدية أو طريقة الصفقة ست طرق، فالطريقة الأولى تتبع أولاً فإذا تعذر يلجأ إلى الطريقة الثانية وإذا تعذرت الثانية يلجأ إلى الثالثة وهكذا ... الخ.

ولا يجوز للجمارك أن تعكس الترتيب المشار إليه. إلا أن هناك استثناء طبقاً للمادة الرابعة من الاتفاقية بإنه يجوز بناء على طلب من المستورد أو من ينيبه أن تقوم الجمارك بتطبيق الطريقة الخامسة قبل الطريقة الرابعة والطرق الست هي :-

أولاً: الطريقة الأولى قيمة الصفقة (المادة الأولى)

وهي الطريقة الأساسية في تحديد القيمة للأغراض الجمركية وهي البضائع المستوردة أو الثمن المدفوع بالفعل نظير هذه البضائع أو الثمن القابل للدفع عن البضائع المستوردة عندما تباع بغرض التصدير إلى بلد الاستيراد .. وتعرف قيمة الصفقة أيضاً بأنها القيمة التعاقدية للبضائع المستوردة.

ويؤخذ في الاعتبار أن الاتفاقية لم تحدد وقتاً معيناً للبيع ولا الكمية وعلى هذا فإن تعريف قيمة الصفقة أو القيمة التعاقدية لا يشترط وقتاً محدداً ولا كمية معينة لذلك تمثل قيمة الصفقة بغض النظر عن وقت إبرام العقد أو وقت تحقيق القيمة للأغراض الجمركية، كما أن أي تقلبات في الأسعار أو أي تغيير في أسعار السوق بعد تاريخ إبرام العقد لا تؤثر في القيمة التعاقدية (قيمة الصفقة) وبصورة أوضح فإن عنصر الوقت ليس له اعتبار في قيمة الصفقة طبقاً لأحكام الجات.

وأيضاً لا توجد أي شروط بالنسبة للكمية. فالسعر المدفوع فعلاً أو القابل للدفع هو المعيار الأساسي مهما كانت الكمية وحتى لو كانت الرسالة جزءاً صغيراً في صفقة كبيرة. ومن أمثلة الحالات التي تخرج عن مفهوم الصفقة والتي لا تعتبر بيعاً فعلياً أو حقيقياً (الرسائل التي يصدرها المورد الأجنبي في بلد التصدير إلى فرعه الذي يملكه في بلد الاستيراد , الرسائل التي ترد من المورد للمستورد باتفاق المشاركة في الربح، البضائع القابلة للتلف أو

الفساد السريع برسم لأمانة للبيع في البلد المستورد بأفضل سعر ورسائل ترد على شكل مقايضة ... الخ)

شروط تطبيق طريقة قيمة الصفقة:

1- ضرورة وجود دليل أو مستند يثبت أن البيع تم بغرض التصدير إلى بلد الاستيراد (الفواتير ... أو أمر الشـــراء ... عقود البيع ... الخ) وأن البيع تم طبقاً للأعراف والقواعد التجارية المعروفة في الأوساط التجارية العالمية.

2- إلا يضع البائع المصدر قيوداً أو شروطاً تحد في قدره المستورد على التصرف في البضائع المستوردة أو طريقة استخدامها أو تحويلها لملكية شخص آخر , بمعنى أن يكون للمستورد الحرية المطلقة في التصرف في البضاعة المستوردة باستثناء ما تفرضه القوانين في بلد الاستيراد.

3- ألا يخضع الثمن لشروط من قبل البائع في المصدر يصعب معها تحديد القيمة للأغراض الجمركية تحديداً نافياً للجهالة. (على ســـبيل المثال أن يشـــترط البائع المصدر على المستورد أن يقوم بشراء بضاعة أخرى وبكميات معينة ... الخ).

4- ألا يحقق المصـــدر البائع منفعه من جراء قيام المســـتورد بإعادة بيع البضـــائع المستوردة في بلد الاستيراد أو التصرف فيها بأي صورة من صور التصرف المباشر أو غير مباشرة بمعني ألا يحقق المصدر أي ربح نتيجة أي عملية لاحقة للبضائع بعد استيرادها.

5- ضرورة توفر البيانات الكافية للتحقق من قيمة وصدق المدفوع بالفعل من الثمن أو القابل للدفع حسب الأحوال:

أ. مصاريف التعبئة (للمواد وللعمالة).

ب. بيانات عن العمولات والسمسرة بأنواعها.

ج. المســـاعدات التي يقدمها المســـتورد للبائع ســـواء تلك التي تدخل قيود على البضائع المستوردة (مواد أولية، أجزاء مكونات أصباغ ... الخ)، أو تلك التي

تستخدم قيود على تنفيذ السلعة (القوالب ، الأدوات ، التصميمات ، الرسوم ، لنماذج الخطط (على أن تحدد أماكن تصميم وإنتاج هذه النماذج والخطط.

د. هل هو بلد الاستيراد أم لا.

هـ. رسوم الترخيص وحقوق الملكية.

و. عائد البيع الثاني.

س. مصاريف النقل والتأمين حتى ميناء الاستيراد.

6- أن يكون البائع والمشتري مستقل عن الآخر حيث أن وجود علاقة قد تؤثر في السعر تؤخذ في الاعتبار إذ قد يكون البائع والمشتري مرتبطان في علاقة بصورة أو بأخرى إلا أن الجمارك ليس لديها شك في قبول السعر المدفوع القابل للدفع على أساس أن السعر لم يتأثر بهذه العلاقة ومن ثم تقبل الجمارك القيمة التعاقدية، لا تطلب مزيداً من البيانات عن المستورد.

ثانياً: الطريقة الثانية: طريقة السلع المطابقة (المادة الثانية)

إذا تعذر الأخذ بالقيمة التعاقدية للسلع المستوردة أو قيمة الصفقة طبقاً لأحكام المادة الأولى من الاتفاقية فإنه يتم اللجوء إلى الطريقة الاحتياطية الأولى لتقدير القيمة وهي القيمة التعاقدية للبضائع المطابقة (المادة الثانية) وهي قيمة التعاقد على سلع مطابقة بيعت للتصدير إلى نفس البلد المستورد وصدرت في نفس الوقت التي صدرت فيه السلع التي يجري تقييمها للأغراض الجمركية، ومن الأسباب التي يتعذر فيها الأخذ بقيمة الصفقة (أن يكون هناك قيود ما على عملية البيع أو عدم توافر البيانات اللازمة لتحديد قيمة الصفقة أو لوجود قيود من البائع على التصرف في البضاعة بمعرفة المشتري ... الخ).

شروط تطبيق السلع المطابقة:

1) أن تكون قيمة السلعة المطابقة التي يقاس عليها قد سبق للجمارك قبولها أو تمثل قيمة صفقة سابقة.

2) أن تكون السلعة المطابقة مطابقة تماماً مع البضائع المستوردة موضوع البحث من جميع الوجوه:

أ- الصفات الطبيعية والمكونات المادية.

ب- أنها تصنف تحت الأصناف التي تنتج بمعرفة قطاع صناعي واحد في حيث النوع.

ج- توافر المطابقة من حيث الشهرة والسمعة والعلامة التجارية.

د- أن تكون بنفس مواد السلعة المستوردة موضوع البحث.

3) أن يكون بلد إنتاج البضائع المطابقة وبلد إنتاج البضائع المستوردة موضوع التقييم واحداً.

4) أن يكون المصنع المنتج للبضائع المطابقة والبضائع المستوردة واحداً.

5) أن يكون تاريخ التصدير بالنسبة للبضائع المطابقة والمستوردة واحداً أو متقارباً.

6) أن تكون البضائع المطابقة قد بيعت وصدرت على نفس المستوى التجاري الذي بيعت وصدرت به البضائع المستوردة (جملة وتجزئة).

7) كمية البضائع المطابقة والمستوردة محل التقييم يجب أن تكون واحداً.

على أنه يجب ملاحظة أن السلع المستوردة يمكن أن تكون مطابقة وأن كان هناك خلاف بسيط جداً في اللون أو النموذج الذي تم على أساسه الإنتاج أو التنصيف.

ثالثاً: الطريقة الثالثة .. طريقة السلع المماثلة (المادة الثالثة)

هذه هي الطريقة الثالثة في الترتيب لطرق تحديد القيمة للأغراض الجمركية ومن ثم فطريقة السلع المماثلة لا يمكن تطبيقها إلا عندما يوجد من الأسباب مما يمنع من تطبيق طريقة قيمة الصفقة. ومن تطبيق طريقة السلع المطابقة تمشياً مع مبدأ التدرج في طرق تحديد القيمة للأغراض الجمركية. ولتطبيق طريقة السلع المماثلة فإنه تطبق نفس الشروط والأحكام الواردة لتطبيق طريقة السلع المطابقة والمذكورة في الفقرة الثانية بنفس الكيفية والأسلوب مع مراعاة أنه هناك اختلاف وحيد بين الطريقتين (طريقة السلع المماثلة. وطريقة السلع المطابقة).

حيث أن المقصود بالبضائع المماثلة وهي تلك البضائع التي رغم كونها غير مشابهة في كافة النواحي إلا أنها ذات خصائص ومواد متشابهة ومماثلة وهي تمكنها من أداء نفس الوظائف التي تؤديها البضائع المستوردة موضوع البحث وأنها قابلة للتبادل معها في الناحية التجارية كما أنها يمكن أن تحل محلها تجارياً ومن ثم فإن نوعية البضاعة وتسميتها وعلاقتها التجارية بالبضائع الأخرى من العوامل التي تؤخذ في الاعتبار عند تحديد البضائع المماثلة.

وتجدر الإشارة إلى أنه طبقا للمادة الثالثة من اتفاقية الجات فإنه في حالة وجود أكثر في قيمة تعاقدية للبضائع المماثلة فإنه يؤخذ بأقل هذه القيم.

رابعاً: الطريقة الرابعة – الطريقة الاستدلالية (المادة الخامسة)

إذا تعذر تحديد القيمة للأغراض الجمركية طبقاً للطريقة الأولى قيمة الصفقة كعدم توافر أي شرط في الشروط اللازمة لتطبيق هذه الطريقة وتعذر أيضاً تطبيق الطريقة الثانية الخاصة بالسلع المطابقة أو الطريقة الثالثة الخاصة بالسلع المماثلة لانتقاد أي شرط في شروط هاتين الطريقتين أيضاً فإنه يتم تطبيق الطريقة الرابعة وهي الطريقة الاستدلالية والتي تعتمد على أساس بيع البضائع المستوردة محل التقييم أو البضائع المطابقة أو المماثلة لها في بلد الاستيراد بعد استقطاع المصروفات والنفقات المترتبة على عمليتي الاستيراد والبيع في بلد الاستيراد وذلك بالشروط الآتية:

1- أن يكون بيع البضائع المستورد محل البحث أو البضائع المطابقة أو المماثلة في بلد الاستيراد قد تم بالحالة التي وردت عليها البضائع وبنفس المستوى التجاري.

2- أن يكون بيع هذه البضائع قد تم خلال الفترة التي استوردت فيها البضائع المستوردة محل البحث (لا تتعدى 90 يوم في تاريخ الاستيراد).

3- إلا يكون المستورد قد قدم أي نوع من المساعدات إلى المنتج (كالمواد الأولية ... الخ) وذلك بدون قيمة أو بقيمة مخفضة بطريق مباشر أو غير مباشر وتم استخدام هذه المساعدات في إنتاج البضائع المستوردة بغرض بيعها في بلد الاستيراد، وألا يكون هناك علاقة بين البائع والمشتري أطراف الصفقة.

خامساً: الطريقة الخامسة – الطريقة الحسابية (المادة السادسة)

مما سبق يتضح أنه لابد من إتباع التدرج والتسلسل بالنسبة لتطبيق طرق تحديد القيمة للأغراض الجمركية ومن ثم فإنه إذا تعذر تطبيق أي من الطرق السابق ذكرها أي (قيمة الصفقة أو السلع المطابقة – الطريقة الاستدلالية) لعدم توافر شروط أي منها فإنه يلجأ إلى الطريقة الخامسة وهي الطريقة الحسابية والتي تنص عليها المادة السادسة من اتفاقية القيمة في ظل الجات على الوجه الآتي:

تستند القيمة الجمركية للسلع المستوردة وفقاً لأحكام هذه المادة إلى القيمة الحسابية وعناصر القيمة الحسابية تتألف من:

أ- تكلفة أو قيمة المواد والتصنيع أو غيره من أعمال الجهد التي دخلت في إنتاج السلع المستوردة وتعتمد هذه التكلفة على قيمة المواد الأولية (معادن – نسيج – خشب – ورق ... الخ) إضافة إلى مصاريف نقلها إلى مكان الإنتاج. كما تعتمد أيضاً على تكلفة العملية الإنتاجية (أجور الأيدي عاملة بتكاليف التصنيع .. الخ) ويستبعد في التكاليف مبالغ الضرائب الداخلية المفروضة في بلد الإنتاج.

ب- مقدار مقابل المبالغ والمصروفات العامة يعادل المقدار الذي ينعكس عادة في مبيعات السلع من نفس فئة أو نوع السلع التي يجري تقييمها والتي يصنفها منتجون في البلد المصدر لتصديرها إلى البلد المستورد.

ج- تكلفة كل المصروفات الأخرى اللازمة لتكلفة تقل السلع المستوردة وتكاليف التأمين وذلك حسب الحال وحسب تشريع كل دولة، فبعض الدول تضم هذه المصاريف كلياً أو جزئياً للقيمة للأغراض الجمركية وقد تستبعدها دول أخرى ولذلك يتعين أخذ ذلك في الاعتبار.

<u>سادساً: الطريقة السادسة – الطريقة الأخيرة:</u>

ويمكن أن يطلق عليها الطريقة المرنة أو الطريقة الاحتياطية أو الطريقة الاسترجاعية (المادة السابعة).

1) تنص هذه المادة على أنه إذا لم يمكن تحديد القيمة للأغراض الجمركية للسلع المستوردة بمقتضى أحكام المواد من (1) إلى (6) تحدد هذه بقيمة باستخدام وسائل مناسبة تتفق مع المبادئ والأحكام العامة في هذا الاتفاق ومع هذه المادة السابعة في اتفاقيات الجات 1994 وعلى أساس البيانات المتاحة في البلد المستورد.

2) لا يجوز تحديد القيمة للأغراض الجمركية بمقتضى أحكام هذه المادة على أساس:

أ- سعر بيع سلع في البلد المستورد تكون من إنتاج هذا البلد.

ب- أو نظام ينص على قبول القيمة لأعلى قيمتين ببلدين لأغراض الجمارك.

ج- سعر السلع في السوق المحلي لبلد التصدير.

د- تكلفة إنتاج أخرى غير القيمة الحسابية المحسوبة التي حددت لسلع مطابقة أو مماثلة وفقاً لأحكام المادة السادسة.

هـ- أسعار السلع المصدرة إلى بلد أخرى غير البلد المستورد.

و- القيم الجمركية الدنيا.

ز- قيم جزافية أو صورية.

تجدر الإشارة إلى أنه يتعين إبلاغ المستورد كتابه.

وقد صدر تطبيقاً لها القانون رقم 160 لسنة 2000 بتعديل بعض أحكام القانون رقم 66 لسنة 1963 وبموجب القانون الأخير تم تعديل المواد 22، 23، 30، 57، 58، 118، 112 في القانون الجمارك السابق.

كما صدرت القرارات الوزارية أرقام 986 لسنة 2000 ، 987 لسنة 2000، 1907 لسنة 2000.

وبدأ تطبيق الاتفاقية فعلاً اعتباراً من 2001/7/1 تحديد ما يخص الفرع من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي في الاتفاقيات الثنائية التي عقدتها مصر.

لم تشير أي من الاتفاقيات التي تناولت تحديد نصيب الفروع التي تعمل في مصر من المصروفات العامة أو المشتركة للمركز الرئيسي أو الشركة الأم بنسبة مئوية من هذه

المصـروفات إلا أنها أقرت مبدأ الخصـم بوجه عام وتركت تحديد هذه النسـبة لإرادة كل دولة متعاقدة على حده وجاءت الموافقة على خصم هذه المصروفات تحت المسميات التالية:

1- استبعاد المصروفات الخاصة بأنشطة المنشأة الثابتة.

وجاء ذلك في المادة 3/7 من اتفاقية تجنيب الازدواج الضـريبي التي عقدتها مصـر مع كل من فرنسـا[1] – سـويسـرا[2] – انجلترا[3] – الدنمارك[4] ، المادة 3/5 من اتفاقية مصـر مع اليابان[5] . وينص على أنه:

تخصـم المصـروفات الخاصـة بأنشـطة المنشـأة الثابتة، بما في ذلك المصـروفات التنفيذية والإدارية العامة التي انفقت في الدولة التي تقع فيها المنشأة الثابتة أو في غيرها.

2- استبعاد جميع المصروفات المناسبة الخاصة بالمنشآت الثابتة:

وجاء ذلك في المادة 3 بند 3 من اتفاقية مصر مع ألمانيا[6] التي نصت على أنه:

تحدد الأرباح التجارية والصـناعية للمنشـأة الثابتة بعد اسـتبعاد جميع المصـروفات المناسـبة الخاصـة بالمنشـأة الثابتة ويتضـمن ذلك ما يخص هذه المنشـأة من المصـروفات التنفيذية والإدارية العامة المناسبة".

ويرى الباحث أنه كلما كان للمركز الرئيسـي أو الشـركة الأم هيمنة أكبر على الفرع أو تتحكم في نشـاطه أو تسـاهم فيه بدور فعال كلما كان ذلك سـبباً إلي اللجوء إلى الاتفاقيات التي أبرمتها الدول التابع لها هذه الشـركات إلي لزيادة أو توسـيع نطاق المبالغ التي يحق للفروع خصمها فتلجأ إلي استعمال لفظ "جميع" قبل عبارة المصروفات المناسبة.

([1]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 43 في 1982/10/28.

([2]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 46 في 1988/11/17.

([3]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 10 في 1981/3/5.

([4]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 24 في 1990/6/14.

([5]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 2 في 1970/1/8.

([6]) المنشور في الجريدة الرسمية العدد 43 في 1991/10/24.

أما في الدول الأجنبية فإنه يتم تحديد وصـــف المقدار واجب الخصـــم بعبارة، "خصـــم المصـروفات التي لها علاقة أو رابطة مناسبة أو معقولة" [1] وأنه عندما كان المشـروع يتجه إلي زيادة حجم المبالغ المســـموح بخصـــمها كان يلجأ إلي اســـتخدام عبارة خصـــم كافة المصـروفات الخاصـة بالمنشـأة الثابتة , كما وأن بعض الاتفاقيات[2] نصـت على "ويتضـمن الخصـم الجزء المتعلق به من المصـروفات العامة للمشـروع" ومن ثم يتضـح أن الاتفاقيات الدولية التي عقدتها الدول الأجنبية كانت أكثر تحديداً في هذا المجال بالمقارنة بالاتفاقيات التي عقدتها مصر باستثناء عدد قليل من الاتفاقيات.

إلا أن الواقع العملي في تطبيق هذه الاتفاقيات لم يشـهد خلافاً حول هذا الموضـوع بالخارج , كما لم يشهد تحديد نسبة مئوية لهذه المصروفات يتم تطبيقها على كافة الشركات وأنما كانت جميعاً تسير على حساب نسبة رقم أعمال الفرع إلي رقم أعمال المجموعة أو رصيد حساب الفرع لدى المركز الرئيسي كأساس لتحديد هذه المبالغ.

أهم الأحكام التي ترد في اتفاقيات تجنب الأزدواج الضريبي:

أولاً: نطاق الاتفاقية والأشخاص والضرائب موضوع الاتفاق.

ثانياً: التعاريف خاصة الموطن الضريبي والمنشأة الدائمة.

ثالثاً: الضرائب على الدخل.

- الدخل الناتج في الأموال العقارية.
- الأرباح التجارية والصناعية.
- النقل البحري والنقل الجوي.
- أرباح الأسهم وفوائد السنوات وما شابهها.
- الأتاوات.

([1]) اتفاقية فرنسا مع أمريكا.

([2]) اتفاقية فرنسا مع ألمانيا.

– الخدمات الشخصية المستقلة.

– الخدمات الشخصية غير المستقلة.

– الوظائف الحكومية.

– الطلاب والأساتذة والمدرسون.

رابعاً: أحكام خاصة.

خامساً: أحكام ختامية.

وسائل تجنب الأزدواج الضريبي في الاتفاقيات الدولية[1]

أولاً: نظام الأعفاء: ExceptionSystem

وطبقاً لهذا النظام فإنه يكون للدولة التي ينشأ فيها الإيراد وحدها دون غيرها فرض الضريبة على ذلك الإيراد بصرف النظر عن دولة المستفيد أو محل إقامته، وبالتالي فإنه إذا ما تحققت إيرادات الشخص في أكثر من دولة، خضع كل جزء من هذا الإيراد لضريبة الدولة التي تحقق فيها.

وترتيباً على ذلك فإن الإيراد الخارجي لرأس المال (أي المحقق في الخارج) يتمتع بالأعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد، ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط مثال ذلك توزيعات الأسهم التي يمتكلها الوطنيون في إحدى الشركات الأجنبية العاملة في الخارج أو الأرباح التي تتلقاها الشركة الأم من فروعها في الخارج: فإنها لا تخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها الإيراد فقط.

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلي:

– دكتور زكريا محمد بيومي – النظام الضريبي الدولي – الفتح للطباعة والنشر 2001 صـ 39–40.

– دكتور السيد عبد المولى – الضرائب والمعاملات الدولية مع دراسة خاصة للتشريع الضريبي المصري – دار النهضة العربية 1991 ص 423.

– دكتور عصمت عبد الكريم –مرجع سابق – صـ 468–470.

– فاروق مرسي متولي – دراسة عن اتفاقيات منع الازدواج الضريبي وأهميتها في جذب الاستثمار المؤتمر الضريبي الثامن – مرجع سابق صـ 449 – 452.

ونظام الإعفاء قد يأخذ إحدى صورتين:

1- إعفاء كامل يشمل كافة الإيرادات الخارجية في دول المستفيد أو الشركة الأم.

2- إعفاء مع التصاعد، ويتضمن إلي جانب إعفاء الإيرادات الخارجية في الخضوع للضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم، فإن تلك الإيرادات الخارجية تؤخذ في الاعتبار عند تحديد الأسعار التصاعدية للضريبة على باقي إيرادات الشخص المحققة في هذه الدولة، والأخذ بهذا النظام يؤدي نهائياً إلي تجنب الازدواج الضريبي الدولي، ويشجع على تدفق الاستثمارات نحو الخارج، إذا ما وجدت تلك الاستثمارات المناخ مهيئاً لها في الدولة التي ترغب في التوجه إليها. وعلى ذلك فإن معظم الدول النامية ومن بينها مصر تسعى دائماً إلي الأخذ بهذا النظام في اتفاقياتها الدولية لتجنب الازدواج الضريبي.

ثانياً: نظام خصم الضريبة الأجنبية: Deduction System

ويتضمن هذا النظام في حالة احتفاظ دولة الموطن بحقها في إخضاع الإيرادات الخارجية للضريبة مثلها في ذلك مثل الإيرادات المحققة في الداخل، فإنها تقوم بخصم الضريبة الأجنبية فمن التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، بمعنى أنه لا تعتبر الضريبة الأجنبية إلا تكليفاً على الإيراد المحقق في الخارج يجب خصمه من وعاء الضريبة الوطنية.

وهذا النظام لا يؤدي إلي تجنب كلي للازدواج الضريبي الدولي وإنما يتضمن تجنباً جزئياً فقط لهذا الازدواج الضريبي في الحدود التي يتم فيها خصم الضريبة الأجنبية، وبالتالي فإنه يعتبر أقل تشجيعاً لتدفق رؤوس الأموال بين الدولة وليس في مصلحة الدول النامية الأخذ به في اتفاقياتها لتجنب الازدواج الضريبي الدولي.

ثالثاً: نظام دين الضريبة الأجنبية Foreign Tax Credit System

وطبقاً لهذا النظام، فإنه إذا ما قامت الدولة بمعاملة الإيرادات المحققة في الخارج ذات المعاملة الخاصة بالإيرادات المحققة في الداخل، أي إخضاعها جميعاً للضريبة في دولة الموطن، فإنه يتعين خصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحقة عليه.

ومن ثم يمكن القول أن الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج تصبح بمثابة دين للممول في حق خزانة دولة الموطن، يتعين أخذه في الحسبان عند تحديد الضريبة المستحقة لها، ووجوب خصمه منها. وقد أخذت معظم الاتفاقيات الضريبية الدولية بهذا النظام، وأضافت عليه ضرورة أن يكون الخصم في حدود الضريبة الوطنية المستحقة فقط، أي بما لا يزيد عليها، وهو نظام يؤدي إلي تشجيع انتقال رؤوس الأموال بين الدول إلي حد كبير باعتباره أفضل كثيراً من النظام السابق الموضح في البند "ثانياً".

رابعاً: نظام السعر الضريبي المخفف Flate Rate Tax System

وطبقاً لهذا النظام لا تتمتع الإيرادات الأجنبية في دولة الموطن بالإعفاء الضريبي الكامل، وإنما تخضع لسعر ضريبي مميز يقل عن السعر العادي للضريبة المحددة في التشريع الضريبي الوطني لمثل هذه الإيرادات.

وبذلك يكون لكل من الدولتين، الدولة التي نشأت فيها الإيرادات والدولة المستفيدة بها، الحق في فرض الضريبة على ذات الإيراد بسعر مخفف يتم الاتفاق عليه بين الدولتين في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي.

وهذا النظام لا يؤدي إلي تجنب الازدواج الضريبي الدولي ولكن يخفف من حدته إلي حد ما.

وبالنسبة للأنظمة الأربعة السابقة، فإنه علاوة على أن الدول تراعيها عند إبرام اتفاقياتها الخاصة بتجنب الازدواج الضريبي الدولي فإن المشرع الوطني في كثير من الدول يراعيها كلها أو بعضها أو إحداها في تشريعاته الضريبية الوطنية.

هذا ونتيجة لإتباع الغالبية العظمى من الدول النامية حالياً لسياسة تشجيع الاستثمارات وتضمينها تشريعاتها الوطنية الكثير من الإعفاءات الضريبية. لذلك وحتى لا تتحول تلك الإعفاءات إلي إثراء الخزانة للدولة الأجنبية التي يتبعها المستثمر على حساب الخزانة الوطنية. فقد تم تطوير نظام دين الضريبة الأجنبية في العديد من اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي أبرمت بين الدول المتقدمة والدول النامية بما يكفل خصم الضريبة الأجنبية التي كان يجب أن يدفعها المستثمر في الخارج، وتمتعت بإعفاء ضريبي نتيجة لتطبيق تشريعات تشجيع الاستثمارات من المبلغ الإجمالي للضريبة المستحق عليه في دولته، ويطلق البعض على ذلك "Tax Sparing Method" .

ومن الجدير بالذكر أن بعض الدول كالولايات المتحدة الأمريكية اتخذت موقفاً إيجابياً نحو تشجيع المستثمر الأمريكي على الاستثمار في الدول النامية سواء في التشريع الأمريكي أو في الاتفاقيات الثنائية المتعددة مع بعض الدول النامية حيث منحت المستثمر الأمريكي في هذه الدول خصماً معيناً من حصيلة الضريبة الأمريكية المستحقة على إيراداته من استثماره ويصل هذا الخصم إلي 7% من قيمة الأرباح الصافية. بعد دفع الضريبة الأجنبية وذلك عند إعادة استثمار هذه الأرباح في الدول النامية.

الفصل الثاني

المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في كل من إنجلترا وفرنسا والولايات المتحدة الأمريكية

مقدمة:

سيتناول الباحث تجارب بعض الدول في مجال إقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T وقد اختار الباحث هذه الدول بناء على المعايير التالية:

1- رغبتها في توفير البنية الأساسية التي تساعدها على جذب الاستثمارات وحسن استغلال الموارد أو الرغبة في القضاء على بعض المشاكل الطبوغرافية والجغرافية من خلال توفير بنية أساسية قوية وحديثة.

2- أن تكون هذه الدول هدف ومجال لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية، فدراسة أثر المعاملة الضريبية على جذب هذه المشروعات يتطلب دراسة هذا الأثر، في الدول التي تنفذ فيها هذه المشروعات وليس الدول التي تقوم بتنفيذها.

3- في ضوء خصوصية تجربة كل دولة بالنسبة لتنفيذ مشروعات الـB.O.T فقد تناول الباحث ظروف تنفيذ مشروعات البنية الأساسية في هذه الدول والحوافز الضريبية التي فتحتها الدول المضيفة التي تنفذ فيها هذه المشروعات لتشجيعها.

4- إن هذه الدول لديها خطط طموحه للتنمية، وأن تنفيذ هذه المشروعات بهذا الأسلوب يساعد على توفير بعض الموارد لضخها في مجال التنمية.

5- أن الحوافز الضريبية وإن كانت تأتي في الترتيب السادس في مجال جذب الاستثمار، إلا أنه في مجال تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T فإن هناك العديد من المخاطر وعدم التأكد الذي يحيط بتنفيذ هذه المشروعات، مما جعل منح الحوافز الضريبية ضروري لجذب هذه المشروعات، كما وأن هناك بيئة تنافسية عالمية في مجال منح الحوافز بأشكالها لجذب هذه المشروعات.

وســـوف يتناول الباحث بالدراســـة تجارب الدول التالية في إقامة مشـــروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T وهي إنجلترا وفرنسا وأمريكا وما يرتبط بإقامتها من حوافز ضريبية لتشجيع إقامة هذه المشروعات وجذب استثمارات البنية الأساسية إليها كما يلي:

سيتناول الباحث الفصل الثاني من هذا الباب المتعلق بالمعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في كل من:

(إنجلترا – فرنسا – امريكا) على النحو التالي:

المبحث الأول: دراسة مقارنة لعقود منح الامتياز المرافق العامة والبنية الأساسية.

المبحث الثاني: المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في إنجلترا.

المبحث الثالث: المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في فرنسا.

المبحث الرابع: المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في الولايات المتحدة الأمريكية.

المبحث الأول
دراسة مقارنة لعقود منح الأمتياز
وخصخصة المرافق العامة والبنية الأساسية

عقود الامتياز وتراخيص إنشاء وإدارة المرافق العامة:

أصدرت العديد في الدول قوانين خاصة بمنح الامتياز كانت تنظيم إقامة مشروعات البنية الأساسية B.O.T فعلي سبيل المثال صدرت قوانين الامتياز في العديد من الدول كما يلي[1]:

1- تركيا (1908-1932-1994)

2- بنما 1986

3- شيلي 1988-1991

4- جيبوتي 1989

5- الفلبين 1990

6- بيرو 1991-1996

7- تايلاند – وكيرغيزيا 1992

8- كولومبيا

9- والقانون الفرنسي الخاص بالشفافية ومنع الفساد في الأنشطة الاقتصادية والإجراءات العامة –

10- فيتنام 1993 .

11- البانيا – والبرازيل – وبلغاري 1995

12- أما أرجواي فقد وضعت نظام عام 1989 استثناء من نظام B.O.T للتحكم في الأسلوب الذي تمنح به الامتيازات لمديري التشغيل الخاصين , بينما تؤجر القطاعات الصناعية والتجارية طبقاً لقانون السيارات الخاص – نظراً لأن قيام القطاع الخاص بتنفيذ

---

(1) Privatization International, March 1996, P.21.

مشـروعات البنية الأسـاسـية يحتاج إلى لوائح خاصـة تتعامل مع هيكل السـوق والمنافسـة والتنظيم إضافة إلى القوانين واللوائح التي تنظم الخصخصة في القطاعات الأخرى.

ويري البعض [1] أن الخصـخصـة هي مجموعة من الأوضـاع المتداخلة والمتشـابكة والمتعددة الأشـكال والمتغيرات في بينها نقل الملكية المسـتمر لملكية الأصـول في القطاع العام إلى القطاع الخاص وكذلك الامتيازات التي تحدد مجال وفترة نقل الحقوق، كما تتضمن عودة أصـــول القطاع للســـلطة في نهاية فترة الامتياز يعقبها مرحلة عدم احتكار القطاع وإدخال المنافسة .

ويرى الباحث أن قيمة رخصـــة الإدارة والحق في تقديم الخدمة قد تكون أكثر أهمية من أصول البنية الأساسية.

كما وأن هذا التعريف ركز على البنية الأســاســية العامة وبالتالي يخرج من نطاقه البنية الأسـاسـية الخاصـة. وعقد الامتياز بطبيعة تتيح رخصـة تشـغيل وكذلك سـلسـلة من الامتيازات الخاصة الأخرى بخلاف التشغيل.

وفي فرنسـا[2] فإن تعبير امتياز يشـير إلى إعادة المؤسـسـة وأصـول القطاع للسـلطة العامة في ظل لوائح قانونية تنظم ذلك وكذلك تنظيم تجديد العقد.

وفي ظل ذلك يعتبر عقد الامتياز من العقود الإدارية وليس من العقود المدنية لأنه يتسع ليشمل المنافسة والتركيب القطاعي وكذلك رخصة التشكيل التي تحدد صلاحيات مدير التشـــغيل – وحتى الدول التي خرجت على ذلك كتركيا عادت واعترفت به كعقد من العقود الإدارية .

وترجع أهمية الامتيازات والتراخيص إلى أن الحق أو الامتياز الممنوح في التراخيص لتقديم خدمة خاصة يتطلب أحيانا النفاذ لموارد أخرى أو أصول تمتلكها أو تتحكم فيها الدولة والتي يتم منحها كجزء من الرخصـة أو الامتياز خاصـة في مجال الاتصـالات اللاسـلكية

---

(1) Pierre Guislan " The privatization challenge World Bank, Washington DC. 1991 , pp. 312-320.

(2) Middle East Executive Reports: June 1996 , Project & Trade Finance, September 1996..

حيث تعدت قيمة منحها في أحد المزادات في الولايات المتحدة 18 بليون دولار لحزمتين واسعتين من خدمات الاتصال الخاصة[1].

وترجع أهمية الامتيازات أو التراخيص إلى أنها تخول للحاصـــل عليها خدمة عامة بشروط محددة بما فيها تحديد السعر.

كما يحدد عقد الامتياز الحقوق والالتزامات الواقعة على عاتق من يحصـــل عليها والقيود والاحتمالات لتدخل الدول في ظروف معينة وكذلك مجال استخدام الرخصة سواء من ناحية نوع الخدمة أو مدة امتياز أو ترخيص تقديمها[2].

وتشـترط هذه التراخيص التحسـين المسـتمر في الأداء وكذلك مسـتوى الاسـتثمار المطلوب وغالباً ما يرتبط ذلك بحوافز سـلبية أو كافية، ودرجة المنافسـة في القطاع التي قد يلجأ إلى تنظيمها من خلال أحقية طرف ثالث في النفاذ للعقد[3].

وسوف نتناول فيما يلي القيود الدستورية على خصخصة البنية الأساسية والتي تعتبر النشاط الأساسي للمشروعات B.O.T .

---

(1) Washington Post, 17 Rebuary 1996 & Washington Post, 7 May 1998 & Cramton 1995.

(2) رجع تفصـــيلاً في ذلك إلى البند 23 من قانون الامتياز البرازيلي لعام 1995 ، والذي تضـــمن الشـــروط الأساسية التي ينبغي إدراجها في العقد..

(3) Gil and gas law and Taxation Review January 1995 , No. 13 , p.1.
European Gouncil Directive No. 91/440/EEc, 29 July 1991.

القيود الدستورية على خصخصة البنية الأساسية[1]

القيد	الدولة أو القطاع	المثال
لا يوجد ملكية أو عمليات قطاع خاص	المانيا: البريد والاتصالات	تنص المادة 87 من الدستور الألماني (بالنسبة لمناطق الإدارة الفيدرالية المباشرة) أن البريد والاتصالات مسئولية الحكومة – وتعدل هذا النص في أغسطس 1994 وأضيفت المادة 143 ب والتي فصلت الخدمات البريدية عن شركة الاتصالات وسمح بخصخصتها.
	السلفادور : البريد والاتصالات	تشير المادة 110 من دستور السلفادور إلى الخدمات البريدية والاتصالات على أساس ضرورة أن تقدمها الدولة أو أجهزة عامة مستقلة.
اختيار الاحتفاظ ببعض الأنشطة للقطاع العام	ايطاليا: الخدمات العامة والاحتكارات	تقضي المادة 43 من الدستور الإيطالي بأن بعض الأنشطة أو أجزاء من الأنشطة – التي تتعلق بالخدمات العامة الرئيسية مثل الطاقة أو الاحتكارات يمكن للصالح العام أن يحتفظ بها قانوناً للقطاع العام (أو الجمعيات)
رقابة الدولة ولكن يسمح بامتيازات خاصة	المكسيك: السكك الحديدة والاتصالات وقطاعات أخرى	تم تعديل المادة 28 من الدستور المكسيكي عام 1983 لإعطاء الحكومة سلطات منح الامتيازات وقد أدي هذا لخصخصة Telmex عام 1990 تم تعديل المادة في براير 1995 للسماح بمنح امتيازات في قطاع السكك الحديدية لمستثمرين من القطاع الخاص.

(1) Prieree Guislan, The priurtization Challenge" World, Banch Washington DC 1997.

القيد	الدولة أو القطاع	المثال
	البرازيل : القوي النقل الجوي – السكك الحديدية	يقضي القسم 12 من المادة 21 من الدستور البرازيلي بأن حق تشغيل المحطات الكهربائية والنقل الجوي والسكك الحديدية والنقل المائي داخل القطاعات.
	النقل المائي – الطرق والموانئ	والطرق الدولية وكذلك المواني , يعطي فقط للحكومة الفيدرالية والتي يمكنها أن تفوض تشغيل هذه المرافق من خلال امتياز أو إنابة أو سماح بذلك. وهذا الشرط يختص أكثر بوضع المسئولية الفدرالية ومسئولية المقاطعات عن تقسيم المسئوليات بين العام والخاص.
	السلفادور : موانئ – سكك حديدية – قنوات وأعمال عامة أخرى	تقضي المادة 120 من دستور السلفادور بأن الامتيازات التي تعطي للموانئ (الأرصفة) السكك الحديدية، القنوات أو أعمال عامة أخرى، لا يمكن أن تستمر أكثر من 50 عاماً، وأن هذه الأعمال العامة ينبغي أن تعاد للدولة في حالة تشغيل جيدة وبدون أن مشاكل في نهاية المدة.
القيود على التشغيل أو الملكية الأجنبية	الفلبين: منافع عامة	يحتفظ القسم 11 من المادة 2 من دستور الفلبين بحق تشغيل المنافع العامة لمواطني الفلبين وللمؤسسات أو الجمعيات التي ينظمها القانون الفلبيني. بشرط أن يمتلك المواطنون على الأقل 60% من رأس المال , كما يقضي بأن المساهمة الأجنبية في الجهاز الحكومي لمثل تلك المؤسسات أو الجمعيات تحدد نسبة مشاركة المستثمر الأجنبي في رأس المال وأن يكون كل المديرين الإداريين والتنفيذيين في المواطنين الفلبينيين.

القيد	الدولة أو القطاع	المثال
		وتقضي المادة108 بمنح استخدام الرؤساء أو المؤسسات للتحايل على هذا القيد الدستوري. وقد أصبحت هذه المادة عقبة أمام الخصخصة المخططة لمرفق مياه مانيلا. مع أن الموظفين الحكوميين ومستشاريهم كان لديهم أمل في التحايل على هذه المشكلة من خلال إعطاء امتياز تشغيل بدون حقوق ملكية لأصول القطاع ([1]) وفي حالة مصانع القوي المستقلة يقضي الأمر الإداري رقم 210 بأن شرط الجنسية المطلوبة المنصوص عليه لا ينطبق على شركات توليد الكهرباء التي باعت القوى الكهربائية للمؤسسة الوطنية للقوي أو وكالة توزيع كهرباء حكومية أخرى.

(1) Financial Times 30 Jan 1996

المبحث الثاني

المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في إنجلترا

سوف يتناول الباحث التشريع الضريبي في إنجلترا من خلال النقاط التالية:

- تجربة المملكة المتحدة في تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T.
- التكييف القانوني لعقود الـ B.O.T.
- الموطن الضريبي والمنشأة الدائمة.
- الاستهلاك المالي.
- إهلاك الأصول والإهلاك المعجل.
- نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.
- أسعار التحويلات.
- معالجة الأرباح الرأسمالية.
- نفقات البحوث والتطوير.
- فوائد الاقتراض.
- حوافز تشجيع الاستثمار الرأسمالي.

التجربة البريطانية في الاستفادة من التمويل بواسطة القطاع الخاص[1]:

هناك العديد من الأمثلة والتي تؤكد أن نقل إدارة البنية الأساسية للنقل في بريطانيا من قبضه القطاع العام إلى القطاع الخاص أدت إلى التحسين والنمو والنجاح لهذه المشروعات.

المطارات وخطوط الطيران:

يعد مطار هيثرو بلندن أكثر المطارات حركة وتشغيل على مستوي العالم، كما يعتبر مطار جاتويك بلندن أيضاً ثامن مطار على مستوي العالم من حيث حجم الحركة ، ولقد كان لبريطانيا الريادة في خصخصة المطارات والتي بدأت عام 1987 ، ومنذ ذلك الحين تم خصخصة ستة مطارات أخرى كان يتم تشغيلها من قبل السلطات المحلية.

كذلك فإن شركات الطيران البريطانية تتنافس بنجاح في الأسواق الأوروبية وبقية دول العالم، وهذه الشركات مستمرة في كسب الأسواق بدون أية دعم مالي في قبل الحكومة.

ففي عام 1987 قامت الحكومة البريطانية بخصخصة خطوط الطيران البريطانية وهي الأن أحد أكبر الشركات تحقيقاً للربح على مستوى العالم. وفي الحقيقة فإن نشاط خطوط الطيران البريطانية تعمل بنجاح مع وجود أكثر من 50 شركة طيران في مجال الموانئ:

اتسمت خصخصة الموانئ العامة في معظم دول العالم ومنها إنجلترا باستخدام عقد الامتياز أكثر من بيع أصول الموانئ البحرية للقطاع الخاص نظراً للاعتبارات الأمنية والإستراتيجية باعتبار أن الأخيرة تضعف من سلطات الميناء , كما كانت المملكة المتحدة أكثر الدول التي أدخلت الإصلاح التقليدي في مجال خصخصة الموانئ من خلال الخصخصة الكاملة لمعظم الموانئ , ففي عام 1996 كانت المؤسسات الخاص تتولي ما يتعلق بـ 70% من نشاط البضائع في الموانئ. وتم خصخصة الموانئ البريطانية المتحدة التي كانت تمتلك كل موانئ الدولة، ومن ثم انتقلت الموانئ البريطانية التي كانت تأخذ شكل

---

(1) دكتور عادل عبد المقصود – المزايا والانتقادات التي تواجه تمويل القطاع الخاص لمشاريع البنية الأساسية للنقل بنظام B.O.T المعهد القومي للنقل سبتمبر 2000 ص 9، 10.

اتحاد موانئ في ظل المؤسسة السابق الإشارة إليها والتي كانت ذات مراكز قانونية مختلفة إلى القطاع الخاص. وفي ظل ذلك ارتفعت الاستثمارات في الموانى الإنجليزية وحققت مديرو التشغيل في القطاع الخاص أرباحاً ضخمة.

لقد استفادت الموانئ أيضاً من عملية الخصخصة وحرية التجارة، فالعديد من موانئ بريطانيا الآن متطورة تكنولوجيا، وتأتي في مقدمة دول العالم في مجال تطوير الموانئ. ويتم نقل أكثر من 60% من حركة النقل من الموانئ في بريطانيا بواسطة القطاع الخاص.

ولقد أدت الخصخصة إلى زيادة كفاءة الموانئ بسبب التنافس وحسن الإدارة التجارية وبالتالي استطاعت أن تحقق منافع كثيرة لمستخدمي الموانئ.

إلا أن الخصخصة كما تقدم جعلت مستخدمي الموانئ يشتكون من غياب سلطات الميناء والأجهزة التنظيمية.

سكك حديد بريطانيا:

تم خصخصة حوالي 70% من السكك الحديدية البريطانية وتحويلها إلى القطاع الخاص، 30% الباقية في طريقها للبيع وتهدف الحكومة من ذلك إعطاء عمليات تشغيل القطارات إلى مشغلين من القطاع الخاص وفصل ملكية الخطوط الحديدية عن عمليات التشغيل وكذلك جلب العديد من المنافع لدافعي الضرائب والمستخدمين.

وبدأت أثار الخصخصة تظهر في السكك الحديدية في صورة زيادة حجم الاستثمارات عربات النقل والخطوط الحديدية وكذلك مستوي الخدمة الآن أفضل بكثير من ذي قبل ويتلائم مع مطالب المستخدمين.

تشغيل الأتوبيسات بالمملكة المتحدة:

حوالي 93% من خدمات الأتوبيسات الآن في بريطانيا تؤول ملكيتها للقطاع الخاص، 80% منها يقدم خدمات تجارية بدون أية دعم يذكر من قبل الحكومة. وهذه الخدمات التجارية أدت إلى مزيد من الخدمات التي تلائم مطالب الأفراد وكذلك مزيد من الاستثمارات في مركبات النقل (الأتوبيسات الجديدة).

خصخصة الاتصالات السلكية واللاسلكية:

خصخصة ملكية مرفق الاتصالات السلكية واللاسلكية ترتب عليه العديد من الآثار الإيجارية أهمها[1]:

1- زيادة عناصر المنافسة في السوق واتساع نطاق الاختيار في الخدمة المقدمة.

2- انخفاض أسعار المكالمات التليفونية بين المدن بما يعادل 30%، وكانت الزيادة في الأسعار دائما أقل من قيمة التضخم النقدي.

3- تحسن مستوى أداء الخدمة المقدمة، والقضاء على مشكلة الانتظار في الحصول على الخطوط التليفونية.

4- اتساع نطاق الملكية ونمو سوق رأس المال وزيادة كفائته إلا أن بعض النتائج السلبية قد تحققت بعد أن سيطرت الشركة (شركة الاتصالات السلكية واللاسلكية على 95% من حجم السوق).

ولم تمنح المملكة المتحدة فترة احتكار لعقود امتياز الاتصالات على الرغم من أن التليفونات البريطانية ظلت تتمتع بحماية بالنسبة للخدمات الأساسية بواسطة احتكار ثنائي هما برتيش تليكوم وميركوري حتى سنة 1991 خلاف لما تم في بعض الدول من السماح بفترة احتكار نظراً لحاجة هذه الفترة لتمويل استثمارات كبيرة مطلوبة فقد ظلت المملكة المتحدة دائما رائدة وفي مقدمة الدول التي تؤيد تحرير الاتصالات السلكية واللاسلكية الأوروبية.

خصخصة قطاع الكهرباء:

ويلاحظ أن خصخصة قطاعات الطاقة يصاحبها عادة إعادة هيكلة قطاعية قد تؤدي إلى ظهور شركات جديدة أو تقسيمها إلى أنشطة يتم خصخصتها مثل توليد الكهرباء ونقلها وتوزيعها لتفادي ما حدث بالنسبة للمياه حيث اضطرت الدولة تحت ضغط الاحتكار إلى السماح برفع الأسعار أكبر من معدل التضخم للارتقاء بنوعية المياه إلى مستوي مؤشرات

([1]) ستيف هانكي – تحويل الملكية العامة إلى القطاع الخاص، 1990 ، ص 62-85.

اللجنة الأوروبية أو تلجأ إلى التقسيم للشركة الواحدة مع حق كل من الشركات التي تم تقسيمها في اختراق النطاق الجغرافية للشركات الأخرى[1].

خصخصة ملكية مرفق النقل والشحن:

قامت الحكومة البريطانية بخصخصة مؤسسة النقل والشحن [2]وقد قامت الحكومة بإعادة الهيكلة المالية للشركة وشطب 50 مليون جنيه من ديونها وتم بيع أسهم الشركة بالكامل للعاملين بمبلغ 50 مليون جنيه استرليني , وبالتالي تحول العاملون إلى ملاك وزادت قيمة السهم 11.5 مرة في البورصة وتحولت نتائج أعمال الشركة من الخسارة إلى الربح بشكل مستمر متزايد وتحسنت الكفاءة وجودة الخدمة المقدمة وزاد معدل حركة النقل واقترب السعر من التكلفة وزاد حجم الأموال المستثمرة واتجه إلى مجالات خارج نطاق أعمال الشركة وتغير فكر العمال فأصبحوا يفضلون أن يكون مجلس الإدارة من الخبراء الذي يعملون ماذا يفعلون وليس من العمال.

(1) Financial Times 13-14 April 1996.

(2) دكتور إيهاب الدسوقي – التخصصية والإصلاح الاقتصادي في الدول النامية – أكاديمية السادات للعلوم الإدارية 1995 ، ص 90–99.

مشروع نفق القنال Channel Tunnel Project [1]:

يعتبر مشروع نفق القنال والذي يطلق عليه أحيانا Channel من أكبر المشروعات B.O.T التي تم تنفيذها حتى الأن في الآونة الأخيرة. ويربط هذا النفق بين كل من فرنسا وبريطانيا . وقد بلغت تكلفته وفقا لبعض التقديرات 20بليون دولار، وتمتد فترة الامتياز فيه إلى 55 سنة.وتسمي شركة المشروع Eurotunnel وهي شركة مساهمة Stock Company تطرح أسهمها في بورصة الأوراق المالية. وقد تكونت بمشاركة شركتين هما Channel Tunnel Group LTD France Manche S/A .

وتم تكليف شركة المشروع من قبل الحكومتين البريطانية والفرنسية بالقيام بتصميم وتمويل وبناء وتشغيل النفق عام 1986م وفقاً لامتياز يمتد حتى عام 2042م. وقد ساهمت الشركة بنسبة 19% من تكاليف المشروع تقريباً، وحصلت على نسبة 81 % كقروض من 208 بنك. وكان من المقرر أن يمتد إنشاء هذه المشروع في 1987 حتى 1992، غير أن التنفيذ تأخر حتى بدأ التشغيل التجاري في إبريل 1994.

نماذج مشروعات B.O.T في إنجلترا [2]:

تنقسم مصادر تمويل مشروعات البنية الأساسية B.O.T إلى ثلاثة أنواع هي كما يلي:

النوع الأول: هو مشروعات استرداد التكلفة القائمة فيها بذاتها Project stand alone وهي التي يمكن تغطية تكاليف تنميتها وتشغيلها من خلال رسوم تفرض على المنقضين كما هو الحال في كاري المرور. والمشروعات في هذا الأنواع قليلة نسبياً في بريطانيا وهي كثيراً ما تتطلب أنواعاً مختلفة في المساندة الحكومية.

([1]) دكتور عبد القادر محمد عبد القادر عطية – دراسة الجدوي التجارية والاقتصادية والاجتماعية مع مشروعات B.O.T ، الدار الجامعية – الإسكندرية 2001 ، ص 661–662.

([2]) راجع Naririn Darcy (مزايا مشروعات البناء والتشغيل ونقل الملكية للاقتصاد المصري) ورقة عمل قدمت إلى مؤتمر B.O.T الذي عقد في فندق الميريديان بالقاهرة في الفترة من 4–11/7 عام 1999م.

النوع الثاني: من المشروعات وهي مشروعات مشتركة بين الحكومة والمقاول والمؤسسات المالية، ويمكن ويندرج تحت هذه المشـــروعات عدد كبير من المطارات ويتم اللجوء إلى هذا النوع غالباً حيثما كون الرسوم المقبولة اجتماعياً أو اقتصادياً غير كافية لسداد تكاليف المشروع بالكامل، ومن ثم فإن الأمر يتطلب عندئذ الدعم من جانب الحكومة للمشـــروع، وهذا النوع من المشـــروعات يعتبر أهم مشـروعات B.O.T إلى حد بعيد وذلك بحســب عدد الصــفات التي أبرمت منه.

النوع الثالث: وهو الذي تروج لـه المملكة المحتدة حاليا ويطلق عليه النموذج الثالث، ومشـــروعات هذا النموذج محورها تقديم الخدمات وتكون الحكومة فيها هي العميل وتدفع مقابلاً للمستثمر لقاء سلسلة من الخدمات تقدم من خلال ما أنشأه من مرافق، وهنا فإن المستثمر هو المسئول عن الاستثمار الأساسي في أي أصول رأسمالية تكون مطلوبة ويتقاضي عائدا مقابل إمكانية توفير وجود الخدمات المقدمة، كما أنه يظل متحملاً لهذه المسئولية طوال مدة التعاقد. وقد أدي هذا النوع إلى امتداد تطبيق فلســـفلة تمويل المشـــروعات والســـجون والمدارس والمنشآت الحكومية.

وفي هذا النموذج يتمثل دور القطاع الخاص في تقديم الخدمات ويتعين على مقاول القطاع الخاص هنا أن يوافق على تقديم الخدمة حســب مســتوي وجوده تحددهما الحكومة لعدد من السنين يكون في العادة 25 عاماً حسب ما استقر عليه العمل بالنسبة لكثير من المشروعات التي أنجزت. وهناك عادة ارتباط بين مدة الاتفاقية ومدة صلاحية الأصول محل الاتفاق، ومن ثم فإن مقاول القطاع الخاص مســـئول عن تقديم هذه الخدمة، ويتعين عليه كذلك القيام بما يلزم للمشروع من تصميمات وعطاءات وتمويل وتشغيل.

<u>ويمكن في النهاية أن نحدد مزايا النموذج الثالث البريطاني فيما يلي:</u>

1- أن المنافســـة تحقق للحكومة أفضـــل النتائج ولاســـيما عندما تكون المنافســـة علنية وشـــفافة، خاصـــاً أن القطاع الخاص عندما يتنافس فإنه ينتج دائماً أفكار جديدة وابتكارات لكي يكون قادراً على توسيع نشاطه.

2- يترتب على المنافسة ترشيد تكاليف تشغيل المشروعات وتخفيضها وبعبارة أخرى يتعين على الحكومة ألا تدفع مقابل الخدمات الا عندما تكون متوافرة، فهي لا ينبغي أن تتحمل مخاطر مشكلات متعلقة بالإنشاءات أو بدء تشغيل المرافق. وهذا يعني أن الحكومة لا تدفع أولاً إلا الخدمات التي تتلقاها مباشرة. وثانياً وجود حافز لمسئولي القطاع الخاص لكي يؤدوا عملهم وفقاً للمعايير والمستويات التي تتوقعها الحكومة، وإذا لم يتحقق ذلك يكون تكاليف ذلك على كاهلهم.

لم يعد مقبولاً أن يتحمل المواطنون من خلال الضرائب مساوئ إدارة الخدمات العامة. كذلك هذا النموذج الثالث في شأنه تحويل الإنفاق الرأسمالي الحكومي إلى الإنفاق لتحقيق إيرادات ومن ثم يحد من أعباء برنامج الإنفاق الحكومي وإيجاد نظام يسمح لفرض النشاط لكل من الشركات الوطنية والأجنبية.

تقييم التجربة البريطانية:

والسائد في بريطانيا[1] أن هدف الحكومة ليس مجرد امتلاك أصولاً أكثر، (مستشفيات – مصانع – مدارس) وإنما قيمتها رهن بما تقدمه من خدمات للمواطنين ومن الممكن تشغيل الموارد بكفاءة أكثر إذا تنافس القطاع الخاص من أجل الحصول على امتياز تجهيز وإدارة الخدمات والدعم والمساندة لفترات طويلة بعقود قد تزيد مدتها عن ثلاثين عاماً، والفلسفة البريطانية في هذا المجال تتأسس على الحاجة إلى تحقيق التوازن السليم بين المخاطر والعائد، إذ يجب تقييم المخاطر التي ينطوي عليها المشروع تقييماً بالغ الدقة ثم تقبله المؤسسة التي يمكن أن تدير ذلك المشروع على أفضل نحو، والآن لدي معظم الدوائر الحكومية خطط لمشروعات ناجحة بما في ذلك مشروعات دفاعية حيث يقوم فيها القطاع الخاص بتوفير تمويل الكثير من خدمات في مشروعات وزارة الدفاع البريطانية، وقد سمحت هذه المبادرة ببناء السجون والمستشفيات ونظم جديدة لتكنولوجيا المعلومات، بل بناء المباني الحكومية، ومن الجدير بالذكر أن كثيراً من الدول العربية والأوروبية تحاول الاستفادة

(1) نظراً لأن الحكومة لا تمتلك الأصول الخاصة بتلك المشروعات فإنها لا تحاول أن تتشدد في تحديد الطبيعة المادية الدقيقة لأية أصول أو في كيفية تقديم أية خدمات بنيها.

بالنموذج البريطاني (النموذج الثالث) والدافع الرئيســـي لذلك في الدول النامية هو تقديم المزيد من الخدمات للمواطنين من خلال مشروعات ناجحة.

المنافع والآثار الإيجابية لخصخصة المرافق العامة في إنجلترا:

ســـيتناول الباحث فيما يلي المنافع والآثار الاقتصـــادية الإيجابية على الاقتصـــاد الإنجليزي من مشـروعين هما الخط الحديدي لنفق القناة الإنجليزي وامتداد خط مترو الانفاق كما يلي:

[1] مشروع الخط الحديدي لنفق القناة الإنجليزية[1]:

وهذا الخط يربط بين شـرق لندن وإقليم كنت، وقد ترك هذا المشـروع العديد من الآثار الاقتصــادية المهمة على كثير من القطاعات الأخرى داخل الاقتصــاد البريطاني. ويوضــح الجدول هذه الآثار:

(1) Mortising , H. Fyi Ohio and TYoshihiko Miyogi " Measuring landowners share of total road benefits Euro pena Transport and plainning, " Summer Annual meeting, University of Sussex, England 10-14 Sp. 1990 . P.P10-15.

جدول يوضح الآثار المختلفة لمشروع الخط الحديدي لنفق القناة الإنجليزية

نوع الأثر	المنافع والآثار الناتجة Regeneration Benefits
سوق العمالة	يؤدي الانفاق الرأسمالي للمشروع إلى خلق 50.000 فرصة عمل في منطقة شرق لندن ومنطقة Thames Gateway
استخدام الأراضي والأنشطة التجارية	يؤدي المشروع إلى إتاحة الفرصة لتحويل حوالي 20 مليون قدم مربع إلى مكاتب تجارية وغيرها في منطقة شرق لندن والذي من شأنه أن يؤدي إلى تطوير المنطقية وإيجاد رواج تجاري لم يكن ليتواجد بدون المشروع.
قطاع الإنشاءات	سيؤدي المشروع إلى إتاحة الفرصة لبناء حوالي 20.000 فندق صغير لم تكن تبني في حالة عدم وجود المشروع والذي من شأنه خلق رواج في صناعة التشييد والبناء.

[2] مشروع امتداد خط مترو الانفاق (Jubilee line) [1]:

حيث بلغت النفقات الرأسمالي للمشروع حوالي 2.1 مليار جنيه استرليني. تضمنت المراحل التمهيدية للمشروع إعداد دراسة شاملة لتحديد أثار المشروع على الأنشطة الاقتصادية والمنطقة التي يمر خلالها ويخدمها الخط.

ويوضح الجدول الآتي هذه الآثار:

(1) University of west minister, " Jubilee line Extrusion study: The concepts and methodlogical frame work for assessing the impacts of jubilee line extension",. London, working paper no. 4 , 1997 . pp 9-11.

الآثار المختلفة لمشروعات امتداد خطوط مترو الأنفاق
في لندن Jubilee line

القطاع المتأثر	قياس الأداء
قطاع النقل مشـــغلو كـل من الأتوبيس والمترو	تغيير إيجابي في صافي الإيراد. تغيير إيجابي في زمن الرحلة. قياس التغيير في أزمة الرحلات نتيجة التحول إلى اســـتخدام النقل العام ومن ثم تم انخفاض زمن الرحلة بالنقل العامل وكذلك الأثر الإيجابي على تكاليف تشغيل المركبات الخاصة.
أصحاب الأراضي والعقارات	• أثر المشروع على ارتفاع أسعار الأراضي والعقارات. • ارتفاع إيجارات المساكن والمكاتب وغيرها.
القطاع التجاري وأصحاب الأعمال	• الأثر على القطاع التجاري وأصحاب الأعمال من خلال الأثر الإيجابي على الأرباح ومعدل العائد على استثماراتهم نتيجة للرواج الناتج من المشروع. • تسهيل فرص تنقل العمالة سواء إلى الأماكن البعيدة والأماكن المحيطة بالمشروع. • إتاحة الفرصة لمزيد من الأنشطة التجارية والصناعية الجديدة التي يعاد توطينها في المنطقة للاســـتفادة من زيادة فرص الربح والاستثمار.
القطاع السياحي	وتتمثل الآثار الإيجابية في الآتي: • توليد مزيد من الدخول للأنشطة السياحية وخلق فرص عمالة للقطاع السياحي.

	• تحسين ميزان المدفوعات نتيجة لتحسين الدخل السياحي (أثر اقتصادي) • إتاحة الفرص لمزيد من الانفاق الرأسمالي في مشروعات السياحة نتيجة لزيادة الطلب على الخدمات السياحية الناتج من الجذب السياحي مثل المطاعم والفنادق ومشروعات السلع الاستهلاكية.

استقراء أسباب نجاح التجربة البريطانية في اسناد المرافق العامة للقطاع الخاص[1].

1) اعتمدت الحكومة على العديد من القيود التنظيمية والرقابية التي تسمح باستيعاب خصائص وسمات المرافق العامة، وحرصاً على المنافسة في الأسواق فقد احتفظت الحكومة البريطانية بسهم واحد ذهبي في الشركات الضخمة والشركات التي تقدم خدمات عامة لها آثار خارجية إيجابية أو التي تتمتع بأهمية إستراتيجية في المجتمع.

والسهم الذهبي له قوة تصديق متميزة (تفوق حصته في الملكية) وتسمح له بإيقاف أي قرارات يمكن أن ينتج عنها سيطرة احتكارية للشركة، وفي المرافق كثيفة الاستخدام للعمالة قامت الحكومة ببيع أسهم المرفق للعاملين، وأنشأت صناديق معاشات لهم وتدعيم هذه الصناديق مالياً، وقدمت العديد من الحوافز للعاملين لشراء الأسهم وأنشئت جهاز مستقلاً يهدف إلى زيادة المنافسة في السوق , وضبط الأسعار منعا لأي استغلال للمستهلكين وحظرت تملك أي فرد أجنبي أو وطني أكثر من 15% من أسهم المرفق.

2) نظام التعريفة: يعتبر التسعير لخدمات المرافقة العامة التي يتم خصخصتها من الأمور الهامة التي يهتم بها المستثمرون لأنه يرتبط بالعائد الذي ينتظرونه في تنفيذ هذه المشروعات.

([1]) ستيف هانكي – مرجع سابق، ص 88-60.

ويعتمد تحديد التعريفة على طبيعة الأنشطة ففي بعض القطاعات تكون هذه الأنشطة ذات طبيعة تنافسية بينما في أنشطة أخرى تكون لهذه الأنشطة صفة احتكارية، ومن ثم يأتي دور الدولة في تنظيم الأسعار غير التنافسية وفرض قيود لمنع دعم باقي الأنشطة التنافسية غير المنظمة من خلال الأنشطة المنظمة ، ويجب أن تكون صيغة التعريفة قابلة للتطبيق وأن تكون للسلطة المختصة قادرة على إجبار الشركات المنظمة على إعطاء تلك المعلومات التي تحتاجها لأحكام رقابتها أو وضع سقف للأسعار مع وضع آلية لتعديل الأسعار في ظل الظروف الاضطرارية طبقا لظروف كل دولة وخصائص كل قطاع ونسبة التضخم ومعامل الإنتاجية للنشاط المعني على أن تخضع لمراجعة دورية في ضوء الاتفاق المبرم مع السلطة المختصة.

التكييف القانوني لعقد الـ B.O.T في إنجلترا [1]:

من الجدير بالذكر أن النظام الإنجليزي لا يتضمن تشريعا ينظم العقود الإدارية كذلك لا يعرف الفقه والقضاء الإنجليزي تلك الشروط الاستثنائية التي ترد في عقود الحكومة أو الإدارة وإن كان القضاء يميز بين نوعين من العقود.

النوع الأول: وهو العقود التجارية وهي عقود يتعين على الحكومة أن تتعامل فيها مع المتعاقد الآخر كما لو كانت فرداً عادياً وتلتزم بتسديد التعويض عند مخالفتها أحكام العقد.

النوع الثاني: فهو العقود غير التجارية وهي تلك العقود التي يجوز فيها للتاج (Crown) التمسك بفكرة الضرورة بهدف الدفاع عن المصالح العامة Public good ويتعين أن يكون التمسك بهذه الفكرة مستهدفاً توفير حرية الحركة Freedom of action في حالة الحرب.

(1) Mitcheel , J.D.B., " The contracts of public authorities", Woffgang Friedmann London, 1954 , pp 112-130.

- Broches, A., " Choice of law provisions contracts with governments, Mac Donald and Evans limited, London, 1982

وينسحب حكم النوع الثاني على العقود التي يصوت البرلمان على اعتماداتها المالية والعقود المتعلقة بالقوات المسلحة سواء في مجال التسليح أو في مجال العمل فيها ومفاد ذلك أن القيود الواردة على حرية المتعاقدين في المجال الإداري والمعروفة في النظام الفرنسي والمصري غير معروفة في النظام القانوني الإنجليزي.

المنشأة الدائمة والمواطن الضريبي:

التشريع الإنجليزي الداخلي لا يعرف فكرة المنشأة الدائمة ومع ذلك تقوم الإدارة الضريبية بإخضاع المنشآت الأجنبية للضريبة في المملكة المتحدة في حالة عدم وجود اتفاقيات لتجنب الإزدواج الضريبي مع الدول التي تتبعها هذه المنشآت وذلك إذا كانت هذه الشركات لها تنظيم للأعمال في بريطانيا أو باشرت النشاط عن طريق ممثل لها له سلطة التعاقد باسم المنشأة.

ولكن تستخدم المملكة المتحدة تعبير المنشأة الدائمة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي التي عقدتها مع الدول الأخرى[1].

كما يأخذ التشريع الضريبي الإنجليزي بنظرية الارتباط الفعلي، حيث نجد أن أي دخل تجاري ينشأ مباشرة أو بطريق غير مباشرة من خلال، أو عن طريق نشاط فرع أو وكالة، وكذلك أي دخل ينشأ من ملكية أو حقوق Property of nights يتم استخدامها بواسطة أو لصالح فرع أو وكالة كائنة بالمملكة المتحدة يخضع للضريبة في المملكة المتحدة.

كذلك يخضع للضريبة في المملكة المتحدة الأرباح الرأسمالية التي تحقق من الأصول الرأسمالية المرتبطة بنشاط الفرع الكائن في المملكة المتحدة.

([1]) دكتور السيد عبد المولي – الضرائب والمعاملات الدولية مع دراسة خاصة للتشريع الضريبي المصري – مرجع سابق ، ص 35.

وقد دعم القضـاء الإنجليزي [1] الأخذ بمعيار مركز الإدارة الفعلي كأسـاس لإخضـاع الشـركات المقيمة في إنجلترا للضـريبة عن الأرباح التي تحققها من نشـاطها داخل وخارج البلاد، فحيثما يوجد الرأس والعقل المفكر. The head and the Brain للشركة في إنجلترا تعتبر الشركة إنجليزية وتسري عليها الضريبة كأي شركة إنجليزية، وهذا الاصطلاح يشير إلى مزاولة النشـاط الذي يتم عادة من خلال مجلس الإدارة أو مجلس المراقبة أو أي سـلطة تنفيذية أخرى.

كما يأخذ التشريع الإنجليزي في تحديد جنسية الشركة بمعيار بلد التأسيس.

ويري البعض[2]أن تقرير قيام الإدارة والرقابة الرئيسـية في إنجلترا مسـألة موضـوعية وهي تختلف عن السلطات المالية كالحق في توزيع الأرباح أو زيادة رأس المال التي تباشرها الجمعية المعمومية، أما الإدارة والرقابة الرئيسية فهي تنصب على استغلال النشاط. والعبرة في تحديد مكان الإدارة والرقابة الرئيسية بمكانها الفعلي وليس بمكانها الاسمي.

تجنب الازدواج الضريبي في التشريع الإنجليزي:

سمح التشريع الضريبي الإنجليزي بثلاثة طرق لتجنب الازدواج الضريبي هي[3]:

1- إعفاء الدخل أو الأرباح الرأسمالية الخاضعة لضريبة أجنبية في الضريبة الوطنية.

2- ائتمان الضريبة الأجنبية مقابل الضريبة الوطنية.

3- خصم الضريبة الأجنبية من الدخل أو الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة الوطنية.

---

(1) De Beers consolidated mines L.T.D.. V Hower Ronald staples as cit in IFA ", le live d'impostion de personnes physiques en matiere de impost directs " vol. XVII, 1951, p19

(2) د. أحمد ثابت عويضة – ضريبة الأرباح التجارية والصناعية – مصدر الالتزام بالوفاء – دراسة مقارنة – الكتاب الثاني – القانون المقارن – الطبعة الأولي – مكتبة مخمير 1958 ، ص 59..

(3) Harvey Mcgregor U.K. reporter in I.F.A – unilateral measures to prevent double taxation – U.k report op. cit. p 413-414.

كما جاء في الدكتور: مصطفي محمود عبد القادر – الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية , دراسة مقارنة بين التشريع الضريبي المصري وبعض التشريعات الضريبة المقارنة" غير معلوم الناشر، 2006 ، ص 588.

وللممول حق الاختيار بين طريقتي الائتمان الضـريبي أو الخصـم، وإن كان اختيار طريقة الخصم في ظروف محدودة جداً، وهذا يتحقق للممول المقيم فقط.

وهذا الوضـع يثير التسـاؤل حول متى تكون طريقة الخصـم التي تتضـمن خصـم الضريبة الأجنبية من الدخل الخاضع للضريبة باعتبارها ائتمان ضريبي .

ويرى البعض [1] أن خصـم الضـريبة الأجنبية باعتبارها تكلفة يعد أكثر فائدة من الائتمان الضـريبي في حالة ما إذا كان نتيجة نشـاطك الشركة المقيمة بالمملكة المتحدة ككل خسـارة، بينما حققت ربحاً في الفرع الكائن بالخارج، وهذه الأرباح قد تحملت بضـريبة أجنبية. ففي هذه الحالة لا مجال لاسـتخدام الشـركة لطريقة الائتمان الضـريبي لعدم وجود ضـريبة وطنية مستحقة في المملكة المتحدة بسبب الخسارة الإجمالية. كذلك لا يوجد ترحيل للأمام أو للخلف للضريبة الأجنبية.

وفي هذه الحالة إذا اختارت الشركة سياسية الخصم أي خصم الضـريبة الأجنبية في الدخل الأجنبي فسـوف يؤدي ذلك إلى زيادة الخسـارة بقيمة الضـريبة الأجنبية، وهذه الخسـارة يمكن ترحيلها للأمام أو للخلف في ظل قانون المملكة المتحدة.

المسموحات الرأسمالية (الإهلاك):

يعرفها البعض[2]بأنها عبارة عن خصـومات عند تحديد الضـريبة كنتيجة لإهلاك أنواع معينة من النفقات الرأسـمالية وينظمها في إنجلترا قانون خاص هو قانون المسـموحات الرأسمالية وفيما يلي الأنواع الرئيسية للنفقات التي تحسب بها مسموحات رأسمالية[3].

1- العدد والآلات.

2- المباني الصناعية.

([1]) الدكتور: مصطفي عبد القادر ، المرجع السابق، ص 589.

([2]) الدكتور: حسن محمد كمال – الدكتور: سـعيد عبد المنعم محمد – دراسـات في النظم الضـريبية (ضـريبة الشركات) مكتبة عين شمس – 1992 ص 55-56.

([3]) Kay , J.A. and king, M.A., " The births Tax system " , Oxford university press, London, 1999, pp. 211-215.

3- المباني في المناطق النائية

4- المباني الزراعية والغابات.

5- المناجم وآبار البترول.

6- البحث العلمي.

ونتناول فيما يلي كيفية تقدير المسموحات المتعلقة بكل من هذه النفقات:

1- العدد والآلات: وتتضمن كل الأجهزة المستخدمة في النشاط على اختلاف أنواعها، وكذلك ما يتم تركيبه في المصنع من تكييف هواء ومصاعد وغيرها. ولا يدخل في نطاقها السيارات (باستثناء سيارات اللوري).

والمسموحات الحالية لتلك العدد والآت هي:

أ – مسموح السنة الأولي ، ويحسب على تكلفة شرائها، وسواء كانت جديدة أو مستعملة. وبمعدل يتفق عليه مع الإدارة الضريبية قد يصل إلى 100% إذا أردت الشركة ذلك.

ويجب أن يتم حساب هذا المسموح في نفس سنة الشراء حتى لو تم الشراء في اليوم الأخير من السنة.

ب – مسموح الإهلاك العادي، ويحسب سنويا ابتداء من السنة التالية لسنة الشراء، وبمعدل 25% على الرصيد المتبقي للأصل بعد استبعاد مسموح السنة الأولي. ويستمر حسابه بعد ذلك على أساس الرصيد المتناقص أي بعد خصم أقساط الإهلاك العادية المتناقصة التي سبق السماح بها.

ج – مسموح توازني، بالفرق بين القدر الباقي دون إهلاك في الأصل والمبلغ المحقق على الأصل كثمن بيع أو تعويض من شركة التأمين، وذلك إذا كان الرقم الأول أكبر من الأخير.

الإهلاك (المسموحات الرأسمالية):

يتم إهلاك الأصـول طبقاً للتشـريع الإنجليزي تحت مسـمي مسـموحات الإهلاك كما يلي[1]:

1- 25% من تكلفة التجهيزات الآلية والمعدات سنوياً على أساس الرصيد باستخدام طريقة القسط المتناقص وتشمل السيارات ولكن هناك قيود تتعلق بالسيارات التي تزيد تكلفتها عن 12000 جنيه استرليني.

وعند شـراء أصـول بعد 26 نوفمبر 1996 ويكون عمرها الإنتاجي 25 سـنة أو أكثر (أصـول ذات أعمال طويلة) فإنه يتم اسـتهلاكها باسـتخدام طريقة القسـط المتناقص بمعدل 6%.

2- المشروعات الصغيرة والمتوسطة:

يحقق لها أن تتمتع بمسـموحات إهلاك 40% في السـنة الأولي على معظم التجهيزات الآلية والمعدات التي تشـتري بعد 1 يوليو 1998 أما المعدات ذات الأعمال الطويلة فليس لها أن تتمتع بمسموحات السنة الأولي.

3- المباني الصناعية:

ويحسب لها الإهلاك من تاريخ بداية الاستخدام ويتم إهلاكها طبقا لطريقة القسط الثابت بمعدل 4% من التكلفة. ومسـموحات الإهلاك يتم تطبيقها على المباني الموجودة والمملوكة.

وفي المناطق المخصصـة للمشـروعات (مناطق التنمية) هناك مسموحات إهلاك تطبق عليها بنسـبة 100% لمعظم المباني ومسـتلزمات المصـانع والآلات والمعدات (هناك عدد قليل جداً من مناطق المشـروعات (مناطق صـناعية) مازالت باقية في المملكة المتحدة).

4- المباني التجارية:

([1]) Ibid, pp. 213-216.

المباني التجارية تسري عليها المسموحات الرأسمالية إذا كانت مقامة في مناطق المشروعات (المناطق الصناعية).

5- شروط عامة:

تطبق المسموحات الرأسمالية على الإنفاق على البحث العلمي، حقوق العلامات التجارية، حق المعرفة، المباني الزراعية، استخراج المعادن والفنادق.

وهذه المسموحات قابلة للاسترداد عند التصرف في هذه الأصول التي سبق وأن حصلت على هذه المسموحات بالنسبة لها.

الإهلاك المعجل:

أقر التشريع الإنجليزي نظام الإهلاك المعجل بطريقتين كما يلي[1]:

الطريقة الأولي:

الإهلاك المعجل باستخدام القسط المتناقص طبقاً لأسلوب معين يعرف بالطريقة الإنجليزية للقط المتناقص وطبقا لهذا الأسلوب يتم تحديده كما يلي:

1- تحديد قسط الإهلاك وفقاً لطريقة القسط المتناقص.

2- ضرب مقدار هذا القسط × 4/5 ويكون حاصل الضرب هو مقدار القسط ويترتب على هذا النظام استهلاك قيمة الأصل قبل نهاية عمره الانتاجي.

الطريقة الثانية:

الإهلاك المعجل بطريقة القسط الأولي: كما يلي[2]:

أ) العدد والآلات:

وتشمل كل الأجهزة المستخدمة في النشاط إضافة إلى تكييف الهواء والمصاعد وغيرها، ولا يدخل في نطاقها السيارات (عدا سيارات اللوري).

([1]) Topple, B.S., " Corporation Tax", Macdonald and Evens , Eleven Edition, London, 2000, pp. 100-103.

([2]) POlat, C.J., " Tax System of Western Europe" Tuelve Edition, Government England, 2001, pp. 312-314.

- المسموحات الأولية وتحسب في سنة الشراء ولو كان في أخر يوم مكن السنة .
- مسموحات الإهلاك العادي , ويحسب من السنة التالية لسنة الشراء وبمعدل 25% من الرصيد المتبقي للأصل بعد استيفاء مسموح السنة الأولي ويستمر حساب على أساس الرصيد المتناقص.
- مسموح المحقق على الأصل كثمن بيع أو تعويض في شركة التأمين، وذلك إذا كان الرقم الأول أكبر من الرقم الأخير.

ب) المباني الصناعية:

ومنها المباني الخاصة بمرافق البنية الأساسية. ويتضمن المباني المستخدمة كمكاتب بشرط الا تتجاوز 10% من قيمة المبني المسموح الأولي 75%.

مسوح الإهلاك العادي 4%

المسموح التوازني

بالنسبة المباني في المناطق النائية

ويصل مسموح السنة الأولي 100% بشرط ألا يسمح لها باحتساب الإهلاك العادي.

مسموح الإهلاك العادي ويجب على أساس القسط الثابت مع الأخذ في الحسبان الإهلاك الأولي السابق.

المسوح التوازني بنفس الأسلوب المطبق في الآلات.

النفقات الرأسمالية الخاصة بالبحث العلمي تستهلك بنسبة 100% في سنة حدوثها.

<u>نفقات البحوث والتطوير:</u>

ينص قانون الضرائب في المملكة المتحدة على حق المنشآت الصغيرة والمتوسط في خصم التكاليف التي تتكبدها للحصول على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بنسبة 100% خلال السنوات 2000 حتى 2003 والحصول على ائتمان ضريبي قدره 50%، وكذلك إقرار حق المنشآت الكبيرة في تطبيق هذه النسبة عام 2002 مع الحصول على ائتمان ضريبي قدره 25%.

كما تمنح المملكة المتحدة إعفاء ضريبي للهيئات التي تعمل في مجال البحث العلمي لتشجيعها على مزاولة النشاط[1].

وقد عالج المشرع في التشريع الضريبي لضرائب الدخل نفقات البحوث والتطوير تحت مسمي معالجة البحث العلمي فنص على أن تمنح النفقات الرأسمالية المتعلقة به مسموحاً رأسماليا يعادل 100% من قيمتها بشرط أن تكون متعلقة بالنشاط، أي أن المشرع البريطاني يمسح بإهلاك نفقات الأبحاث والتطوير بالكامل في سنة إنفاقها أي معاملتها كنفقة إيراديه ودون ما تمييز ما يعتبر منها مصاريف أبحاث أو مصروفات تطوير.

نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي[2]:

لم يتناول التشريع الإنجليزي أي نصوص تتعلق بتحديد أو تخصيص نصيب الفرع أو المنشأة من مصروفات المركز الرئيسي مما جعل الإدارة الضريبة تلجأ إلى اتخاذ اتجاه مرن نسبياً، في إجراء هذا التخصيص حيث تناول التخصيص نصيب الفرع من المصروفات العمومية والإدارية الخاصة بالمركز الرئيسي، حيث فإشترطت أن يكون أساس التخصيص مناسباً ويجري عملاً اتباع أي من الأساسين التاليين والتي تقبلها الإدارة الضريبية وهي:

1- توزيع وتخصيص هذه المصروفات طبقا للدخل كما يلي:

إجمالي الدخل الناتج عن عمليات الفرع

= ـــــ

إجمالي الدخل لعمليات الشركة ككل

2- توزيع وتخصيص هذه المصروفات طبقا للمصروفات:

إجمالي المصروفات للفرع (عدا الفائدة والخسائر والضرائب)

= ـــــــ

إجمالي مصروفات الشركة ككل

([1]) UK , Taxation, Vol 145 , No. 3755, 18 May 2000.

([2]) U.K " linland Revenue regulation manmual" , 2005 p. 120-122.

ولا يمنع ذلك من اتباع أي أساس أخر تقبله الإدارة الضريبية وتراه مناسباً للتخصيص لهذا النوع من المنفقات.

ويشـــترط في ظل أي طريق أن يكون ارتباط هذه المصـــروفات بنشـــاط الفرع، كما يشـــترط ألا يكون في الأماكن تخصـــيصـــا بشـــكل مباشـــر للفرع لأنه عندئذ ينعدم ســـبب التخصيص.

أسعار التحويلات :

انتهج المشـرع الضـريبي الإنجليزي مبدأ عدم التحيز Arms length حيث تخضـع التعاملات بين المركز الرئيســي والشـركات التابعة وكذلك التعامل بين الشـركات الشـقيقة (الأطراف المرتبطة لتسعير التحويلات .

ولا يتضـــمن التشـــريع الإنجليزي[1] أي تحديد لمعايير التقييم التي يتم تطبيقه على التعاملات التي تتم بين الأطراف المرتبطة.

كما لم يحدد التشريع أولوية اتباع أو تطبيق طريقة من طرق التسـعير – خاصـة تلك التي أقرتها منظمة التعاون الاقتصادي الأوروبي OECD.

باسـتثناء عنصـر واحد وهو الفوائد المدفوعه بين المركز الرئيســي والوحدات التابعة، حيث نص التشـريع الإنجليزي[2] على أن كل الفوائد سـواء كانت سـنوية أم كانت لمدة أقل في سـنة المدفوعة إلى الشـركة الأم غير المقيمة أو المدفوعة إلى الوحدة التابعة أو الشـقيقة تعتبر تلقائياً توزيعاً وتخضع للضريبة طبقا لما تضمنه هذا النص.

واعتباراً من 2004/4/1 توسعت إنجلترا في تطبيق تسعير التحويلات فلم يعد يقتصر تطبيقها على المعاملات التي تتم عبر الحدود، ولكن أصـبح يسـري أيضـاً على المعاملات الداخلية .

(1) John A,R. Clark transfer pricing in the absence of comparable market prices", U.K reporter, IFA, p. 643.

(2) James Marshall – " Deductibility of interest and other financing charges in computing income" , UK Reporter IFA, p. 455.

وإنما استثني هذا التعديل المشروعات الصغيرة والمتوسطة من تطبيق قواعد تسعير التحويلات سواء فيما يتعلق بمعاملاتها مع الشركات الإنجليزية في الداخل أو مع الشركات المقيمة في الخارج وانطوت اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي معها على مبدأ عدم التمييز.

أساليب تسعير التحويلات في المملكة المتحدة:

اهتمت المملكة المتحدة بموضوع تسعير التحويلات الدولية وأبعاده الضريبية وذلك من خلال القسم 485 من قانون الضرائب البريطاني، فقد أعطي هذا القسم لمصلحة الضرائب الحق في تعديل دخل المنشآت التي تعمل بالمملكة المتحدة في معاملتها مع فرع أو شركة تابعة لها خارج البلاد وذلك إلى الحد الذي كان يتوقع حدوثه بين طرفين غير مرتبطين.

ولا يعطي القسم 485 لمصلحة الضرائب سلطة مطلقة تجعلها تتجاهل المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة باعتبارها معاملات شرعية وقانونية قد حدثت. ولكنه يسمح لها بإجراء تسويات للربح المحاسبي للمنشأة وذلك للأغراض الضريبية بحيث يتم تسعير التحويلات المرتبطة على أساس السعر الذي يتم بين أطراف غير مرتبطة.

وقد صدر البند (6) من القسم 485 المعاملات التي تتم بين أطراف مرتبطة والتي تخضع للتسوية بما يلي:

1- مبيعات في الأصول.

2- تأجير واستئجار الأصول.

3- المنح وتحويلات الحقوق أو التراخيص.

4- التسهيلات التجارية أياً كان نوعها (المعاملات التي لا تذكر على وجه الخصوص مثل تقديم الخدمات والاقتراض) [1].

([1]) لمزيد من التفاصيل:

- Nicolas R. and David N " Practicak Tax Saving " - London : Billing and sons limited, 1985). PP 443-444 .
- Emile Woolf, Suesh Tanna and Karam Singh" Advance Taxation" -(London: Macdonald & Evans LTD., 1985). Pp190-191.

ويعتد التشريع الإنجليزي بالسعر المحايد أو السعر الذي يتحدد وفقاً لقواعد محايدة. ويعتبر السعر محايداً إذا توافرت فيه الشروط التالية[1]:

1- أن يكون هذا السعر هو المقابل الوحيد لعملية البيع، ودون أن تحصل الشركة البائعة على منافع أخرى من المشتري.

2- ألا تتأثر شروط البيع بأي علاقة أخرى بين طرف البيع، أو بأي شخص له علاقة بطرف من أطراف عقد البيع.

3- ألا يكون لأي من البائع أو المشتري، أو أي شخص مرتبط بأي منهما مصلحة مباشرة (أو غرض خاص في هذا البيع). أو غير مباشر.

لكن النص الوارد بالقسم 485 قد أثار العديد من التساؤلات:

- فمن ناحية، لا يوجد تأكيد بالنص عما إذا كان القسم 485 ينظر إلى المعاملات الفردية التي تتم بين أطراف مرتبطة سوف يتم دراستها ومراجعتها بصورة فاصله لتحديد ما إذا كان ثمن الشراء أو البيع قد تم بقيمة أقل أو أكثر من الواقع.

  أما أن كل عملية يجب أن تدرس في داخل المعاملات الأخرى بين الأطراف المرتبطة. ومن المعتقد أن التفسير الأخير هو الأصح.

- ومن ناحية أخرى، فإن نص هذه المادة سوف يؤدي إلى مشكلات في التطبيق لأنه ليس من الواضح إلى أي مدى سوف تصل عواقب إدخال سعر حر في معاملة تتم بين أطراف مرتبطة فإذا قامت الشركة الأم ببيع بضاعة لشركة تابعة بالخارج بقيمة أقل من الحقيقة، وتم إجراء التسويات حسب سعر البيع الحر فإن الشركة التابعة ستكون عليها دين للشركة القابضة مساوي للقيمة المخفضة والتي لم يحسب عليه أي فائدة.

  ويثور التساؤل حول كيفية معالجة هذا الخفض في القيمة الناتجة من بيع هذه البضاعة بأقل من سعر البيع الحر.

([1]) Uk Income Tay Law "section 3.

- هل تحسب عليها فائدة أم لا.
- يفترض أنه قد تم دفع حصة عينية عنها.

وجدير بالذكر أن القسم 485 ليس هو المادة الوحيدة التي تمكن الضرائب من تعديل أسعار التحويلات للأغراض الضريبية والتي تتم بين أطراف مرتبطة. لكن هناك أيضاً القسم 130 الذي يتعامل مع معاملات تمت بين أطراف مرتبطة بقيمة أقل أو أكبر من القيمة السوقية.

وهذا القسم يتيح لمصلحة الضرائب إجراء التسويات لكي تتمش المعاملات مع سعر البيع الحر.

وفيما يلي الإجراءات الضريبية المتبعة في المملكة المتحدة بشأن معالجة مشكلة أسعار التحويلات وذلك على النحو التالي:

1] الفحص الضريبي.

كونت مصلحة الضرائب مجموعة متخصصة لمراقبة تطبيق التشريع الخاص بتسعير التحويلات، هذه المجموعة اكتسبت مستوي عالي من الخبرة في فحص الحسابات وفي كيفية حساب الضريبة على الشركات متعددة الجنسيات. كما اكتسبت خبره في الدراسة للطرق الفنية التي تستخدمها الأجهزة الضريبية في البلاد الأخرى لتسعير التحويلات الدولية.

وقد لوحظ أن المجموعة المتخصصة قد ركزت اهتمامها بالشركات الكبيرة وخاصة تلك الموجودة في الصناعات المعلن عنها مثل صناعة الأدوية.

ويقوم المنهج العام الذي تتبعه مصلحة الضرائب في الفحص طبقاً للقسم 485 على أساس طلب المعلومات والبيانات والإحصائيات مباشرة من شركة تحت الفحص. بالإضافة إلى الحصول على معلومات إضافية من مصادر أخرى حتى يمكن أن يكون هناك تأييد للتسويات التي تجريها مصلحة الضرائب على الدخل الخاضع للضريبة"[1].

(1) Nicholas R. and David N. " Practical Tax Saving - London: Billing and Sons limited 1985) pp.445-446..

وكذلك يعطي القسم 17 من القانون الحالي لمصلحة الضرائب الحق في أن تطلب من أي شركة تلك البيانات حسب ما تحدده لأي عملية مرتبطة بالإضافة إلى الدفاتر والحسابات وأي مستندات متعلقة بأي شركة تابعة خارج البلاد والتي تتحكم فيها شركة بالمملكة المتحدة. إلى جانب إعطاء الحق لمصلحة الضرائب في دخول مباني المنشأة والإطلاع على الدفاتر والسجلات الخاصة بها للاستفسار عن التسعير. و القانون يلزم مصلحة الضرائب بالحفاظ على سرية المعلومات التي تحصل عليها فإن المعلومات التي تستخدم في المقارنات عند فحص شركة أخرى في نفس الصناعة، وكنتيجة لهذه المقارنات الخالية من سوء النية فإن المنافسين قد يتمكنون من استنتاج تفاصيل حساسه وخاصة للغاية عن عمليات الشركة.

2] طرق التسعير:

ينص القسم 770 من قانون الضرائب الصادر عام 1988 على تطبيق مبدأ عدم التمييز عند تحديد أسعار التحويلات الدولية ومع ذلك فإنه لا توجد إرشادات من مصلحة الضرائب لتحديد ما هو معيار عدم التحيز؟ وإن كان تقرير منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD في هذا المجال يأخذ ثلاثة أسعار يمكن أن تستخدم كمعيار لعدم التحيز وهي[1]:

1- سعر البيع الحر المقارن.

2- التكلفة مضافاً إليها نسبة متفق عليها.

3- سعر إعادة البيع.

وبصفة عامة يستخدم السعران الأخيران إذا لم يكن سعر البيع الحر المقارن متاحاً , وتأخذ مصلحة الضرائب ببدائل التسعير المتاحة طالما أنه يمكن تبريرها على أساس معيار عدم التحيز وعند تحديد سعر التحويل لابد من مراعاة العوامل التالية:

1- الطبيعة الخاصة بالأسواق التي تتعامل معها الشركة.

(1) Sayer Repert - complicance over - Burdens companies " International tax Review (vol;. 6 Feb. 1955) P.20..

2- الحاجة إلى الدخول في أسواق جديدة.

3- الأسعار المنافسة.

4- تحديد من تحميل مخاطر الائتمان الخاص بالمعاملات.

ويجب ملاحظة ان قيام الشركات بالدفاع عن أسعار تحويلاتها الدولية غالباً ما يكون مجهداً ومستغرقاً للوقت , وبالتالي يكون من الأفضل للشركة أن تأخذ حلاً وسطاً مع مصلحة الضرائب لأن التكلفة الكلية للتسوية أقل من تكلفة المنازعات مع مصلحة الضرائب.

ويراعي عند دراسة طرق التسعير أن يكون هناك توثيق لتدعيم السياسات التي تتبعها الشركة متعددة الجنسيات فمثلاً:

أ- يجب أن تكون البيانات متصلة بعض الشيء في جوهرها وغير غامضة.

ب- يجب أن يكون هناك اتفاق وتشابه بقدر الإمكان بين الأسواق الخارجية وأن يتم تفسير الاختلاف (أن وجد يوضح) بوضوح.

ج- يجب أن تخضع سياسيات المجموعة للفحص بصفة دورية مع تعديلها عندما تقتضي الظروف ذلك والسبب في ذلك هو احتمال تأثر سياسيات المجموعة بعوامل تجارية قائمة في وقت معين أو بمتطلبات جهاز ضريبي خارج البلاد , فإذا لم يتم تسجيل الحقائق كعامل مؤثر في تحديد سياسيات التسعير فإن ذلك يجعل الدفاع عن تسعير التحويلات داخل المجموعة أكثر صعوبة في المستقبل.

ولا يسري القسم 770 في عده حالات أهمها[1]:

1- أن يكون السعر المستخدم أقل من سعر عدم التحيز وذلك عندما يكون المشتري من المقيمين بالمملكة المتحدة.

2- ان يكون السعر المستخدم أكبر من سعر عدم التحيز وذلك عندما يكون البائع من المقيمين من المملكة المتحدة.

([1]) Airs Groham " UK Adheres to Arm's length Approach ", international Tax Review, (bol. 5 , feb., 1994) p.9..

3- أن تكون المنشأة من المنشآت التي تعمل في مجال البترول، إذ أن هذه المنشآت عندما تقوم ببيع إنتاجها من البترول على أساس مختلف عن سعر عدم التحيز ، فإنه يتم تقدير القيمة السوقية لتلك المبيعات وفقً للقواعد التفصيلية الخاص بالضريبة على أرباح الشركات البترولية البريطانية وضريبة المؤسسات البريطانية ولا يسري القسم 770 على هذه المبيعات.

3] الرسوم الإدارية والخدمية:

نظراً لأن تحميل الرسوم الإدارية او الخدمية بواسطة شركة موجودة في انجلترا يؤدي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة لفرع لها موجود بالخارج. لذلك يتطلب التشريع الضريبي البريطاني أن يكون هناك اتفاق رسمي يحدد فيه الخدمات التي سيتم تأديتها والأساس الذي حسبت عليه هذه الرسوم. وهذا الاتفاق يجب أن يتم مراجعته كل عام بالإضافة إلى ضرورة التمييز بين خدمات الإدارة المالية التي تفيد الشركة الأم وتلك التي تفيد الفرع. فعلي سبيل المثال تكلفة المراجعة الخارجية وخصوصا عندما لا يتطلبها القانون قد ينظر إليها كتكلفة يجب أن تتحملها الشركة الأم أما توفير خدمات مالية مثل تسهيلات القروض ستكون عادة خدمة تفيد الفرع خارج البلاد[1].

4] تخفيض رأس المال Thin capitalization

يعامل التشريع الضريبي في المملكة المتحدة فوائد القروض التي تدفعها الشركات الإنجليزية المقيمة التابعة لإحدى الشركات الأجنبية وكذلك فروع الشركات العاملة في المملكة المتحدة. معاملة التوزيعات ومن ثم لا يسمح خصمها كتكاليف عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة لهذه الشركات أو الفروع.

ولذلك قد تلجأ بعض الشركات متعددة الجنسيات إلى عقد القروض المستترة حيث تقوم الشركة الفرعية في الخارج بإيداع بالمملكة المتحدة بالاقتراض في هذا البنك بقيمة تعادل

(1) Nicolas R. and David N, " Practical Tax Saving " London: Biling and Sons Limited, 1985) . p. 449.

هذا المبلغ وبذلك تتجنب الشـركة عدم موافقة مصـلحة الضـرائب على عدم خصـم فوائد القروض عند تحديد أرباحها الخاضعة للضريبة[1].

تعديلات أسعار التحويلات:

بموجب القسـم 770 يحق للسـلطات الضـريبية إجراء تعديل على سـعر المعاملات المتبادلة بين الأطراف المرتبطة إذا كانت محسـوبة بطريقة متحيزة. ولكن يجب ملاحظة أن مثل هذه التعديلات سوف يترتب عليها ازدواج ضريبي لأن قيام دولة واحدة بإجراء تعديلات وتسويات لأسعار التحويلات ولا يقابله تسويه مناظره من قبل الدولة الأخرى سوف يترتب عليه حتما ازدواج ضريبي، الأمر الذي يتطلب من السلطات الضريبية الدخول في معاهدات واتفاقيات لمنع هذا الازدواج . واتفاقيات الازدواج الضريبي يمكن أن تفيد في اتجاهين هما:

1- أنه يمكن استخدامها كأساس قانوني لتسوية وتعديل سعر التحويل

2- أنها تمنع الازدواج الضريبي الناتج عن التعديلات.

بناء على هذا فإن السـلطات الضـريبية البريطانية اشـترطت في عدد من اتفاقيات تجنب الأزدواج الضـريبي، وإن كان معظم هذه الاتفاقيات تحتوى على مادتين رئيسـيتين لتسـوية أسـعار التحويلات وهما يناظران المادتين 7 ، 9 من معاهدة OECD والتي تنص على:

1- أن أرباح المنشـآت الموجودة في الدولة الأم تكون خاضـعة للضـريبة في تلك الدولة فقط ما لم يتم تنفيذ الأعمال في الدولة المضيفة الأخرى من خلال منشاة مستقلة.

ويجوز فرض ضريبة على الأرباح الموزعة على هذه المنشأة في الدولة المضيفة.

([1]) لمزيد من التفاصيل:

- Nicholas R. and David N., op. cit., pp 450-451
- Angelo G Faria " Tax policy Handbook 0 International Capital flows" Washington: Fiscal Affairs Department International Monetary Fund, 1995) PP.220-221.
- Harry Grubert " Taxes Tariffs and Transfer pricing in Multinational Corporation"- Review of Economics and Statistics (Vol. 73 , No.2, May 1991). PP287-289.

2- وأنه عند قيام دولة بإجراء تسوية لسعر التحويل تقدم الدولة الأخرى بعمل تسوية ملائمة بحيث تأخذ في الاعتبار الضريبة المفروضة من قبل الدولة الأخرى وذلك بعد التشاور بين الدولتين إذا لزم الأمر.

معالجة فوائد القروض في المملكة المتحدة[1]:

تسير المملكة المتحدة على معالجة الفوائد على القروض على النحو التالي:

1- رسملة الفوائد ما قبل التشغيل أو اعتبارها ضمن المصروفات الإيرادية المؤجلة.

2- فوائد القروض ما بعد الإنتاج تعالج كمصروفات إيرادية.

معالجة تكاليف الأبحاث والتطوير والحصول على التكنولوجيا[2]:

ينص قانون الضرائب في المملكة المتحدة على حق المنشآت الصغيرة والمتوسطة في خصم التكاليف التي تتكبدها للحصول على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات بنسبة 100% خلال السنوات من عام 2000 حتى 2003 والحصول على ائتمان ضريبي قدره 50% ، وإقرار حق المنشآت الكبيرة في تطبيق هذه النسبة عام 2002 مع الحصول على ائتمان ضريبي قدره 25% كما تمنح المملكة المتحدة اعفاء ضريبي للهيئات التي تعمل في مجال البحث العلمي لتشجيعها على مزاولة نشاطها.

معالجة الأرباح الرأسمالية:

تحديد وتصحيح الربح الرأسمالي في إنجلترا[3]:

تفرض الضريبة في إنجلترا على صافي الأرباح الرأسمالية التي تتحقق بعد إبريل 1965 بالبيع أو المبادلة أو المقايضة أو الهبة ..الخ من التصرفات في الأصول الرأسمالية،

---

(1) The institute of chartered Accountants , " The full text of all u.k. accounting standards",. ICA hall, Moorgate place, London, 2000..

(2) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- uk: Taxation , vol. 145 , no. 3755, 18 ,au. 2000.

(3) David Bertram and Stihen Edwards, " comprehensive Aspects of Taxation", Billing and Sons limited – London : 1999 , p. 540-607.

ويحدد الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة بالفرق بين ثمن المبيع ومجموع كل من تكلفة الشراء والنفقات والمسموحات المختلفة المرتبطة بالأصل محل التصرف مع الأخذ في الاعتبار أثر التضخم النقدي على قيمة الربح.

ويسمح المشرع الضريبي الإنجليزي بخصم أثر التضخم على ثم شراء الأصل الرأسمالي أو تكلفة أي تحسينات تدخل عليه لتزيد من قيمته، وتتحدد قيمة مبلغ الخصم باستخدام نسبة الزيادة في الرقم القياسي لأسعار التجزئة خلال الفقرة محل الفحص بشرط ألا تقل مدة حيازة الأصل الرأسمالي عن 12 شهراً ويحسب معامل التصحيح بالمعادلة الآتية:

(الرقم القياس لأسعار التجزئة في تاريخ التصرف في الأصل – الرقم القياسي لأسعار التجزئة في تاريخ الشراء أو التجديد بعد مارس 1982)

الرقم القياسي لأسعار التجزئة في تاريخ الشراء أو التجديد.

ومنذ إبريل 1985 أصبح من حق الممول الاختيار بين قيمة ثمن شراء الأصل الرأسمالي الفعلية وقيمته السوقية في مارس 1982 كأساس لحساب مبلغ الخصم مقابل الخصم مقابل أثر التضخم النقدي على قيمة الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة.

الإعفاء السنوي الأساسي للأرباح الرأسمالية[1]: Basic Annual Exemption

أعفي المشرع الإنجليزي مبلغاً يحدد سنوياً من الأرباح الرأسمالية المحققة خلال الفترة بمثابة إعفاء أساسي لا يخضع للضريبة، بل ويخصم هذا المبلغ من الأرباح قبل خصم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة، وتتغير قيمة الإعفاء السنوي الأساسي للأرباح الرأسمالية تلقائياً سنوياً وفقاً للتغيرات في الرقم القياسي لأسعار التجزئة، إلا إذا أقر البرلمان الإنجليزي غير ذلك المر الذي يتطلب مقارنة الأرقام القياسية في ديسمبر في كل عام لتحديد نسبة الزيادة في الرقم القياسي الذي يستخدم في تعديل قيمة الإعفاء على أن يقرب المبلغ لأقرب مائة جنيه استرليني.

تحديد الربح الرأسمالي:

(1) Kay , J.A and king M.A., " The British Tax, op. cit. p . 220.

يحدد الربح الرأسمالي الخاضع للضريبة اعتباراً من 1995/4/6 حتى الآن بالطريقة المتعارف عليها ضريبياً وهي الفرق بين قيمة التصرف وصافي التكلفة التاريخية الدفترية للأصول الرأسمالية محل التصرف، ويحسب صافي التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية في إنجلترا على النحو التالي:

صافي التكلفة التاريخية للأصول الرأسمالية = (ثمن الشراء + المصروفات الرأسمالية اللازمة للإعداد الأصل للإنتاج – (مجموع المسموحات المختلفة الواجبة الخصم حتى هذا التاريخ + مبلغ الخصم مقابل التضخم النقدي).

ويسمح المشرع البريطاني للشركات بأن تخصم خسائر التشغيل وكذلك الخسائر الرأسمالية المتحققة من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة خلال الفترة المحاسبية، ومن ثم فإن ما يخضع لضريبة الشركات هو " صافي الأرباح الرأسمالية" ويلاحظ أن صافي الأرباح الرأسمالية لا تدخل بالكامل في وعاء الضريبة ولكن تخفض بنسبة 25% وذلك منذ أول إبريل 1986 وبالتالي يدخل فقط صافي الأرباح الرأسمالي، بعد التخفيض ولما كانت ضريبة الشركات في المملكة المتحدة 40% فإن السعر الحقيقي للضريبة على الأرباح الرأسمالية تكون 30% وتشجيع الشركات على استبدال أصولها سمح المشرع للشركات بإعفاء الأرباح الرأسمالية بالشروط التالية[1]:

1) أن يستخدم ثمن البيع أو التعويض بالكامل في شراء أصول جديدة في نفس النوع، وإذا استخدم جزء منه فقط يكون الإعفاء بنسبة المستخدم فقط.
2) أن تستخدم الأصول الجديدة في أغراض النشاط.
3) أن تتم حيازة الأصول الجديدة خلال فترة سنة قبل أو بعد التصرف في الأصول القديمة.

ولا يخل هذا الإعفاء بحق الشركات بخصمه الربح الرأسمالي من تكلفة اقتناء الأصول الجديدة لأغراض حساب قسط الإهلاك وحساب الربح الرأسمالي الناتج عن تصرف لاحق في هذه الأصول.

([1]) Ibid , p : 222.

تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالي[1]:

يسمح المشرع الضريبي الإنجليزي بتأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية إذا استبدل الأصل الرأسمال المتصرف فيه بأخر مماثل له وذلك بالنسبة للأصول الرأسمالية التالية على سبيل الحصر

1- المباني والأراضي.

2- المعدات والتجهيزات.

3- السفن والطائرات.

4- الشهرة

ويشترط للتمتع بهذه الميزة الضريبة أن:

أ – تستخدم الأصل الرأسمالي في تأدية نشاط المنشأة.

ب- يتم استبدال الأصل خلال عام قبل البيع، أو ثلاثة أعوام بعده وقد فرق المشرع بين الأصول الرأسمالية الغير قابلة للإهلاك والأصول القابلة للإهلاك في طريقة تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية كما يلي:

أ – تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في أصول غير قابلة للإهلاك:

يؤجل الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة في التصرف في أصل غير قابل للإهلاك – كالأراضي – بخصم قيمة الربح الرأسمالي المتحقق منن بيع الأصل القديم من التكلفة التاريخية للأصل الجديد.

ب – تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة من أصول قابلة للإهلاك:

يؤجل فرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأصول الرأسمالية القابلة للإهلاك لحين تحقق أي مما يلي:

([1]) Stephen , E. and Bertram, D. " comprehensive Aspects of Taxation, Billing Sons limited, London 1997 , pp. 316-320.

- توقف استخدام الأصل الرأسمالي الجديد في أغراض المنشأة حيث يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة عند التصرف في الأصل القديم.
- مرور 10 سنوات من تاريخ استبدال الأصل القديم بأخر جديد حيث يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المحققة عند التصرف في الأصل القديم.

المبحث الثالث

المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في فرنسا

سوف يتناول الباحث التشريع الضريبي في فرنسا من خلال النقاط التالية:

- تجربة فرنسا في تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T .
- التكييف القانوني لعقود الـ B.O.T.
- الموطن الضريبي والمنشأة الدائمة
- الاستهلاك المالي.
- إهلاك الأصول والإهلاك المعجل.
- نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.
- أسعار التحويلات.
- معالجة الأرباح الرأسمالية.
- نفقات البحوث والتطوير.
- حوافز تشجيع الاستثمار الرأسمالي.

خصخصة البنية الأساسية في فرنسا:

رغم دور فرنسا الملحوظ في الدفاع عن الخدمات والمشروعات العامة إلا أن الواقع يعكس أن فرنسا من الدول القليلة التي ظل بها القطاع يمارس البنية الأساسية إلى حد كبير حيث تأسست بها أول شركتين كبيرتين وخاصتين بها للمياه عامي 1853 ، 1880 .

وبالنسبة لخطوط السكك الحديدية في فرنسا فقد بنيت على نظام خاص وطني أسسته الدول منذ عام 1842 حيث قامت الدولة بتخطيط وتمويل البنية الأساسية للخطوط الرئيسية بينما قامت الشركات الخاصة العاملة في ظل نظام الامتياز بتوفير وتمويل البنية الفوقية مثل الأرضية والقضبان ونظام الإشارات والمحطات والقاطرات والعربات – ثم تأميم النظام بأكمله في عام 1937 تحت اسم الشركة الوطنية لسكك الحديدية الفرنسية.

وامتد نشاط القطاع الخاص الفرنسي لإقامة سكك حديدية خارج فرنسا، كما عهد إلى غرف التجارة المحلية بدور رئيسي في إدارة الموانئ منذ القرن التاسع عشر.

وقد كانت فرنسا تؤدي نموذج الاحتكار وله مؤيدون أقوياء من أصحاب الأصوات المسموعة خاصة في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية.

إلا أن تقارب السياسات الوطنية الناتجة عن الاتحاد الأوروبي أصبح أمراً إجبارياً بحلول عام 1998 بالنسبة لمعظم الدول الأعضاء وبالتالي أصبح هذا الاتجاه عديم الجدوى في ظل سياسية الاتحاد الأوروبي وإلا تم وضع قيود على تعامل هذه الدولة مع دول السوق المختلفة.

خصخصة الموانئ في فرنسا:

يعتمد النموذج الفرنسي في مجال الموانئ على إدخال الشركات الخاصة في توفير الخدمات للموانئ، على أن تظل المرافق العامة للميناء تحت سيطرة الدولة ممثلة في سلطات الميناء وتقوم الدولة بتمويل التكاليف الاستثمارية إلا أنه بعد انضمام فرنسا للاتحاد الأوروبي وطبقا لمقررات اللجنة الأوروبية في عام 1997 فإنه تم استحداث نموذج أوروبي هو نظام الميناء ذاتي التمويل الذي لا يتلقي دعماً من الحكومات بحيث تخطط سلطات الميناء بشكل ملائم لتمويل توسيع المرافق عن طريق تعريفه الخدمات إلى البحث عن مشاركة القطاع الخاص. ولا ترجع القيود على استخدام الاعتمادات العامة إلى نقص القدرة التمويلية للدولة

ولكن لتحقيق التنافسية هذا النشاط بحيث تستطيع الموانئ الفرنسية أن تحقق المنافسة بين الموانئ الأوروبية والعالمية بشكل مناسب.

دراسة مقارنة لعقود إقامة مشروعات البنية الأساسية بواسطة القطاع الخاص

مفهوم عقد الامتياز في فرنسا:

انتهي بعض الفقهاء[1] إلى أن اصطلاح الامتياز في القانون الإداري اصطلاح غامض ويتسع لعدد كبير ومتباين من الأعمال والأوضاع الإدارية حيث ظهرت كلمة " الامتياز " بالمفهوم الحديث متأخرة نسبياً وتستخدم لوضع بعض القواعد الإجرائية الفنية بغرض استغلال الثروات العامة أو تنفيذ المشروعات أو تنظيم المرافق العامة مثل امتياز واستغلال المناجم والطاقة الهيدروليكية والأشغال العامة والمرافق.

ولما كان الوقوف على تطور عقد الامتياز في الماضي أو مرتبط بتكييف حاضر ومستقبله.

تطور مفهوم عقد الامتياز في فرنسا:

شهد مفهوم عقد الامتياز في فرنسا تطوراً من خلال ثلاثة مراحل:

الاتجاه الأول:

وسار فيها الفقه الفرنسي أن الالتزام وليد أمر انفرادي تصدره السلطة مانحة الامتياز بما لها من ولاية آمره ويرضخ لها الملتزم اختياراً لقبوله شروط الالتزام[2].

([1]) يرجع ذلك تفصيلا إلى :

- دكتور سليمان الطماوي – الوجيز في القانون الإداري – دار الفكر العربي – 1988 ، ص287.
- Tewfic chehata, op.cit., p6.

([2]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- الدكتور محمد أنس قاسم جعفر – النظم السياسية والقانون الدستوري دار النهضة العربية، 1999، ص27
- الدكتور محمد كامل ليلة – النظم السياسية – دار النهضة العربية، 1961، ص202

الاتجاه الثاني[1]:

وفي هذه المرحلة أهمل مجلس الدولة الفرنسي فكرة السلطة العامة في الامتياز وأيد فكرة المرفق العام كما جاء في حكم Terrier الصادر في 6 فبراير 1903 استناداً إلى أنه لا يجب عدم تجاهل إرادة صاحب الامتياز والتضحية بمصالحه لأن ذلك من شأنه التأثير على حسن سير مرفق الامتياز.

الاتجاه الثالث[2]:

وفي هذه المرحلة اتجاه الرأي إلى أن عقد الامتياز من عقود القانون المدني يخضع لما تخضعه له هذه العقود من أحكام , وقد قاد هذا الرأي العميد دوجي[3] الذي أعاد صياغة نظرية المرفق العام ، واستناداً إلى أن الالتزام عمل قانوني مركب يحتوي على نوعين من النصوص:

1- نصوص تعاقدية وتمثل الأعباء المالية والالتزامات المتبادلة ومدة الالتزام وكيفية استرداد الالتزام وتنفيذ الأشغال العامة أي العلاقة بين طرفي الالتزام في العقد وهما شركة المشروع والجهة مانحة الامتياز.

2- نصوص لائحية وتتعلق بتنظيم المرفق وسيرة وتحديد رسوم الانتفاع وإجراءات وشروط الانتفاع بالخدمة إلى العلاقة بين شركة المشروع والمنتفعين بخدمات المرفق وتسري كلاً من النصوص السابقة عندما يدار المرفق بواسطة شركة المشروع.

الاتجاه الرابع[4]:

---

(1) Chehata , T., " La concession development service public, these, paris II, 1941, p. 30-35.

(2) Bettinger, Ch., " l'evolution development la concession, Notion du Droit Adminstratif Français, these, paris II , 1975..

(3) Prosper weil, " problemes relkatifs aux contracts passe's entre un Etate et un particulier, Paris, 1969. p.70.

(4) يرجع تفصيلا في هذا الاتجاه إلى:

A- Chapus, R., " Droit Adminstratif" 1988, Tome 1 , Paris , p.560.

B- Mariel, P.l,u Le tresor public et les delegations 1996 , L'actualte Juridique de Droit Adminstratif (A.J.D.A) , p.684

وهو الاتجاه الحديث وفي ظل هذا الاتجاه تم العدول عن فكرة امتياز الأشغال العامة التي كانت مسيطرة على الفقه في المراحل الثلاث السابقة بعد أن امتد الامتياز من إنشاء المشروع إلى إدارته وأصبح تعريف عقد الامتياز كما يلي:

" عقد التزام المرفق العام هو تصرف قانوني تعهد بموجبه الإدارة إلى شخص أخر عام أو خاص يتم اختياره من حيث المبدأ بكامل حريتها وتسمي الإدارة في هذا العقد بالسلطة المانحة L'autorite concedante أما المتعاقد فيها يطلق عليه تسمية المتلزم، وتتمثل الالتزامات الأساسية المترتبة على عقد الالتزام في أن يؤمن الملتزم على نفقته ومسئوليته إنشاء المرفق طبقا لشروط العقد، وإن يقوم بإعداد المنشآت الأولية للمرفق في مقابل جباية أتاوات Redevances من المنتفعين بالمرفق للمدة المحددة في العقد، وبعد انقضائها يلتزم المتعاقد بنقل المرفق مع إنشأته إلى الإدارة بحالة جيدة".

وأصبح هذا الاتجاه في تعريف العقد شاملاً أطراف العقد ومجاله والنظام القانوني له وحصول الملتزم على المقابل المالي لخدمات المرفق ومصدره.

C- Vedel, G & Devlove, p. " Droit Adminstratif", 1988. Paris, pp. 113-1134.

ويرى البعض [1]أنه، في ظل الاتجاه الحديث في فرنسا أنه:

1- لم يصبح منح امتياز المرفق العام قاصراً على أشخاص القانون الخاص بل أصبح ممن الممكن منح امتياز المرفق العام لمؤسسات عامة أو شركات مختلطة.

2- إذا كانت المرافق العامة الاقتصـــادية يمكن أن تدار بطريق الامتياز فإن المرافق العامة الإدارية يمكن أن تدار بنفس الأسلوب.

3- إن الجهة مانحة الامتياز يمكن أن تســـاهم مالياً في تحمل نفقات تشـــغيل المرفق العام للتخفيف من أعباء الملتزم في الأحوال التي تري فيها أن هذه المســـاهمة ضرورية.

تطور مفهوم عقد الامتياز في فرنسا:

ظل الرأي السـائد في الفقه الفرنسـي " أن الالتزام وليد أمر انفرادي تصـدره السـلطة مانحة الامتياز بما لها من ولاية آمرة[2]. ويرضخ له الملتزم اختيارياً لقبوله شروط الالتزام[3].

وهذا الرأي وأن كـان يحتفظ للإدارة بحقها في التدخل والتعديل في قواعد الالتزام وإلغائه إذا اقتضـــى الأمر ذلك دون ما حاجه لرضـــاء الطرف الآخر إلا أنه يغفل جانب

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

أ) الدكتور: أحمد رشاد محمود سلام – مرجع سابق، ص 37.

ب) الدكتور: محمد سعيد حسين أمين – العقود الإدارية – الثقافة الجامعية ، 2000 ، ص100-101.

([2]) وقد فسر أصحاب المذاهب التيوقراطية حينذاك بأن مرد السلطة المانحة هو الله , فالله مصدر السلطات في الدولة وتصرفات الحاكم ليست إلا تنفيذاً للعناية والمشيئة الإلهية الأمر الذي يستتبع أن تكون إرادة الحاكم فوق إرادة الجميع" لمزيد من التفاصيل انظر الدكتور: محمد أنس قاسم جعفر " النظم السياسية والقانون الدستوري " 1999 ، دار النهضة العربية بالقاهرة ص 27 ومؤلف الدكتور محمد كامل عبيد " نظرية الدولة 1994 طبعة كلية شرطة دبي ص 384 ومؤلف الدكتور محمد كامل ليلة في النظم السياسية " 1961 ص 202 في نظرية الحق الإلهي المباشر وغير المباشر.

([3]) وإن استقلال الإدارة يفرض شروط العقد واقتصار دور المتعاقد على قبولها، لا يخل بمفهوم الرضائية التي يتصف بها عقد امتياز المرفق العام وهو في هذه الحال بمثابة عقد إذعان والدكتور: محمد سعيد حسين أمين في " الأحكام العامة للالتزامات وحقوق طرفي الرابطة العامة في تنفيذ العقد الإداري" ، المرجع السابق، ص 15.

الملتزم ويهدر حقه كطرف ثاني في عقد الامتياز. لذا أهمل مجلس الدولة الفرنسي هذا الرأي والمستمد من فكرة السلطة العامة، وأيد " فكرة المرفق العام" ، كما جاء في حكم Terrier الصادر في 6 فبراير 1953[1].

ثم اتجه الرأي إلى أن عقد الامتياز من عقود القانون المدني يخضع لما تخضع له هذه العقود في أحكام. وحينذاك صاغ العميد " دوجي" نظرية المرفق العام فنالت القبول لدي كل من الفقه والقضاء، ومبناها[2]: " إن الالتزام هو عمل قانوني مركب يحتوي على نوعين من النصوص:

1- نصوص تعاقدية تشمل الأعباء المالية المتبادلة ومدة الالتزام وكيفية استرداد الالتزام وتنفيذ الأشغال العامة...الخ.

2- نصوص لائحية يمتد أثرها إلى المنتفعين، والتي تتصل بتنظيم المرفق وسيره، وتحديد الرسوم والإجراءات الكفيلة بسلامة الانتفاع وشروط الخدمة.

وبصفة عامة يعتبر من النصوص التعاقدية تلك القواعد التي يمكن الاستغناء عنها لو أن المرفق أدير عن طريق الإدارة المباشرة، وتسرى النصوص اللائحية والتعاقدية معاً حين يدار المرفق عن طريق الملتزم.

وفي ضوء التشريعات ورأي الفقه وأحكام القضاء نتناول التعريف الجديد لعقد الامتياز في فرنسا، وتطور مجالاته وتعدد صوره.

تعريف عقد الامتياز في فرنسا:

---

(1) الدكتور محمد سعيد حسين أمين في العقود الإدارية، ص 97 ورسالة الأستاذ الدكتور توفيق شحاته ، ص 55 ويقول : أن لهذه النظرية وجاهتها لأنها تسمح دون صعوبات بتفسير إمكانية السلطة العامة في مسار عملية الامتياز بعين الاطمئنان إلى حسن سير المرافق، وطالما أن الامتياز وليد الإرادة المنفردة للحكومات فإنها تستطيع أن تدخل في أي وقت التعديلات التي تراها ضرورية . إلا أنه يجب عدم تجاهل إرادة صاحب الامتياز والتضحية بمصالحه لأن ذلك من شأنه التأثير على حسن سير مرفق الامتياز.

(2) يراجع مؤلف الدكتوره عزيزة الشريف بعنوان " دراسات في نظرية العقد الإداري" 1981 دار النهضة العربية ، القاهرة، ص 73. وما بعدها ورسالة الأستاذ الدكتور: توفيق شحاته ، المرجع السابق، ص 56.

تطور التعريف التقليدي لعقد الامتياز بإدخال تعديلات وإضـــافات أصـــبحت معه معايير التعريف القديم غير صـــالحة للتطبيق نظراً للمتغيرات التي طرأت عن العناصـــر المتعلقة بأطراف العقد ومجالاته، وفي أسلوب أداء الحقوق والالتزامات كما يلي[1]:

- التزام المرافق العامة .. هو اتفاق يكلف فيه شخص عام شخصاً أخر باستقلال مرفق عام مقابل مكافأة تتحدد بناء على النتائج المالية لاستغلال المرفق".

"da concession de service public est Une convention par la quelle Une personne publique charge Une outre personne de l'exploitation".

d'un service public moyennant mne remuneration de terminee par les résultats financiers de lexploitation".

- عقد التزام المرفق العام هو تصرف قانوني تعهد بموجبه الإدارة إلى شخص آخر عام أو خاص تنتقيه من حيث المبدأ بكامل حريتها، وتســـمي الإدارة في هذه العملية بالسلطة المانحة L'Autroite concedante أما المتعاقد معها فيطلق عليه تسمية الملتزم، وتتمثل الالتزامات الأســاســية المترتبة على عقد الالتزام في أن يؤمن الملتزم على نفقته ومسئولية تسيير المرفق طبقا لدفاتر الشروط، وإن يقوم بإعداد الإنشاءات الأولية للمرفق في مقابل أن تمكنه الإدارة من جباية إتاوات Redevances من المنتفعين بالمرفق لمدة محدودة هي مدة العقد ذاته، وبعد انقضـــائها يلتزم المتعاقد بنقل المرفق مع إنشاءاته إلى جودة الإدارة بحاله جيدة[2].

---

(1) يراجع مؤلف الدكتور سعاد الشرقاوي في العقود الإدارية ص 48 ، 49 . ورسالة أ.د: توفيق شحاته ص 5 ، وما بعدها ويذكر بأن " فكرة عقد امتياز المرفق العام حديثه نســـبياً، وهي لا تعدو أن تكون تطوراً لنظام قديم وهو امتياز الأشغال العامة وكان الغرض منه أساساً إنشاء مشروعات الأشغال العامة ولاسيما السكك الحديدية ذات النفع العام، ولم يعد المسألة في نطاق تطور تقتصر على إنشاء المشروع بل شملت إدارته".

(2) يراجع في الفقه الفرنسي:

- Chapus R., " Droit Adminstratif" , 1988 tome Paris p560.
- Mariel P.l, op. cit., p. 684.

وبذلك يشـــمل التعريف الجديد التطورات المتعلقة بأطراف العقد ومجاله ونظامه القانوني وأسلوب حصول الملتزم على المقابل المالي ومصدره على النحو التالي:

أولاً: لم يعد امتياز المرفق العام قاصراً على الشركات ذات رأس المال الخاص، فمن الممكن منح امتياز المرفق العام لمؤسسات عامة أو شركات اقتصاد مختلط.

ثانياً: إذا كانت المرافق العامة الاقتصـــادية يمكن أن تدار بطريق الامتياز، فإن المرافق العامة الإدارية يمكن أن تدار بهذا الأسلوب.

ثالثاً: إن قاعدة تحمل الملتزم بمفرده لنفقات تشـــغيل المرفق العام المدار بطريق الامتياز، يتم التخفيف في حدتها بمســـاهمة مالية تقدمها الجهة مانحة الامتياز[1].

تطور مجالات عقد الامتياز في فرسنا وتعدد صوره:

من الثابت أنه قد حدث تطور في مجالات عقد الامتياز وتعددت صـــوره في فرنســـا وذلك على النحو التالي[2]:

المجموعة الأولي: عقود الالتزام[3]:

أولاً: عقد امتياز أشـــغال عامة concession de travaux public عقد يتعهد بمقتضاه فرد أو شركة ببناء أو صيانة مشروع عام.

ولكن المقابل هنا ليس ثمنا كما هو الحال في عقد الأشغال العامة إنما يتمثل المقابل في منح الملتزم ســلطة اســتغلال المشــروع العام لمصــلحته خلال مدة معينة زمنية

---

(1) وهذا التعريف الجديد يتسع لأن يكون الملتزم شخصاً من الأشخاص القانون العام وإن يكون الالتزام خاصا بمرفق صناعي أو تجاري كما وضع في أسلوب حصول الملتزم على المقابل المالي في صورة رسوم يدفعها المنتفعون، أو مبالغ يدفعها آخرون أو تمويلاً من جهة الإدارة، أو من جهة غير الإدارة ومن غير المنتفعين، أو مزيجاً من ذلك.

(2) يراجع مؤلف الدكتور محمد سعيد حسين أمين في العقود ، المرجع السابق، ص 100 ،101.

(3) الدكتور محمد سعيد أمين في العقود الإدارية ص 102 ، وما بعدها المرجع السابق.

الدكتورة سعاد شرقاوي ، المرجع السابق، ص 83 وما بعدها.

مناسبة تكفل له تغطية نفقاته في صوره رسوم تفرض على المنتفعين به، مثل الحال في تمكين الجمهور في استعمال قناة أو طريق أو ممرات مقابل رسوم معينة.

ثانياً: عقود امتياز تشغيل خطوط نقل بالسيارات:

يلتزم المتعاقد بتشغيل خطوط اتوبيس للخدمة العامة، وفي ذلك يقتصر الأمر على تأجير جراج لحفظ السيارات وصيانتها دون حاجة لإقامة أية أشغال عامة.

ثالثاً: عقود امتياز توزيع الطاقة:

استخدمت الهيئات المحلية في فرنسا صيغة عقد الامتياز لضمان حصول المواطنين على الخدمة دون أن تكلف الهيئات العامة شيئاً، خاصة توزيع الطاقة (الكهرباء والغاز) وذلك بعد الحصول عليها في المرافق المسئولة عن توليد أو توريد الطاقة.

رابعاً: عقود الالتزام في مجال البنية الأساسية:

وأهم الصور الحديثة في مجال البنية الأساسية للطرق هو استغلال الانفاق ومثالها نفق " مونت بلان " Mont Tunnel de Sainte Marie aux mines, Blane tunnel de Frejus الذي أنشئ تحت الماء بين انجلترا وفرنسا.

خامساً: التزامات مواقف السيارات:

Les concessions de pares de staticnnement وهي صورة قريبة من صور التزام البنية الأساسية للطرق.

سادساً: عقود الالتزام بتوزيع الماء والتدفئة:

يتم عن طريق التزام المرافق العامة، وذلك بإبرام عقد يكلف فيه الملتزم بإدارة وتسيير المرفق العام لمدة محدودة.

سابعاً: التزامات المجال الصحي والاجتماعي:

تظهر في هذا المجال إدارة الحمامات العامة. والسلخانات العامة، الأسواق وجمع القمامة واستخراج المياه الجوفية المعدنية، وبموجب القانون الصادر في فرنسا في 31 ديسمبر 1970 فتح أمام الإدارة استخدام عقد التزام المرافق العامة في مجال

المستشفيات العامة بمرسوم صدر في 12 مايو 1974 وهذا المجال متميز من زوايا متعددة ذلك أن دفع الرســـوم مقابل العلاج يكون ذا طابع خاص بواســـطة هيئات التأمين الاجتماعي.

ثامناً: عقود الالتزام في مجال الترفيه:

أدي اتســـاع وتعدد وســـائل الترفيه إلى امتداد التزام المرافق العامة إلى هذا المجال ، وقد تطورت الأفكار إلى اعتبار الترفيه مرفقاً عاماً، وكانت العقود المتعلقة به تخضـع للقانون الخاص، ثم تحولت إلى عقود قانون إداري بســـب احتوائها على المســـرح وتأجير صـالات عرض المسـرحيات والسـينما وإدارة كازينوهات ومناطق الاسـتشـفاء والفنادق الســـياحية والمناطق المائية الســـاحلية، واعتبرتها الدولة مرافق عامة وانتهي أحكام مجلس الدولة الفرنسي في أحكامه إلى أنها مرافق عامة[1].

وينطبق عقد التزام المرافق العامـة على المطاعم والشـــواطئ وإدارة الحدائق العامة واســـتغلال بحيرة أو عين مائية، وما يعرف (بالمارينا) أي الشـــواطئ التي تســـتخدم لسياحة اليخوت، وأخيراً ظهرت صـور من المرافق العامة اسـتخدم فيها أسـلوب التزام المرافق العامة وهو مجال اسـتخدام القنوات الفضـائية، والأقمار الصـناعية لبث برامج خاصـة للمشـتركين. فالعقد المبرم بين الدولة والشركة الملتزمة ببث البرامج التلفزيونية الخاصة هو عقد التزام مرفق عام.

المجموعة الثانية : العقود القريبة من عقد التزام المرافق العامة.

أن تكليف المتعاقد مع الإدارة بمسـئولية مرفق عام مقابل مكافأة ناتجة عن اسـتغلال المرفق يعد عاملاً حاســـماً في تكييف العقد بأنه قريب من عقد التزام المرافق العامة وهذه العقود تســـمي: عقود النقل العام لتحقيق منفعة محلية " Les contrats des transports publics d'interet local " فجميع عقود النقل ذات الأهمية المحلية التي تبرمها الهيئات المحلية تخضـع لمرسـوم 29 اكتوبر 1980 المنظم بصـور العقود التي تسـتغل مرافق النقل المحلية، ويتحمل المتعاقد مخاطر مشـــروع وإدارة مرفق النقل المحلي، ويتحمل المتعاقد

(1) انظر دي لوبارير في العقود الإدارية ص 307 ، أ.د: سعاد الشرقاوي ، المرجع السابق، ص89.

مخاطر مشـروع وإدارة مرفق النقل المحلي، والنقل مقابل ثمن محدد إما بالمسـافة وإما بثمن إجمالي كل هذه المسائل المتعلقة بإدارة النقل المحلي تخضع لمرسوم 10 مارس 1981 .

وأهما ما يميز هذه العقود المتعلقة بالنقل على الصـعيد المحلي عن عقود الالتزام أن مصـاريف الاسـتثمار والتمويل تتكفل بها الإدارة المتعاقدة كلياً، أو جزئياً، وهذا الحل في التمويل ليس مسـتبعداً في عقود التزام المرافق العامة، وأدي هذا التطور إلى ظهور عقود بعيده، أو قريبة من عقود الالتزام التقليدية، ويبدو هذا واضـحاً في التنظيم القانوني للعقود الأربعة المتعلقة بالنقل المحلي وهي[1]:

1- عقد الإدارة على مسـئولية الملتزم le contrat de gestion aux risques et perils ويتحمل المتعاقد مخاطر المشـروع في هذا العقد ولقاء تحمله المخاطر يقوم المتعاقد بتحصيل مقابل من المنتفعين بالمرفق الذي يديره.

2- عقد إدارة بضـمان حد أدني للربح le contrat de gestion avec garanti'e " de recett وتكلف الإدارة المتعاقد فيها بمسـئولية إدارة المرفق مقابل حصـوله على رسـوم من المنتفعين بالمرفق ولكن مخاطر المتعاقد محدودة لأن الإدارة المنظمة للمرفق تتعهد له بضمان حد أدني في الربح الناتج من المشروع أو جزء منه.

3- عقد الإدارة بثمن إجمالي : le contrat de gestion avec a prix forfaitaire وفيه تعهد الإدارة إلى المتعاقد بمهمة إدارة المشروع وتضمن له سنوياً مبلغاً إجمالياً.

4- عقد الإدارة le contrat de geranc وفي هذا العقد تكلف الإدارة المتعاقد استغلال المرفق وإدارته ولكنها تحتفظ لنفسـها بتحديد السـياسـة العامة ومسـئولية التمويل، والاسـتثمار وحسـاب الفوارق المالية للمشـروع محل الاسـتغلال، وتتحدد مكافأة المسـتغل عن طريق مبلغ تدفعه الإدارة على النحو الذي يحدده العقد بناء على طبيعة وحجم العمليات الناتجة عن استغلال المرفق وإدارته.

والعقد رقم 4 رغم وروده في تنظيم عقود النقل المحلي بموجب مرسـوم 10مارس 1981 الفرنسـي إلا أنه ليس قريباً من عقود الالتزام، وإنما هو عقد في عقود مشـاطرة

([1]) الدكتور سعاد الشرقاوي، مرجع سابق، ص 96 وما بعدها.

الاستغلال " la rege interssee " أما الصورة رقم 3 وهي عقد الإدارة بثمن إجمالي فهو عقد شبيه بعقد مقاوله الأشغال العامة ويمكن وصفه بأنه عقد مقاولة إدارة مرفق عام un contrat d'enterprise service public إلا أن العقد رقم 1 الذي يتحمل فيه المتعاقد مخاطر المشروع، وكذلك العقد رقم 2 الذي يحصل فيه المتعاقد على حد أدني من الربح فإنه يمكن إدراجها بكل خصائصها في مجموعة عقود التزام المرافق العامة[1].

المجموعة الثالثة: عقود الالتزام الأخرى les dutres concession [2]:

يستخدم اصطلاح الالتزام Concession لوصف مجموعة كبيرة من العقود الإدارية إلا أنه يمكن عن طريق التحليل الدقيق التعرف على العقود التي ينطبق عليها تكييف عقود التزامات مرافق عامة.

فالعقد الذي تتنازل به الإدارة عن البحر un acte de concession (et de relaise de lamer) إذا لم يكن البحر الإقليمي أو طرح البحر داخلاً في نطاق المرفق العام، فذلك لا يعتبر عقد التزام بل هو عقد بيع (حكم المجلس 8يناير عام 1958) ، حيث يميز الفقه الفرنسي بين عقود الالتزام المتعلقة بالدومين العام وعقود الالتزام غير المتعلقة به، كما أن عقد الامتياز يختلف عن الترخيص بشغل جزء من الطريق العام le permissions de voirie رغم وحده أطراف العقد والترخيص، وكذلك وحده الموضوع أو محل العمل وهو الدومين العام.

ويرى الفقيه دي لوبادير أن التراخيص يشغل الدومين العام ذات طبيعة مزدوجة فهي قرارات إدارية يلحق بها عقد إداري يحدد حقوق والتزامات طرفي الرابطة العقدية، ويصدر القرار والعقد في وثيقة واحدة، لذا يتعين فصل القرار الإداري عن الشروط ذات الطبيعة التعاقدية.

أما عقود شغل الأسواق القومية، وعقود التزامات الإعلانات في الطرق ووسائل المواصلات العامة فقد انتهي مجلس الدولة الفرنسي إلى أن هذه العقود تعتبر عقوداً إدارية.

([1]) الدكتور: سعاد الشرقاوي، المرجع السابق ، ص 97 ، 98.

([2]) الدكتورة: سعاد الشرقاوي، المرجع السابق، ص 99 وما بعدها.

ويدخل في نطاق "عقود التزامات الدومين العام" إقامة المحلات والمقاهي والمطاعم والمدافن العامة وعقود طرح البحر، والتزامات الأراضـــي في البلاد أو في المســـتعمرات والتزامات المناجم، واستغلالها بواسطة الأفراد أو الدولة مباشرة.

ويلاحظ أن التزامات المناجم ليســـت التزامات مرافق عامة أو أشـــغال عامة لأن استغلال المنجم ليس في ذاته مرفقاً عاماً، وإن كان نشاطاً ذا نفع عام وقد أدي تطور النظام القانوني للمناجم إلى غلبة الصـفة التعاقدية على العلاقة بين الإدارة، ومسـتغل المنجم. لأن الالتزامات العامة المفروضـة على الملتزم بواسـطة كراسـة الشـروط، لا أثر لها على الغير، وفي الماضـي كان مستغل المنجم مالكا له ثم انتفت عنه هذه الصـفة تدريجياً، وظلت الدولة هي المالكة.

فهناك مزيج من الشـروط اللائحية والشـروط التعاقدية مما يجعل الالتزامات المناجم ذات طبيعة مختلفة un nature mixte شبيهه بعقود التزام المرافق العامة، وعقود الأشغال العامة.

التكييف القانوني لعقد الـ B.O.T في فرنسا[1]:

وقبل أن نحدد التكيف القانوني الدقيق لعقد الـــ B.O.T وهل هو ينتمي إلى العقود الإدارية أو عقود القانون الخاص والأدق عقود التجارة الدولية والتي يغلب عليها مبدأ العقد شـريعة المتعاقدين نسـتعرض الاتجاهات التشـريعية المقارنة في هذا الصـدد. والذي تأثر به الفقه والقضـاء المصـري يري أن العقد الإداري يخول الإدارة سـلطات اسـتثنائية وصـلاحيات غير عادية لا يخولها العقد المدني منها كما أشرنا سلطة الحكومة في تعديل العقد أو فسخه أو إنـــــهـــــائـــــه بـــــأجـــــراء إداري استنادا إلى المصلحة العامة والتي يجب تغليبها على المصلحة الفردية.

ومن الجدير بالذكر أن عقود الـ B.O.T التي تمت حديثا في مصر قد أخذت تتحرر من القيود الاسـتثنائية والصـلاحيات غير العادية التي تتصـف بها عقود الإدارة العادية وكما يراها الفقه والقضاء في كل من فرنسا ومصر، هكذا نلاحظ أن عقود الـــ B.O.T المصرية

(1) الدكتور محمد بهجت عبد الله فايد – مرجع سابق – ص 204–207.

أصبحت تتعهد في صياغتها عن تأثير الفقه والقضاء الفرنسيين على العقود الإدارية وتقترب أكثر إلى مفهوم العقد الإداري والحكومي في النظم الأنجلو أمريكية[1].

المنشأة الدائمة في فرنسا:

تحدد الحدود الإقليمية للضـريبة على أرباح الشـركات في فرنسـا على أسـاس أرباح المشروعات المشتغلة في فرنسا وقد انقسم الفقه والقضاء في فرنسا[2] بين فكرتين أساسيتين لتفسير مفهوم المشروعات المشتغلة في فرنسا.

الفكرة الأولي: تقوم على أساس أن مفهوم المشروعات المشتغلة في فرنسا يعني فكرة المنشـاة المتميزة establishment distinct وهي وجود منشـأة متميزة في فرنسـا بالنسـبة للمشروعات الأجنبية وذلك لاستحقاق الضريبة الفرنسية، أو منشاة متميزة خارج فرنسا بالنسبة للمشروعات الكائنة في فرنسا وذلك لعدم سريان الضريبة الفرنسية عليها.

وتتمثل عناصر المنشأة المتميزة في الآتي:

1- إنشاءات أو مقر ثابت أو وكيل.

2- إدارة الإنشـاءات أو تمتع الوكيل بقدر من الصـلاحيات والسـلطات تمكن المدير أو الوكيل من التصرف لصالح المشروع وهو ما يعبر عنه بمركز القرار.

3- مساهمة النشاط المعني ولو بشكل غير مباشر في تكوين أرباح المشروع.

الفكرة الثانية: هي فكرة النشـــاط المعتاد باعتبارها المعيار الوحيد لتحديد مفهوم المشروعات المشتغلة في فرنسا أو خارجها. ويتحقق هذا المعيار، إذا توافرت بشأن المشروع الفرنسي أو الأجنبي أياً من الحالات الثلاثة الآتية:

1- منشأة متميزة بالمفهوم الضيق.

---

(1) راجع المستشار الدكتور محمد ابو العينين "انتشار الاتجاه إلى إقامة مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية عن طريق نظام الـ B .O.T أعمال مؤتمر مشروعات البناء والتشغيل وتحويل الملكية الـ B.O.T ، مرجع سابق ، ص 9.

(2) لمزيد من التفصيل – انظر:

الدكتور مختار عبد الحكيم طلبة محمد – المرجع السابق ، ص 82 حتى 90.

2- وكيل تابع ومفوض.

3- دورة أعمال كاملة.

ويعتبر مفهوم النشـــاط المعتاد أوســـع من مفهوم المنشـــاة الدائمة طبقاً للاتفاقيات النموذجية أو الثنائية.

الاستهلاك المالي في فرنسا:

ثارت مشكلة مدى أحقية شركات الامتياز في إجراء الاستهلاك المالي وانتهي رأي مصلحة الضرائب في فرنسا إلى:

" يجب أن يخصم من الأرباح الإجمالية الأقساط السنوية اللازمة سواء لاستهلاك رأس مال السندات أو لاستهلاك رأس مال الأسهم "[1].

" il faut deduire du benefice brutles annuities necessaries a lamorlissement tant du capital obligations que du capital actions".

وأيد الفقه في فرنسا ما انتهت إليه مصلحة الضرائب[2] بأن حق شركات الامتياز في إجراء الاســـتهلاك المالي ســـواء على القروض أو رأس مال الأســـهم كما يلي: " نظراً لأنه يتعين – تنفيذاً لعقود الامتياز رد معظم إنشـــاءات الشـــركة بغير مقابل في نهاية مدة الامتياز لا بالحالة التي تكون عليها وقتئذ ولكن بحيث تكون صالحة للاستعمال، فإنه ينبغي على ذلك أن تكون الشركة ملزمة بأن تتحمل في نفس الوقت في جملة تكاليفها – الاستهلاك المالي سواء على القروض أو رأس مال الأسهم كما يلي:

" En vertu de l;acte de concession la plus grande partie de installations de la societe doit faire retour gratultement a lautorite concedants al concess ion, non pas dans letat quelconque ou seraient alors ces installations mais en bon erat de fonctionnement et d;entretion.

([1]) Instruction de la direction generale des constributions directes d'anu 1928, np.31.

([2]) يرجع تفصيلا في ذلك إلى :

- Boucauet , " ipat pir le revenw ", 4ed , 1933 , t. 11, p. 24.
- Allix et lecercle, l'upotpur lereve3w", 20 rupplement pp. 106-107.

La societe est en consequence tenue de pupportter simulatione,emt. Cp,,e charges spciales, l'amortissent financier de toute le capital investi.

وقد استقر رأي الفقه في فرنسا[1] على أن الاستهلاك الصناعي يرمي إلى تعويض النقص السنوي في عناصر أصول المنشأة وضرورة عمله للمحافظة على رأس المال، وأن الاستهلاك المالي يقصد به اعادة تكوين رأس المال بقصد سداده.

ولما كان النظام الضريبي أساسه التقدير المباشر لأسس الربط يعتمد على النتائج الحقيقية لنشاط المنشأة هو نفس الأساس الذي أخذ به التشريع المصري والتشريع الفرنسي في اعتبار صافي الربح هو الذي يتخذ أساساً لتحديد الضريبة وهو ما يعني ببيان التكاليف التي تخصم من الأرباح، ومن بين ما ينص عليه صراحة الاستهلاكات.

كما إن شركات الامتياز تنفرد بوجوب تسليم إنشاءاتها في نهاية مدة الامتياز بغير مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز.

فإذا كانت المنشآت العادية تقتصر على الاستهلاك الصناعي الذي تجربه ليكفل لها الابقاء على عناصر رأس المال سليماً.

وفي المقابل في شركات الامتياز فإنها تلتزم بتقديم أصولها بدون مقابل إلى الجهة مانحة الامتياز وبالتالي ستفقدها بتسليمها .

ولكي تتمكن من المحافظة على رأس المال يجب أن يقترن الاستهلاك الصناعي بإجراء استهلاك مالي لأسهم وسندات رأس المال لإمكان إعادة تكوين رأس المال المذكور من خلال انقضاء دين الشركة انقضاء تدريجياً . ولن يكون هناك في هذه الحالة استهلاك واحد متكرر نظراً إلى وجود تكليفين متمايزين على المنشأة لا يمكن التغاضي عنهما عند إخضاع الربح الصافي للضريبة في ظل الأوضاع الضريبية القائمة.

وخاصة أن الآراء قد اجتمعت على إقرار حق شركات الامتياز في وضع خاص بها فيما يتعلق بالاستهلاك، وذلك بالاعتراف بحقها في استهلاك مزدوج يقابل استهلاك التكاليف التي تقع على عاتق الشركة.

([1]) Ibid, Boucquet p. 30 & Allix et lecercle p. 120.

وانتهي رأي الفقه في فرنسا إلى ما يلي:

1- إن الاستهلاك المالي تكليف على الربح فيجب أن يحسب عند تحديد وعاء الضريبة على الدخل وان يكون في حدود ما يقابل الأصول التي ستؤول إلى السلطة مانحة الامتياز دون مقابل. ذلك لأن ما يقابل رأس المال من أصول تبقي لدي الشركة لن يعتوره خسارة.

2- إن العرف يجري عملياً على جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعي والاستهلاك المالي في شركات الامتياز لضمان الكفاية الفنية للمنشأة بما يضمن الاحتفاظ بشكل خاص بهذه المهمات والمعدات بحالة جيدة في نهاية مدة الامتياز.

3- أن إجازة الاستهلاك المالي بجانب الاستهلاك الصناعي في الدول التي تكفل الكفاية الفنية للمنشأة واللازمة للاحتفاظ بالمهمات والمعدات التي ستؤول إلى الحكومة بالحالة الواردة في عقد الامتياز.

4- أن ماهية الاستهلاك من الناحية الضريبية تتضمن فيما يتعلق بشركات الامتياز التي يتعين عليها ابقاء إنشاءاتها في حالة جيدة، جواز الجمع بين الاستهلاك الصناعي والاستهلاك المالي معاً.

5- أنه يتعين تنفيذا لعقد الامتياز رد معظم إنشاءات الشركة بغير مقابل في نهاية مدة الامتياز لا بالحالة التي تكون عليها وقتئذ ولكن بالحالة التي تكون صالحة للاستعمال، فإنه ينبني على ذلك أن تكون الشركة ملزمة بأن تتحمل في نفس الوقت في مجمل تكاليفها الاستهلاك المالي لجميع رأس المال المستثمر والاستهلاك الصناعي لأدواتها ومهماتها التي يتعين عليها أن تسلمها في نهاية مدة الامتياز إلى الهيئة مانحة الامتياز بالحالة المتفق عليها في عقد الامتياز استقر رأي مصلحة الضرائب الفرنسية[1]. فنصت في تعليماتها على ما يلي:

([1]) Instruction de la direction generale des contribution directes du jan 1928, No. 31 op.cit..

" يجب أن يخصم عن الأرباح الإجمالية الأقساط السنوية اللازمة سواء لاستهلاك رأس مال السندات أو لاستهلاك رأس مال الأسهم".

ولكن لا محل لإجراء استهلاك صناعي في نفس الوقت للآلات والمهمات التي يكون مصدر شراؤها رؤوس الأموال المذكورة والتي يتعين ردها إلى الهيئة المانحة للامتياز بالحالة التي تكون عليها في نهاية مدة الامتياز.

ولا يجوز احتساب الاستهلاك الصناعي بجانب الاستهلاك المالي إلا بالنسبة للأنشاءات التي يتعين تجديدها خلال مدة الامتياز"

IL faut eleduire du benefice brut les annuitaires necessaries a lamortissement tant du capital obligations que du capital actions mais il n'y a pas live a'appliquer concurrmment un amortissement aux installations etablies au moyen des memes capitaux et ne devant etre remies a l'autorite concedante que dans l'etat ov elles se trouveront a Lexpiration de la concession.

Un amortisement industrial ne pourrait se superposer a lamortissement Financier que pour les installations don't le renouvellement devriait etre pendant a la duree de la concession.

كما أيد الفقه الفرنسي[1] فكرة الاستهلاك المزدوج:

وأورد أحد الفقهاء [2] تفسيراً لفكرة الاستهلاك المزدوج أن تطبيقه أمر حتمي من وجهة النظر المالية، فإنه مفروض كواجب قانوني بالنسبة إلى صاحب الامتياز لأن إهماله له يعتبر إخلالاً منه بعقده فهو يلزم بالاحتفاظ بمنشأته وآلاته في حاله من الصيانة والحفظ تبقي لهما قوة انتاجية طبيعية بالقياس إلى مطالب المرفق وضمانه استمرار سيرة إلى ما بعد ميعاد الامتياز واسترداد السلطات العامة له

L'indispensable au point de vue Finciere, le double pour concessionaire.

([1]) مرجع تفصيلا إلى:

- Boucquet, " limpot sur le revenue, op.cit, p.241.
- A llix et lecercle, "L'impot sur le revenue", op. cit., pp. 1006-107.

([2]) Allix , Ibid, p. 110..

En le negligent , il violerait son contrat., il cleit en effect maintenir les auvrages et l'autillage clans un etat d'entretin et de conservation tel quil aient un puissance productive normale eu equard dux necessities du service et que la continuite de ce service soit assure, meme au dela du terme de la concession, cest – a – dire après retour a la collectivite publique.

كما أقر مجلس الدولة الفرنسي في الحكم الصادر بتاريخ 7 يناير 1935 حق شركات الامتياز في أن تحمل إرباحها بمصاريف تجديد مهماتها وذلك علاوة على استهلاكاتها.

الحوافز الضـــريبية في التشـــريعات الأجنبية بالنســـبة لنفقات وتكاليف الأبحاث والتطوير :

اتجهت الدول إلى اتباع ثلاثة ســـياســـيات حافزة في مجال البحوث والتطوير ونقل التكنولوجيا كما يلي:

1) اعتبار نفقات البحث والتطوير من النفقات الإيرادية أو النفقات الجارية بحيث تتحمل بها الســنة التي انفقت فيها بصــرف النظر عن إمكانية الاســتفادة من هذه التكاليف والنفقات في ســنوات تالية وهذه الســياســة تســتند إلى معالجة معايير المحاســبة لهذه النفقات حيث وضــعت شــروط مقيدة لرسـملة هذه النفقات أو لاعتبارها نفقات إيرادية مؤجلة يصـــعب تحقيقها عملاً في ظل التطورات التكنولوجية المتقدمة وما تشـــهده المنشـــآت والدول من تطور في مجال الابتكار والابداع وتســـارع التنمية التكنولوجية على المســـتوي المحلي والدولي , وتعتبر هذه الســـياســـة حافزة للانفاق في مجال البحوث والتطوير لما يدور على المنشـــآت من فوائد تتمثل في تخفيض مخاطر التقلبات التكنولوجية وتغطي مخاطر اســـترداد هذا النوع من النفقات وتقلل من مخاطر عدم التأكد المصـــاحبة لانفاقها، وتخفف من عبء الضـــريبة في حالة الضريبة التصاعدية وتساعد على تخفيض قيمة الضريبة في حالة الضريبية النسبية.

وتأخذ بهذه الســـياســـة بعض الدول مثل إيرلندا [1]. كما تطبق الولايات المتحدة الأمريكية أســلوب البدائل بان تخير الممول بين اعتبار هذه النفقة جارية تســترد في

([1]) Europen Commission: Corporation Tax and Innovation , SEC, 2001, p.39,.

سنة انفاقها أو رأسمالية تسترد على مدة لا تقل عن خمس سنوات، مع منح الممول ائتمان ضريبي بالنسبة للنفقات التي لم يستردها في ظل الخيارين السابقين.

2) منح ائتمان ضريبي لنفقات الأبحاث والتطوير:

وتعتمد هذه السياسة على منح الممول ائتمان ضريبي من خلال خصم نفقات الأبحاث والتطوير من قيمة الضريبة التي يتعين عليه أداؤها.

وهذه السياسة أكثر سخاء من السياسة السابقة لأنه إضافة إلى الميزة السابقة تسمح بخصم هذه النفقات من الضريبة غير المباشرة سواء كانت ضريبة إنتاج أو شراء أوضريبة جمركية على استيراد سلعة معينة هو ما يسمي بالخصم الضريبي أو Tax Retxete .

ويري البعض [1] أن تخفيض العبء الضريبي في ظل هذه السياسة يتم بشكل أكبر من السياسة السابقة حيث يتجه تخفيض العبء الضريبي مباشرة إلى الضريبة وليس الأرباح، مما يؤول في النهاية إلى الأعفاء الكامل من الضريبة أو تحقيق خسارة ضريبية تقوم المنشآت المستفيدة من هذا النظام تطبيقها بترحيلها.

وثبت أن هذه السياسة لها دور فعال سواء في مجال تطوير الصناعة أو تحسين المنتجات ولدعم التكنولوجيا المحلية في مواجهة التكنولوجيا العالمية للوصول إلى منتجات محلية عالية الجودة تستطيع المنافسة عالمياً[2].

3) معالجة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي في التشريع الفرنسي[3]:

---

(1) D Guellec : le soutien des pouvoirs publics stimule – t- il la R.D Privee? Revue Economique de IOCDE, No. 29, 1999/11, pp. 103-127 . cired in Beradette Andreosso – O'Callphan , p.7.

(2) European service network (ESN): corpopration tax – nd incentive to innovate 2000, p. 10-20.

(3) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- Bertin , G., " :es societes multinationale", presse universitaire de france, 1975, p. 212.
- Lamy Fiscal, Sous la direction de rebert bon – A Faux directeur des editions fiscale lamy, tome 2 , Paris, Lamy S.A., 1992, p. 117.

يعالج التشريع الفرنسي نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي ضمن المصروفات الواجبة الاستبعاد من الدخل الخاضع للضريبة لتلافي الازدواج الضريبي وتقدر حكماً على النحو التالي:

أ – إذا كانت الشركة التابعة فرنسية:

تقدر هذه المصروفات نسبة 50% من القيمة الكلية للتوزيعات زائداً مبلغ الخصم الضريبي المتعلقة بها أسوة بالمساهمين المقيمين من الأفراد أي أن هذه المصروفات تعادل 7.5% من قيمة التوزيعات المذكورة لضريبة الشركات بمعدل 3.75% (7.5 × 50%).

ب – إذا كانت الشركة التابعة أجنبية:

تقدر المصروفات بـ 5% من القيمة الإجمالية الكلية للتوزيعات وحدها دون أن يؤخذ في الحسبان مبلغ الخصم الضريبي المتعلق بها، وبعبارة أخرى تخضع التوزيعات المذكورة في هذه الحالة لضريبة الشركات بمعدل 2.5 % (5% × 50%).

وذلك في الحالات التي لا توجد فيها اتفاقية مبرمه مع دولة الشركة التابعة تقرر معاملة خلاف ذلك وعندئذ يتم تطبيق أحكام الاتفاقية .

أساليب تسعير التحويلات في فرنسا:

عملت الحكومة الفرنسية على معالجة مشكلة تسعير التحويلات من خلال بعض المعاهدات الضريبية أو من خلال التشريع الضريبي الفرنسي ذاته، إلى جانب بعض الإجراءات العملية، وذلك على النحو التالي:

1- المعاهدات الضريبية:

" تتفق المعاهدات الضريبية التي وقعتها فرنسا مع نص المادة 9 في اتفاقية منظمة OECD لعام 1977 والخاص الشركات المرتبطة، فيما عدا الفقرة الثانية من هذه المادة والتي تشترط أنه عندما تقوم دولة بإجراء تسوية للعمليات التجارية المتضمنة أسعاراً للتحويلات بين الشركات المرتبطة فيلزم أن تقوم الدولة الأخرى بعمل تسويات مكملة لتفادي الازدواج الضريبي.

ومع ذلك فإن الحكومة الفرنسية قد قبلت هذا الشرط الوارد في الفقرة الثانية في المادة المذكورة وذلك في المعاهدة الضريبية التي وقعتها مع إيطاليا.

وبالإضـــافة إلى ذلك تشـــترط الحكومة الفرنســـية في معاهداتها الضـــريبية أن تكون متناظرة مع أحكام المادة 57 من قانون الضـــرائب الفرنســـي العام GTC ومن ثم يجب أن تفسير كل من مواد المعاهدة والمادة 57 تفسيراً مماثلاً[1].

2- التشريع الفرنسي:

عمل التشـــريع الفرنســـي على مواجهة إســـاءة اســـتخدام تســـعير التحويلات داخل المجموعات المرتبطة . فقد أعطي للسلطات الفرنسية الضريبية الحق في إعادة تقييم الدخل المحقق بواســطة الشــركات التي تعمل خارج فرنســا وذلك في حالة وجود أي نوع من أنواع التحويلات غير المباشرة للأرباح بين هذه الشركات.

فتنص المادة 57 على أنه:

" بالنسبة لتحديد ضريبة الدخل المستحقة على المنشآت التي يتبعها أو تتبع منشآت تقع خارج فرنسا ، فإن الأرباح المحولة بطريقة غير مباشرة إلى هذه المنشآت (سواء عن طريق زيادة أو تقليل سعر الشراء أو البيع بأو بأي وسيلة أخرى) سوف تضاف إلى النتائج الموضحة بالحسابات.

وشـــرط التبعية ليس مطلوبا عندما يكون التحويل خاصـــا بشـــركة توجد إما في دولة أجنبية أو في أراضي خارج فرنسا وتتمتع بالمزايا الضريبية وفقاً للفقرة الثانية من المادة 238 أ (2).

وفي حالة عدم وجود بيانات تسمح بإجراء عملية التقييم المذكورة بالفقرة الأولي سالفة الذكر فإن الأرباح الخاضعة للضريبة سوف يتم تحديدها بناء على الأرباح المكتسبة بواسطة شركة عادية مماثلة"[2].

([1]) Goutrter Blaluet " France Transfer Pricing Theon and practcce, Evropean Taxation, Vol. 32 No.4 , 1992) p.21.

([2]) Ibid , p. 22.

يتضح من هذا النص ما يلي:

أ – التبعية المطلوبة:

يشترط لتطبيق المادة 57 سالفة الذكر ضرورة قيام السلطات الضريبية بإثبات وجود علاقة التبعية بين المنشأة الموجودة في فرنسا وغيرها من المنشآت التي تقع خارج فرنسا وتعتبر المنشأة تابعة إذا ثبت وجود رقابة أو ارتباط بين المنشأة المحولة للأرباح وتلك المستفيدة منها.

وفي حالة ما إذا كان التحويل خاصا بشركة متمتعة ببعض المزايا الضريبية كأن تكون أرباحها خاضعة للضريبة بمعدل منخفض فإن إثبات علاقة التبعية سالفة الذكر يكون غير مطلوب.

ب – المزايا غير المستحقة:

قضت المادة 57 السابقة أن السلطات الضريبية لا يجب أن تثبت وجود علاقة التبعية فقط بل يجب أيضاً أن تثبت تحقق تحويل الأرباح للخارج بالفعل, ومن القرائن الدالة على ذلك وجود زيادة كبيرة أو نقص كبير في سعر الشراء أو البيع أو تقديم خدمات بدون مقابل أو دفع مصروفات أكثر من اللازم أو منح قروض بدون فوئد أو بفائدة منخفضة وغيرها من القرائن.

لذلك فإن إظهار وجود ميزة غير مستحقة يعد أمراً كافياً لإثبات تحويل الأرباح. ومع ذلك فإن المنشأة يمكنها الدفاع عن موقفها بإحدى وسيلتين:

1- إقامة الدليل على عدم وجود المنفعة غير المستحقة أو

2- أن منح المنفعة قد تم بالفعل لأسباب تجارية.

ج- المعاملة الضريبية للخصومات غير المسموح بها:

تعالم الخصومات غير المسوح بها على أنها أرباح ضمنية طبقاً للقانون الضريبي الفرنسي وتفرض عليها ضريبة طبقا لمعدل الضريبة المطبق على الأرباح الموزعة (وهو 34% اعتباراً في عام 1992) وتتم معالجة الأرباح الضمنية ضريبياً كما يلي:

1- إذا قامت شـــركة فرعية تابعة بتخصـــص أصـــل ثابت (أخذت به لمدة أكثر من سـنتين) لشـركتها الأم مقابل سـعر غير عادي (منخفض) فإن الضـريبة تفرض على الأرباح الرأسمالية التي تحققها الشركة الفرعية ودون أن يحق لها الاستفادة من ميزة المعدل الضريبي المطبق على الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل (قد يكون 18% او 25% اعتباراً من 1992).

2- أن أرباح الأسهم تخضع لضريبة محتجزة عند المنبع بمعدل 34% وفي حالة وجود اتفاقية ضريبية يراعي ما يلي:

أ) إذا كان تعريف الاتفاقية لأرباح الأســـهم يتوافق مع ما جاء بنموذج منظمة OECD أي أنها تعامل معاملة الدخول الأخرى فإنها تخضـــع للضـــريبة بدولة المستفيد وفقاً لنظم الاتفاقات الضريبية.

وإذا كانت الاتفاقية لا تتضمن مادة تخص " الدخول الأخرى" فإن السلطات الفرنسية تفرض الضـريبة على أرباح الأسـهم كما سـبق بيانه بالمعدل المطبق على الأرباح الموزعة.

ب) إذا كان تعريف الاتفاقية لأرباح الأسهم أكثر دقة ويشتمل صراحة على اعتبارها أرباحاً ضـمنية (مثل الاتفاقية الضـريبية الموقعة بين فرنسـا والولايات المتحدة) او تركت تعريفه للدولة التي توجد بها الشـركة الموزعة (مثال الاتفاقية الضـريبية بين فرنسـا والمملكة المتحدة) فإن فرنسـا يحق لها فرض ضـريبة بمعدل الاتفاقية المطبق على أرباح الأسهم[1].

وقد أصدرت السلطات الضريبية الفرنسية اللوائح اللازمة لتسعير التحويلات والتي تسمح للسلطات الضريبية باستخدام الطرق المختلفة لإجراء التعديلات اللازمة.

ويجب أن تتم التعديلات عادة بناء على بيانات معينة تتعلق بالعملية التجارية محل البحث. وعندما تكون هذه البيانات غير كافية لإعادة تسوية الأرباح فإن القانون الضريبي

([1]) Ibid, p. 22-25.

الفرنسي يتطلب إجراء التعديلات عن طريق المقارنة بالأرباح المتولدة من أعمال تجارية مشابهه أو عمليات مماثلة.

ويمكن إجراء نوعين من المقارنات:

1- تحديد ما إذا كانت الشركة المعنية بالتعامل مع أطراف غير تابعة بالنسبة لنفس الأصناف والشروط مثلما تتعامل مع أطراف تابعة من عدمه

2- تحديد مبلغ الأصل الخاضع للضريبة عن طريق مقارنته بالدخل الخاضع للضريبة لشركة تعمل في نفس المجال

3- النواحي العملية لتسعير التحويلات[1].

أ- التعليق الإداري:

المرحلة الإدارية لحالات تسعير التحويلات غالباً ما تكون عنصراً حاسماً، حيث أن السلطات الضريبية لا تتردد في اللجوء إلى إجراءات الاتفاق الودي المتبادل كما تشترطها المعاهدات الضريبية التي وقعتها فرنسا.

وبخلاف الاتفاق المتبادل يتم تناول معظم الموضوعات بمرحلة ما قبل التقاضي، حيث أن معظم حالات الفحص الضريبي والمراجعات ينتج عنها إما قبول من طرف الممول أو تنازل من قبل السلطات الضريبية ويجب ملاحظة أن عملية التحليل المقارن لحالات تسعير التحويلات تعتبر عملية صعبة جداً نظراً لخصوصية المنتجات أو الخدمات المقدمة. والتعقيد المذهل بين الشركات المرتبطة بالإضافة إلى افتقار إدارة الضرائب الفرنسية للخبراء المتخصصين في مجال تسعير التحويلات.

كما أن الإدارة الضريبية ليست لديها سلطة في تقصي ما إذا كانت المنشاة الأجنبية لديها أسعار بيع مختلفة لشركاتها الفرعية وعملائها الأخرين من عدمه. وحتى عند توقيع المعاهدة الضريبية والتي تتضمن بنداً لتبادل المعلومات فإن التعاون الدولي ليس دائما مرضي تماماً.

([1]) Ibid pp. 23-24.

ب – الدعاوي والتقاضي:

تشـير القضـايا المتعلقة بموضـع تسـعير التحويلات إلى حجم الصـعوبات التي تواجهها إدارة الضرائب الفرنسية. ففي معظم القضايا (80% من القضايا المعروضة على مدى السـنوات الأربع الماضـية) أصـدرت المحاكم قراراتها لصـالح الممولين ويرجع ذلك إلى سببين أساسيين هما:

1- إن إدارة الضـــرائب لم تقم بإثبات العوامل التي تؤدي إلى تحويل الربح وهذا يؤكد ما سبق توضيحه من ان الإدارة الضريبية الفرنسية ليست في موقف يمكنها من إبراز الحقائق المطلوبة لإجراء مقارنة مقنعة وعلى سـبيل المثال قضـية لشـركة فرنسـية قامت ببيع منتجاتها لشـــركة ألمانية بأســـعار أقل من تلك المســـجلة بفواتير بيع المنتجات للعملاء الفرنسـيين. فقد قامت المحكمة الإدارية العليا برفض المقارنة التي أجرتها إدارة الضرائب، حيث أوضحت الشركة الفرنسية أنه بسبب متطلبات السوق فإن المنتجات الموزعة في ألمانيا كانت ذات طبيعة مختلفة عن تلك المصـــممة للتوزيع في السـوق الفرنسـي وقد أخذت المحكمة بهذه الحجة وحكمت بأنه يجوز أن تختلف أسعار التصدير عن الأسعار المحلية.

2- أنه في بعض القضـــايا نجحت إدارة الضـــرائب في إظهار أن العملية التجارية محل البحث تتضـــمن منافع تعتبر تحويلا للربح. إلا أن الممول واجه ذلك بإثبات أن المنفعة الممنوحة كان الدافع من ورائه اعتبارات تجارية وبالتالي لم يحدث تحويل للربح.

الاستهلاك في فرنسا[1]:

يسمح التشريع الضريبي الفرنسي بخصم الاستهلاك العادي ضمن التكاليف الواجب الخصم بالشروط الآتية:

1- أن يكون متعلقاً بأصول قابلة للاستهلاك مملوكة للمنشاة ومستخدمة في النشاط.

([1]) لمزيد من التفاصيل: الدكتور سعيد عبد المنعم محمد – مرجع سابق، ص 129 ، 131.

2- أن يكون القسط مساوياً للنقص الفعلي الذي لحق الأصل. ويتم احتساب هذا القسط في العادة على أساس القسط الثابت أو القسط المتناقص.

3- أن تتخذ التكلفة التاريخية للأصل أساساً لاحتسابه.

4- أن يرفق بالإقرار السنوي المقدم من المنشأة إلى الإدارة الضريبية بيان تفصيلي بهذا المسموح.

5- أن يكون مدرجاً في حسابات المنشأة.

ويسمح التشريع الضريبي الفرنسي بخصم ضريبي إضافي علاوة على قسط الاستهلاك العادي قدره 10% من تكلفتها، ويشترط للانتفاع بهذا الخصم أن تتقدم الشركة بطلب إلى الإدارة الضريبية وفقاً للنظام المعمول به في هذا الشأن.

حدد التشريع الفرنسي نسب إهلاك معينة لبعض الأصول فالسيارات مثلاً تستهلك على خمس سنوات والمعدات الصناعية تستهلك حسب طبيعتها على فترة من سنة إلى عشر سنوات وتستهلك المباني والإنشاءات على فترة عشرين سنة

معاملة الأرباح الرأسمالية في التشريع الفرنسي[1]:

أخذ التشريع الفرنسي بأسلوب الممايزة بين الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل التي تحتفظ الشركات الخاضعة لضريبة الشركات والمعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل.

وتعتبر الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل إذا كانت ناتجة من التصرف في أصول ثابتة قبل مضي سنتين على حيازتها وتكون الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل إذا كانت ناتجة من التصرف في أصول ثابتة فترة حيازتها أكثر من سنتين.

وإذا لم تتجاوز الأرباح الرأسمالية مقدار الإهلاكات التي خصمت من قبل لأغراض ضريبة الشركات، تكون قصيرة لأجل مهما كانت فترة حيازة الأصول.

وأدخلت عدة تعديلات على معالجة كل من الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل والأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل , وأخر معالجة لها كما يلي:

([1]) Lamy Fiscal , op. cit., p. 140 -145.

أ) الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجر، وهذه تتم مقابلتها بالخسائر الرأسمالية قصيرة الأجل وهذه المقابلة فقد تؤدي إلى:

1) أرباح قصيرة صافية، وتخضع لضريبة الشركات كالأرباح العادية الأخرى أي تدخل في وعاء الضريبة المذكورة وتخضع بمعدل 50% ومع ذلك يجيز المشرع الفرنسي توزيع هذه الأرباح لفترة لا تتجاوز ثلاثة سنوات.بمعني أن يخضع نصف هذا الربح للضريبة في السنة التي تحققت فيها، وما بقي يضاف إلى كل من السنتين التاليتين.

2) أو خسائر قصيرة صافية، وتتم مقابلتها بالأرباح العادية الأخرى.

ب) الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل وهذه تتم مقابلتها بالخسائر الرأسمالية طويلة الأجل. وهذه المقابلة قد تؤدي إلى:

1- أرباح طويلة صافية وتستخدم في تعويض خسارة السنة التي تحققت فيها الأرباح المذكورة أو في تعويض خسائر السنوات السابقة المرحلة، وما يزيد على ذلك يخضع لضريبة مستقلة بمعدل 15%.

2- أو خسائر طويلة صافية: وهذه لا تتم مقابلتها بالأرباح العادية الأخرى (إلا في حالة التصفية)، وإنما ترحل السنوات التالية لتقابل بالأرباح الرأسمالية طويلة الأجل وذلك لمدة عشر سنوات.

3- نفقات البحوث والتطوير[1]:

طبقت فرنسا سياسة الائتمان الضريبي وكان معدل الائتمان الضريبي 50% حتى عام 2001 واعتباراً من عام 2002 تم تخفيض الائتمان الضريبي إلى 40% وهذه النسبة

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Taxation of companies in Europe, Amsterdam, 2004, p. 20.
- Jeanne Seyvet , Tax credit for research in France , working group on innovation and Technology policy . OECD, Paris, 1995, p. 50-60.
- Tax Planning Review, vol. 24, No. 1 January 2000 , p.131.

يتوقف تحديدها على متوسط المبالغ المنفقة على هذه الأنشطة في السنتين السابقتين للسنة التي يتم فيها منح الائتمان الضريبي.

كما يمكن رد مبالغ الائتمان الضريبي بشروط خاصة على النحو التالي:

أ) يتم مقارنة تكاليف البحوث والتطوير بمتوسط الإنفاق عليها في السنتين السابقتين فإذا كان الناتج زيادة على المتوسط أي موجب وعندئذ يمكن أن تخصم الشركات من الضريبة المستحقة عليها قيمة هذا الانفاق، وما يتبقي من هذه المبالغ دون خصم يوزع على السنوات الثلاث التالية، والجزء الذي لم يتم خصمه يحق للشركة استرداده.

ب) إذا كان الناتج سالباً أي أقل من المتوسط حرمت الشركات أو المنشآت من الاحتفاظ بأرباحها الرأسمالية طويلة الأجل الصافية بعد خصم الضريبة المقررة عليها، في حساب احتياطي خاص. وأي استخدامات خاصة منه فإنها تدخل في الأرباح العادية الخاضعة لضريبة الشركات. ويستثني من ذلك استخدام الاحتياطي المذكور في تغطية خسائر، أو إضافته إلى رأس المال، أو التصرف فيه نتيجة لتصفيه الشركة.

4- الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف في أسهم الشركة:

وهذه يدفع عنها المساهمون (سواء كانوا من المقيمين أو غير المقيم) ضريبة بمعدل 15% بشرط أن يكون لهذه الأسهم 25% أو أكثر من الأرباح.

5- الأرباح الرأسمالية الناتجة من اندماج شركة في أخرى وهذه لا تخضع للضريبة.

وبالنسبة للأرباح الرأسمالية طويلة الأجل حيث تسري الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تصفية المنشأة بسبب الوفاة وانتقال ملكيتها لأحد الورثة من الدرجة الأولي بسعر مخفض، وفي حالة انتقال ملكية المنشأة للغير , تسري الضريبة بسعر 25% للأصول التي ينقضي عليها 4سنوات، 10% بالنسبة للأصول التي زادت عن 5 سنوات.

كما قضى المشرع الفرنسي بسريان الضريبة على الأرباح الرأسمالية في حالة بيع بعض أصول المنشأة (والتي تقدر على اساس الفرق بين سعر البيع والقيمة الدفترية

بعد استبعاد الاستهلاك وتنقضي إذا استخدمت لشراء أصول جديدة في خلال 3 سنوات من تاريخ التصرف.

النفقات والتخفيضات المسموح بها قانوناً[1]:

يسمح المشرع الفرنسي بخصم النفقات اللازمة للحصول على الربح والمحافظة عليه، ويشترط في هذه النفقات بصفة عامة:

- أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة ولازمة لتحقيق الإيرادات.
- أن يترتب عليها نقص في صافي أصول المنشأة.
- وأن تكون قد صرفت بالفعل.
- وأن تكون خاصة بالسنة الضريبية.
- وأن تكون مؤيدة بالمستندات اللازمة.

وفيما يلي مناقشة لبعض بنود النفقات والتخفيضات:

1- الديون المعدومة ويسمح بها إذا أصبحت خسارة محققة بالفعل .وإذا تم تحصيلها بعد ذلك فإنها ترد إلى الأرباح في السنة التي يتم فيها هذا التحصيل.

2- المخصصات ويسمح بها إذا كانت لمقابلة خسائر مؤكده الحدوث وغير محدده المقدار، على أن يتم اثباتها في الدفاتر، ويرفق بها بيان مفصل في نهاية السنة. ومن أمثلتها مخصص الضرائب ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها.

وإذا استعملت هذه المخصصات في غير الغرض الذي أنشئت من أجله أو أصبحت غير لازمة فإنها ترد إلى الأرباح في السنة التي يحدث فيها ذلك.

3- الفوائد المدنية ويسمح بخصمها إذا كانت عن أموال مقترضة من أطراف خارجية بشرط استخدامها في النشاط , ولا يسمح بخصمها إذا كانت عن رؤوس الأموال المملوكة للمنشأة حيث تعد من قبيل التوزيعات. أما إذا كانت عن أموال مستثمرة بخلاف هذه الأموال المملوكة (في شكل حسابات جارية) فإنه يسمح بخصمها في

([1]) Ibfd, op. cit, p. 33-40..

حدود ســـعر فائدة الســـلف المقدمة من بنك فرنســـا. وفي الحالة الأخيرة يجب على الشـركة إعداد كشـف بتفاصـيل حركة هذه الأموال لمعرفة مقدار الفوائد التي يسـمح بخصمها.

معدل الضريبة:

تحسب ضريبة الشركات في فرنسا بمعدل عام Faux general نسبي يبلغ 50% وذلك عن أرباح الاستغلال.

وإلى جانب هذا المعدل توجد معدلات مخفضة Taux reduits منها:

- إخضاع رصيد الأرباح الرأسمالية طويلة الأجل الصافية للضريبة بمعدل 15%.
- وإخضاع الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف في أراضي البناء للضريبة بمعدل 25%.

المبحث الرابع

المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في الولايات المتحدة الأمريكية

سـوف يتناول الباحث التشـريع الضـريبي في الولايات المتحدة الأمريكية من خلال النقاط التالية:

- تجربة الولايات المتحدة الأمريكية في خصـخصـة المرافق العامة وتنفيذ مشـروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T.
- التكييف القانوني لعقود الـ B.O.T .
- الموطن الضريبي والمنشاة الدائمة.
- الاستهلاك المالي.
- إهلاك الأصول والإهلاك المعجل
- نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.
- أسعار التحويلات.
- معالجة الأرباح الرأسمالية
- نفقات البحوث والتطوير .
- فوائد الاقتراض
- حوافز تشجيع الاستثمار الرأسمالي الإضافي.

أولاً: خصخصة البنية الأساسية في أمريكا:

كانت مشروعات البنية الأساسية في الولايات المتحدة بعيدة إلى حد كبير عن تيار التأميم ويتولاها القطاع الخاص عدا خدمات الإمداد بالمياه والصرف الصحي التي كانت غالباً ما يتولاها مشروعات تابعة للمحليات وكذلك بعض مرافق الكهرباء وخطوط السكك الحديدية التي تولتها الحكومة بعد تعرضها للإفلاس ثم أعيد خصخصتها (مثل شركة كونريل).

وقد أنشئت خطوط السكك الحديدية في الولايات المتحدة بواسطة القطاع الخاص بتمويل من سندات دولية في كثير من الحالات.

ومنذ نهاية القرن التاسع عشر كانت الشركات الخاصة تتولي تشغيل خطوط الترام في كثير من المدن الأمريكية بنهاية القرن التاسع عشر اشهرها خط ريتشموند بولاية فيرجينيا سواء كانت خطوط أرضية أو معلقة أو خطوط اتوبيس وظلت كذلك حتى أواخر الأربعينات من القرن الحالي.

وشهر القرن التاسع أيضاً توسعاً سريعا في نشاط إنشاء وتشغيل الموانئ الخاصة بواسطة شركات الخطوط الحديدية مما جعل المحكمة العليا تضع قيود على هذا النشاط في حكمها الصادر عام 1892.

كما تم إنشاء طرق خاصة ذات رسوم للمرور في الولايات المتحدة من بدايات القرن التاسع عشر , ولكن تمت السيطرة عليها بواسطة الولايات والمقاطعات من بداية الستينات من القرن التاسع عشر لأسباب تتعلق بالمنافسة الشرسة التي تواجهها من النقل بالقنوات المائية والسكك الحديدية وعدم إمكانية منع التهرب من نقاط تحصيل الرسوم، وعدم قدرة منشئ هذه الطرق من الاستفادة من الفوائد الناتجة عن ارتفاع قيم الممتلكات في إنشاء وتنمية هذه الطرق.

كما تم إنشاء قنوات وممرات مائية بواسطة القطاع الخاص مقابل تحصيل رسوم من مستخدمي هذه القنوات والممرات أشهرها قناة ايري 1825 ويبلغ طولها 363 ميلاً.

وفي الفترة من 1849 حتى 1859 تم إنشاء ستة شركات خاصة في مجال الاتصالات السلكية واللاسلكية (تليفون وتلغراف) عن طريق كابلات أسفل القنال الإنجليزي والمحيط الاطلنطي والبحر الأبيض والبحر الأحمر وتم تطوير شيكات التلغراف بصفة رئيسية بواسطة القطاع الخاص لأجال غير محددة مع حق الجهة مانحة الامتياز في تعيين أجل محدد وبالرغم من تأميم هذا القطاع تم خصخصته بعد ذلك في بعض الدول إلا أن الولايات المتحدة لم تلجأ إلى تأميم هذا القطاع مطلقاً حتى يتسني له الاستفادة من التحديث التكنولوجي المتسارع.

وبالنسبة للموانئ البحرية:

جمع النموذج الأمريكي بين خصخصة الموانئ بالكامل بالنسبة للموانئ الصغيرة أما الموانئ الكبيرة فقد قامت الولايات المتحدة بتطبيق نظام الرخص والامتياز، كما تم إنشاء عدد من الموانئ على الكاريبي بنظام B.O.T ، وحتى الموانئ المملوكة للولايات فقد تم خصخصة معظم الأنشطة والخدمات الملاحية بها وأشهرها ميناء ميامي.

خصخصة المرافق العامة في الولايات المتحدة[1]:

تعتبر تجربة الولايات المتحدة الأمريكية من التجارب الرائدة على منح التزام المرافق العامة للقطاع الخاص وخصخصة مشروعات البنية الأساسية والسماح للقطاع الخاص بالعمل في هذا المجال وتنشيط دورة بعد انسحاب الدولة من هذا المجال ويمكن الاستفادة منها عند اسناد مشروعات البنية الأساسية للقطاع الخاص كما يلي:

1- اعتمدت الدولة في تنظيم سلوك القطاع الخاص في مجال مشروعات المرافق العامة على أساليب التقييد أو التنظيم الاقتصادي. Economic Regulations من خلال تشكيل لجنة حكومية على المستوى الفيدرالي تتولي تحديد أسعار الطاقة والغاز ولجنة للاتصالات وتتولي تنظيم قطاع الاتصالات، بما لا يتعارض مع مصالح المنتفعين ولا يتغاضي عن حقوق ومصالح المنتجين.

([1]) ادوين بانسفيلد – الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال – (ترجمة دكتور: جورج فهمي رزق) – المكتبة الأكاديمية 1999 ، ص 450-460.

كما تم إنشاء لجان على مستوي الولاية تختص كل لجنة بقطاع من قطاعات المرافق العامة للرقابة على الأســـعار والنظر في طلبات تعديلها وكذلك النظر في طلبات المنتفعين بتخفيض الأسعار والفصل في النزاعات وإصدار القرارات والأحكام بشأنها.

2- اعتمدت الدولة على أسـلوب آخر يتمثل في قوانين محاربة الاحتكار Anti Trust law سـعياً نحو تحقيق المنافسـة في الأسـواق وإلغاء القيود التي تعوق المنافسـة والعمل على مكافحة كافة صـور الاحتكارات والتكتلات والاندماجات غير المرغوبة من خلال إصدار قوانين محاربة الاحتكارات لتعديل هيكل السوق وسلوك الشركات العاملة في مجال المرافق العامة إلى الأتجاه التنافسـي لأن الممارسـات الاحتكارية تتعارض بشدة مع رفاهية أفراد المجتمع، بل والكفاءة الاقتصادية فأصدرت الولايات المتحدة عدة تشريعات لمحاربة الاحتكار منها:

- تشريع شيرمان 1980 Sherman Act
- تشريع كلايتون Clyton Act
- تشريع لجنة التجارة الفيدرالية Fedral Commerce Committee
- تشريح روبنسون Robinaon Patmn Act
- تشريع ويلد – ليا Wheeler Lea Act
- تشريع سيلد – كافيفر Celler – kefavuer Act

وكلها تهدف إلى أحكام النصـوص المقيدة لعمليات التمييز والمانعة لها. وتحريم أي سلوكيات أو تصرفات تضر بالمستهلكين ومنع التصرفات التي تضر بالمنافسة في الأسواق وتخلق ممارسـات ظالمة تضـر بالبعض على حسـاب البعض الأخر وحظر ومنع عمليات الاندماج والاستحواذ عن طريق الأصول الحقيقية وليس المالية فقط.

التكييف القانوني لعقود الـ B.O.T في الولايات المتحدة الأمريكية:

يسـري في التعامل بين الحكومة وغيرها من الأشـخاص الطبيعية والمعنوية ما يعرف بالعقد الحكومي Government contract وفي ظل هذا العقد يجب على الطرفين الاحترام لما ورد به من الالتزامات التي تتعلق بكل طرف وإلزام الطرف الأخر بما تم الاتفاق عليه.

وإن أي تعديل لالتزام تعاقدي يستوجب الحصول على موافقة الطرف الآخر ولا يجوز تعديل العقد بالأرادة المنفردة إلا إذا كان هناك نص في العقد يجيز ذلك[1].

ويؤكد الفقه والقضاء في الولايات المتحدة الأمريكية على ضرورة الاحترام الكامل لما ورد في العقد من التزامات على عاتق الطرفين، بحيث يكون لكل طرف الزام الطرف الأخر بما تم الاتفاق عليه دون زيادة أو نقصان، فإذا ما أراد أحدهما التعديل كان ذلك بمثابة انتهاك Breach لالتزام تعاقدي ما لم يحصل المتعاقد على موافقة الطرف الآخر.

ويطلق على هذه الموافقة Bilateral Supplemental Agreement كما يطلق عليها أحيانا عبارة Agreement لتؤدي نفس المعني.

وجدير بالذكر أن النظام القانوني الأمريكي يعرف ما يسمي التعديل بالإرادة المنفردة Unilateral Modification في حالة واحدة وهي الحالة التي يكون هناك اتفاق في العقد على ذلك[2].

وإذا كان النظام الأمريكي يعرف التعديل والإرادة المنفردة إعمالاً بسند تعاقدي وهو ما يعرف بـ Change clause عن طريق إصدار أمر بالتعديل Change order وهناك ما يسمي بـ Cardinal Changes وهي تعديلات تتم في نطاق العقد Scope of contract تتسم بأنها تعديلات جوهرية So Drastic Cardinal Changes .

وتتمثل في مطالبة المتعاقد بأعمال بخلاف ما تم الاتفاق عليه عند إبرام العقد وتضمنتها نصوصه وتخضع هذه التعديلات الأخيرة لنظرية الأثراء بلا سبب Theory of Unjust Enrichement وسواء تضمنت تعديل حجم الوحدات المطلوب تنفيذها Volume أو عددها Number أو المواصفات Characters أو زمن التنفيذ Timing إلى معدلات التنفيذ Amount of development أو التكلفة Cost فعندئذ تلتزم الجهة الإدارية بتعديل المقابل المالي لقيمة العقد حتى لا تثري بدون وجه حق على

([1]) Atkinson, Scolt and Rebert Halvorsen, " The private efficiency of public and private firms in regulated environment: The case of vs Electric utilities", Journal of Public Economics, 1986, pp. 285-290.

([2]) Mann, F.A. " State Contracts and State Responsibiulity", Mc Millan publishing co., 1960 , p.118-125.

حســـاب المتعاقد منها Unjustly enriched وينطبق ذلك أيضـــاً في حالة التعديل بالنقص تطبيقاً لنفس النظرية حتى لا يثري المتعاقد منه على حساب الإدارة[1].

وتجري التعديلات الجوهرية أو الأســاســية بالنظر إلى ظروف كل حالة على حدة بحيث يكون هناك تعديل من حيث الكم أو الكيف ولا مجال لذلك إذا كان المنتج النهائي أو جوهر العقد مطابقاً لما تم الاتفاق عليه.

ويســتحق أيضــاً التعويض في حالة إجراء تعديلات جوهرية في العقد بواســطة المتعاقد أعمالاً لبند تعاقدي يخوله التعديل دون أن يصـــدر أو أن يلجأ إلى اتفاق كتابي بذلك Constructive Changes.

يتضـح من استقراء النظام الأمريكي أنه لا يأخذ بفكرة العقد الإداري الذي تسود فيه إرادة الإدارية على إرادة المتعاقد معها وهو يخالف أيضـــاً الاتجاه الســـائد في كل من الاتجاه الفرنسي والاتجاه المصري.

المنشأة الدائمة في الولايات المتحدة:

يخضـــع الممول المقيم بالخارج [2]الذي يزاول تجارة أو نشـــاطاً في الولايات المتحدة الأمريكية للضريبة على الدخل المرتبط فعاًلاً Effectively Connected Income [3] بتجارته أو نشاطه في الولايات المتحدة الأمريكية.

ويتطلب الارتباط الفعلي بتجارة أو نشـــاط في الولايات المتحدة الأحتفاظ بمركز أعمال[4] An Office في الولايات المتحدة وهذا ما أشـــار إليه القانون الأمريكي بموجب قانون الضريبة على المستثمرين Foreign Investors Tax ACT (F.I.T.A) والذي يعتمد أساساً على وجود مقر ثابت أو تجهيزات داخل إقليم الولايات المتحدة.

([1]) Mann, F.A., " The Law governing State Contracts, Harvard press, 1950, p. 290-295.

([2]) I.F.A. – U.S Report – Permantent, Estsblishment p. 776, 1995 .

([3]) لمزيد من التفصيل – انظر المبحث الثاني من الفصل الأول من الباب الرابع من الرسالة.

([4]) لمزيد من التفصيل حول مفهوم مركز الأعمال انظر:

الدكتور مختار عبد الحكيم طلبة – تحديد الربح الضـريبي في الشـركات دولية النشـاط – مرجع سـابق ص 79 حتى 81 .

ويدخل في مفهوم مركز الأعمال [1]، وكيل الممول حتى ولو كانت هذه الوكالة غير مستقلة في حالة تمثيله للممول المقيم بالخارج في مجال نشاطه أو توافر أحد الحالات الآتية:

1- إذا كان للوكيل التابع أو غير المستقل سلطة التفاوض وإبرام العقود نيابة عن الممول المقيم بالخارج.

2- إذا كان الممول المقيم بالخارج يحتفظ لدي الوكيل برصيد من البضائع يلبي منها طلبيات العملاء باسم الممول المقيم بالخارج الذي يمثله.

ومن هذا نجد أن مفهوم مركز الأعمال المشار إليه يعد قريباً من مفهوم المنشأة الدائمة طبقاً لنموذج O.E.C.D.

ويخضع الممول المقيم في الخارج والذي يزاول تجارة أو نشاط أو أعمال بها للضريبة في حدود الدخول المرتبطة ارتباطاً وثيقاً بتجارة أو أعماله في الولايات المتحدة.

ويعتبر الدخل الذي مصدره الخارج مرتبطاً بنشاطه أو أعماله في الولايات المتحدة في الحالات التالية:

1. الدخول الثابتة والأرباح الرأسمالية التي يكون مصدرها الولايات المتحدة.
2. الدخول الدورية مثل الإيجارات كالأتاوات والأقساط والتعويضات، الأرباح الرأسمالية الناتجة عن أصول رأسمالية والفوائد والتوزيعات والأرباح الناتجة عن بيع الأسهم أو الأوراق المالية والتي تمثل أصولاً رأسمالية والتي يكون مصدرها الولايات المتحدة الأمريكية خاصة.

- إذا كانت هذه الأصول يتم استخدامها أو حيازتها بواسطة الفرع في الولايات المتحدة.
- إذا كانت العنصر الأساسي في إنتاج وتحقيق الدخل الأنشطة التي يزاولها الفرع في الولايات المتحدة.

([1]) I.F.A – u S Report op.cit p. 776 .

3. إذا كانت الأوراق المالية المتعلقة بالفرع الموجود في الولايات المتحدة هي أســـاس التوزيعات والفوائد والأرباح وكانت هذه الأوراق تمثل أصولاً رأسمالية.

على أنه [1] بالنســـبة للدخول المحققة من مصـــدر خارج الولايات المتحدة Sources without the U.S، فلا تدخل في إجمالي الدخول الخاضعة للضريبة في الولايات المتحدة، إلا إذا كانت تمثل أحد البنود الآتية:

أ. الإيجارات أو الإتاوات الناتجة عن ترخيص أو اســتخدام أحد الأصــول المعنوية تحققت لصالح نشاط أو مركز الأعمال الكائن بالولايات المتحدة.

ب. التوزيعات والفوائد الناتجة عن أنشــطة التمويل المصــرفي أو التعامل في الأوراق المالية والتي تحققت لصالح نشاط أو مركز الأعمال الكائن بالولايات المتحدة.

ج. أرباح بيع المخزون التي تحققت لصـالح نشـاط أو مركز الأعمال الكائن بالولايات المتحدة.

د. الدخول التي تحققها شركة التأمين والتي تحققت لصـالح نشـاط التأمين الكائن في الولايات المتحدة.

هـ. الأرباح الناتجة عن بيع حقوق الانتفاع بالعقارات.

ويجوز للممول[2] أن يختار كوسيلة لتجنب الازدواج الضريبي بين طريقتي الائتمان الضريبي أو الخصـم، وذلك لكل من الضـريبة المفروضـة على الدخل الأجنبي أو الأرباح الاسـتثنائية لكل سنة على حدة، وللممول استخدام إحدى الطرق في كل سنة ضريبية على حدة.

<u>الاستهلاك المالي</u>[3]:

خلا التشريع الأمريكي من أي نص ينظم معالجة الاستهلاك المالي في مشروعات B.O.T.

([1]) Robert S.Franklin, Stonley G.Sherwood, IFA. V.s. reporters, P.E Banks and other Financial Institutions, p. 770-800

([2]) Gerald T.Bell. George, W.Beatty, paul Bodner "unilateral measwres to nevent doulilr Taxation",2000 u.s. reporters in I.F.A-u.s.report- p.316.

([3]) Research Institute America, Master Fedral Tax Manual, N.Y, 1999, p190.

يجرى في الولايات المتحدة الأمريكية تطبيق نظامين في مشـــروعات الامتياز وكذلك مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T:

1) يجرى الاتفاق بين المشروعات التي تقوم بتنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T على تسليم أصولها في نهاية مدة الامتياز مقابل حصولها على مبالغ يتم تحديدها في العقد الذي يتم بين شركة المشروع والجهة مانحة الالتزام بحيث تتمكن هذه الشركات من سداد رأسمالها المتمثل في أسهم أو رأس المال المقترض المتمثل في سندات.

2) تحوي بعض العقود المرتبطة بتنفيذ بعض مشـــروعات B.O.T على شـــروط تلتزم بمقتضاها شركة المشروع بتسليم أصولها بدون مقابل في نهاية عقد الامتياز وتسمح مصلحة الضرائب الأمريكية لهذه الشركات باحتساب استهلاك مالي لهذه الشركات.

الاستهلاك المعجل في التشريع الأمريكي:

نصت المادة 168/ب من قانون الضرائب الفيدرالي في ضوء التعديل المقرر في عام 1986 فيما يعرف بنظام الاسترداد المعجل للنفقات.

Accelerated Recovery System (ACRS) يتضمن 8 طرق للاسترداد المعجل تبدأ في 20% إلي أن يصل القسط المتناقص إلي 200% في الصناعات الاستخراجية، ثم يتم الانتقال بعد ذلك إلي طريقة القسط الثابت لتحصل المنشأة على أكبر قدر من الخصم الضريبي[1] . واختصار العمر المقدر لأغراض الإهلاك بخمس سنوات والحد الأقصى لذلك 10 سنوات إضافة إلي الاستهلاك المعجل سالف الذكر سمح المشرع الأمريكي اعتباراً من عام 1982 بائتمان قدره 75% من قيمة الأصـــول الاســـتثمارية الجديدة التي يزيد عمرها الإنتاجي على 10 سنوات وذلك من الضريبة المستحقة على المنشأة وذلك في دين الضريبة التي يزيد عن 25 ألف دولار، أما إذا قل الدين الضريبي عن هذا الحد فإنه يسمى بخصم

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلي:

Research Institute of America – " Master fedral Tax Manual ", New York, 2004 p.190.

- James L Houghton, James R.Gaar and John R.- Braden Fedral income Taxation, commerce clearing Hause inc, Chicago, U,S.A, 20 ed, 2002, pp 555-560.

100% كائتمان من القيمة الشـرائية لهذه الأصـول، ومن ثم تخفيض الضـريبة المسـتحقة وليس الوعاء كما هو متبع في نظام الاستهلاك.

أدخل المشـرع الأمريكي نظاماً جديداً للأهلاك بموجب القانون الضـريبي لعام 1981 تسـمى Accelerated Cost Recovery System (ACRS) يقوم على أسـاس اسـترداد تكلفة الممتلكات الملموسة باستخدام طرق معجلة خلال فترات استرداد قليلة نسبياً سواء كانت هذه الممتلكات جديدة أو مستعملة وذلك على النحو التالي:

أ- الممتلكات الشخصية Personal property

وتم تقسيمها إلي أربعة مجموعات هي:

1- مجموعة تسـترد تكلفتها خلال ثلاث سـنوات وتشـمل العدد والأدوات الصـغيرة والسـيارات وعربات النقل الخفيفة وما يستخدم في التجارب والأبحاث.

2- مجموعة تسـترد تكلفتها خلال عشـر سـنوات، وتشـمل ما يسـتخدم في أغراض الزراعة والبساتين أو في تخزين البترول أو المنتجات الأولية (بخلاف المباني)

3- مجموع تسـترد تكلفتها خلال عشـر سـنوات، وتشـمل ممتلكات المنفعة العامة كعربات الصهاريج وغيرها والتي يتراوح عمرها ما بين 18.5 – 25 سنة.

4- مجموعة تسـترد تكلفتها خلال خمسـة عشـر سـنة، وتشـمل ممتلكات المنفعة العامة التي يكون عمرها أكبر من 25 سنة.

وبالنسـبة لكافة المجموعات سـالفة الذكر، يحسـب الإهلاك السـنوي المسـموح بخصـمه بأخذ نسبة مئوية قانونية من التكلفة الأصلية، فمثلاً المجموعة التي تسترد خلال 3 سنوات، يسمح لها باسـترداد 25% من التكلفة في السـنة الأولى ثم 38% من التكلفة في السـنة الثانية ثم 37% من التكلفة في السنة الثالثة.

ويعطي القانون للشركة حق الاختيار بين تطبيق النسب المعجلة للمجموعات سالفة الذكر أو تطبيق القسط الثابت عليها على أساس فترات استرداد الزامية محددة كما يلي:

- المجموعة الأولى: وتكون فترة استردادها 3، 5، 12سنة.
- المجموعة الثانية: وتكون فترة استردادها 15، 12، 25 سنة.

- المجموعة الثالثة: تكون فترة استردادها 10، 25، 35سنة.

المجموعة الرابعة: تكون فترة استردادها 15، 35، 45سنة.

وهذا الاختيار لا يمكن الرجوع فيه مستقبلا ، كما أنه يجوز الجمع في السنة التي تم فيها الاختيار بين الأسلوبين بالنسبة للممتلكات التي تنتمي إلي مجموعة واحدة في المجموعات سالفة الذكر

ب- الممتلكات الحقيقية .Rcal Property

وتتمثل أساسا في المباني والمصاعد والسلالم الميكانيكية ، وهذه تسترد تكلفتها خلال خمسة عشر سنة علي أساس نسبة مئوية قانونية من التكلفة الأصلية ، ويكون للشركة حرية الاختيار بين تطبيق هذه النسبة أو تطبيق طريقة القسط الثابت علي أساس فترة استرداد 15أو 35أو 45 سنة

والهدف من تعجيل الإهلاك كما تقدم هو مواجهة ارتفاع معدلات التضخم لعدة سنوات متتالية ، وانعكس ذلك علي القيم الحقيقية ، للإهلاك المسموح به لعدة سنوات متتالية حيث ادي إلي تخفيفها ، وهذا التخفيض كان له أثار عكسية علي ربحية الاستثمار من ناحية ومقدره الشركات علي تجديد أصولها القديمة بأصول حديثة .

إهلاك الأصول التشريع الأمريكي :

طبقا للتشريع الأمريكي تقوم الإدارة الضربية بتحديد العمر المقدر للأصول المختلفة خلال فترة الخدمات الخاصة به .

اما المعدل التي يهلك به الأصل خلال فترة صلاحية الأصل للإنتاج الخاصة به فيتم تحديدها بواسطة الشركة أو المنشاة وتختار في ذلك احدي الطرق التالية :

- القسط الثابت straight-line
- المعدل المزدوج الثابت علي الرصيد المتناقص .Double Declining Balance
- مجموع سنوات الاستخدام sum- of years digit
- ولا خلاف حول الطريقة الأول ، أما الطريقة الثانية فتسمح بخصم مبلغ أكبر للإهلاك في السنوات الأولي بأخذ معدل ثابت من الرصيد المتناقص للتكلفة في كل سنة ،

وهذا المعدل الثابت هو ضعف المعدل فلو كانت قيمة الأصل 100.00 جنيه وكان عمر الأصل 10 سنوات الثانية تكون نسبة الإهلاك =(100.00−20.000) × 2 = 1600 جنيه وهكذا.

—

10

ويسمع القانون بالانتقال إلي طريقة القسط الثابت في ظل هذه الطريقة يمتد أذا كانت هذه الطريقة لا تؤدي عند تطبيقها إلي إهلاك كامل للأصل ويكون ذلك عندما يكون المبلغ المخصوم في ظل هذه الطريقة أكبر من المعدل الثابت علي الرصيد المتناقص .

- وفي ظل الطريقة الثالثة يسمح بخصم مبلغ أكبر للإهلاك في السنوات الأولي في عمر الأصل بأخذ معدل معين من التكلفة ومقام هذا المعدل هو مجموع أرقام السنوات المتتالية في حياة الأصل جميعها من فلو كان عمر الأصل عشر سنوات يكون المقام كما يلي :

55=10000+7+8+9+10

أما البسط فهو عدد السنوات الباقية في عمر الأصل بما فيها السنة الحالية فيكون الإهلاك في السنة الأولي = 10 في الثانية 9 وهكذا وفي ظل هذه الطريقة يتم تخفيض وعاء الضريبة في السنوات الأولي وبالتالي الضريبة مقابل زيادة مقدارها في السنوات الأخيرة من عمر الأصل.

ب− موقف مصلحة الضرائب الأمريكية من المعاملة الضريبة لنصيب الفرع في مصروفات المركز الرئيسي .

انتهجت مصلحة الضرائب الأمريكية في معالجة نصيب الفروع التي تزاول نشاطها بها كمنشأة ثابتة من المصروفات العامة والمشتركة للمركز الرئيسي أسلوبا يتمشى مع ما نصت عليه النماذج الدولية ووضعت قاعدة عملية مناسبة لعلاج هذه المصروفات يتمشى مع ما ذهب إليه الفقه عموما [1] في هذا المجال ويتلخص فيما يلي :

---

[1] Ean- Marce Revier ola Residence fiscale des societws- in the fosca- residence of companies Edited by lnrerrational fiscal association (vol lxxll. 1987.p.3o).

1- في حالة تخصيص إدارة للأشراف علي نشاط وأعمال الفرع في المركز الرئيسي فان هذا الإدارة تعتبر أسلوب لحصر هذه التكاليف بدقة واعتبارها من التكاليف واجبة الخصم في الفرع التابع أي تعتبر مركز تكلفة محاسبيا لهذه التكاليف .

2- في حالة عدم تخصيص إدارة أو قسم لذلك فأنه يتم تحديد نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي باستخدام أسويين هما :

أ- تحديد هذه النسب علي أساس نسبة الأرباح الإجمالية للفرع ألي الأرباح الكلية للمشروع أو أرباح المركز الرئيسي .

ب- تحديد هذه النسبة علي أساس رقم أعمال الفرع منسوباً إلي رقم الأعمال المحقق علي مستوي المشروع أو الشركة ككل .

- والأسلوب الأخير هو الشائع الاستعمال والذي يفضل تطبيقية ويؤيده الباحث لدخول اعتبارات كثيرة ومشاكل عديدة عند تطبيق النسبة الأولي يصعب مراقبتها أو السيطرة عليها وكذلك استخدام نسبة أصول المنشأة إلي مجموع أصول الشركة لتحديد نصيبها من فوائد القروض التي تستخدم في شراء الأصول ويؤيد البعض [1] هذا الرأي ولكن بعد التأكد في أن الفرع لم يتحملها ضمن ثمن السلع أو الخدمات أو الأجزاء أو المكونات التي يقوم المركز الرئيس ببيعها إلي هذه الفروع .

- أساليب تسعير التحويلات في الولايات المتحدة الأمريكية :

تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أوائل الدول اهتمت بموضوع تسعير التحويلات في الشركات متعدد الجنسيات , فقد عمل التشريع الضريبة الأمريكي منذ عام 1918 علي إعطاء الإدارة الضريبة سلطة تخصيص أو إعادة تخصيص الدخل بين الممولين الذين تجمعهم علاقة ارتباط وذلك بالنسبة للتحويلات الملموسة فيما بينهم وفي عام 1986 تم تعديل التشريع بحيث أصبح هذا التخصيص يتم أيضا علي ما يتم في تحويلات غير ملموسة " [2] .

---

[2] دكتور السيد عبد المولي – الضرائب والمعاملات الدولية – مرجع سابق ص 285.

(2) Hansen Don R.op,cit., pp 683

ويمكن توضيح مواد القانون الأمريكي المتعلقة بتسعير التحويلات وما استجد من لوائح جديدة وذلك علي النحو التالي :

1- أعطت المادة 482 من قانون الضرائب علي الدخل الأمريكي سلطة واسعة للإدارة الضريبة لفحص العمليات التجارية داخل الشركات متعددة الجنسيات بهدف تحديد ما إذا كان هناك تهرب ضريبي في عدمه فإذا اتضح انه لا يوجد تهرب ضريبي نقوم الإدارة بتحديد ما إذا كانت دخول الشركات التابعة قد أفصح عنها ، بصورة صادقة . من عدمه . وفي حالة تأكد الإدارة الضريبية في وجود بعض التلاعب بهدف التهرب في أداء الضريبة فإنها تقوم بتوزيع وتقسيم الدخل الكلي بين الشركات التابعة بصورة غير متحيزة [1]وتنص اللائحة التنفيذية للقانون علي أن تمتد سلطة تحديد الدخل الحقيقي الخاضع للضريبة إلي أي حالة يكون فيها(اهما لا أو عن عمد) الدخل الخاضع للضريبة (كليا أو جزئيا) للممول المرتبط عن الدخل الذي يحققه من معاملاته علي اساس أنه ممول غير مرتبط وسيتعامل علي اساس مبدأ عدم التحيز مع ممولين اخرين غير مرتبطين ([2]) ويكون الاختبار الذي يتم تطبيقية في جميع الحالات هو ما اذا كان الممولون غير الخاضعين الذين يزاولون إعمالا تجارية قد يوافقون علي نفس الشروط بافتراض الظروف الفعلية التي يتعامل بموجبها الممولون الخاضعون.

بالإضافة إلي ذلك أعطت المادة 482 من القانون للإدارة الضريبة الأمريكية السلطة لاتخاذ كافة الخطوات اللازمة لجعل الدخل المعلن عنه مساوياً للدخل الفعلي الخاضع للضريبة ويجوز للممول ان يعرض علي تخفيض الإدارة الضريبية للموارد ولكن يجب عليه تقديم إثبات كاف يبرهن به علي ان تحديده للدخل الخاضع للضريبة يحقق المعدلات الحقيقية للدخل , ويقع عبء الإثبات علي الممول وليس علي الإدارة والضريبة

([1]) sally M. jones and Ray M.sommerfeld " Federal taxes and Management Decisions" (u.sA. Richard D. lrwin, lnc., 1995 -1996 Edition pp .256-266.

([2]) Thomas G. Evans and Martin E."international Accounting and Reporting" (New York : South – Western Publishing Co, 1994).P.468.

تمثل أهم المعاملات التجارية بين الشركات المرتبطة والتي تجعل الإدارة الضريبة تبادر بتطبيق عملية إعادة التخصيص فيما يلي[1]

أ) منح قروض بدون فوائد أو بمعدلات فوائد غير حقيقية وفي هذه الحالة يتم إعادة التخصيص علي القروض الفعلية أو أي صورة في صور القروض بحيث يكون معدل الفائدة هو المعدل المطبق بين الأطراف غير المرتبطة .

ب) الخدمات المؤداه بدون مقابل أو بمقابل أقل مما يدفع عادة بين طرفين مستقلين ، فإن الإدارة الضريبة تجري تعديلاً ضريبياً لكي تكون الأتعاب مساوية أما لأسعار السوق وذلك في الحالات التي يتم فيها تأدية هذه الخدمات بمعرفة شركة نشاطها الرئيسي تأدية الخدمات ، او مساوية لتكاليف انجازها وذلك في غيرها في الحالات الاخري

ج) تأجير الأصول الثابتة لطرف مرتبط بدون مقابل أو مقابل أقل من سعر السوق ، فإن الإدارة الضريبية تجري تعديلا ضريبياً لكي يكون الأيجار مساويا لأسعار السوق ، بحيث لا يزيد هذا الأيجار عن قيمة الأهلاك محسوبا بطريقة القسط الثابت مضافا اليه مصروفات التشغيل الجارية ومبلغ يعادل 3% في ثمن شراء الأصل

د) تحويل الأصول غير الملموسة أو الملموسة بسعر أقل من السعر التجاري .

2- الطرق المتبعة في تسعير التحويلات :

لكي يتم تحقيق نتائج مبنية علي أساس مبدأ عدم التحيز تتطلب المادة 482 من قانون الضرائب الأمريكي أن يحدد الممولون اسعار التحويلات باستخدام احد الأساليب التالية :

أ) أساليب تعتمد علي العمليات التجارية .

---

[1] د. سعيد عبد المنعم محمد. المحاسبة الضريبية عن أرباح المجموعة دراسة انتقادية مقارنة بالتشريع الأمريكي مع مدخل مقترح , مجلة الدراسات والبحوث التجارية كلية التجارة بينها جامعة الزقازيق العدد الثاني 1991 ص 278

وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي :

1- السعر الحر المقارن

2- سعر إعادة البيع

3- التكلفة مضافاً أليها هامش ربح .

ب)أساليب تعتمد على الإرباح

وتتمثل هذه الأساليب فيما يلي :

1- الأرباح المقارنة

2- اقتسام الأرباح " [1]

" وجدير بالذكر ان معظم الشركات الأمريكية تفضل الأساليب التي تعتمد علي العمليات التجارية عن الأساليب التي تعتمد علي الربح ، حيث تري بعض الشركات أن أسلوب مقارنة الأرباح هو أسلوب يمكن أن يخدم كاختبار أداري وليس كقاعدة لقياس وتعديل أسعار التحويلات .

ويعتقد أنه أسلوب يتعلق بالممارسة العملية لظروف السوق حينما يكون تأثير العرض والطلب علي الأسعار أكبر من تأثير الأرباح بالإضافة إلي أن هذا الأسلوب يستخدم إرباح أطراف غير مرتبطة كأرباح مرجعية لتسوية إرباح الإطراف المرتبطة الأمر الذي جعل اللوائح الأمريكية تتطلب رفع المستوي المطلوب للمقارنة مما قلل من أهمية هذا الأسلوب [2]

وفي ناحية أخري فقد سمح القانون الأمريكي للممول بإتباع أي أسلوب أخر يري انه أفضل

3- المستندات الواجب توافرها .

تطلب قانون الضرائب الأمريكي ضرورة توافر المستندات التالية للعمليات المتبادلة بين الأطراف المرتبطة :

([1]) Saues Rupest, op-cit,PP.20=22

([2]) laurie j – and george n. the proposed Transfer pricing regulations=coments and concerns' National tax journal.(No.3, sep 1992),pp. 234-235

أ) المستندات الرئيسية

ب)وتمثل أهمها فيما يلي :

1-بيان دقيق للأعمال التجارية للممول يشـــتمل علي تحليل العوامل الاقتصـــادية والقانونية التي تؤثر علي تسعير ممتلكات الممول وخدماته .

2- الهيكل التنظيمي للمنشـــأة (مشـــتملاً علي خريطة تنظيمية) يغطي جميع الأطراف المرتبطة أو المشـــتركة في العمليات التجارية والمحتمل أن تكون ذات صـــلة بموجب المادة 482 بما في ذلك الشـركات التابعة في الخارج والتي تؤثر عملياتها التجارية بصـورة مباشـرة أو غير مباشرة علي تسعير الممتلكات او الخدمات داخل الولايات المتحدة .

3- بيان بالأسلوب الذي تم اختياره مع شرح أسباب اختياره

4- بيان بالأساليب البديلة التي درست وشرح أسباب عدم اختيارها .

5- بيان بالعمليات التجارية المراقبة (بما في ذلك شـــروط البيع) وأي بيانات داخلية مستخدمة لتحليل هذه العمليات .

6- بيان بالعمليات المقارنة التي اســـتخدمت وكيفية تقييم عملية المقارنة . والتعديلات التي تمت .

7- كشـــف بطريقة التحليل الاقتصـــادي والتقديرات المحتملة التي اعتمد عليها في تطوير الأسلوب المستخدم .

8- فهرس عام للمسـتندات الرئيسـية والتاريخية مع وصـف لنظام حفظ السـجلات المسـتخدم لتصنيف المستندات وأسلوب الوصول اليها .

ب) مستندات دعم :

وهي المسـتندات التي تدعم الافتراضـات والنتائج والمواقف التي اشـتملت عليها المسـتندات الرئيسية .

(ج) الإقرار الضريبي :

يجب ان يوضح الممول في الإقرار الضريبي أسلوب تسعير التحويلات الذي اختاره ومعه الحسابات المؤيده ، كما يجب ان يكون التوثيق موجوداً عند تقديم الإقرار الضريبي ويجب ان يكون مؤيداً بالمستندات التي تثبت أي أن الممول قد اتبع قاعدة أفضل أسلوب

د) مستندات للأسلوب غير المحدد

ويكون ذلك بالنسبة للحالات التي يلجا فيها الممول إلي إتباع أسلوب آخر في تسعير التحويلات بخلاف ما هو محدد بالقانون .

4) العقوبات :

تختص المادة 6662 من قانون ضرائب الدخل الأمريكي علي انه , إذا لم تستطيع الشركة أن تثبت أن أسعار تحويلاتها محدده علي أساس تجاري وذلك بعد دراسة الأساليب المتاحة ، كذلك أذا لم تقدم المستندات المناسبة التي تظهر ان سعرها قد تم حسابه بطريقة صحيحة فإنها تتعرض للعقوبات التالية [1]

أ- عقوبة خاصة بالعمليات التجارية :

وتتمثل وذلك في حالة وجود تلاعب في القوائم المالية بسبب أسعار في سداد مبلغ إضافي يعادل 20% في قيمة الضريبة المستحقة التحويلات ، أي أذا ازداد سعر التحويل بنسبة 20% وحتى 400% (أو أقل بنسبة 50% وحتى 25%) ، عن السعر الواجب تحديده طبقاً للمادة 482.

تزداد هذه العقوبات إلي 40% إذا كان سعر التحويل يزيد بنسبة 400% أو أكثر (أو قل بنسبة 25% فأقل) عن السعر الواجب تحديده طبقاً للمادة 482.

ب- عقوبة صافي التعديل:

تطبق هذه العقوبة إذا كان صافي التعديلات التي تجريها الإدارة الضريبية بسبب أسعار التحويلات تزيد قيمتها عن 5 مليون دولار أو تزيد عن 10% من إجمالي دخل الممول.

---

[1] Lbid. PP.36.37.

ويقصد بصافي التعديلات في أسعار التحويلات مجموع المبالغ التي خضعت من قبل لعقوبة العملية التجارية إلي جانب المبالغ الأخرى التي لم تخضع لعقوبة العملية التجارية.

وتتمثل عقوبة صافي التعديلات في أسعار التحويلات في سداد مبلغ يعادل 20% من قيمة الضريبة المستحقة علي صافي التعديلات وتزداد هذه العقوبة إلي 40% من قيمة الضريبة المستحقة علي صافي التعديلات إذا كان صافي التعديل يزيد عن 20 مليون دولار أو يزيد عن 20% من إجمالي دخل الممول.

وتشترط اللوائح إجراء التنسيق بالنسبة للعقوبتين حتى لا تزيد أقصى عقوبة موقعه علي أي مبلغ بمفرده عن نسبة 40%.

وفيما يلي مثال توضيحي لبيان مدى العبء الواقع علي الممولين والتكلفة المتوقعة نتيجة الإخفاق في تلبية شروط تسعير التحويلات والعقوبات المتعلقة بذلك: تنتج شركة ما المادة (س) والتي تستخدم فيه مجموعة متنوعة في المنتجات النهائية التي تحمل اسم الشركة ويتم تحديد سعر بيع المنتجات عن طريق المفاوضات المستقلة مع كل وحدة تابعة.

وقد أسفرت المفاوضات عن أسعار التحويلات التالية لكل منشأة تابعة

الدولة التي توجد بها المنشأة التابعة	السعر بالدولار	الكمية
أ	43	240000 وحدة
ب	80	40000 وحدة
ج	55	80000 وحدة
د	10	2000000 وحدة

وعند المراجعة قبلت الإدارة الضريبية جميع أسعار التحويلات فيما عدا السعر الخاص بالدولة د.

وبالرغم من أن الإدارة الضريبية قد حددت مدى لأسعار التحويلات علي أساس مبدأ عدم التحيز بأنه يتراوح بين 12.5 دولار، 28.5 دولار إلا أن التشـــريع الأمريكي بموجب المادة 482 بعد تعديلها قد أجاز إمكانية الأخذ بمتوسـط السـعر خلال هذا المدى أي الأخذ بسعر 20.5 دولار.

وفي ضـــوء ذلك فإن تعديل أســـعار التحويلات في الدولة (د) يؤدي إلي زيادة في الإيرادات الإجمالية للشـركة الأم وبالتالي الدخل الخاضـع للضـريبة قدرها 21 مليون دولار [(20.5–10) 2X مليون وحدة] ونظرا لأن الشـــركة الأم يمكنها إثبات حســـن النية عند تحديدها لأســـعار التحويلات، فإن الإدارة الضـــريبية الأمريكية تتغاضـــي عادة عن فرض العقوبة الخاصـة بالعملية التجارية. ويعني ذلك أن الشـركة الأم سـوف تتعرض فقط للعقوبة الخاصـة بصـافي التعديل السـابق ذكرها وهي هنا تعادل 40% من قيمة الضـريبة المسـتحقة علي صافي التعديلات نظرا لأن قيمة التعديل تزيد عن 20 مليون دولار بالإضافة إلي فرض فائدة مقدره علي هذه الشـــركة قدرها 8% من القيمة الإجمالية. ونتيجة لذلك يكون إجمالي المبلغ المستحق للإدارة الضريبية 11،113،200 دولار ويتم حسابه علي النحو التالي:

1– الزيادة في مستحقات الضرائب الأمريكية بسبب تعديل المادة 482 تساوي:

21 مليون X 35% سعر الضريبة = 7.350.000

2– عقوبة صافي التعديل = 7.350.000 X 40% = 2.940.000

10.290.000

القيمة الإجمالية.

3– الفائدة المقدرة = 10.920.000 * 8% = 823.200

11.113.200

إجمالي المستحقات (بالدولار)

" ولكي تتفادى الشـركة العقوبات سـالفة الذكر لابد في قيامها باتخاذ الترتيبات الخاصـة باتفاقيات التسعير المسبق مع وزارة الخزانة الأمريكية. واتفاق التسعير المسبق هو اتفاق بين الشركة والسلطة الضريبية مقدما علي سعر التحويل المناسب للعمليات التجارية الدولية.

وبالرغم من أن هذه الاتفاقيات معقدة وذات إجراءات طويلة ويمكن أن تتضمن إجراءات إدارية وتوثيقية مرهقة ومستهلكة للوقت وتتطلب الاستعانة بخبراء بالإضافة إلي أنها تعتمد علي الافتراضات المستقبلية وظروف السوق، فإنها في رأي البعض تستحق ما يبذل من عناء" [1]

5- اللوائح الأمريكية الجديدة

" في يوليو 1994 صدرت اللوائح الأمريكية الجديدة المتعلقة بأسعار التحويلات الدولية. وتحتوي هذه اللوائح الجديدة علي قواعد تفصيلية لتحديد ما إذا كان تحويل الأصول (الملموسة أو غير الملموسة) يخضع لمعيار عدم التميز من عدمه. وانتهجت هذه القواعد طريقة تحليل الأرباح المقارنة المبنية علي النتائج المحققة بدلا من التركيز علي ما إذا كانت العملية قابلة للمقارنة من إثبات وجود عملية تجارية غير مرتبطة يمكن إجراء المقارنة الدقيقة عليها (أي عملية تجارية مناظرة لتحويل الأصول غير الملموسة أو سعر بيع حر مقارن لتحويل الأصولة الملموسة فإن التحويل سيكون خاضعا بصفة عامة لعدم التحيز إذا وقع دخل التشغيل لهذه الشركة في حدود حيز الربحية وبالرجوع إلى ما يحققه آخرين غير مرتبطين في ظروف متشابهة من تحويلات غير مراقبة مقارنة. ويعرف هنا المفهوم الجديد باسم حد الربح القابل للمقارنة "comparable profit interval "CPI[2] ويتناول الباحث فيما يلي هذه اللوائح الأمريكية الجديدة وذلك علي النحو التالي:

أ- ماهية مفهوم CPI :

يتم الاستدلال علي الCPI اعتمادا علي النتائج الفعلية وليست المتوقعة لفترة ثلاثة أعوام يكون عام المراجعة في منتصفها، ما لم تتطلب الظروف فترة أطول.

ونتيجة لذلك سيجد الممولون صعوبة كبيرة في التخطيط لأسعار التحويلات لأن البيانات المتعلقة بالأرباح لن تكون متاحة لفترة ما بعد نهاية العام.

---

(1) Sayer Rupert , OP. CIT, P.8.

(2) LBID, PP. 19-21.

وتقدم اللوائح ست خطوات لحساب وتطبيق CPI وذلك علي النحو التالي[1]:

1- اختيار الطرف الذي سيتم اختباره للعملية المرتبطة، ويتمثل في الطرف الذي يمكن مراجعة بيانات دخله التشغيلي بدرجة كبيرة في الدقة ويعطي أقل قدر من التعديلات الكمية.

وتنص اللوائح الجديدة علي أنه بالنسبة لتحويل الأصول غير الملموسة يكون الطرف المختبر هو الطرف المحول إليه عادة، وبالنسبة لتحويل الأصول الملموسة يكون الطرف المختبر:

- المشتري في حالة استخدام أسلوب سعر إعادة البيع.
- أو البائع في حالة استخدام أسلوب التكلفة مضافا إليها هامش ربح.

وفي حالات كثيرة يكون مدى توافر البيانات هو العامل المؤثر في اختيار الطرف المختبر.

2- تحديد فئة العمل التجاري الممكن تطبيقه علي الطرف المختبر، وتمثل أكبر قدر من أنواع العمليات التجارية للطرف المختبر، والتي تتعلق وتتقارب لتكون حد الربح المقارن، ويتم استبعاد البيانات التي تتباعد بصورة جوهرية.

3- تحديد انسب نقطة ملائمة علي (CPI) فإذا كانت النتائج المقدمة من ممول مرتبط تقع خارج الـ CPI، فسوف يكون من الضروري بصفة عامة تحديد النقطة الأكثر ملائمة علي الـ CPI.

فإذا تم استخدام أساليب غير إحصائية للحصول علي CPI فإنه يتم تحديد أفضل نقطة ملائمة عن طريق دراسة العوامل المتعلقة بإمكانية المقارنة والاعتماد علي البيانات، أما إذا تم استخدام الأساليب الإحصائية للحصول علي CPI يتم تحديد النقطة الأكثر ملائمة باستخدام مقاييس النزعة المركزية (كالوسيط والوسط الحسابي).

---

[1] Alan Winston and Kenneth klein "obhective" tests of transfer pricing prop. Regs. Require subjective determinations "The Journal of Taxaition. (Vol. 76, no. S. May,1992). PP. 308 – 310.

4- تحديد سعر التحويل للعملية التجارية المرتبطة، ويتم تحديد هذا السعر عن طريق تعديل التحميل الفعلي في العملية المرتبطة ليعطي دخل تشـغيل للطرف المرتبط بحيث يتبادل مع دخل التشـغيل المناظر للنقطة الأكثر ملائمة علي حد الربح المقارنة.

وبناء علي ما سـبق فإن ال CPI يعتبر المرجع الذي يقاس بواسـطته التحويلات المرتبطة للأصول الملموسة وغير الملموسة، وذلك في محاولة لاستخراج مقياس موضوعي لإثبات صحة عدم التحيز في العملية التجارية المرتبطة.

ب- طرق التسعير المتعلقة بالأصول غير الملموسة

تتضـمن المادة [(C) 482.4-1] في اللوائح الجديدة طرق مسـتحدثة لتسـعير الأصـول غير الملموسة وهي[1] بالعملية المرتبطة تحت المراجعة ويتم تحديدها كما يلي:

أ- تحديد عمليات الطرف المختبر التي تتعلق بالعملية المراقبة تحت المراجعة (العمليات الاختبارية).

ب- مناظرة العمليات الاختبارية مع العمليات المماثلة لممولين غير مرتبطين.

4- تحديد أرباح التشـغيل المتبادلة، وهي عبارة عن دخل التشـغيل للطرف المختبر بعد إعادة حسابه عن طريق تطبيق مؤشرات مستوي الربح الذي أمكن الحصول عليه في اختيار ممولين غير مرتبطين.

ويعتمد اختيار مؤشرات مستوي الربح علي عاملين مستقلين هما:

أ- مدى توافر البيانات التي يعتمد عليها فيما يتعلق بالممولين القابلين للمقارنة

ب- المعدل الذي يعتمد عليه لتحديد مؤشـر الربح اللازم لمقارنة أرباح الممولين المرتبطين وغير المرتبطين وفقا لحقائق محددة، حيث يمكن حسـاب عدد من مؤشرات مستوي الربح المختلفة مثل معدل العائد علي الأصـول أو النسبة بين

---

(1) Robert h. and Bin S. "U.S" income tax pricing rules for intangibles as Approximations of arms length pricing rules for intangibles as approximations of arms length pricing: the accounting review (Vol.7, 1996) P. 61

دخل التشـــغيل إلي دخل المبيعات أو نســـبة الدخل الإجمالي إلي مصـــاريف التشغيل.

والجدير بالذكر أن المعلومات التي يمكن الحصـــول عليها من الممولين لأغراض المقارنة قد تكون مضللة فمثلا قد يكون من غير الممكن الحصول علي بيانات يعتمد عليها من الدولة التي يتم بها عمليات شـركة أجنبية تابعة، فإذا أمكن الحصـول علي البيانات من الولايات المتحدة، فقد تكون تلك البيانات مضللة بسبب أن التكاليف (وليس الأسعار) مثلا قد تكون أعلي في الولايات المتحدة مما ينتج عنها ربحية أقل من تلك المحققة بالخارج حيث قد تتاح وفورات الموقع.

5- حد الربح المقارن CPI ويتم الحصـــول علي هذا الحد عن طريق اختيار أرباح التشغيل المتبادلة (المحددة في الخطوة 3) والتي تتمثل في:

أ- سعر البيع الحر المقارن.

ب- الأرباح المقارنة.

ت- اقتسام الأرباح.

وطبقا لهذه الطرق فإن أي شـــركة فرعية أو تابعة موجودة في إحدى الدول وتقوم باستخدام أصل غير ملموس تم إنتاجه بواسطة الشركة الأم أو شركة فرعية موجودة في دولة أخرى سوف تكون مطالبة بدفع رسم للشركة الأم أو الشركة الفرعية التي أنتجت الأصل غير الملموس. وتحدد اللوائح كيفية حساب هذا الرسم. نظرا لأن هذا القياس صعب بسبب كون الشـركات تابعة وبالتالي قد ينقصـها الحافز للاشـتراك في مفاوضـات معيار عدم التحيز. يضاف لذلك أن الحكومة ينقصها المعلومات المطلوبة لتحديد معيار عدم التحيز.

-طرق التسعير المتعلقة بالأصول الملموسة:

أبقت اللوائح الجديدة علي طريقة سعر البيع الحر المقارن. وطالبت تطبيقها قبل تطبيق أي طريقة أخرى.

وفي حالة عدم تطبيق طريقة ســـعر البيع الحر المقارن تعطي الأولوية الثانية لطريقة سعر إعادة البيع أو طريقة التكلفة مضافا إليها هامش ربح ولكن بشرط أن سعر التحويل

المحدد طبقا لهاتين الطريقتين ينتج عنه مستوي لدخل الطرف المرتبط يقع في حيز الCPI. وتعطى الأولوية الثالثة لأي طريقة أخرى يراها الممول , إلا أنه في هذه الحالة يلزم أن ينتج عن مقر التحويل المحدود وفقاً لهذه الطريقة مستوى دخل تشغيل للطرق المرتبط يقع على النقطة الأكثر ملائمة داخل حيز الـ CIP

هذا وقد استمرت اللوائح الجديدة في تطبيق القواعد الجماعية للوائح القديمة. وطبقا لهذه القواعد، وبالرغم من كون الطرق الخاصة بتحديد أسعار عدم التحيز للأصول الملموسة تستند علي المبيعات الفردية للملكية (لأن الممول قد يقوم بمبيعات مرتبطة لعدد من المنتجات المختلفة أو عده مبيعات منفصلة لنفس المنتج) فقد يكون في غير العملي إجراء التحليل لكل عملية بيع بغرض تحديد سعر عدم التحيز. ولكن يمكن تحديد سعر عدم التحيز (أو مراجعته) بتطبيق طريق التسعير علي خطوط إنتاجية بالإضافة إلي أنه يمكن للإدارة الضريبية تحديد أو مراجعة سعر عدم التحيز لجميع المبيعات بالنسبة لممول مرتبط عن طريق استخدام أسلوب العينات الإحصائية.

د- اتفاق التسعير المسبق:

في عام 1991 قامت الإدارة الضـــريبية الأمريكية في محاولة منها لتوفير عملية بديلة للتوصل لأسعار تحويلات مقبولة وذلك بإدخال إجراء جديد للاتفاق المسبق علي الأسعار بين السلطات الضريبية الأمريكية والأطراف الموجودة في أمريكا ومرتبطة مع شركة أم أو أطراف أخرى في الخارج.

وقد حددت الإدارة الضـريبية ضـرورة أن يشـمل هذا الاتفاق علي عده بيانات أهمها ما يلي[1]:

1- بيان تفصيلي بمحتويات طلب الاتفاق.

2- بيان ما يجب إدراجه عموما في التقارير السـنوية المطلوب تقديمها للسـلطات الضريبية عقب إبرام الاتفاق.

3- بيان بمحتويات أي تقرير صادر من المراجع الخارجي.

4- بيان بالاشتراطات التي تحكم إجراء أية تسويات في حالة خروج نتائج تطبيق منهج أسعار التحويلات المتفق عليه عن النطاق المحدد في الاتفاقية.

5- بيان مفصل للظروف التي تجيز إلغاء أو إبطال الاتفاق

6- بيـان بـإجراءات تجـديـد الاتفـاق أو تعـديلـه في ظـل أي تغيير نظرا علي الافتراض الحاكم.

- معالجة الأرباح الرأسمالية في التشريع الأمريكي[2]:

يمايز التشـريع الضـريبي الأمريكي بين الأرباح الرأسـمالية طويلة الأجل التي يحققها بيع أصـل ثابت اسـتمر اقتنائه واسـتمر كعنصـر من عناصـر الميزانية مدة تزيد علي سـنة وبين الأرباح الرأســمالية قصــيرة الأجل والتي تتحقق عن بيع أصــل ثابت اســتمر بين عناصــر الميزانية مدة أقل من سنة.

---

(1) Sayer Rupert , op. cit, p.22.

(2) Kevin E. Murphy, "concept in fedral taxation" , west publishing company , USA 2004, P. 84-85.

وقد أثر التقسيم الثابت علي معالجة الأرباح الرأسمالية كما يلي:

1- تجري مقابلة بين الأرباح الصافية قصيرة الأجل والخسائر الصافية طويلة الأجل فإذا تجاوزتها تخضع الزيادة لمعدلات الضريبة العادية.

2- تجري مقابلة بين الأرباح الصافية طويلة الأجل والخسائر الصافية قصيرة الأجل فإذا تجاوزتها تخضع الزيادة لمعدل ضريبة منخفض قدره 28% كحد أقصى.

3- إذا تحققت أرباح صافية قصيرة الأجل وأخرى طويلة الأجل تعامل الأولي معاملة عادية أما الثانية فتخضع لمعدل ضريبي منخفض هو 28% كحد أقصى.

4- لا يجوز خصم الخسائر الصافية النهائية من أي دخل أخر في الحالات التالية:

أ- إذا تجاوزت الخسائر الصافية قصيرة الأجل الأرباح الصافية طويلة الأجل.

ب- إذا تجاوزت الخسائر الصافية طويلة الأجل الأرباح الصافية قصيرة الأجل.

ت- إذا حدثت خسائر صافية طويلة الأجل وأخرى قصيرة الأجل ولكن سمح المشرع بترحيلها إلي الخلف لمدة ثلاثة سنوات ثم إلي الأمام لمدة خمس سنوات لتخصم من الأرباح الرأسمالية المتحققة في هذه السنوات.

وعند الترحيل تعامل باعتبارها خسائر قصيرة الأجل وهنا يجعلها تتمتع بميزتين هما[1]:

-يتم خصمها من الأرباح قصيرة الأجل في السنة التي يتم ترحيلها لها.

-إذا تبقي رصيد يستخدم في تخفيض الأرباح الصافية طويلة الأجل عن هذه السنة.

5- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في الأصول القابلة للإهلاك والمستخدمة في النشاط تعامل معاملة الأرباح طويلة الأجل , أما الخسائر الرأسمالية الناتجة عنها فلا تعامل معاملة الأرباح الرأسمالية وإنما تعامل معاملة خسائر التشغيل العادية.

6- الأرباح الرِأسمالية الناجمة عن توزيع أصول الشركة أو موجوداتها علي المساهمين:

---

[1] يرجع في ذلك تفصيلا إلي:

Eugene Willis and Coaffney, d.j, Wests Fedral Taxation, comprehensive volum, West publishing company, USA,2005,PP.114-116.

Joseph M.Dodge, the logic of taxation. Fedral income tax (Theory and Practice, West publishing company , USA , 2002, p. 93-94.

تقوم الشـــركة بســـداد ضـــريبة عنها عن الجزء الذي يمثل الفرق بين قيمتها الســـوقية وتكلفتها.

- وتطبق الولايات المتحدة سـياسـة الائتمان الضـريبي في تشـجيع الأبحاث والتطوير[1]، وبلغ الائتمـان الضـــــريبي الذي تمنحـه الولايـات المتحدة كنفقـات الأبحـاث والتطوير 20% من قيمة الضريبة المستحقة، بل ويسمع بترحيل هذا الائتمان إلي الخلف وإلي الأمام إذا لم تسـتفيد منه في السـنة التي أنفقت فيها فسـمح المشـرع الأمريكي بترحيل الائتمان التي لم تتمكن المنشـأة من الحصـول عليه إلي الخلف لمدة 3 سـنوات سـابقة وكذلك سمح للمنشأة بترحيله إلي الأمام لمدة خمس عشر سنة.

معالجة نفقات الأبحاث والتطوير[2]:

يسمح التشريع الأمريكي بمعالجة نفقات البحوث والتطوير تحت مسمي البحث العلمي، فيسـمح القانون بمعاملة النفقات الرأسـمالية المتعلقة بأعمال الشـركة ونشـاطها. كنفقات جارية يمكن إهلاكها بالكامل في نفس الســـنة التي تحدث فيها. وعلاوة علي ذلك يســـمح القانون بخصـــم ضـــريبي يعادل 25% من الزيادة التي تحدث في نفقات البحث العلمي الذي يتم بمعرفة إحدى الجامعات أو الهيئات العلمية المعفاة من الضريبة.

إضـــافة إلي خصـــم ما يتعلق بالبحوث والتطوير من مصـــروفات إيراداته والهدف هو تشـجيع المنشـآت علي البحوث وصـناعة التكنولوجيا التي لها أثر علي جودة الإنتاج وزيادة الصـادرات، وتطبق الولايات سياسـة الائتمان الضـريبي لتشـجيع نشـاط البحوث والتطوير في الشـــركات، حيث يبلغ الائتمان الضـــريبي الذي تمنحه الولايات المتحدة لنفقات البحوث والتطوير 20% من قيمة الضـريبية المسـتحقة، بل ويسـمح بترحيل هذا الائتمان إلي الخلف وإلي الأمام إذا لم تستفيد منه السنة التي أنفقت فيها فسمح المشرع الأمريكي بترحيل الائتمان الذي لم تتمكن المنشـاة من الحصـول عليه إلي الخلف لمدة 3 سـنوات سـابقة وكذلك سـمح للمنشأة بترحيله إلي الأمام لمدة خمس عشر سنة.

---

(1) Internal Revenue Service (IRS) : The Digital Daily , RSD credit for qualified Research.

(2) Internal Revenue Service (IRS) , "The Digital Daily , R + D Credit for Qualified Research. bid

معالجة فوائد القروض في الولايات المتحدة الأمريكية:

صدر في أكتوبر 1979 في أمريكا القاعدة المحاسبية رقم 34 من المجلس الأمريكي لمعايير المحاسبة المالية (FASB) محددا كيفية معالجة الفوائد علي القروض وموضحا للأسس والحالات التي يمكن عندها معالجة الفوائد كجزء من التكلفة التاريخية لشراء الأصل[1] علي النحو التالي:

1- الأصول التي تبنيها أو تنتجها المنشاة لصالحها ويشمل ذلك الأصول التي يبنيها أو ينتجها الغير للمنشأة إذا ما قامت المنشاة بدفع مبلغ مقدمه تحت التحصيل.

2- الأحوال المخصصة للبيع أو الإيجار أو التي تبنيها المنشاة في صورة مشروعات تنفذ علي أجزاء (مثل السفن أو قطع الأرض المعدة للبيع) ولا يجوز معالجة الفائدة كمصروف رأسمالي في الأصول التالية:

أ) حالات المخزون الذي تقوم المنشاة بإنتاجه بصفة روتينية

ب) الأصول المستخدمة فعلا أو التي علي وشك أن تكون جاهزة للاستعمال في تحقيق الأنشطة الإيرادية للمنشأة.

ت) الأصول التي لم تستخدم بعد في الأنشطة الايرادية وليس هناك أي أنشطة أخرى جاري تنفيذها لجعلها جاهزة للاستعمال.

معالجة بعض أنواع التكاليف والمصروفات: [2]

أ – خسائر التشغيل: ويسمح بترحيلها إلي ثلاث سنوات سابقة (ترحيل للخلف) ويؤدي الترحيل في هذه الحالة إلي تقليل الضرائب المدفوعة عن تلك السنوات؛ وينشأ طلب الاسترداد فورا في نفس اللحظة التي يعرض فيها الموضوع لأخذ موافقة الإدارة الضريبية.

---

(1) Financial Accounting Standards , NO.34, "Capitaliztion of interest cost", Stanford FASB, October 1979, P.10

(2) Kevin E. Murphy , Op.cit, P.88.

وإذا لم تغطي الخسائر يدخل السنوات الثلاث السابقة يسمح للشركة بترحيل الزيادة إلي سبع سنوات تالية (ترحيل للأمام)، ويؤدي الترحيل في هذه الحالة إلي تخفيض ضريبة الشركات في تلك السنوات.

ب – تكاليف الفائدة Interest costs وتشمل جميع الفوائد علي الديون التي تحملتها الشركة. وهذه تسمح بخصمها فيما عدا الفوائد علي تمويل شراء موجودات الشركة المستخدمة. ومن ناحية أخرى يسمح القانون بخصم أورسمله الفوائد علي الديون العقارية أو علي رأس المال المستخدمة في تطوير المباني أو بناء تحسينات جديدة وذلك حتى يكتمل التطوير أو البناء.

حوافز لتشجيع الاستثمار الرأسمالي الإضافي: [1]

ويهدف هذا الحافز إلي تشجيع الاستثمار الرأسمالي الإضافي بهذه الزيادة لمعدل النمو وتخفيض البطالة ويسمي الائتمان الضريبي للاستثمار Investment Tax credit، وهذا النظام يسمح بخصم نسبة من تكلفة الاستثمار في شكل خصم ضريبي بالنسبة للممتلكات القابلة الإهلاك والإضافات خلال السنة وبالشروط التالية:

1- هذا الخصم يتم لمرة واحدة فقط في السنة التي حصلت فيها الشركة علي هذه الأصول والممتلكات إضافة إلي الإهلاكات المقررة علي هذه الأصول. ومن ثم جملة ما يخصم من الإيرادات يكون أكثر من التكلفة الفعلية لهذه الممتلكات والأصول.

2-تكون النسبة المئوية المسموح بخصمها من تكلفة الأصول والممتلكات حسب نوع الأصل كما يلي:

أ) 60% لمجموعة الأصول التي تسترد تكلفتها خلال ثلاث سنوات

ب) 10% لمجموعة الأصول التي تسترد تكلفتها خلال 15،10،15 سنة وتطبق النسب المتقدمة حتى ولو كانت الشركة قد حددت فترة استرداد أطول من هذه المدد.

3- بداية سريان الخصم:

أ- يسري الخصم علي كافة الممتلكات الملموسة سواء كانت جديدة أو مستعملة (باستثناء المباني).

ب- إذا كانت الممتلكات ليست جديدة (مستعملة) فيشترط لسريان الخصم ألا تتجاوز قيمتها عن 125 ألف دولار بالنسبة للسنوات من عام 1981 حتى 1984.

---

[1] Lent , G.E. , Coporation Income Tax in Developing Countries , international Monetory Funds – staff papers , vol.xx ,NO.3 January 2000 P.8-10.

4- يتمثل هذا الخصم في خفض ضريبة الشركات المستحقة وليس خصما من الإيرادات، وإذا تجاوز هذا الخصم قيمة الضريبة المستحقة، يسمح بترحيل الجزء الفائض الذي لم تستوعبه الضريبة إلي الخلف لمدة 3 سنوات وإلي الأمام لمدة خمسة عشر عاما.

وفي حالة الترحيل للخلف إذا كانت أقدم السنوات التي يبدأ الترحيل لها تحتوي علي خصم خاص بهذه السنة يضاف إليها ثم يخصم المجموع من الضريبة المستحقة في هذه السنة، فإذا تبقي جزء بعد ذلك يستوجب الخصم يتم ترحيله إلي السنة التالية وهكذا. أي يسعي التشريع إلي تعظيم استفادة الشركات من هذا الخصم.

أحوال استرداد المبالغ التي سبق خصمها:

يحق للسلطة الضريبية استرداد جزء من المبالغ المخصومة إذا تصرفت الشركة في الممتلكات قبل انقضاء فترة استرداد تكلفتها أو إذا توقفت عن استخدام هذه الأصول في الأنشطة التي تعمل بها.

وتتحدد قيمة الجزء المسترد بـ2% لكل سنة من سنوات الحيازة وحتى تاريخ التصرف أو التوقف عن الاستخدام، وعلي ذلك لا يكون هناك خصم مسترد إذا كانت فترة الحيازة 3 سنوات بالنسبة للأصول التي سمح المشرع باسترداد تكلفتها خلال 3سنوات كما تقدم، كما ينتفي الخصم بالنسبة لباقي الأصول حيث حدد التشريع فترة الاسترداد بـ5 سنوات.

حوافز ضريبية تشجيعية لمشروعات B.O.T

أصدرت الولايات المتحدة الأمريكية العديد من الإجراءات التشجيعية لنظام B.O.T تضمنها قرار الرئيس الأمريكي السابق بيل كلينتون [1] وتضمنت إلي جانب الإعفاءات الضريبية التي تتفاوت حسب نوع المشروع وكذلك تسهيلات أخرى جمركية وإدارية وضمانات لهذه المشروعات إضافة إلي الدعم الحكومي ومساندة الدولة لهذه المشروعات.

دول أدي إسناد المرافق العامة إلي القطاع الخاص آثار سلبية:

[1] القرار التنفيذي رقم 12893 الصادر بتاريخ 1994/2/28 في عصر الرئيس بيل كلينتون ويعادل لدينا قرار رئيس الجمهورية.

هناك تجربتين أدي إسناد المرافق العامة فيها إلي القطاع الخاص إلي آثار سلبية هما المجر والمكسيك [1] – ويرجع ذلك إلي إسناد هذه المرافق للقطاع الخاص دون وضع القواعد والضوابط المنظمة لسلوك القطاع الخاص في هذا القطاع العام والحيوي فأنتقل الاحتكار من الحكومة إلي القطاع الخاص دون أن تضع الحكومة أية قيود علي الممارسات الاحتكارية المتوقعة من القطاع الخاص وبصفة خاصة الأسعار، كما لم تضع قيود لتملك المواطنين أو الأجانب لأسهم هذه الشركات مما جعل أغلب أسهم هذه الشركات تؤول إلي الأجانب.

ورغم أن هذه الشركات قد حققت أداء مالي مرتفع إلا أن الآثار السلبية السابق الإشارة إليها كان لها تأثير جوهري علي الكفاءة والرفاهية وأصبح البعد الاجتماعي مفقود.

وإن تفادي هذه الأخطاء هو السبيل لإسناد المرافق العامة إلي القطاع الخاص دون أن تتحمل الدولة النامية آثار وتضحيات اقتصادية واجتماعية وسياسية مؤلمة.

---

[1] البنك الدولي – " البنية الأساسية من أجل التنمية – تقرير عن التنمية في العالم – 1994– ص50،60.

نتائج الدراسة المقارنة

يستفاد مما تقدم:

1- أن أغلب الدول الرائدة في مجال إقامة مشـــروعا البنية الأســـاســـية أســـندت هذه المشروعات للقطاع الخاص وكان دور الدولة هو تنظيمي ورقابي وليس تنفيذي.

2- أن هذه المشـروعات بدأت بمشـروعات امتياز ثم انتقلت إلي إقامة هذه المشـروعات بنظام B.O.T.

3- أن أغلب الدول قامت بتنفيذ هذه المشروعات أصـدرت قوانين تنظم منح الامتياز في القطاعات المختلفة أو إصـدار قانون خاص بإقامة وتنفيذ مشـروعات الـــــB.O.T بواسطة القطاع الخاص.

4- أن قطاعات البنية الأسـاسـية التي تخضـع الآن للمنافسـة غالبا ما بدأت في إطار المنافسة والاستثمار الخاص وبوجه خاص في القرنين التاسع عشر والعشرين.

وأن الدروس المســـتفادة من التاريخ تؤكد تجنب الأخطاء التي أدت إلي تأميم هذه القطاعات لما ثبت من أثره الســـيئ علي أداء هذه القطاعات وأدي في النهاية إلي العدول عنه.

5- أن العقبة التي تواجه هذه المشروعات يتمثل في عقبة الاحتكار والتي يمكن القضاء عليها من خلال إقامة نظام أكثر تنافســـي كالمزايا المســـتقلة بالاســـتثمار والجودة والسعر وتعدد الاختيارات وإشباع الطلب وأن وفورات الحجم التي تتولد عن الاحتكار للقطـاع تتعـدي كثيرا تكلفـة تـدني الجودة والكفـاءة والبيروقراطيـة النـاتجـة عن هذا الاحتكار ومن ثم يجب الامتثال لقواعد المنافسة والمعايير الفنية.

6- أنه يمكن اســـتخدام الحوافز منها الحوافز الضـــريبية ليس فقط التشـــجيع وجذب الاستثمارات في هذا القطاع ولكن أيضا من أجل محاربة وتلافي ما قد ينشأ عند من احتكار وللمحافظة علي جودة الخدمة والمعايير الفنية.

7- أظهرت التجارب الدولية بالنسـبة لمشـاركة القطاع الخاص في الموانـي أنها إيجابية وأدت إلي تحسـينات ملموسـة سـواء علي مسـتوي التشـغيل أو علي مسـتوي أداء

الخدمات أو بالنسبة لجذب الاستثمارات وزيادتها، كما أدت إلي وقف استنزاف موارد الدولة وميزانيتها مما أدي إلي إصـلاح أنظمتها المالية ومسـاهمتها إيجابيا في موارد الخزنة العامة.

كما أظهرت التجارب الدولية اختلاف أنظمة مســـاهمة القطاع الخاص في الموانئ، وأن النظام السائد حاليا هو استخدام الامتيازات سواء من خلال الرخص أو عقود الB.O.T مما أدي إلي زيادة القدرة التنافســية للموانئ من ناحية وزيادة كفاءتها وتقديم خدمات أفضــل بأسعار أقل مع موارد أكبر للمنظمين والدولة معا.

وفي ضــوء الدراســة المتقدمة وتجارب الدول في مجال إســناد المرافق العامة للقطاع الخاص يتضح ما يلي:

1) أن من شــأن إســناد مشــروعات المرافق العامة للقطاع الخاص طبقا لنظام B.O.T سـوف يصـاحبه تحسـن كبير في الأداء المالي والاقتصـادي للمرافق العامة طبقا لما أسفرت عنه التجارب والدراسات بالنسبة لكفاءة القطاع الخاص في إدارة وتشغيل هذه المرافق.

2) ضـرورة توافر بيئة تنافسـية من خلال قوانين المنافسـة ومنع الاحتكار والتي صـدرت أخيرا في مصـر. كما يتطلب ضـرورة وجود أسـواق وبورصـات قادرة علي اسـتيعاب إصدارات شركات الB.O.T التي يتم إنشائها.

3) يجب أن تســير إجراءات خصــخصــة المرافق القديمة جنبا إلي جنب مع إســناد مشروعات المرافق العامة الجديدة إلي القطاع الخاص بنظام B.O.T.

4) أن إتباع أي شـــكل من أشـــكال الB.O.T يتوقف علي طبيعة المرفق والظروف الاقتصادية والاجتماعية السائدة في الدولة

5) ضـرورة تفكيك أنشـطة المرافق العامة رأسـيا أو أفقيا قبل طرحها علي القطاع الخاص منها من نشأة أي شكل من أشكال الاحتكار في المرافق العامة من خلال التفكيك.

6) يجب أن تكون التكنولوجيا المســـتخدمة والقدرة علي توظيف العمالة والبعد البيئي ومجال ونوع المشروع والكفاءة المالية من أسس ترسية العطاءات علي الشركات التي تسند إليها هذه المرافق.

7) يجب البدء في صـياغة وإصـدار أنظمة التقييد والتنظيم الاقتصـادي التي تتضـمن القواعد والضـوابط المنظمة لسـلوك القطاع الخاص في قطاع المرافق العامة ويفضـل من خلال قانون عام لمشروعات ال B.O.T علي اختلاف أنواعها.

وسائل الدعم والتشجيع التي يمكن أن تقدمها الحكومة لمشروعات الB.O.T.

اتضـح من العرض السـابق المزايا والفائدة التي تعود علي الدولة والجمهور من التوسـع المدروس لإقامة مشروعات البينة الأساسية بنظام B.O.T ومن ثم كان لزاما علي الدولة أن تقدم الدعم والتشجيع لهذه النوعية من المشروعات والتي تتمثل فيما يلي:

1- إعادة تنظيم البنية التشـــريعية التي تعمل من خلالها هذه المشـــروعات من خلال إصدار قانون ينظم كافة هذه المشروعات.

2- إعادة تنظيم البنية بشكل يؤدي إلي تنظيم توزيع المخاطر والحوافز.

3- التغلب علي البيروقراطية ومقاومة أنصـار إسـناد هذه المشـروعات للدولة أو الهيئات العامة.

4- اختيار الخبراء المؤهلين الذين يمثلون المجتمع في مناقشـــة المشـــاكل والقضـــايا التشريعية أو التنفيذية المتعلقة بهذه المشروعات.

5- ضرورة وضع ضوابط وضمانات ورقابة بيئية للمشروعات التي تنفذ وفقا لهذا النظام ومساهمة الدولة ومساعدتها للمشروعات في مواجهة المشاكل والقضايا البيئة.

6- الحرص علي توفير المنافسـة لصـالح الجمهور والمشـروعات ذاتها من خلال منحها الحماية لفترة محددة عند إنشاء مشروعات منافسة.

7- توفير معاملة ضـريبية ملائمة وواضـحة تتفق مع ما يمنح من حوافز وأسـس مناسـبة للمحاسبة في الدول الأخرى.

8- الوقوف إلي جانب شركة المشروع في الظروف الطارئة والاضطرارية.

9- عدم المغالاة في دور الدولة الرقابي ليمتد إلي التدخل في أعمال هذه المشـــروعات بشكل يعوق أدائها.

الباب الرابع

الإطار المقترح للمعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T وأثره على تنمية البنية الأساسية وجذب الاستثمارات في هذا المجال

الباب الرابع

الإطار المقترح للمعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T وأثره على تنمية البنية الأساسية وجذب الاستثمارات في هذا المجال

مقدمة:

بعد أن أوضح الباحث أهمية تمويل مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T والحاجة لهذا النشاط لارتباطه المباشر بالتنمية من ناحية وأثره المباشر على جذب الاستثمارات في هذا المجال وفي باقي المجالات، لأن جذب الاستثمارات يعتمد على عوامل عديدة من أهمها توافر المرافق والبنية الأساسية.

ويزدهر الاعتماد على نظام B.O.T في حالة وجود قاعدة سياسية مستقرة ومناخ قانوني مواتياً لقيام القطاع الخاص باستثمارات على المدى الطويل مع تيسير إصدار الموافقات والتراخيص المطلوبة في الوقت المناسب مع توخي العدالة والشفافية والموضوعية.

لهذا تحتاج هذه المشروعات إلى تشجيع ومساندة الدولة خاصة وأنها استثمارات طويلة الأجل وتصميم السياسات في ضوء ذلك.

ولعل أهم جوانب التشجيع هو وجود قانون خاص ينظم هذا النشاط، وقاعدة تشريعية تكفل تحقيق الأهداف السابقة وتتضمن القاعدة التشريعية ما يلي:-

1) إطار عام ينظم إقامة مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T بعد أن اتضح لنا قصور وكثرة التعديلات التي تم إدخالها على القانون رقم 129 لسنة 1947 الذي كان يخاطب أساساً التزامات المرافق العامة وليس مشروعات الـ B.O.T

وقد كان هدف التعديلات هو تطويع وأقلمة هذا القانون للتطبيق على مشروعات إقامة البنية الأساسية بنظام B.O.T.

2) إرساء القواعد المتعلقة بالملكية الخاصة للأرض وغيرها من الأصول.

3) قواعد خاصة باسترجاع وتحويل الأرباح للخارج.

4) قواعد خاصة بحق مشاركة القطاع في مشروعات القطاع العام.

5) القواعد التي تحدد الطبيعة القانونية لعقود إنشاء مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T.

6) القواعد الخاصة بترتيبات إصدار السندات.

7) القواعد المنظمة لفرض الرسوم مع استعمال المرافق التي سيتم إنشاؤه وبناءه.

8) قواعد تنظم شفافية وعدالة قواعد رسو العطاءات الخاصة بالمرافق العامة وكذلك ما يتعلق بها من المناقصات والمزايدات.

9) قواعد تحديد أرباح مشروعات المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T.

10) قواعد تحديد المعاملة الضريبية لهذه المشروعات سواء في القانون الخاص المقترح لتنظيم هذه المشروعات ومنها المعاملة الضريبية أو إدراجها في بند مستقل في قانون الضريبة على الدخل.

11) الحوافز الضريبية وغير الضريبية الممنوحة لهذا النوع من المشروعات وربطها بالأولويات الاقتصادية القومية.

12) وضع آلية لحل المنازعات سواء تلك التي تقوم بين هذه الشركات والجهات الإدارية مانحة الامتياز أو بينها وبين الجمهور الذي تقدم له خدمات المرافق العامة.

وكذلك وضع آلية لحل المشاكل الضريبية لهذه المشروعات في ضوء طبيعتها خاصة الشق الدولي منه، ومن ثم فإن البداية هو تحديد الطبيعة القانونية بشكل دقيق وفي ضوء ذلك يتم تحديد معاملتها الضريبية.

وسوف يتناول الباحث هذا الباب من خلال الفصول التالية:-

الفصل الأول: إطار المعاملة الضريبية المقترحة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

الفصل الثاني: أثر المعاملة الضريبية المقترحة على جذب الاستثمار في مجال المشروعات المنفذة بنظام B.O.T

الفصل الثالث: أثر المعاملة الضريبة المقترحة على تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشروعات المرافق والخدمات وأثرها الاقتصادي والاجتماعي وجذب الاستثمار عموماً في مصر.

الفصل الأول

إطار المعاملة الضريبية المقترحة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

مقدمة:

قبل أن يتناول الباحث أثر المعاملة الضـــريبية المقترحة لمشـــروعات B.O.T على جذب الاستثمارات في مجال تنفيذ البنية الأساسية، وفي ضوء طبيعة وخصوصية هذا النشــاط من ناحية والتي تتسـم بضــخامة الاسـتثمارات وكبر حجم المخاطر التي تواجهها هذه المشروعات وفي ظل ما تم التوصل إليه من أن استكمال البنية الأساسية تعتبر من أهم أسـباب جذب الاسـتثمارات لأي دولة من ناحية أخرى، سـبق أن انتهى الباحث إلى من أن الحوافز الضـــريبية لا يمكن معالجتها بعيداً عن النظام الضـــريبي ككل وأنه إذا لم يتوقع المسـتثمر ربحية من اسـتثماره في بلد ما فلن يغامر بالاسـتثمار فيها وفي نفس الوقت تكون الدولة حريصـــــة على الربحية القومية للدولة المضـــيفة للاســـتثمار، ومن ثم فإنه يجب القضـــاء على التعقيدات الإدارية ووجود آلية لفض المنازعات في أقصر فترة ممكنة مع ضرورة وجود تنسيق كامل بين التشريع الضريبي والتشريعات المنظمة للاستثمار، التي يجب أن تعكس وتساعد في تنفيذ السياسة المالية والاقتصادية للدولة، إضافة إلى عدالة تحديد الأرباح في ضوء خصوصية هذا النشاط والمستهدف من تنفيذه لأن وجود آلية لاستخدام تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة الذي يعتبر حافز ضـريبي في حد ذاته وخصـوصـاً بالنسـبة لمصـروفات الأبحاث والتطوير والاسـتهلاك المالي ونصـيب الفرع من مصـروفات المركز الرئيسـي إضـافة إلى معاملة حافزه على حسن إدارة المرفق العام واستمرار تجهيزه بأعلى درجة من الكفاءة يستدعي معاملة خاصـة للأرباح الرأسمالية لتشـجيع المشروع على استبدال أصـوله وبقائها دائماً في حالة جيدة مما ينعكس على أداء المرفق وخدمة المواطنين.

وفيما يلي الأركان الرئيسية التي تقوم عليها المعاملة الضريبة المقترحة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T:

1- أن يكون مصدرها التشريع وتسم بالوضوح والاستقرار والاستمرار.

2- مراعاة الطبيعة الخاصة لهذا النوع من المشروعات.

3- أن تكون هذه المعاملة عادلة سواء بالنسبة لشق الإيرادات أو المصروفات والتكاليف.

4- أن تعمل على تقليل المخاطر التي يواجهها المستثمر وعلى الأقل المخاطر الضريبية.

5- أن تعمل على التوفيق بين الربحية الخاصة المتمثلة في عائد ملائم للمستثمر والربحية العامة والعوائد الاقتصادية التي تعود على الدولة من هذا الاستثمار.

6- مراعاة الجوانب الأخرى المؤثرة في قرار الاستثمار والتي يؤدي تجاهلها إلى فقد فاعلية الحوافز الضريبية وانعدام آثارها في مجال جذب الاستثمارات ومن ثم مراعاة المنظومة الضريبية والاقتصادية.

7- أن تكون أسعار الضرائب ملائمة ومشجعة لأن يتخذ المستثمر يتخذ قراره في ضوء الربحية الصافية التي تؤول إليه بعد الضرائب المستحقة.

8- اتساق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مع التشريع الداخلي في جذب الاستثمارات.

9- في ظل البيئة العالمية التنافسية في جذب الاستثمارات فلابد من منح حوافز ضريبية وغير ضريبية لجذب هذا النوع من الاستثمارات بعد تقدير كاف لاحتياجات المستثمر الحقيقية من هذه الحوافز وأثرها الفعلي على قرار الاستثمار.

10-أن تعمل هذه العناصـر معاً في منظومة تحقق الهدف وهو جذب الاسـتثمارات في هذا النشاط.

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول: ضـــرورة إصـــدار قانون خاص ينظم مشـــروعات B.O.T ومعيار محاسبي لتحديد أرباحها.

المبحث الثاني: الإطار المقترح لمعالجة التكاليف والمصروفات.

المبحث الثالث: المعالجة المقترحة للأرباح الرأسمالية.

المبحث الرابع: المعالجة المقترحة للحوافز والإعفاءات الضـــريبية وصـــور الدعم المقترحة.

المبحث الأول

ضرورة إصدار قانون خاص ينظم مشروعات B.O.T ومعيار محاسبي لتحديد أرباحها

الفرع الأول

ضرورة وجود قانون خاص موحد ينظم مشروعات B.O.T

الآراء المؤيدة لوجود قانون خاص ينظم إقامة مشـروعات البيئة الأسـاسـية بنظام B.O.T:

ذهب البعض[1] إلى ضرورة وجود إطار تشريعي شامل لعقود B.O.T:

1) اتخذ عقد الـــ B.O.T مكاناً عالياً بين الوسائل التي اعتمدت عليها الدولة في الخصخصة.

2) إن الإطار القانوني لعقد التزام المرافق العامة كما نظمه القانون رقم 129 لسـنة 1947 والمعدل بالقانون رقم 61 لسـنة 1958 لا يتماشـى مع التطورات التي حدثت في مجال إنشـاء المرافق العامة بنظام B.O.T وخاصـة فيما يتعلق بسلطة الإدارة وحصـة الملتزم في الأرباح، لأن التطور الحديث مؤداه أن الملتزم هو الذي يقوم بإنشاء المرفق العام وتملكه له طول مدة الالتزام.

3) هناك اختلافات أساسية بين عقد الالتزام بمفهومه التقليدي وآلياته وبين عقود الـ B.O.T وصوره المختلفة والتي تعتبر الصورة الحديثة والمتطورة لعقود الالتزام.

4) في غياب وجود تنظيم شامل لعقود الـــ B.O.T لجأت الدولة إلى حلول جزئية لكل قطاع على حده كما يلي:-

(1) دكتور جابر جاد نصار- عقود الـ B.O.T والتطور الحديث لعقد الالتزام- مرجع سابق- ص90-94.

أ- القانون رقم 100 لسنة 1996 المعدل للقانون رقم 12 لسنة 1976 بشأن إنشاء هيئة كهرباء مصر.

ب- القانون رقم 3 لسنة 1997 في شأن منح التزام المرافق العامة لإنشاء وإدارة واستغلال المطارات وأراضي النزول.

ج- القانون رقم 229 لسنة 1996 في شأن تعديل أحكام القانون رقم 84 لسنة 1986 بشأن الطرق العامة.

- وأن هذه التعديلات لا تعدو أن تكون حلول جزئية الهدف منها الاستثناء من القيود التي أوردها القانون رقم 129 لسنة 1947 المعدل – كما وأن هذه التعديلات قد ذهبت إلى إطالة مدة الالتزام إلى تسعة وتسعين سنة بعد أن كانت في القانون القديم ثلاثين عاماً وهذا اتجاه غير حميد لا يتفق مع الفكر الحديث الذي يأبى أن يظل عقد بالغ ما بلغت أهميته ممتداً لمدة تقارب قرن خاصة إذا تعلق هذا العقد بالموارد الطبيعية أو الحيوية، وتقييداً للأجيال القادمة عن ملاحقة المسائل الاقتصادية والاجتماعية.

- كما وأنه لا يوجد جهاز أو جهة تمارس الرقابة على الملتزم وخاصة لضمان أن يكون المشروع صالح للتشغيل عند نهاية مدة العقد وتسليمه إلى الجهة الإدارية مانحة الالتزام.

- كما وأن هذه التعديلات قد ألغت كافة القيود الواردة في القانون رقم 129 لسنة 1947 والخاصة بتحديد حدود قصوى لحصة الملتزم في الأرباح، بل تعمل على كفالة حد أدنى من هذه الأرباح للملتزم حتى يستطيع أن يسترد ما أنفقه على المشروع مما يضطرها أحياناً إلى شراء هذه الخدمات بسعر مرتفع بالعملة الصعبة لتوفيرها إلى المواطنين بسعر مناسب.

وأيد البعض[1] أهمية إصدار تشريع خاص بنظام B.O.T كأحد مظاهر تطوير التشريعات العربية في مواجهة التغيرات القانونية المصاحبة للعولمة استناداً إلى:-

1) الثورة التكنولوجية والنمو الهائل في حجم وكفاءة الشركات العالمية.

2) اتجاه الدول الكبرى إلى امتداد نشـــاطها ليغطي قارات العالم الســـت في إطار قانوني ومؤســـســـــي هو منظمة التجارة العالمية وحرية انتقال الأفراد ورؤوس الأموال.

3) أن دور الدولة تحول إلى تحفيز قوى الإنتاج ومضـــــاعفته وإحكام الرقابة على سلامة الأعمال والحفاظ على حقوق المستثمرين وما يرتبط بالنشاط الاقتصادي من قواعد مساندة لحسن إدارة تنظيماته ومؤسساته.

4) أن الإطار القانوني المتكامل لعقد الامتياز يســتهدف تحقيق التوازن في العلاقة بين طرفي الامتياز خاصة وأن مشروعاته امتدت من مجالات البنية الأساسية إلى مختلف الأنشطة الاقتصادية والتنموية.

5) إن من شـــأن اســـتحداث قانون موحد ينظم مشـــروعات B.O.T أن يتيح للمستثمرين الوقوف على الأوضاع القانونية لدى تقديم عروضهم في المنافسات المطروحة حيث يكون متاحاً لديهم ســـلفاً معرفة القوانين الحاكمة واطمئنانهم يقيناً إلى استثمار أموالهم في ضمان وأمان.

6) إن وجود قانون موحد ينظم مشـروعات B.O.T يعزز القواعد العامة للسـياسـة الاقتصـادية في مصر في مواجهة العولمة وأهمها البعد الاجتماعي وتدعيم قدرة

---

(1) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

أ- الدكتور جاسم محمد زكريا- مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصر- رسالة دكتوراه- كلية الحقوق- جامعة عين شمس 2001- ص423.

ب- دكتور إسماعيل صبري عبد الله- أبرز معالم الجده في نهاية القرن العشرين- مجلة عالم الفكر المجلد 26 العددان الثالث والرابع 1998- ص454.

ج- دكتور إبراهيم الشهاوي- مرجع سابق ص61-64.

الدولة على تحقيق النمو المرتفع والمتواصل وتأكيد شراكة المجتمع ومؤسساته في صنع القرار الاقتصادي وتدعيم الانفتاح على دول العالم.

7) أن هناك حاجة إلى إطار قانوني واضح يحدد العلاقة بين الحكومة وهذه المشروعات وأن وجود الإطار التشريعي سوف يكون بمثابة مرجع لضمان الحقوق والواجبات بين طرفي العقد.

8) إن توافر عنصر الاستقرار والإطار القانوني الواضح من أهم عناصر جذب المستثمر الأجنبي الذي تسعى الحكومة لجذبه، ومن ثم لابد من أخذه في الاعتبار، فالمستثمر لا يمكن أن يستثمر أمواله في قطاع لا يعرف فيه ما هي حقوقه وما هي واجباته.

9) إن بعض الدول مثل الفلبين، تركيا، فيتنام، الصين وباكستان قامت بسن قوانين شاملة تغطي هذا النظام، لاقتناعها أن هناك عدة فوائد من وضع قوانين خاصة لهذا النظام.

ولقد أصدرت الصين – كأهم تجربة رائدة في هذا الصدد – قانوناً جديداً ينظم قيام الشركات الأجنبية بإقامة وتشغيل مشروعات بنية أساسية وفقاً لنظام B.O.T ، ومن أهم بنود هذا القانون ضرورة ألا تتجاوز فترة الامتياز 30 سنة من حيث المبدأ، ولقد عينت الحكومة المركزية منظمة اليونيدو كطرف محايد لتعاونها في صياغة جميع عقود مشروعات B.O.T ووضع صيغ معيارية لهذه العقود في كل قطاع من القطاعات المختلفة[1].

ويرى البعض[2] أن هناك أسباب أخرى تستدعي إصدار قانون موحد لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T:

(1) UNIDO, op.cit, PP. 42-70.

(2) دكتور هاني صلاح الدين سري– مرجع سابق ص171–175.

1) القضـــاء على التعددية التشـــريعية غير المبررة في هذا المجال، لذا يجب أن يتضمن القانون الموحد الأسس التشريعية للمشروعات الممولة عن طريق القطاع الخاص لتحقيق مزيد من الوضـــوح والتيقن من طبيعتها والأحكام المطبقة عليها طوال مرحلة المشـــروع بدءاً من اختيار شـــركة المشـــروع والتعاقد معها، ومروراً بتنفيذ المشـــروع وتشـــغيله، انتهاء بتمويل ونقل أصـــول المشـــروع إلى الدولة عند نهاية مدة الترخيص أو الالتزام.

فمثل هذا القانون الموحد الشـــامل من شـــأنه تحقيق الوضـــوح والوحدة في النظام القـــانوني وتحقيق الغـــايـــة المرجوة منـــه، على أن نترك بعـــد ذلـــك الإجراءات التفصـــيلية والتنظيمية لكل قطاع على حده بحيث يتم وضـــعها على النحو الذي يتلاءم مع طبيعة واحتياجات هذا القطاع.

2) ينبغي للإطار التشريعي العام أن يتضمن الأسس التالية:

أ- إزالة كافة القيود غير المرغوب فيها المفروضة على مشاركة القطاع الخاص في بناء وتطوير البنية الأساسية وتشغيلها.

ب- ينبغي أن يحدد القانون الموحد كذلك القطاعات الاقتصـــــادية التي يجوز منح الالتزامات والتراخيص بشأنها وقواعد إضافة وآليات إنشاء قطاعات أخرى.

ج- ينبغي أن يحدد القانون الموحد كذلك القطاعات الاقتصـــــادية التي يجوز منح الالتزامات والتراخيص بشأنها وقواعد وآليات إنشاء وإضافة قطاعات أخرى.

د- ينبغي إنشـــاء آليات وجهات مؤسـســـية للتنسـيق بين أنشـطة السـلطات والجهات الإدارية المســـئولة عن إصـــدار الموافقات والرخص والرســـوم اللازمة لتنفيذ المشاريع وفقاً للأحكام القانونية والتنظيمية الخاصة بإنشاء وتشغيل وتملك مرافق البنية الأساسية.

هـ- يجب إنشـــاء أجهزة تنظيمية ورقابية في كل قطاع تتمتع بالاســـتقلال عن الهيئات العامة التي تقوم بتقديم البنية الأســاســية التي تســتهدف تحقيق المنافســة

وحماية الجمهور، ويلزم أن يعهد إلى هذه الجهات مسئولية وضع أسس ومعايير جودة الخدمات سواء كانت مقدمة عن طريق القطاع الخاص أو القطاع العام، وأسس وقواعد إعادة النظر في التسعير وفقاً لما تضعه هذه الجهات، وتكاليف أنشطة التصميم والتشييد والتكاليف السنوية للتشغيل والصيانة، مقارنة بالقيمة التي تتكبدها الجهات الإدارية عادة للتكاليف الرأسمالية وتكاليف التشغيل والصيانة وقيمة ما هو مقترح من رسوم ومن نفقات ومن تعريفة.

و- يجب أن يحدد القانون الشروط الجوهرية الواجب توافرها في اتفاق المشروع ومنها الحد الأدنى لرأس مال شركة المشروع وتحديد الأموال العامة التي لا يجوز التصرف فيها بالمقارنة للأموال والممتلكات الخاصة لشركة المشروع، والتي لا يجوز الحجز عليها ورهنها والتصرف فيها، كما ينبغي أن يتضمن الاتفاق حقوق الارتفاق والاستغلال المقررة لصالح شركة المشروع، وحق شركة المشروع في تحصيل التعريفات والرسوم، كما يجب أن ينص الاتفاق على التزام الشركة للمشروع بالتأمين، وكافة التفاصيل المتعلقة بأعمال التشييد والبناء وشروطها، وكذلك الأحكام الخاصة بالتشغيل والصيانة، وينص على التزام شركة المشروع بضمان استمرار تشغيل المرفق وتوفر إنتاج الخدمة بالكفاءة والجودة المتفق عليها، وينبغي كذلك تحديد مدة الالتزام أو الترخيص وموعد بداية هذه الخدمة ونهايتها، وأن النص على مدة الالتزام أو الترخيص 99 عاماً – وهي مدة مبالغ فيها – إلا أنها لم تضع موعد بدء احتساب هذه المدة. والحل الأمثل لهذه الحالة هو أن تبدأ مدة الالتزام أو الترخيص ليس من تاريخ التصريح أو صدور قرار بمنحه وإنما من بدء التشغيل التجاري للمشروع وذلك بطبيعة الحال ما لم يكن التأخير راجعاً إلى خطأ من شركة المشروع وهو أمر بالغ الأهمية في احتساب مدة الإعفاء عند تقريره.

ولا ينبغي تجديد الالتزام أو الترخيص إلا في الظروف وطبقاً للقواعد والإجراءات التي يحددها القانون، كما يجب أن ينص القانون على حق جهة الإدارة في

إنهاء اتفاق المشروع وحالات هذا الإنهاء وحق شركة المشروع في التعويض إذا لم يكن الإنهاء راجعاً إلى خطأ منها.

وينبغي أن يحرص القانون الموحد على أن يتضـــمن اتفاق المشـــروع حقوق والتزامات الطرفين عند انتهاء مدة الالتزام والتراخيص وخاصـــة فيما يتعلق بنقل التكنولوجيا اللازمة لتشـــغيل المرفق وتدريب موظفي الجهة الإدارية المتعاقدة والالتزام بتوريد قطع الغيار وعمليات الصيانة.

المفاضـلة بين إدراج المعاملة الضـريبية المقترحة في قانون خاص ينظم مشروعات الـــ B.O.T أو تعديل قانون الضريبة على الدخل في ضوء طبيعتها لتتضمن أحكامه المعالجة الخاصة لهذه المشروعات.

تفاوتت آراء الكتاب والباحثين حول ما إذا كان مكان المعالجات الخاصـــة لبعض المشروعات ذات الطبيعة الخاصة مثل مشروعات الـ B.O.T هو التشريع العام الخاص بفرض الضرائب مع وضع الاستثناءات الخاصة بهذه النوعية من المشروعات، ورغم وجاهة هذا الرأي إلا أنه يؤخذ عليه أن التشريع الضريبي سيتحول من تشريع عام إلى تشريع خاص لكثرة الاستثناءات التي يجب أن تدرج في صلب التشريع إضافة إلى إمكان إجراء مقارنات لا محل لها ولا مبرر لها للتمتع بهذه المعالجات الخاصة، ويستند أصـــحاب هذا الاتجاه الأول إلى أن القارئ للتشـــريع يجب أن يحيط بكل أحكامه وأن تنصـــب هذه المعالجات واســـتثناءاتها في مكان واحد، حتى لا يضـــطر الراغبين في الوقوف على المعاملة الضـــريبية أن يتعرفوا عليها من خلال الإطلاع على عشـــرات القوانين والتي قد تكون متعارضـــة مما يخلق تناقضـــاً في التطبيق لهذه القوانين، أما الرأي الثاني ويؤيده الباحث فيقضـي بأن محل المعالجات الخاصـة هو التشريع الخاص لأن كثرة التعديلات تحدث بلبلة وعدم اسـتقرار، وحتى يتضـح الهدف من منح الإعفاء أو الحوافز الضـريبية، وإن كثرة الاسـتثناءات في التشـريع تتعارض مع عموميته وأنه قاعدة عامة مجردة.

لذلك يقترح الباحث أن تتم المعالجة المقترحة من خلال تشـــريع خاص بالـ B.O.T وطبقاً لقاعدة الخاص يقيد العام فإنه ســـتصـــبح الأحكام الواردة هي الواجبة التطبيق تطبيقاً، إضــافة إلى جميع الجوانب المختلفة لهذه المشــروعات في مكان واحد هو التشريع المقترح.

الفرع الثاني

ضرورة وجود معيار محاسبي يوضح كيفية الوصول إلى صافي ربح هذه المشروعات

سبق أن تناول الباحث أن التحاسب الضريبي والإقرار الضريبي وكذلك قواعد تحديد الوعاء الخاضع جميعها تعتمد على تحويل الربح المحاسبي إلى ربح ضريبي، وهذا يتطلب أن تكون هناك قواعد تنظم الوصول إلى الربح الصافي في هذه المشروعات بداية، وفي غياب هذه القواعد التي يتم التعبير عنها بمعايير المحاسبة التي تغطي تحديد الربح في كل أنواع المشروعات على اختلاف الأنشطة التي تزاولها حيث راعت هذه المعايير خصوصية الأنشطة والمشروعات المختلفة وأثر ذلك على تحديد الأرباح الصافية لهذه المشروعات وكذلك الإفصاح عن البيانات المهمة والمؤثرة على تحديد صافي الربح.

وقد حددت المعايير المحاسبية الأهلاك الصناعي أو الاستهلاك العادي ولكنها لم تتناول الاستهلاك المالي، كما تناولت المعايير كيفية تحديد صافي الأرباح في البنوك وشركات التأمين والزراعة والتأجير التمويلي والاستثمار الزراعي والتنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية والاستثمار العقاري، ولكن لم تتناول هذه المعايير كيفية تحديد الربح في مشروعات الـ B.O.T أو مشروعات امتياز المرافق العامة.

كل ذلك انعكس في شكل اجتهادات وتعدد التفسيرات بالنسبة لكل من الإيرادات والمصروفات والجدل الكبير حول مدى جواز اعتبار الاستهلاك المالي من التكاليف واجبة الخصم أو من الإعفاءات ومدى وحدود الجمع بينه وبين الاستهلاك العادي أو الصناعي والذي مازال محل جدل في ظل عدم وجود معيار محاسبي ينظم أرباح هذه المشروعات وعدم تناول التشريع الضريبي كيفية تحديد الربح لهذه المشروعات خاصة في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005.

ولما كانت طبيعة نشاطا المشروعات هي التي تملي معاملتها الضريبية، وخلو معايير المحاسبة ونصوص التشريع الضريبي من كيفية تحديد ربح هذه المشروعات، كل ذلك كان سبباً في اختلاف وجهات النظر والمشاكل المتعلقة بتحديد الربح الضريبي في مشروعات الـــ B.O.T، وكذلك تجاهل التشريع اعتبارها من المشروعات التمويلية التي أفرد لها المشـــرع معاملة خاصـــة في مجال معاملة فوائد الاقتراض ومعاملة المخصصات اللذان يمثلان أغلب تكاليف هذه المشروعات وفي ظل المتغيرات السابقة لا سبيل لحسم مشاكل تحديد الربح الضريبي في ضوء خصوصية هذه المشروعات وصعوبة وضع هذه المعالجات في نصوص التشريع الضريبي.

ويرى الباحث أن يخصص قسم خاص في القانون المقترح لتنظيم مشروعات B.O.T لتحديد أرباح هذه المشروعات، وكذلك كيفية الوصول إلى الربح الضريبي في ضوء خصوصية وطبيعة هذه المشروعات.

المبحث الثاني

الإطار المقترح لمعالجة التكاليف والمصروفات

الفرع الأول

الإطار المقترح لمعالجة الاستهلاك الصناعي في مشروعات البنية الأساسية المقامة بنظام B.O.T

أولاً: الأصول التي ستبقى للشركة صاحبة الامتياز ولن تؤول إلى الجهة المانحة الامتياز في نهاية مدة الامتياز.

لا خلاف أن هذه الأصول سيتم استهلاكها استهلاكاً صناعياً ويعتبر هذا الاستهلاك من التكاليف واجبة الخصم من الإيراد طبقاً لنص المادة 114 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل ومن بعده المادة (25)، (26) من القانون رقم 91 لسنة 2005 والتي يتم معالجته ضريبياً في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي.

ولا تخضع الشركة للاستهلاك المالي عن قيمة هذه الأصول حيث أن الاستهلاك المالي يرتبط بالأصول التي يتم تسليمها في نهاية المدة إلى الجهة مانحة الامتياز.

ثانياً: الأصول التي ستؤول بدون مقابل للسلطة مانحة الامتياز في نهاية مدة العقد.

وفي ظل هذه الحالة يجب التفرقة بين ثلاثة حالات كما يلي:

1- عندما ينص عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول في حالة جديدة إلى السلطة مانحة الامتياز في نهاية المدة.

2- عندما ينص عقد الامتياز على تسليم الأصول بالحالة التي تكون عليها.

3- عندما ينص العقد الامتياز على تسليم الأصول بحيث تكون صالحة للاستعمال.

وسيتناول الباحث هذه الحالات الثلاث كما يلي:

1- المعاملة الضريبية في حالة النص في عقد الامتياز على تسليم هذه الأصول في حالة جديدة إلى السلطة مانحة الامتياز في نهاية المدة:-

في هذه الحالة تلتزم شركة المشروع باستهلاك الأصول الثابتة التي ستسلمها للحكومة في حالة جديدة، ومن ثم يجب تحميل الأرباح بمبلغ سنوي لمقابلة النقص الذي يطرأ على هذه الأصول حتى تستطيع الشركة أن توفر المال اللازم لشراء أصول جديدة لتحل محل الأصول القديمة التي تنقص قيمتها نتيجة الاستهلاك.

أما الأصول التي لا تستهلك بطبيعتها كالأراضي فلا محل لعمل استهلاك صناعي لها.

فإذا كانت مدة الامتياز خمسين سنة وعمر الأصل الثابت القابل للاستهلاك ثلاثين سنة فإن الأصل سيستهلك في نهاية الثلاثين سنة الأولى لتشتري الشركة أصلاً جديداً يحل محل الأصل الذي تم استهلاكه، وتم استهلاك الأصل الجديد على ثلاثين

سـنة أخرى وبذلك تتمكن الشـركة في نهاية مدة الامتياز من بيع الأصـل الذي اشـترته في الفترة الثانية وشـراء أصـل جديد بقيمة ثمن بيعه بالإضـافة إلى الاسـتهلاكات التي تحميلها للأرباح خلال سنوات استخدامه.

فإذا حققت الشـركة ربحاً رأسـمالياً أو خسـارة رأسـمالية عند بيع الأصـل المشـترى في نهاية الفترة الثانية، فإنه سـيدخل في الاعتبار عند تحديد وعاء الضـريبة على أرباح شركات الأموال.

وسـيعالج الباحث الأرباح الرأسـمالية التي تحققها شـركات الامتياز عند معالجة المشاكل التي تثور عند تطبيق قانون ضمانات وحوافز الاستثمار.

2- المعاملة الضريبية إذا كان عقد الامتياز ينص على تسليم الأصول بالحالة التي تكون عليها في نهاية مدة العقد.

وفي هذه الحالة إذا كان الأصـــل الثابت ســـيبقى حتى نهاية مدة الامتياز فلا يجوز استهلاكه استهلاكاً صناعياً.

أما إذا اضـطرت الشـركة إلى شـراء أصـل جديد يحل محل الأصـل القديم الذي انتهت حياته الإنتاجية لكي تستمر في النشـاط فإنه ينبغي استهلاك الأصـل القديم، أما الأصـــل الجديد الذي ســـيســـلم للجهة مانحة الامتياز فلا يجوز اســـتهلاكه اســـتهلاكاً صناعياً لأنه سيسلم بالحالة التي يكون عليها.

3- المعاملة الضريبية إذا كان عقد الشركة ينص على تسليم الأصول بحيث تكون صالحة الاستعمال في نهاية مدة العقد:

وفي هذه الحالة كسابقتها سيتم تقسيم الأصول الثابتة إلى قسمين:-

أ- **القســـم الأول:** ويمثل الأصـــول التي ســـتبقى في حالة جيدة حتى نهاية مدة الامتياز ولا يكون هناك محل استهلاكها استهلاكاً صناعياً.

ب- **القسم الثاني:** ويمثل الأصول التي تقل حياتها الإنتاجية عن مدة الامتياز فيسري الاستهلاك الصناعي في هذه الحالة بالنسبة للأصول القديمة دون الأصول الجديدة التي ستشتري ولكنها تبقى صالحة للاستعمال حتى نهاية مدة العقد.

وغني عن البيان أن الاستهلاك الصناعي وفقاً لنص المادة 114 سالفة الذكر والمادة 24، 25 من القانون الحالي يتم معالجته كتكليف على الأرباح في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي، أما الاستهلاك المالي في ظل المادة 119 فيتم معالجتها في مرحلة ربط الضريبة ويتوقف خصمه على ما إذا كانت الشركة قد حققت أرباح كافية لخصمه وفي حدود هذه الأرباح.

الإطار المقترح للمعاملة الضريبية للاستهلاك المالي:

الاستهلاك المالي كان يعالج في ظل نص المادة 119 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل في مرحلة ربط الضريبة، وفي ظل هذه المعالجة يشترط أن تحقق شركات الامتياز ربح كاف حتى تستطيع خصم الاستهلاك المالي من صافي الربح فإن كان ربح الشركة أقل من قيمة الاستهلاك المالي فإن ما يسمح بخصمه هو ما يعادل ما تحقق من ربح ويضيع على الشركة السماح بخصم كامل الاستهلاك المالي، ولما كان الاستهلاك المالي ليس له علاقة تأثيرية بالأرباح التي تحقيقها هذه الشركات وإنما الاستهلاك المالي يرتبط بعلاقة عضوية برأس المال المملوك والمقترض، ومن ثم يجب معالجته بشكل لا يرتبط بتحقيق الأرباح من عدمه لأن تحقيق الربح هو وسيلة لامتصاص الاستهلاك المالي ومعالجته، ومن ثم يمكن اللجوء إلى أي أسلوب آخر لتحاشي حرمان الشركات من استنزال ومعالجة الاستهلاك المالي في حالة عدم تحقيق ربح.

ولذلك يقترح الباحث نقل معالجة الاستهلاك المالي من مرحلة ربط الضريبة إلى مرحلة تحديد صافي الربح وذلك بمعالجة الاستهلاك المالي في المادة 114 كبند من

بنود التكاليف واجب الخصم قبل الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة، وكذلك المادة 24 من القانون رقم 91 لسنة 2005.

وتحقق هذه المعاملة لشركات الامتياز عدم وجود أي عائق يحول دون استنزال الاستهلاك المالي والاستفادة من خصمه من الأرباح.

ويؤيد الرأي الذي انتهى إليه الباحث نص المادة 119 نفسها التي بدأت بعبارة "لا تخضع للضريبة الاستهلاكات التي تجريها ... إلخ إلخ" ولو كانت نية المشرع قد انصرفت إلى معالجتها في مرحلة الربط لكان النص "تقضي الاستهلاكات التي تجريها ... إلخ إلخ".

الفرع الثاني

ضرورة اعتبار الاستهلاك المالي من التكاليف

ثار خلاف حول مدى اعتبار الاستهلاك المالي من التكاليف واجبة الخصم في الدخل.

فيرى البعض[1] أن الاستهلاك المالي لا يعتبر تكليفاً على الربح في الأحوال العادية باعتباره توزيعاً للأرباح، ويخضع للضريبة، بخلاف الاستهلاكات المالية التي تضطر إليها شركات الامتياز، حيث أنها تحرم من أصولها عند انتهاء عملها، وتسلمها للسلطة مانحة بدون مقابل، بعكس الحال بالنسبة للمنشآت العادية التي تحتفظ بأصولها حتى يحين موعد انقضائها فتوزع قيمة التصرف فيها والناتجة من التصفية على المساهمين.

وبذلك يكون الاستهلاك المالي في شركات الامتياز وسيلة تمكن هذه الشركات من تسديد قيمة رأسمالها الخاص ورأسمالها المقترض، مما يحتم احتسابه كتكليف على

(1) عبد الملك إسحق– الاستهلاكات المالية والصناعية في شركات الامتياز – رسالة دكتوراه– كلية التجارة– جامعة القاهرة–1963 ص 39.

الربح بصـفة عامة يمكن الشـركات من الوفاء بالتزاماتها نحو حملة أسـهمها وسـنداتها ويستند مؤيدو هذا الرأي إلى[1]:-

1- أن هناك فرقاً بين الشركات العادية وبين شـركات الامتياز، إذ أن الشـركات العادية يتوافر لها في نهاية مدة عملها أصـول تقابل رأس المال والسـندات، بعكس الحال بالنسـبة لشـركات الامتياز التي تسـلم أصـولها إلى السـلطة العامة دون مقابل، فالحاجة إلى الاسـتهلاك المالي ترجع إلى اضـطرار هذه الشـركات إلى تسـليم أصـولها للسـلطة المانحة للامتياز، بعكس الحال في الشـركات العادية ولا يعتبر ما يحتجز في هذه الحالة من قبيل الاحتياطات التي تكون لمقابلة خسـائر محتملة وإنما هي مبالغ لمقابلة خسـائر مؤكدة، يتعين خصمها من الدخل الخاضع للضريبة.

2- ليسـت العبرة في أن كلاً من شـركات الامتياز والشـركات العادية يمكن أن يتحدد أجله سلفاً، وإنما العبرة في مدى حرية هذه الشركات في التصرف في أصولها في نهاية هذا الأجل.

فبينما يكون للشـركات العادية الحرية في بيع تلك الأصـول، فإن شـركات الامتياز يحظر عليها ذلك لاضـطرارها لتسـليم هذه الأصـول إلى السـلطة المانحة للامتياز.

3- إذا كان المسـاهمون في شـركات الامتياز يعلمون مسـبقاً بأن رؤوس أموالهم المتمثلة في أصـول سـوف تؤول إلى السـلطة المانحة للامتياز، فهم كذلك يتوقعون أن هذه الشركات ستحجز لهم سنوياً جزءاً من أرباحها يكفي لسداد الأسهم المستهلكة، وهو ما يقابل رأس المال في الشركات العادية.

---

(1) دكتور خيرت ضيف- مرجع سابق ص139 وما بعدها.

4- حتى ولو كانت عقود الامتياز تضمن للمساهمين ربحاً معقولاً، إلا أن هذا الربح لا يكون كافياً لسداد قيمة رأس المال للمساهمين المتمثل في أصول ستؤول ملكيتها إلى الغير في نهاية مدة الامتياز.

ويرى البعض[1] الآخر أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز لا يعتبر تكليفاً يخصم من الدخل الخاضع للضريبة، وإنما هو استخدام له على اعتبار أن:-

1- إجراء الاستهلاك المالي ما هو إلا عبارة عن مبالغ تحجز جانباً من الأرباح لتمكين الشركة من الوفاء بالتزاماتها قبل المساهمين، ومعلوم إن الاحتياطيات لا يسمح بخصمها كنفقات عند تحديد الضريبة على دخل هذه الشركات.

2- إنه لا فرق بين شركات الامتياز والشركات العادية، لأن كلا منهما يلتزم بإتباع مبدأ الحيطة والحذر، وإن كانت مدة عمر شركات الامتياز تحدد سلفاً في عقد تأسيس الشركة، للقيام بعمل معين أو لأجل محدد، فإن هذا الأمر يشبه الشركات العادية التي يتحدد عمرها في قانونها النظام، بجانب وجود الكثير من الشركات العادية التي يمكن أن تنشأ لتحقيق غرض معين وتنتهي بانتهائه، ولا نستطيع أن نقول أن هذه الشركات العادية في حقها استهلاك رأس مالها، والأحرى أن تعامل كذلك شركات الامتياز.

3- إن المساهمين في شركات الامتياز، يعلمون مسبقاً أن ممتلكات هذه الشركات سوف تؤول إلى الهيئة المانحة للامتياز في نهاية مدة الامتياز، ومن ثم فهم يتوقعون مقابل ذلك الحصول على رأس مالهم واسترداده أثناء حياة الشركة، وليس بعد انقضائها، وخاصة أن عقود الامتياز تضمن لهذه الشركات تحقيق عائد مجز من الأرباح بعد خصم كافة مصاريفها ونفقاتها، كما يمكن أن يضمن هذا العقد للشركات الحصول على تعويض من السلطة المانحة عن تلك

(1) جاء هذا الرأي في:

دكتور رمضان صديق محمد- النظام الضريبي للاستثمارات البترولية والتعدينية – دار النهضة العربية 1993 ص338-339.

الأصـــول التي تلتزم بتســـليمها في نهاية العقد، مما قد يبرر عدم الحاجة إلى عمل اسـتهلاكات مالية، وخاصـة في الحالات التي يغطى هذا التعويض قيمة تلك الأصول.

- يشارك الباحث الرأي[1] الذي ينادي بتحميلها على الإيرادات الخاضعة للضريبة أسوة بالخسارة الناتجة عن التصرف الاضطراري في أحد الأصول كالاستيلاء عليها للمنفعة العامة، أو إهلاك بعض أصـولها بسـبب احتراقها مثلاً، حيث أن في هذه الحالات يسمح بخصم هذه الخسارة من الإيرادات الخاضعة للضريبة بالرغم من كونها أعباء تتحملها الشـــركة دون أن يكون لها علاقة تأثيرية بالإيرادات، ومن ثم فإن المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في حدود نصيب الأصول التي ستضطر شركة الامتياز التضحية بها دون مقابل ينبغي أن يعد من الأعباء واجبة الخصم في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي وليس في مرحلة ربط الضريبة.

ويحقق هذا الاقتراح المزايا والفوائد التالية:-

أ- إعادة التوازن بين التشريع الضريبي وحكمه المشرع في مشروعات الـ B.O.T.

ب- إعادة التوازن في المعاملة الضـــريبية للاســـتهلاك المالي وبين الدولة والمستثمر.

ج- مساعدة شركات الـــ B.O.T في استرداد كامل رأسمالها تشجيعاً لهذه الشركات على الاستثمار في مصر.

د- إزالة القيود أمام تطبيق الاستهلاك المالي وهو حق لهذه الشركات في ضوء طبيعتها.

(1) دكتور محمد عباس بدوي – مرجع سابق ص7.

هـ- القضاء على المنازعات التي تنشأ نتيجة هذا النص أو الطعن بعدم دستوريته لأن يتضمن شكل من أشكال مصادرة الأموال بالنسبة للجزء غير المسترد من رأس المال خلافاً للقانون والدستور

حق الامتياز كأصل معنوي يجري أهلاكه كمبرر للاستهلاك المالي

طبقاً لعقد B.O.T تقوم شركة المشروع بإنشاء المرفق وتجهيزه وتسليمه إلى الجهة مانحة الامتياز في نهاية العقد، ومن ثم فإن هذه الشركات قد بادلت أصولها بالحق في استغلال المرفق وإدارته خلال فترة العقد، وبمعنى آخر فقد بادلت رأس مال المشروع الذي يعادل قيمة هذه الأصول بالحق في استخدام المرفق الذي يعبر عنه مالياً "بحق الامتياز" ولما كان "حق الامتياز" من الأصول المعنوية الذي دفع المشروع قيمتها متمثلاً في أصول المشروع أو رأسماله وبالتالي فيجب إهلاك هذا الأصل المعنوي المتمثل في "حق الامتياز" والذي تتفق معايير المحاسبة والتشريع الضريبي على ضرورة استهلاكه خلال عمره المتمثل في فترة الامتياز.

ويبقى التساؤل هل يتم استهلاكه بنسبة 10% المنصوص عليها في القانون رقم 91 لسنة 2005 أم يتم إهلاكه على فترة الامتياز التي قد تصل إلى 99 عاماً كما تقدم والنتيجة واحدة حيث أن المبلغ الخاضع للإهلاك واحد في الحالتين، إلا أن تطبيق نسب الإهلاك الوارد في القانون رقم 91 لسنة 2005 وكانت مدة العقد أكبر من 10 سنوات سيؤدي إلى تأجيل الضريبة للسنوات التالية للعشر سنوات المحددة ضريبياً كعمر الأصل.

ويرى الباحث أن استحداث معالجة خلاف ذلك لقيمة الأصل المعنوي غير الملموس السابق الإشارة إليه تكون من خلال التشريع الخاص المنظم لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام الـ B.O.T.

الفرع الثالث

المعالجة المقترحة لنصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي

اتضح مما تقدم ما يلي:-

1- أنه لا خلاف حول مبدأ أن تتحمل الفروع بنصـــيبها في مصـــروفات المركز الرئيســـي وإنما الخلاف حول تحديد النســـبة والقيمة التي تحتســـب منها هذه النسبة.

2- أنه في ضوء طبيعة هذه المصروفات فإن معيار الاستفادة هو المعيار الأقرب إلى طبيعتها عند تحديد نصـــيب الفرع من مصـــروفات المركز الرئيســـي، كما يرتبط البعض هذه المصـــروفات بأصـــول المنشـــأة وتلك تتطلب تطبيق معيار مخالف يراعي فيه نسبة أصول الفروع إلى مجموع أصول الشركة التي استفادت من هذه المصروفات.

3- إن النماذج الدولية قد أرســـت مبدأ النســـبية في تحديد نصـــيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي.

4- إن كل من مبادئ الاســـتفادة والنســـبية التي تم إقرارهم في ضـــوء طبيعة هذه المصـــروفات وما انتهت إليه النماذج الدولية يعتمد على رقم الأعمال ومن ثم يرى الباحث أن يتم توزيع هذه المصروفات على النحو التالي:

أ) المصروفات التي لا تتعلق بأصول أو قروض تتحدد على النحو التالي:

نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي =

مصروفات المركز الرئيسي عدا الأصول والقروض × رقم أعمال الفرع / رقم أعمال الشركة ككل

ب)نصيب الفرع من المصروفات المتعلقة بالأصول أو القروض=

مصروفات المركز الرئيسي المتعلقة بالأصول والقروض × قيمة الأصول أو القروض التي تخص الفرع / قيمة الأصول أو القروض التي تخص المركز الرئيسي

5- تحديد حد أقصى لنسبة هذه المصروفات حتى لا تتخذها الشركات الدولية وسيلة لإعادة توزيع أرباحها بين الفروع.

ويرى الباحث أن تكون نسبة 7.5% من إيرادات هذه الفروع على غرار المعاملة التي تقررت في التشريع الفرنسي لهذه المصروفات وليس من رقم الأرباح كما جاء بالمادة 74 من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 91 لسنة 2005 السباق الإشارة إليها.

الفرع الرابع

المعالجة المقترحة لفوائد الاقتراض

أ- نص البند (1) من المادة 52 من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يلي:

- العوائد المدينة التي تدفقها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون، القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير.

ب- صدر قرار وزير المالية رقم 126 لسنة 2006 بتحديد الشركات التي تباشر نشاط التمويل ولا يسري عليها حكم البند (1) في المادة (52) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ونصت المادة الأولى من هذا القرار على أن:

"تعتبر من شركات التمويل التي لا يسري بشأنها حكم البند رقم (1) من المادة (52) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 المشار إليه الشركات التالية:

1- شركات التوريق.

2- شركات التأجير التمويلي.

لم يتضمن القرار السابق شركات تمويل البنية الأساسية بنظام الـــ B.O.T وفي ذلك تجاهل لطبيعة هذه الشركات من ناحية إضافة إلى أن الشركات المنصوص عليها في البند (1) من المادة 52 وقرار وزير المالية ســـالف الذكر تمارس نفس الدول التمويلي الذي تمارسه مشروعات الـــ B.O.T ومن الغبن تجاهل فوائد الاقتراض التي يتحملها المشروع أو الملتزم لتمويل مشروعات البنية الأساسية مما يجعل هذه الشركات تتحمل أعباء ضــخمة لا تعترف بها مصــلحة الضــرائب كتكاليف واجبة الخصــم مما يجعل هذه الشركات تتردد في الاستثمار في مصر مما يؤثر على جذب استثمارات هذه الشـــركات من جهة ومن جهة أخرى تؤدي إلى تباطئ إقبال هذه الشـــركات وبالتالي المشروعات على الاستثمار في مصر، وكذلك عدم استكمال مشروعات البنية الأساسية التي لا تقتصـر تأثيرها على الجانب الاجتماعي وتحسـين معيشـة المواطنين ولكن هذا التباطؤ له تأثير سلبي على الاستثمار عموماً.

لذلك يقترح الباحث إصــدار قرار من وزير المالية صــاحب الســلطة في اعتبار المشروعات من مؤسسـات التمويل المستثناة من الحدود الوارد في البند (1) من المادة (52) بإضافة مشروعات الـــ B.O.T إلى مؤسسات التمويل وبذلك تستثني من الحد الأقصــى للفوائد على الاقتراض في ضــوء طبيعتها وطبقاً لتصــنيف هذه المشــروعات باعتبارها مؤسـســات تمويل وحتى لا تغطي هذه المشــروعات ما تحملته من أعباء من خلال رفع أســـعار الخدمات التي تقدمها والتي يتحملها المواطن البســـيط ومحدودي الدخل.

الفرع الخامس

المعالجة المقترحة لمصاريف الأبحاث والتطوير

تناول الباحث فيما سبق طبيعة هذه المصروفات والإحالة الواردة في القانون رقم 91 لسـنة 2005 لمعايير المحاسـبة وموقف المعايير المحاسـبة من معالجة هذا النوع

من المصـــروفات، كما تناول موقف التشـــريعات الضـــريبية من معالجة مصـــروفات الأبحاث والتطوير ولجوء العديد في الدول إلى منح حوافز خاصـــة للمشـــروعات لزيادة إنفاقها في مجال الأبحاث والتطوير، وخاصـــــة وأن التنمية ونفاذ الصـــــادرات والميزة النســـــبية للإنتاج المحلي يعتمد على ما تتميز به هذه الصـــــادرات من مزايا تكفلها الأبحاث والتطوير، كما وأن العلاقة طردية بين الأبحاث والتطوير وخلق التكنولوجيا وتنميتها وأن نفاذ الســلع والخدمات إلى الأســواق العالمية يعتمد على محتواها ومكونها التكنولوجي.

ولما كانت الأبحاث والتطوير تســـتهدف تحســـين مســـتوى الخدمة والجودة واستمراريتها، وكان الهدف من إنشاء هذا النوع من المشروعات هو تقديم خدمة متميزة للمواطنين وتميز الخدمات تعتمد على الأبحاث والتطوير، كما تقدم ومن ثم فقد أصبحت مطلباً يجب تشجيعه والحث عليه لنجاح هذه المشروعات واستمرارية تقديم خدماتها بالشكل الذي يلبي احتياجات المواطنين كما يتوقعونها.

وفي ضـــوء الدراســـة المقارنة لمعالجة هذا النوع من المصـــروفات يتضـــح أنها أخذت الاتجاهات التالية:-

أ- اعتماد خصـــم هذه النفقات واعتبارها من التكاليف في ســـنة إنفاقها أو تحمل عبئها.

ب-الاعتماد على المعالجة المحاسبية الواردة في معايير المحاسبة.

ج- اعتبار هذه المصـــروفات ائتمان ضـــريبي أي الســـماح بخصـــمها من الضـــريبة وليس من الإيرادات وهو يعتبر ميزة للمشـــروعات عن المعالجة أ، ب.

ويرى الباحث أن المعالجة الواردة في معايير المحاسبة لا تقدم حافزاً كافياً لشركة المشروع لإنفاق مبالغ أكبر على الأبحاث والتطوير، ومن ثم ضرورة أن يتدخل التشريع بالمعالجة المناسبة ونرى أن اعتبار كل تكاليف الأبحاث والتطوير مصروفات في سنة

إنفاقها ودون بحث مدى استفادة السنوات التالية من هذا المصروف وخاصة بالنسبة لمصاريف التطوير يعتبر حافزاً مناسباً وخصوصاً أن الأبحاث والتطوير تؤدي إلى تحسين الجودة من ناحية وتخفيض التكاليف من ناحية أخرى، وكل ذلك سيكون لصالح المواطنين ومستخدمي المرافق العامة التي تنشأ طبقاً لنظام الـ B.O.T.

على أنه بالنسبة لبعض القطاعات التي تعاني من انخفاض شديد في المستوى التكنولوجي أو تتطلب نفقات ضخمة أو تعتمد بشكل كبير على التكنولوجيا والتحديث المستمر، فنرى أن ضرورة السماح باعتبار مصاريف الأبحاث والتطوير ائتمان ضريبي تخصم قيمتها من قيمة الضريبة المستحقة على المشروع.

الفرع السادس

المعالجة المقترحة للمخصصات

كقاعدة عامة لا يسمح المشرع بتكوين أو تغذية المخصصات للأغراض الضريبية طبقاً لنص البند (1) من المادة 24 من قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 الذي نص على أن "لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها".

وقد خرج المشرع في هذا النص عما كان متبعاً في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 من اعتماد المخصصات بشروط معينة وكذلك خرج على معايير المحاسبة – المعيار رقم 28 الخاص بالمخصصات والأصول والالتزامات المحتملة الذي يقضي بتطبيق مبدأ الحيطة والحذر وأخذ أي خسارة محتملة في الحسبان.

إلا أن المشرع في القانون رقم 91 لسنة 2005 قد خرج على القاعدة العامة المتقدمة بالنسبة للبنوك وشركات التأمين.

حيث اعتمد المخصصات التي تكونها البنوك بنسبة 80% واعتمد المخصصات التي تكونها شركات التأمين بنسبة 100% (بند 2 من المادة 52 من قانون ضريبة الدخل).

ويرى البعض[1] أن الحكمة من تمييز البنوك وشركات التأمين بمعاملة ضريبة متميزة بالنسبة إلى المخصصات هي طبيعة المخاطر التي يتسم بها كل من النشاط المصرفي والتأميني.

وفي ضوء ما تقدم فإن المعاملة المتميزة للمخصصات تعزي لسببين:-

أ- أنها مؤسسات مالية.

---

(1) دكتور مصطفى محمد عبد القادر- الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية- دراسة مقارنة بين التشريع المصري وبعض التشريعات المقارنة- بالتطبيق على البنوك الوطنية والدولية- سنة 2006 ص 465.

ب- إنها تواجه مخاطر عالية.

وبتطبيق ذلك على شركات امتياز المرافق العامة بنظام الـــ B.O.T يتضح لنا أن هذه الشركات ينطبق عليها الشرطين السابقين حيث أن هذه المشروعات ذات طبيعة مزدوجة مالية / خدمية.

فهي أسلوب في أساليب تمويل إنشاء المرافق العامة بنظام الـ B.O.T ولا يمكن إنكار الجانب التمويلي لهذه المشـــروعات، كما وأنه طبقاً لما تقدم مشـــروعات ذات مخاطر عالية.

ومن ثم نقترح اعتماد المخصصـات التي تكونها هذه الشـركات خاصـة مع تنوع هذه المخاطر وتعددها وتطبيق الشروط العامة لاعتماد المخصصات وهي:-

1- أن تكون المخصـصـات لمواجهة تكلفة أو خسـارة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار.

2- أن يتم تكوين المخصص في ضوء نوع وحجم الخسارة أو المصروف المتوقع.

3- يتم خصـم المخصـص من الخسـارة أو المصـروف عند تحققه فإذا تجاوزت الخسارة المخصص يكون معالجة الزيادة في حساب أرباح وخسائر العام الذي تحققت فيه، إضـافة إلى المخصـصـات في هذه المشـروعات تعتبر من قبيل المخصـصـات الفنية في ضـوء طبيعة المخاطر الكامنة والتي يفرضـها النشـاط نفســـه وفقاً لطبيعتـه وهو مـا أخـذت بـه التشـــريعـات المختلفـة من اعتمـاد المخصـــصـــات الفنية للأنشـــطة ذات الطبيعة الخاصـــة مثل مشـــروعات الـ B.O.T.

المبحث الثالث

المعالجة المقترحة للأرباح الرأسمالية

تحتل المعالجة الضريبية للأرباح الرأسمالية أهمية خاصة بالنسبة لمشروعات الـ B.O.T لأن شركة المشروع تلتزم بما يلي:-

أ- إحلال أصـــول جديدة محل الأصـــول التي ينتهي عمرها الافتراض أو التي تصبح غير صالحة للعمل والتشغيل.

ب- تسليم الأصـول في نهاية مدة العقد بحالة صـالحة للتشـغيل وجيدة وهذا يتطلب الاسـتغناء عن بعض الأصـول لتحل محلها أصـول جديدة، ويترتب على ذلك أرباح أو خسائر رأسمالية نتيجة التصرف في هذه الأصول، وطبقاً للقانون رقم 91 لسنة 2005 تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة مثل الأرباح العادية تماماً وهذا الاتجاه يتعارض مع:

1- تشـجيع شـركة المشـروع على إحلال أصـولها بأصـول جديدة أحدث وبتكنولوجيا متطورة لتقديم خدمات أفضـل للمنتفعين بالمرافق العامة التي تقيمها هذه المشروعات.

2- اتجاه معظم دول العالم إلى معاملة الأرباح الرأســـمالية معاملة متميزة إضافة إلى محاولة عزل آثار التضخم عن هذه الأرباح.

وفي ضـوء ما تقدم يوصـي الباحث بإعادة النظر في المعاملة الضـريبية الحالية والواردة في القانون رقم 91 لسنة 2005 وخاصة أن أغلبها أرباح تضخمية غير حقيقية ووهمية أما في صـــلب القانون الأخير أو في القانون الخاص المقترح لمشـــروعات B.O.T ويقترح أحد المعالجتين التاليتين:-

- إخضاع الأرباح الرأسمالية بنسبة 50% من قيمتها.
- إعادة النص الذي كان معمولاً به في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل بشـأن معاملة الأرباح الرأسـمالية والوارد في المادة 117 فقرة 2 التي تنص على أن: "وإذا ما استخدم ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل في شراء أصول رأسمالية جديدة، تحل محل الأصول

المبيعة أو الهالكة أو المستولى عليها، وتؤدي إلى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنة التي تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة، تستنزل قيمة هذه الضريبة من الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو للاستبدال كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة على النحو المحدد في هذا القانون ودون الإخلال بأية مزايا أخرى منصوص عليها فيه".

المبحث الرابع

المعالجة المقترحة للحوافز والإعفاءات الضريبية وصور الدعم المقترحة

الفرع الأول

تقييم إلغاء الإعفاءات المقررة في ظل القانون رقم 8 لسنة 1997 طبقاً لمواد إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005

تناول الباحث في الفصل الثاني من هذا الباب أثر المعاملة الضريبة التي تضمنها القانون رقم 8 لسنة 1997 على جذب الاستثمارات بوجه عام والاستثمارات في مجال البنية الأساسية بوجه خاص.

كما تناول الباحث في الفصل الثالث من هذا الباب أثر المعاملة الضريبة المقترحة والتي تتضمن حوافز ضريبية لهذه المشروعات على تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأن إلغاء هذه الإعفاءات والحوافز له أثر سلبي على الاستثمار في هذه المشروعات التي تواجه مخاطر كبيرة في ضوء ضخامة الاستثمارات من جهة، وعدم التأكد الذي يحيط بإمكانية تحقيق الأرباح المستهدفة خاصة مع طول فترة الامتياز التي تحدث خلالها العديد من المتغيرات التي قد تحول دون ذلك.

ويستند الباحث فيما يلي إلى أسباب المعارضة في إلغاء الإعفاءات المقررة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T الذي تضمنته مواد إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005.

(1) منافسة كثير من الدول النامية خاصة دول الشرق الأوسط والدول الأفريقية لمصر في مجال جذب الاستثمارات الجديدة الأجنبية في مجال مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T خاصة في ظل عجز الموارد لهذه الدول ووجود خطط طموحة للتنمية يعتمد تنفيذها على استكمال المرافق والبنية الأساسية وبالتالي سوف يؤثر ذلك سلباً على المستثمرين عند اتخاذهم قرار الاستثمار في البنية الأساسية في مصر.

(2) أن هناك نماذج لشركات ناجحة قد نفذت مشروعات البنية الأساسية في مصر بنظام B.O.T مما حقق لمصر تقدماً في جذب الاستثمارات بوجه عام، إضافة إلى البعد الاجتماعي والارتقاء بمستوى معيشة المواطنين.

(3) أن هناك خطة للدول له لاستكمال البنية الأساسية عام 2017 وأن إلغاء الإعفاءات سيؤدي إلى إعاقة تنفيذ هذه الخطة من ناحية أو التوسع في الاقتراض الداخلي أو الخارجي وكلاهما له آثار سلبية على الاقتصادي المصري.

(4) إن التضحية التي سوف تقدمها الدولة لو استمر إعفاء هذه المشروعات في ظل أحكام القانون رقم 8 لسنة 1997 وعدم إلغاءه أقل بكثير من المكاسب التي ستعود على الاقتصاد المصري وذلك من خلال ما سوف يتحقق من زيادة في الدخل القومي حيث يؤدي التوسع في هذه الاستثمارات إلى زيادة فرص العمل وزيادة الإنتاج وزيادة الصادرات وبالتالي زيادة مضاعفة الاستثمار ومعجل الاستثمار.

(5) إن الإعفاء الذي تم إلغاءه كان قاصراً على الضرائب المباشرة وفي حالة عدم إلغاءه فإن جذب المزيد من الاستثمار سوف يؤدي إلى زيادة الضرائب غير المباشرة متمثلة في ضريبة المبيعات والضرائب الجمركية وضريبة الدمغة ورسم تنمية الموارد ومن ثم تساعد الزيادة في حصيلة الضرائب غير المباشرة على تغطيه العجز في الضرائب المباشرة نتيجة إعفاء هذه المشروعات وربما حققت زيادة على قيمة الإعفاءات الممنوحة.

ويرى الباحث أنه يمكن التوفيق بين هدف الدولة بالنسبة لاستبدال الإعفاءات بتخفيض سعر الضريبة لكافة المشروعات وضرورة استمرار الإعفاء المقرر لمشروعات البنية الأساسية المنفذة وفقاً لنظام B.O.T من خلال إصدار قانون خاص ينظم إنشاء مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T وتضمين هذا القانون إعفاءات خاصة لتشجيع هذه المشروعات وجذب الاستثمار لها.

ولما كانت مشروعات B.O.T تصنف باعتبارها مشروعات عالية المخاطر وبالتالي يجب منح حوافز ضريبية مناسبة لجذب الاستثمارات لهذه النوعية من المشروعات وكان لكل نوع من المشروعات طبيعته الخاصة ولا يمكن أن تتحدد المعاملة الضريبية لهذه المشروعات بعيداً عن طبيعتها حتى لا تتحول الضريبة إلى عائق يحول دون جذب الاستثمارات.

أهم سمات مشروعات المرافق العامة المنفذة بأسلوب B.O.T:

- كبر حجم الاستثمارات لأن مشروعات البنية الأساسية كثيفة الاستخدام لرأس المال.
- إنها مشروعات عالية المخاطر وقد سبق أن تناول الباحث هذه المخاطر عند تناول مزايا وعيوب هذه المشروعات في الفرع الثالث من المبحث الثالث من الفصل التمهيدي.
- إن هذه المشروعات رغم ملكيتها لأصول المشروع وقيامها بتمويلها إلا أنها تتحول إلى مستغلة لهذه الأصول وصاحبة حق في استخدامها خلال فترة العقد وتتحول من

مالكه إلى صـاحبه حق على الأصـول يكفل الانتفاع بها لمدة محددة وأنها تتعرض لأن يصبح رأسمالها صفر في نهاية مدة العقد.

- إن ضـخامة رأس مال هذه الشـركات وتطبيقها لتكنولوجيات متقدمة جعل الشـركات المحلية والوطنية غير قادرة على دخول هذا المجال وأصـبح الأمر منحصـر تقريباً في عدد من الشـــركات العالمية التي تواجه طلباً عالمياً عالياً على نشـــاطها مما جعلها شبه محتكرة في هذا المجال.
- إن دول العالم المختلفة كما اتضـــح من الدراســـة المقارنة تمنح هذه المشـــروعات إعفاءات سخية في مجال ضرائب الدخل ولا يمكن أن نتجاهل هذا الأمر عند تقرير المعاملة الضريبة والحوافز المناسب حيث تتنافس الدول المتقدمة والنامية على منح هذه الحوافز والإعفاءات لهذه المشروعات.

ومن ثم أصبحت هذه الشركات تملي شروطها وتحجم عن الاستثمار في الدول التي لا تمنحها ميزة نسبية أو حوافز مناسبة لمواجهة ما تقوم من مخاطر وتضـحيات، ولذلك انتهى معظم الباحثين إلى نتيجة مفادها أن حجم الاســـتثمارات في قطاعات المرافق العامة المنفذة في ظل هذا النظام لا يتناســـب مع احتياجات الدولة من هذه الاستثمارات وكذلك احتياجات خطط التنمية بالنسبة لإنشاء هذه المرافق.

وهذه المشروعات إذا لم تجد أوجه استثمار مربحة وذات عائد مناسب لن تغامر في الاســـتثمار في أي دولة وبالتالي فإن تجاهل حاجة هذه المشـــروعات إلى حوافز ملائمة لتشـــجيعها على الاســـتثمار في أي دولة، وبالتالي فإن تجاهل حاجة هذه المشـروعات إلى حوافز مناسـبة لتشـجيعها على الاسـتثمار في هذا المجال إلى مصـر سـيحول دون جذب اسـتثمارات هذه الشـركات في مجال البنية الأسـاسـية في مصـر وبالتالي تأثير ذلك البالغ على التنمية، بل وعلى الاســـتثمارات الأخرى في القطاعات الاقتصـــادية المختلفة ولكن يبقى الســـؤال عن طبيعة الحوافز التي تحتاجها هذه

المشروعات وهل هذه الحوافز ضريبية في جميع الأحوال أم قد تتمثل في حوافز أخرى غير ضريبية.

ونحن لسنا ضد منح هذه المشروعات إعفاءات وحوافز ملائمة وإن تخفيض أسعار الضرائب وحده لا يكفي في هذا المجال نظراً للمخاطر الكامنة في هذا النوع من النشاط.

وربما يحتاج الأمر إلى دراسة متأنية متخصصة للتعرف على طبيعة الحوافز المناسبة لهذه المشروعات وشروط منحها وهل يعتبر الإعفاء الضريبي أحد هذه الحوافز، علماً بأن إعفاء المستثمر من الضريبة لا يحول دون فرض الضريبة عليه في دولة موطنة ودولة مصدر رأس المال طبقاً لنظام عالمية الإيراد الذي تطبقه معظم الدول المتقدمة في تشريعاتها.

وإذا انتهينا إلى ضرورة وإستراتيجية منح هذه المشروعات إعفاءات ضريبية يثور السؤال حول الأسلوب المناسب ومنهجية الحوافز والإعفاءات الضريبية.

وفي ضوء الدراسة المقارنة لاحظ الباحث أن الدول المختلفة قد تعددت فيها صور الإعفاءات والمزايا الممنوحة لهذه الشركات التي تمارس نشاطها طبقاً لنظام B.O.T.

1- ربط منح الحوافز الضريبية بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة وذلك من خلال تعظيم الاستفادة من المرافق العامة التي يتم إنشاؤها طبقاً لهذا النظام لتتحول الحوافز والإعفاءات إلى تكلفة مقابل عائد.

فقد لاحظ الباحث أن محاولات الدولة جذب الاستثمار مرت بثلاث مراحل هي الجذب العشوائي للاستثمار في ظل القانون رقم 43 لسنة 1974 المعدل وله أسباب تاريخية واقتصادية وسياسية – والمرحلة الثانية التي لاحظت الدول بطئ نمو الاستثمارات فلجأت إلى زيادة الحوافز والإعفاءات الضريبية وذلك في ظل أحكام القانون رقم 230 لسنة 1989 ثم القانون الأخير رقم 8 لسنة 1997 الذي مايز بين

المشـروعات في منح الإعفاء، وذلك طبقاً للاحتياجات القومية وحاجة الاقتصـاد إليها ودورها في المسـاعدة على تحقيق التنمية الاقتصـادية والذي تم إدخال تعديلات عليه لتلافي أوجه القصـور التي شـابت هذا القانون المرحلة الرابعة المقترحة وهي ربط الحوافز والإعفاءات بالتنمية من خلال قدرة هذه المشـروعات على خلق فرص عمل أو المساهمة الفعالة في الصادرات أو جذب تكنولوجيا حديثة أو تنمية المناطق الأقل حظاً من العمران أو الإحلال محل الواردات أو معالجة الاختلالات الهيكلية في الاقتصـاد المصري[1].

وينطبق ذلك على كافة القطاعات ومنها مشروعات المرافق العامة المقامة بنظام B.O.T.

2- منح المسـتثمر حوافز إضـافية في حالة تدبير موارده المالية من الخارج وليس من الاقتراض الداخلي.

وذلك حتى لا تمثل هذه الاسـتثمارات ضـغوط على الموارد المالية المتاحة في مصـر وحتى نجذب اسـتثمارات حقيقية من الخارج وبذلك تخلق تدفقات نقدية إيجابية حتى تمثل هذه المشروعات تمويل إضافي حقيقي وليس مجرد استخدام للموارد الحالية دون أي إضافة.

الفرع الثاني

صور الدعم والتشجيع الحكومي لمشروعات الـ B.O.T

يرى البعض[2] أن نجاح مشـروعات الـ B.O.T يعتمد على دعم وتشـجيع الحكومة وتم اقتراح بعض صور الدعم والتشجيع كما يلي:-

(1) الباحث – نحو نظرية للحوافز والإعفاءات الضريبية وأبعاد تطبيق – مجلة التشريع المالي والضريبي- العدد 286- يوليو – أغسطس 1993 ص8-50.

(2) دكتور عادل عبد المقصود- مرجع سابق- ص10، 11.

1- إعداد الهيكل التشريعي والذي يتم من خلاله تشغيل المشروع بكفاءة.

2- توفير مناخ تنظيمي عادل ينظم توزيع المخاطر والحوافز.

3- التغلب على جميع مشاكل البيروقراطية والمعارضين البيروقراطيين لأي مشروع اعتاد أن ينفذ مثله في الماضي بواسطة القطاع العام.

4- اختيار الأفراد المؤهلين لتمثيل اهتمامات المجتمع في جميع المناقشات وتحديد القضايا التشريعية.

5- تحديد برنامج تنظيمي واضح لمشاركة ممثلين عن أفراد الشعب في عمليات التخطيط والتعامل مع القضايا المتعلقة بالبيئة.

6- توفير نظام للضرائب واضح ومفهوم بحيث يحقق فوائد ومنافع غير مباشرة لصاحب الامتياز.

7- تحقيق وتوفير بعض الحمايات لفترات محددة في حالة إمكانية إنشاء أي مشاريع منافسة لمشاريع الـ B.O.T.

8- توفير بعض الحماية والدعم للشركات صاحبة الامتياز في حالة تدخل أي ظروف قهرية (كما في حالة عدم القدرة على سداد الديون نتيجة تضاعف أسعار الفائدة واستفحال الديون، كما في مشروع النفق الأوروبي).

9- تقليل تدخل الحكومة في مشروعات الـ B.O.T بمجرد البدء في تنفيذ المشروع.

الفصل الثاني

أثر المعاملة الضريبية المقترحة على جذب الاستثمار في مجال المشروعات المنفذة بنظام B.O.T

وسوف يتناول الباحث هذا الفصل من خلال المباحث التالية:-

المبحث الأول: الاستقرار القانوني والأمن التشريعي في عقود تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T هما ركيزة مهمة لجذب الاستثمارات المتعلقة بالبنية الأساسية العامة في مصر.

المبحث الثاني: أثر المعاملة الضريبية على جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

المبحث الأول

الاستقرار القانوني والأمن التشريعي في عقود الامتياز بنظام B.O.T هما ركيزة مهمة لجذب الاستثمارات المتعلقة بالبنية الأساسية العامة في مصر

يعتبر الاستقرار القانوني والأمن التشريعي من أهم شروط ومعوقات النشاط الاقتصادي حيث تتحدد المراكز القانونية للأفراد والمشروعات[1].

ويعتبر الاستقرار التشريعي من أهم الأسباب التي تدفع للاستثمار في دولة معينة حتى لا يتعرض نشاطه ومشروعه لهزات ومفاجآت غير متوقعة خاصة بالنسبة لإنهاء أو تعديل عقد الامتياز بموجب تشريعات أو إجراءات تنفيذية ولعل هذا الموضوع كان محل اهتمام المشرع عند إصدار القانون رقم 8 لسنة 1997.

وتعمل الدول الرائدة في مجال جذب الاستثمار على توفير أكبر قدر من الاستقرار القانوني والتشريعي.

إن من حق الدولة تعديل أي تشريع طالما أن هذا التعديل لا يمس الدستور ولكن أيضاً من حق المستثمر أن يطلب حمايته من الآثار المتوقعة لهذه التعديلات على استثماراته ونشاطه ومن ثم تقرر له حق مقابل هو الحق في التعويض عن الأضرار التي قد تصيبه من جراء إصدار تشريعات وإجراءات في المستقبل بالنسبة لعقد الامتياز[2].

ومن ثم يجب أن تكون المراكز القانونية واضحة وفعالة وخصوصاً المصاحبة للنشاط الاقتصادي وعدم التعرض لهزات ومفاجآت مؤثرة في النشاط الاستثماري قد

---

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي – مرجع سابق ص61.

(2) دكتور إبراهيم شحاتة – معاملة الاستثمارات الأجنبية في مصر 1972ص84-85.

تخلق حالة عدم تأكد مصاحبة للقرار الاستثماري وتجعل المستثمر يتردد في الاستثمار في دولة معينة أو نشاط معين.

ولعل الإجراءات المفاجئة كالتأميم والمصـــادرة جعلت المســـتثمر يتردد في الاستثمار في بعض الدول النامية التي يمكن أن يتعرض فيها لهذه الإجراءات.

ويرى البعض[1] أن الدول النامية أيضـــاً تخشـــى من تدخل الدول الأجنبية في إدارة شئونها الداخلية من خلال هذه الأموال المستثمرة وتفرض عليها شروط اقتصادية أو سياسية.

وإذا كانت الحاجة ملحة للاستقرار التشريعي والأمن التشريعي في كافة الأنشطة عموماً فإن هذا الأمر مطلوب بشـــكل خاص بالنســـبة لعقد الامتياز المنفذ بنظام الـ B.O.T الذي تمتد مدته لعدة عقود وربما قرابة مائة عام ومن ثم فإن المستثمر في هذا النشاط في أمس الحاجة إلى الاستقرار القانوني لجذب المزيد من الاستثمارات في هذا المجال.

المبحث الثاني

أثر المعاملة الضريبية على جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

سبق أن تناول الباحث الطبيعة الخاصة لمشروعات الـ B.O.T وكذلك المخاطر التي تواجه هذه المشـــروعات وضـــرورة مراعاة توازن العلاقة بين المســـتثمرين والدولة المستفيدين من خدمات توازن العلاقة بين المستثمرين والدولة والمستفيدين من خدمات المشروع. إن معاملة ضريبية ملائمة وتراعي ما تقدم وفي نفس الوقت تتضمن حوافز

(1) Oswaldo de Rivero B., "New Economic order of International Development Law", Oxford, 1980, P.104 et seq.

ضـــريبية أو غير ضـــريبية تشـــجع المســـتثمرين على الاســـتثمار في هذا النوع من المشروعات أمر حيوي ويمكن تلخيصها كما يلي في ضوء الإطار المقترح السابق.

أ- المعاملة الضريبية الملائمة للأرباح الرأسمالية.

ب- المعاملة الضـــريبية الملائمة لكل في الأهلاك الصـــناعي والاســـتهلاك المالي والأهلاك المعجل.

ج- المعاملة الضـريبية الملائمة لنفقات الأبحاث والتطوير ونصـيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي وأسعار التحويلات.

د- معاملة هذه المشـروعات معاملة المؤسـسـات المالية بالنسـبة لفوائد الاقتراض وعدم التقيد بالحد الأقصى المقرر في القانون.

هـ- السماح بخصم المخصصات واعتبارها من التكاليف في ضوء المخاطر الكبيرة الكامنة والمحيطة بهذا النوع من المشـــروعات وكذلك باعتبارها مؤسسات مالية تمويلية وبذلك تتمشى مصر مع الاتجاهات العالمية بالنسبة للمعاملة الضـــريبية وتطبيق نفس القواعد والمعايير التي طبقتها الدول الرائدة في مجال جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية والمرافق العامة بنظام الـ B.O.T وكذلك التوسع في الاعتراف بالتكاليف السابقة.

و- منح الإعفاءات المناسبة لهذه الشركات والاستثمارات في هذا المجال لتشجيع جذب الاســـتثمارات ومســـايرة للاتجاهات العالمية، والأهم من ذلك هو الاستقرار التشريعي حتى لا يفاجأ المستثمر بإلغاء إعفاء أو ميزة قد سبق ووصفها في الحسبان عند اتخاذ قراره بالاستثمار في هذه المشروعات في مصر أو إلغائها بعد عدد من السنوات بعد الحصول عليها وقبل انتهاء أجل هذا الإعفاء أو مفاجأة المستثمر بقرارات بنى حساباته على عكسها مما يؤثر على عائد المشـــروع وقد يؤدي إلى تحويل أرباحه إلى خســـائر أن معاملة ضريبية عادلة ومستقرة لا شك لها أثر كبير في جذب الاستثمارات في مجال

البنية الأساسية المنفذة بأسلوب B.O.T إضافة إلى العناصر الأخرى الجاذبة للاستثمار.

مع تضمين المعاملة الضريبية المقترحة في القانون الخاص المنظم لهذه المشروعات في ضوء طبيعة وخصوصية هذا النشاط.

ز-القضاء على الازدواج الضريبي الناتج عن خضوعها للضريبة في مصر بعد انتهاء الإعفاء المقترح وخضوعها في دولة الموطن والدولة المصدرة لرأس المال لأن الازدواج الضريبي سيحول دون تدفق الاستثمارات والمشروعات خاصة في مجال البنية الأساسية عالية المخاطر وكثيفة الاستثمارات.

والعمل على اعتماد الضريبة التي يعفي منها المستثمر في فترة الإعفاء أو جزء منها ائتمان ضريبي في الدولة التي يتبعها المستثمر ومحاولة الحصول على هذه الميزة في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي أو تعديل الاتفاقيات الحالية مع الدول المصدرة لرأس المال والاستثمارات بهذه الميزة.

الفصل الثالث

أثر المعاملة الضريبية المقترحة على تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشروعات المرافق والخدمات وأثرها الاقتصادي والاجتماعي وجذب الاستثمار عموماً في مصر

المبحث الأول: أثر المعاملة الضـريبية المقترحة على تنمية وتطوير البنية الأسـاسـية ومشروعات المرافق العامة.

المبحث الثاني: انعكاسـات المعاملة الضـريبية المقترحة على الجوانب الاقتصـادية والاجتماعية.

المبحث الثالث: أثر المعاملة الضـريبية المقترحة على جذب الاسـتثمار عموماً في مصر.

المبحث الأول

أثر المعاملة الضريبية المقترحة على تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشروعات المرافق العامة

فيما يلي الحوافز التي تضمنتها المعاملة الضريبية المقترحة وآثارها:

1) حوافز للتشجيع على تجديد وإحلال الأصول بأصول جديدة وبالتالي تحديث المرافق العامة وعدم تعطلها ويتمثل ذلك في الأهلاك الصناعي بمعدلاته المرتفعة في التشريع الضريبي الحالي وكذلك إعفاء الأرباح الرأسمالية في حالة إحلال أو تجديد الأصول.

2) حوافز تقلل المخاطر وتعمل على تشجيع الاستثمار في البنية الأساسية من خلال ضمان استرداد استثماراتهم وأرباحها ويتمثل ذلك في الاستهلاك المالي الذي بموجبه يضمن المستثمر استرداد ما دفعه من استثمارات خلال حياة المشروع إضافة إلى العوائد التي يحصل عليها دورياً عند تحقيق هذه المشروعات أرباح وإجراء توزيعات. وكذلك من خلال السماح لهذه الشركات بأعداد مخصصات تتعلق ببعض المخاطر التي تواجهها وبالتالي الاحتياط لكل المخاطر.

3) حوافز لضمان جودة الأداء لخدمات المرافق والبنية الأساسية وذلك من خلال المعاملة العادلة لتكاليف الأبحاث والتطوير واعتمادها من التكاليف في سنة إنفاقها كقاعدة عامة وكذلك اعتبار جزء من هذه التكاليف ائتمان ضريبي في البنية الأساسية والمرافق التي ترغب في مسايرتها للاتجاهات الدولية الحديثة.

4) السماح للمستثمر بتحقيق أرباح مناسبة وعائد مناسب على استثماره من خلال المعاملة العادلة والمناسبة للتكاليف والمصروفات (الشق السلبي من معادلة الربح) ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي:-

أ- المعاملة العادلة لنصـــيب الفرع من مصـــروفات المركز الرئيســـي فليس من المعقول أن يمثل المشروع في مصر 90% من استثمارات الشركة الأم وعدم السماح له بخصم هذه التكاليف في حدود 7%، بالتالي سيحرم المشروع من خصـــم ما يتعلق بالفرع من مصـــروفات وهي معاملة غير عادلة ولا تشـــجع على الاستثمار.

ب- المعاملة الضـــريبية العادلة لنفقات وتكاليف الاقتراض حيث أن المعاملة الضـريبية في ظل التشـريع الحالي غير عادلة بالنسـبة لهذه التشـريعات التي تعتمد على الاقتراض بنسبة تتراوح من 70%-100% من رأس مالها وتصل قروض التشـغيل إلى 100% من رأس المال وبالتالي سـتحرم هذه الشـركات من خصـــم تكاليفها الحقيقية إضـــافة إلى أنها تعتبر من المؤســـســـات المالية والتي عاملها المشـــرع معاملة خاصـــة وأخرجها من نطاق الحد الأقصـــى المسموح بخصمه لتكاليف اقتراض.

ومن شأن هذه المعاملة خصم التكاليف الحقيقية لتصل إلى الأرباح الحقيقية وبالتالي يعتبر السماح للمستثمر بخصم كل التكاليف الفعلية والمناسبة الأمر الذي يضمن له أرباح عادلة ومناسبة وتقلل من مخاطر الضريبة بالنسبة له.

5) تحقيق أرباح مناسبة على الاستثمار في مشروعات المرافق العامة ويتحقق ذلك من خلال منح إعفاءات ضـــريبية مناســـبة في إطار قانون خاص بمشـــروعات المرافق العامة والبنية الأساسية المنفذة بنظام الـ B.O.T من خلال نظام تمييزي انتقائي في ضوء أهداف الدولة وطبيعة هذه المشروعات، لأن المستثمر ينصب اهتمامه على الربح بعد الضـريبة والإعفاء الضـريبي، سـوف يعمل على تعظيم هذه الأرباح وبالتالي تشجيع استثماره في هذه المشروعات مع السماح له بتحويل هذه الأرباح إلى الخارج ومنح حافز إضـــافي لو تم اســـتثمار هذه الأرباح في مصر.

6) تحسين دخل المستثمر والمشروع الذي يعمل في مجال المرافق العامة سوف ينعكس على أداء هذه المرافق من خلال تنمية هذه المرافق وتحسين خدماتها وتخفيض الرسوم التي يتحملها المواطن عند والاستفادة من خدمات هذه المرافق.

7) تخفيض العبء الضريبي الكلي لهذه المشروعات وبالتالي زيادة تدفق الاستثمارات وإعادة استثمار الأرباح وزيادة تدفق الأموال والاستثمارات في هذا المجال مما يعمل على تنمية البنية الأساسية والمرافق العامة وتقديمها بالجودة والمستوى العالمي لهذه الخدمات وبالتالي تحسين حياة المواطنين والمستفيدين من خدمات هذه البنية الأساسية وهذه المرافق.

8) ويتم تخفيض هذا العبء من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وكذلك اعتبار ما دفع في دولة النشاط أو ما تم إعفاءه منه بمثابة ائتمان ضريبي في دولة موطن المستثمر وبالتالي يشجع ذلك على تدفق الاستثمارات التي تؤدي بالتالي إلى تنمية وتطوير البنية الأساسية والمرافق العامة.

إضافة إلى أن منح حوافز ضريبية في مجال البنية الأساسية المنفذة بنظام الـ B.O.T لأحد قطاعات البنية الأساسية في دولة معينة سيترتب عليه تدافع باقي قطاعات البنية الأساسية على الاستثمار في هذه الدولة وخصوصاً أن هناك علاقة ارتباط بين مرافق البنية الأساسية، فهناك علاقة بين توفر المياه كأحد المرافق العامة بنظام الصرف الصحي كمرفقين متلازمين، ويقال نفس الشيء عن الكهرباء والمواصلات والاتصالات وشبكات الطرق والمطارات ... إلخ من المرافق العامة. ومن ثم فإن منح حوافز ضريبية في مرفق معين يعمل على جذب الاستثمارات في باقي المرافق والقطاعات وبالتالي تكامل المرافق العامة وارتفاع جودة الخدمات التي تقدمها.

كما يجب الارتقاء بأداء الإدارة الضريبية بخصوص حل المنازعات المتعلقة بهذه الشـــركات وفي أقصـــر وقت ممكن، كما يجب أن يتم الفحص في ضـــوء متخصصين في مجال عمل هذه الشركات.

ويرى البعض[1] أنه في ظل نظام الـ B.O.T فإن الملتزم يتحمل تكاليف إنشاء مشـــروع الامتياز ومصـــاريف إدارته وصـــيانته طوال مدة العقد، فطبقاً لهذا النوع من العقود تلتزم شـركة المشـروع بتدبير الموارد المالية الكافية للقيام بالالتزامات العقدية من خلال رأس المال للمشـــروع أو من خلال زيادته من خلال طرح أســـهم جديدة أو زيادة رأس المال أو من خلال الاقتراض من البنوك أو من خلال إصدار سندات وبالتالي لن يكون له أثر على الموازنة العامة للدولة ومن ثم سـيخفف من الضـــغوط التمويلية التي تتعرض لها ويقلل بالتالي من حاجة الدولة إلى الاقتراض من الأسـواق العالمية ويجنبها الضـــغوط الســـياســـية، كما يجنبها الاقتراض الداخلي وبالتالي زيادة الأعباء والديون الداخلية، كما ينقل عبء المخاطرة إلى القطاع الخاص الذي يتحمل وحده تكاليف المشروعات وصيانتها دون أن تتحمل الموازنة العامة للدولة أي أعباء.

<u>موقف الاستثمارات الأجنبية حتى نهاية عام 2007:</u>

باسـتقراء تقرير الاسـتثمار العالمي عن عام 2007 والصـادر عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الانكتاد) ويرصـد اتجاه الاسـتثمارات الأجنبية المباشـرة حول العالم وتضمن 141 دولة خلال عام 2007 والتي تضمنت المؤشرات التالية:-

أ- إن نصـــيب الدول المتقدمة من الاســـتثمارات بلغ 1248 مليار دولار مقابل 500 مليار دولار للدول النامية.

ب- احتلت الولايات المتحدة المركز الأول بين الدول المتقدمة في تدفقات الاستثمار إليها حيث استقبلت 233 مليار دولار.

(1) إبراهيم الشهاوي – عقد امتياز المرفق العام B.O.T (دراسة مقارنة) – رسالة دكتوراه في الحقوق – كلية الحقوق – جامعة عين شمس- 2003 ص55.

ج- تقاسمت دول الصين والبرازيل والهند والمكسيك وروسيا بأكبر نصيب من الاستثمارات المتجهة إلى الدول النامية حيث حظيت الصين وحدها بـــ 83 مليار دولار وتصل إلى 133 مليار دولار إذ أضفنا إليها هونج كونج.

د- استقبلت مصر خلال عام 2007 استثمارات قدرها 11.5 مليار دولار والتي تمثل نصـــف الاســـتثمارات التي اتجهت إلى إفريقيا تقريباً وقدرها 22 مليار دولار.

هـ- احتلت مصـــر المركز العشـــرين على مســـتوى العالم من 141 دولة وفقاً لمؤشـر أداء الاسـتثمار الأجنبي المباشـر حيث تقدمت من ترتيب 126 عام 2004 و102 عام 2005 و31 عام 2006.

و-جاءت مصـــر في المســـتوى الأول في شـــمال أفريقيا ورقم 2 على مســـتوى أفريقيا بعد نيجيريا فقد استحوذت على 22% من الاستثمار الأجنبي المتدفق للقارة وكان ترتيبها الثالث على المستوى العربي بعد السعودية والإمارات.

وتضمن تقرير الانكتاد 2007 الاستثمار في البنية الأساسية.

فأشار إلى أهمية هذه الاستثمارات للدول النامية وأنه التحدي الذي تواجهه الدول النامية بوجه عام ومصر بوجه خاص ليصبح مكملاً للاستثمارات الوطنية العامة والخاصة.

وأشـــار التقرير إلى أن الصـــعوبة التي تواجه تدفق اســـتثمارات البنية الأســـاســـية للاستثمار المباشر في الدول النامية بالنسبة لهذه المشروعات تكمن في ضخامة التكاليف والاستثمارات من ناحية والمخاطر والعوائد المنخفضة من ناحية أخرى.

وتكمن القيمة الفنية والاقتصـــادية لهذا التقرير في أنه قد شـــخص بدقة المشـــاكل التي تواجه تدفق استثمارات البنية الأساسية إلى الدول النامية وهي:-

- ضخامة الاستثمارات.

- المخاطر العالية.
- انخفاض العوائد.

وأن أي مدخل لعلاج تباطؤ تدفق استثمارات البنية الأساسية رهن بمعالجة هذه الأسباب الثلاثة، ولعل مساهمة الدول ونجاحها في معالجتها هذه الأسباب هو الذي يقود إلى مضاعفة هذه الاستثمارات من خلال مشاركة مؤسسات التمويل الدولية والبنوك المصرية والأجنبية في التمويل ومعالجة عادلة لتكاليف التمويل والاقتراض وحماية الدولة وتوفير الضمانات اللازمة إضافة إلى وجود أنظمة تأمينية على درجة عالية من الكفاءة سيقلل كثيراً من هذه المخاطر وتأثيرها السلبي على جذب الاستثمارات عموماً واستثمارات البنية الأساسية خصوصاً، كما أن الحوافز الضريبية وغير الضريبية سوف تؤدي إلى ارتفاع العوائد والتغلب على انخفاض العائد، وأنه كلما ارتبطت الحوافز بتخفيض المخاطر التي تواجهها هذه الشركات كلما أدى ذلك إلى جذب مزيد من الاستثمارات.

- مصادر التمويل من القطاع المصرفي.
- قطاع التأمين.
- خلق فرص عمل واكتساب المهارات واستيعاب التكنولوجيا بواسطة العاملين المصريين.

المبحث الثاني

انعكاسات المعاملة الضريبية المقترحة على الجوانب الاقتصادية والاجتماعية

مقدمة:

إن تنشيط استثمارات القطاع الخاص في مجال البنية الأساسية المقامة بنظام B.O.T جاء كنتيجة طبيعية للتطورات الاقتصادية والسياسية، وانعكاساً للعولمة في المجالات الاقتصادية.

وساندت المنظمات الاقتصادية الدولية ومنها البنك الدولي هذه الآلية لزيادة الكفاءة الاقتصادية وخفض الأعباء عن الموازنة العامة من جهة ودعم وتنمية القطاع الخاص من جهة أخرى.

وتتمثل الآثار الاقتصادية الإيجابية لنظام الـ B.O.T فيما يلي[1]:-

أ- توفير أساليب تمويلية مبتكرة لتمويل مشروعات البنية الأساسية الضرورية ذات التكاليف المرتفعة نتيجة التطور التكنولوجي.

ب- تخفيض الأعباء على الموازنة العامة للدولة مما يؤدي إلى توجيه الموارد العامة إلى القطاعات الاقتصادية.

ج- يسهم هذا النظام في نقل مخاطر تنفيذ المشروعات من الدولة إلى القطاع الخاص مع ضمان الإشراف عليها من قبل الأجهزة التابعة لها.

د- تمكين القوى البشرية من اكتساب الخبرات الفنية العالية من خلال استخدام وسائل التكنولوجيا المتطورة في مشروعات الـ B.O.T.

هـ- زيادة فرص التنمية الاقتصادية وتحسين مستوى الدخل.

و-تنشيط سوق المال عن طريق التوسع في إنشاء شركات جديدة وطرح أسهم وسندات وهي سبل جديدة للاستثمار.

ويستفاد مما تقدم أن هناك العديد من الآثار الاقتصادية الإيجابية لتنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام الـ B.O.T في المجالات التالية:-

- البورصة وأسواق رأس المال.

---

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي- مرجع سابق- ص54.

- الموازنة العامة للدولة.

أثر تنفيذ مشروعات B.O.T على الكفاءة الاقتصادية بوجه عام:

الكفاءة الاقتصـادية لها مردود مباشـر على كل من التنمية الاقتصـادية وكذلك تعظيم رفاهية أفراد المجتمع.

ومفهوم الكفاءة الاقتصادية يتضمن ثلاثة أنواع من الكفاءة[1]:

أ- الكفاءة التخصيصية: Allocative Efficiency

وتعني أحسن وأفضل تخصيص للموارد الاقتصادية المتاحة في المرافق العامة الاقتصـادية بما يسـمح بإشـباع رغبات وتفضـيلات المسـتهلكين وتعظيم رفاهيتهم من خلال تحقيق أقصـى اسـتفادة ويتم ذلك من خلال أسـعار تعكس الحدية للإنتاج وتقديم منتجات وخدمات تتفق من حيث النوع والجودة مع رغبات وتفضيلات المستهلكين.

ب- الكفاءة الإنتاجية أو الفنية: Productive & Technical Efficiency

وهي تتعلق بكيفية اسـتخدام الموارد من خلال تقديم حجم أكبر من الإنتاج بنفس الموارد أو إنتاج نفس الكمية بتكاليف أقل.

ج- الكفاءة السينية: X-Efficiency

وهي تتعلق بـالجوانـب التنظيميـة الـداخليـة وانعكاســـهـا على الأداء والظروف التنافسية التي تعمل فيها المؤسسـة وأن خلق ظروف تنافسية سوف يجبر الإدارة على

---

(1) يرجع تفصيلاً في هذه الأنواع إلى:-

A- Libenstein, H., "Allocative Efficiency versus X – Efficiency", American Economic Review, No. 76-1986, PP. 392-412.

B- Richard Hemming & Kenneth Miranda", In Keyong Chu & Richard Hemming (eds), public expenditure Handbook, IMF, 1996, PP. 85-112.

ج- دكتور أحمد يوسف الشحات- الخصخصة والكفاءة الاقتصادية – دار النيل للطباعة والنشر – المنصورة – 2001 – ص35-37.

السعي نحو تعظيم العائد على الاستثمار وتدنيه التكاليف وبما يحقق مصلحة المساهمين، وإلا واجهت الإدارة خطر الإفلاس.

– وبالنسبة للكفاءة الإنتاجية أو الفنية يتم التمييز بين نوعين من مؤشرات الأداء الاقتصادي الإنتاجية والمالية وهي:–

أ) مؤشرات الأداء الإنتاجية وهي[1]:–

- المقاييس الجزئية للإنتاجية مثل إنتاجية العمل وإنتاجية رأس المال.
- المقاييس الكلية للإنتاجية Total Factor Productivity (TFP) والتي تعتمد على التغيرات في عوامل الإنتاج جميعها وما يقابلها من تغيرات مقابلة في حجم الإنتاج.

ب)المؤشرات المالية:

وهي النسب المالية مثل نسبة القيمة المضافة/ العمل، الربحية/ المبيعات، المخزون/ المبيعات ... إلخ.

وكل هذه المؤشرات كانت تشير إلى انخفاض الأداء الاقتصادي التشغيلي لهذه المؤسسات للأسباب التالية[2]:–

(1) إن العديد من الوحدات الاقتصادية المملوكة ملكية عامة خاصة في الدول النامية قد حققت معدلات أداء اقتصادي وتشغيلي ضعيفة للغاية وسلبية في أغلب الأحوال.

---

(1) دكتور سعيد عبد العزيز عثمان – الخصخصة في قطاع الخدمات العامة القابلة للتسويق – دراسة تحليلية تقويمية – مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية تصدرها كلية الحقوق– جامعة الإسكندرية – العدد الثاني – 2000 – ص31–34.

(2) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

A- Yarrow, G., "Privatization in theory and practice", Economic policy (Cambridge), 1 April 1986, PP. 320-340.

B- Attiat, F., Ott & Keith Hartky, "Privatization and economic Efficiency", Edward Elgar plublishing company, U.S.A, 1991, P. 220-235.

(2) إن السياسات الحكومية في الدول النامية يتم صياغتها لتدعيم المشروعات المملوكة للدولة.

(3) إن تقييم المشروعات والمرافق العامة في غالبية الدول النامية لم يستند إلى أي اعتبارات اقتصادية.

(4) إن المرافق العامة الاقتصادية تعمل في بيئة غير اقتصادية معزولة عن المنافسة المحلية والأجنبية من خلال الإعانات والحماية.

(5) إن المزايا التفضيلية المفرطة التي تتمتع بها المرافق العامة والمشروعات العامة تقلل بل وتعدم الدافع لدى المستثمرين الوطنيين والأجانب للمشاركة الفعالة في الاستثمار في هذا المجال إضافة إلى التدخلات الحكومية في سياسات التسعير.

(6) إن غالبية المرافق العامة لديها مؤشرات داخلية غير صحيحة ترجع إلى عدم الكفاءة الإدارية والبيروقراطية وعدم كفاية نظم الحوافز مما انعكس على قدرة هذه المشروعات على تخفيض تكاليفها.

(7) إن بيئة القرارات في المرافق العامة حيث الأهداف متضاربة ومتعارضة تؤثر سلباً على الكفاءة الإنتاجية المحققة.

(8) أثبتت نتائج الدراسات التي تمت في مصر بشأن مصادر وأسباب انخفاض الكفاءة الإنتاجية في مصر خلال الفترة من 1981–1989[1] انتهت إلى الارتفاع الشديد للطاقات العاطلة، وارتفاع الفاقد غير الحتمي وسوء توزيع العمالة بين الوظائف المختلفة، ووجود اختلالات واضحة في الهياكل التمويلية وقصور مخصصات الأهلاك اللازمة لمواجهة أعباء الأهلاك والتجديد مما أدى إلى ارتفاع الاقتراض قصير الأجل وطويل الأجل مما ساهم في زيادة العجز للموازنة العامة للدولة وكذلك تشابك المديونية بين هذه المرافق العامة والحكومة

(1) دكتور أحمد صقر عاشور، دكتور توفيق ماضي – "قياس الإنتاجية الحقيقية لشركات القطاع العام الصناعية بمصر"، مركز البحوث والتنمية الدولية (IDRC)، 1981، ص10–12.

من ناحية وتباطؤ الحكومة في ســـداد هذه المديونيات وكذلك زيادة المديونيات بين هذه المرافق العامة وبعضـــها، كما وأن مقاييس الإنتاجية الكلية (TFP)، خاصة إنتاجية الإدارة كانت سالبة في غالبية الحالات وتتراوح بين القيم الموجبة والســالبة في حالات قليلة مما يســتفاد معه من هذه الدراســات تدهور المؤشــر التشــغيلي والأداء المالي والاقتصــادي وكان هذا الأداء الســلبي هو نمط الملكية العامة.

التجارب الدولية في مجال أثر منح التزام المرافق العامة للقطاع الخاص على الكفاءة الاقتصادية:-

أ- أدت المقارنة بين شركتين من شركات الخطوط الجوية الاسترالية أحدهما مملوكة ملكية عامة (شركة ترانس للخطوط الجوية الاسترالية)، والأخرى تم تحويلها إلى ملكية خاصــة (شــركة أنســيت للخطوط الجوية الاســترالية) إلى أن الشــركات الخاصة حققت نتائج أفضل لكن عناصر المقارنة سواء بالنسبة لعدد الركاب أو عدد الشركات أو الإيراد وكان كل من الشركتين تدار بنفس الأسس والقواعد[1].

ب- أدت المقارنة بين أداء المرافق العامة المملوكة للدولة وتلك التي تم إســنادها للقطاع الخاص في البرازيل[2] في مجال الإنتاجية أن القيمة المضــافة لكل وحدة من رأس المال والعمل في المرافق ذات الملكية العامة أقل منها في المرافق التي أســندت إلى القطاع الخاص، كما أن مرونات الإنتاج المتمثلة في العمل/ رأس المال أوضــح ســريان ظاهرة تناقص الغلة لمعظم وحدات المرافق المملوكة للدولة بالمقارنة بمثيلتها التابعة للقطاع الخاص.

(1) John D. Donabue, "Privatization Decision: public ends, private means", New York, 1989, PP. 80-82.

(2) Tyler, W.G., "Technical Efficiency in production in developing countries: An empirical examination of Brazilian plastics and steel Industries", Oxford Economic papers, Vol. 31, November 1979, PP. 476-480.

ج- أدت المقارنة بين الأداء للمرافق العامة المملوكة للدولة وتلك التي قام بتنفيذها القطاع الخاص في تنزانيا[1]، وأثر نمط وشكل الملكية على معدلات الأداء إلى أن إجمالي الناتج لكل وحدة من رأس المال العامل أن الإنتاجية في المرافق التي أسندت إلى القطاع الخاص ضعف الإنتاجية في المرافق العامة، وأن القيمة المضافة لكل عامل قد بلغت (20.6) في المرافق العامة بالمقارنة بـ (22.3) في المرافق التي قام بتنفيذها القطاع الخاص.

د- أدت المقارنة بين كفاءة أداء المرافق العامة أثر تحولها إلى القطاع الخاص والتي تضمنت الطيران المدني والنقل البحري في إنجلترا[2]حدوث تحسن نسبي في معدل إنتاجية العمل ومعدلاته الربحية المحققة للمرافق التي تم خصخصة ملكيتها وكان هذا التحسن في الأداء جوهرياً كما أن تجربة الملكية الخاصة قد جلبت معها أنماطاً أكثر فاعلية من الحوافز، وإن اتجاه السياسة الحكومية نحو تشجيع القطاع الخاص في مجال المرافق العامة قد أدى إلى حفز المرافق العامة على تحسين كفاءتها وتحقيق عائد أفضل رغم أنها مرافق عامة مملوكة للدولة، وتفوق المرافق التي سندت إلى القطاع الخاص على مثيلتها المرافق العامة المملوكة للدولة في القدرة على تحقيق الربح وتحسين مستوى الأداء وتحسن في البيئة التنافسية بالإضافة إلى تغيرات إيجابية في البيئة الاقتصادية.

هـ- أسفرت نتائج الدراسات[3] المتعلقة بقياس كفاءة الإدارة في ظل الملكية العامة والخاصة في مرافق المياه في الولايات المتحدة الأمريكية، أن المشروع العام أكثر كفاءة في إمداد وتوريد المياه من المشروع الخاص، كما انتهت هذه

---

(1) Kim, K.S., "Enterprise performance in the public and private sectors: Tanzanian experience 1970-1975, Journal of Developing areas, Vol.15, April 1981, PP. 470-479.

(2) يرجع تفصيلاً في التجربة الإنجليزية في الخصخصة إلى:

A- Ravi Ramamurity and Ramym V., privatization and control of State owned Enterprises, PP. 1-20.

B- Gladstone Hustchinson, "Efficiency Gains though privatization of U.K. industries", in Attiat F. & Keith Hartly (ecl), op.cit, P. 88.

(3) John D. Donabue, op.cit., PP.83-100.

الدراســـات إلى عدم وجود فروق جوهرية بين كفاءة المرفق العام والخاص، كما انتهت إحدى هذه الدراســات إلى أن المشــروع العام أكثر كفاءة من المشــروع الخاص، إلا أن هذه الدراســات قد أهملت أثر تكلفة الفرصـــة البديلة للأموال المستثمرة في خصخصة المرافق العامة على الاقتصاد القومي لأن تحول هذه المرافق من الملكية العامة إلى الملكية الخاصة لم يترتب عليها إضافة صافية للاستثمار الكلي في المجتمع، بل ستكون على حساب هذا النوع من الاستثمار.

ويرى البعض[1] أن تحســـن الأداء والكفاءة الاقتصـــادية نتيجة تحول المرافق العامة من ملكية الدولة إلى القطاع الخاص لا يعود وحده إلى هذا التحول بمفرده ولكن نتيجة التخلص من كافة القيود الحكومية والبيروقراطية والتدخلات السياسية في القرارات الإنتاجية والتشغيلية، وفصل الإدارة عن الملكية، وإتباع برامج إصلاحية فعالة لعلاج قصور البيئة التي تعمل في نطاقها وكذلك إصلاح الهياكل الإدارية والتنظيمية، وأنظمة الحوافز الســائدة مع وجود برامج فعالة للإصـــلاح الاقتصـــادي وبدون ذلك لن يحقق التحول للمرافق العامة إلى القطاع الخاص إلا نتائج محدودة، وأن تحقيق مكاسب عالية في مجال الكفاءة الاقتصادية سيتحقق من خلال الإجراءات السابقة.

ويرى الباحث أن مدخل الكفاءة الاقتصـادية يعتمد على انتهاج أسـاليب القطاع الخاص ومؤشراته من خلال تخفيض التكاليف وتعظيم صافي العائد وصافي الإيرادات دون أعباء إضـــافية على مســـتخدمي المرافق العامة من خلال القضـــاء على مظاهر التبديد والإفراط في اســـتخدام الموارد وإصـــلاح الهياكل المالية وإلغاء القيود الإدارية والتنظيمية وتحسن نوعية وجودة القرار الإداري بما يتماشى مع الاعتبارات الاقتصادية والتحول من البيروقراطية إلى المسئولية أمام حملة الأسهم، وتحسين أداء الإدارة وأسس اختيارها ونظم فعالة للحوافز، وكذلك وجود بيئة تنافســـية تعمل على خفض التكاليف وبالتالي تخفيض أسعار الخدمات والسعي المستمر نحو تغيير توليفة المنتجات وزيادة

(1) دكتور سعيد عبد العزيز عثمان – ص42.

جودتها وتحسين هيكل وطبيعة السوق من خلال التحسن في الأداء المالي والاقتصادي ويعود بآثار إيجابية على مستوى الوحدات والاقتصاد القومي ككل.

أثر تنفيذ مشروعات الـ B.O.T على القطاعات الاقتصادية في مصر:

أولاً: أثر مشروعات الـ B.O.T على نشاط التأمين في مصر:

يعتبر قطاع التأمين من أهم قطاعات الخدمات المالية بعد القطاع المصـــرفي، وعندما يقرر أي مستثمر استثمار أمواله في دولة ما سيتركز اهتمامه على الحصول على عائد مجزي على اســتثماراته يفوق الفرص البديلة التي يمكن الحصــول عليه في موطنه ووجود وســائل وآليات توفر له الحماية ضــد المخاطر الطبيعية والاقتصــادية والســياســية والأمنية وكذلك الحماية القانونية لأمواله واســتثماراته ســواء فيما يتعلق بالمعاملات مع الأطراف الأخرى أو في علاقته بالدولة المضيفة للاستثمار.

وفيما يلي أنواع المخاطر التي يمكن أن يواجهها المشـــروع ويحتاج إلى حماية تأمينية في مواجهتها[1]:

- مخاطر تمويل المشروعات.
- ضمان قروض تمويل المشروع.
- تأمين مساهمات المستثمرين ضد التأميم والمصادرة وأي إجراءات مماثلة.
- تأمين حقوق المساهمين وأرباحهم ضد القيود على صرف العملة المحلية بعملة أجنبية وحرية تحويلها خارج البلد المضيف للاستثمار.
- تأمين منشآت المشروع ضد الحروب والاضطرابات المدنية وكل أعمال العنف العسكرية والسياسية.

---

(1) دكتور صفوت حميدة – دور شركات التأمين في حماية المشروعات القائمة بأسلوب B.O.T – ندوة إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء – التشغيل – التمويل B.O.T – إقامتها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية – فرع الدقهلية – دكرنس – 2001– ص154–155.

– تقرير الأمم المتحدة عن مشروعات البنية التحتية الممولة من القطاع الخاص – مرجع سابق– ص25.

- تأمين حق المستثمر ضد إخلال الدولة المضيفة بالتزاماتها التعاقدية.
- التأمين ضد مخاطر الزلازل والكوارث الطبيعية.
- مخاطر التشييد والتركيب.
- مخاطر السوق.
- المخاطر المالية مثل تقلبات سعر الصرف والتضخم وسعر الفائدة.
- التأمين ضد الحوادث الذي يشمل منشآت المشروع ومعداته.
- التأمينات التي تستهدف تعويض العمال وكذلك تأمين مسئوليات الأطراف الثالثة.
- التأمين ضد توقف الأعمال وضد تجاوز التكاليف المتوقعة وضد انقطاع التدفق النقدي، ويتم إبرام هذه التأمينات في أسواق التأمين التجارية، وبالتالي يكون في مصلحة الشركة صاحبة الامتياز وكذلك الجهة مانحة الامتياز أن يختار الملتزم وسيلة التأمين ضد المخاطر المشار إليها، وأن يتوافر في الدولة المضيفة للاستثمار آليات وأدوات وأجهزة قادرة على توفير الحماية التأمينية للمستثمر.

ويتم توفير الحماية والضمان للمستثمر بأسلوبين:

الأسلوب الأول: وجود مؤسسات وأجهزة قادرة على التغطية التأمينية وفي هذا المجال أصدرت مصر قانون الإشراف والرقابة على التأمين رقم 10 لسنة 1981 المعدل بالقانون رقم 91 لسنة 1995 ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتعاون الدولي رقم 362 لسنة 1996، والذي يغطي تأمينات الممتلكات والمسئوليات ويشمل التأمين على حياة الأشخاص والممتلكات والمسئوليات ضد أخطار الحريق وأخطار النقل البري والجوي والتأمين على أجسام الطائرات وآلاتها ومهماتها والتأمين ضد أخطار الحوادث المتنوعة والمسئوليات المتعلقة بذلك.

وتتبارى شـركات التأمين في تطور أسـاليب التأمين سـواء على المسـتوى المحلي أو الدولي أو المخاطر التي تغطيها وثائق التأمين سـواء بالنسـبة للأموال أو الممتلكات المسـتثمرة في مشـروعات الـــ B.O.T وصـرف مقابل التأمين عند حدوث أي من المخاطر التي تم التأمين ضدها في وثائق التأمين بمجرد حدوثها، كما تقوم بتوزيع هذه المخاطر من خلال إعادة التأمين، أو اشـتراك أكثر من شـركة في بوليصـة التأمين في حالة ضخامة المخاطر المطلوب تغطيتها.

الأسلوب الثاني: إنشاء مؤسسات إقليمية ودولية لضمان الاستثمار[1] وقد أنشئت عدة مؤسسات إقليمية ودولية لضمان الاستثمار هي:-

1- المؤسسة العربية لضمان الاستثمار.

2- الوكالة الدولية لضمان الاستثمار.

3- المؤسسة الإسلامية لتأمين الاستثمار وائتمان الصادرات.

وقد لعبت هذه المؤسسات دوراً كبيراً في تشجيع الاستثمار وفق أسلوب البناء، والتشـغيل ونقل الملكية خاصـة في مجال القيام بمهام الترتيب لتجميع التمويل اللازم للمشروع في المجالات المختلفة ومنها على سبيل المثال تمويل مشروع الطاقة المصري "سيدي كرير" وضمان قروض تمويل مشروع المتحدة للطاقة في الخليج.

وكثيراً ما شـهد الواقع العملي اتفاقيات بين أطراف الرابطة العقدية وهم الملتزم وشـركة التأمين والجهة المانحة لمواجهة المخاطر التأمينية أو الحسـم ما قد ينشـأ من مشـاكل ومخاطر أثناء تنفيذ عقد الـــ B.O.T مما سـاهم في نجاح وتوسـع هذه المشروعات.

ويرى البعض[2] أن أسـواق التأمين التجارية مازالت قاصـرة فيما يتعلق بتغطية بعض مخاطر القوة القاهرة (كالحروب وحوادث الشغب والتخريب والأعاصير والزلازل)

(1) دكتور عبد الرحمن طه – مرجع سابق ص10-13.

(2) دكتورة أمل نجاح البشبيشي – مرجع سابق ص98.

وقد بدأت أسواق التأمين الخاصة "بعضها" بالاهتمام بتغطية بعض أنواع المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المشروعات "البوت" B.O.T منها المخاطر السياسية مثل إلغاء العقد أو عجز الهيئات الحكومية عن أداء التزاماتها التعاقدية ويمكن توفير الضمانات ضد المخاطر السياسية بالإضافة لما تقدمه أسواق التأمين الخاصة من قبل المؤسسات المالية الدولية كالبنك الدولي أو وكالة ضمانات الاستثمار المتعددة الأطراف (Miga) أو المؤسسات المصرفية الإقليمية.

ونمو هذا النشاط سيؤدي بالتالي إلى نمو وتطوير هذا القطاع المالي الهام وكذلك تطوير أساليبه في مجال تأمينات الأشخاص والممتلكات والمسئوليات ضد أخطار الحريق والنقل البري والجوي والتأمين على أجسام الطائرات وآلاتها ومهماتها والتأمين ضد أخطار الحوادث المتنوعة والمسئوليات المتعلقة بكل ذلك لمواجهة أعمال التأمين على مشروعات الـ B.O.T وفي نفس الوقت تكون لها القدرة على صرف تعويضات التأمين ضد المخاطر في حالة حدوثها والمتفق عليها في بوليصة التأمين.

ونمو قطاع التأمين الناتج عن الحاجة المستمرة في ظل هذا النشاط إلى توفير ضمان الاستثمار ضد الأخطار سينعكس أثره الإيجابي على تنشيط سوق المال والمستثمرين في مجال التأمين كنتيجة طبيعية لهذا النمو، ويؤمن كل من المستثمر والبلاد في الأزمات المالية وما تصاحبها من مخاطر، مع ضمان حقوق المساهمين في ظل التغيرات السياسية الطارئة وغير المتوقعة.

ونمو هذا القطاع سوف يؤدي إلى إضافة في مجال جذب الاستثمار في القطاعات الأخرى، وكذلك زيادة الاستثمارات من خلال ما توظفه هذه الشركات من أموال في بنود الاستثمار المختلفة والقيمة المضافة التي تتيحها هذه الشركات من خلال فوائضها المالية التي تحققها.

وكذلك نمو قطاع إعادة التأمين بحيث يظل نشاط التأمين في حدود الطاقة والقدرة المتاحة لشركات التأمين المصرية إضافة إلى ما توفره من تنشيط سوق رأس

المال لأن شـركات التأمين تعمل على توظيف جزء من وظائفها المالية في الاسـتثمار في الأدوات المالية لتكون محفظة أوراق مالية خاصة بها.

إضـافة إلى زيادة شـركات التأمين التي تعمل في هذا المجال وزيادة رأس المال الخاص بها سيعمل على زيادة كفاءة وفعالية هذا القطاع الحيوي.

إضافة إلى توفير آلاف فرص العمل للمصريين في هذا القطاع المالي الحيوي.

ثانياً: مساهمة مشروعات الـ B.O.T في تشغيل العمالة:

تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T سواء تم تنفيذها في ظل القانون رقم 159 لسـنة 1981 أو في ظل القانون رقم 8 لسـنة 1997 فإن هذه الشـركات تلتزم بتطبيق المواد 174، 175، 176 من القانون رقم 159 لسـنة 1981 المعدل والتي لم يرد أي استثناء بشأنها في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار[1] مادة 174- يجب ألا يقل عدد المصريين المشتغلين في مصر من العاملين بالشركات الخاضعة لأحكام هذا القانون عن 90% من مجموع العاملين بها، وألا يقل ما يتقاضون من أجور عن 80% من مجموع أجور العاملين التي تؤديها الشركة.

مادة 175- يجب ألا يقل عدد العاملين الفنيين والإداريين من المصـريين في شـركات المسـاهمة التي تعمل في مصـر عن 75% من مجموع العاملين بها، ألا يقل مجموع ما يتقاضـون من أجور ومرتبات عن 70% من مجموع الأجور والمرتبات التي تؤديها الشركة للفئات المذكورة من العاملين.

ويسـري حكم الفقرة السـابقة على شـركات التوصـية بالأسـهم والشـركات ذات المسئولية المحدودة إذا زاد رأس مالها على خمسين ألف جنيه.

مادة 176- اسـتثناء من حكم المادتين السـابقتين، يجوز للوزير المختص أن يأذن باستخدام عاملين أجانب أو مستشارين أو أخصائيين أجانب في حالة تعذر وجود

(1) يجري تطبيق أحكام القانون رقم 159 لسنة 1981 في حالة عدم وجود منظم لأمر ما في ظل قانون يتعلق بالشركات باعتباره الشريعة الأم.

مصريين، وذلك للمدة التي يحددها، ولا يدخل هؤلاء في حساب النسب المقررة، ويفصل الوزير المختص أو من يفوضه في الطلبات التي تقدم من ذوي الشأن.

في الحالات التي يراد الاستثناء فيها خلال شهرين من تاريخ تقديمها، ويعتبر عدم الرد على الطلب بمثابة قبول للاستثناء لمدة سنة أو للمدة المعينة في الطلب أيهما أقصر.

ويسري حكم الفقرة السابقة على شركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة إذا زاد رأس مالها على خمسين ألف جنيه.

وقد صدر قرار وزير القوى العاملة والتدريب رقم 62 لسنة 1982[1] بالقواعد والإجراءات الواجب اتخاذها في هذا الشأن وسريانها على شركات الاستثمار مع ملاحظة أن مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T التي تعمل في مجال إنشاء المرافق من بناء وتجهيز وإعداد وهذا الجانب من عملها يدخل ضمن أعمال المقاولات وهذا النشاط بطبيعته كثيف الاستخدام للعمالة نظراً لتعدد وتنوع الأعمال والمراحل التي يمر بها عمليات إنشاء المرافق وتجهيزها.

كما وأن هذه المرافق بعد الانتهاء منها تعتبر من أنشط الخدمات (مياه – كهرباء – صرف صحي – مواصلات ... إلخ)، وهذه الأنشطة بدورها كثيفة الاستخدام للعمالة ومن ثم فهي تساعد على حل مشكلة البطالة وتوظيف العمالة المصرية في كل المراحل التي يمر بها إنشاء المرافق العامة واستغلالها وإدارتها، كما وأنه بعد الانتهاء من فترة الامتياز تظل الجهة المانحة للامتياز في حاجة ماسة للخبرات الموجودة في المرفق خاصة الخبرات المصرية، ومن ثم فإن إنشاء هذه المشروعات والتوسع فيها يساعد مساعدة فعالة في تخفيض نسبة البطالة نظراً لأن أنشطتها تعتبر من الأنشطة كثيفة الاستخدام للعمالة كما تقدم.

---

(1) المنشور في الوقائع المصرية – العدد 108 في 1982/5/10.

ويرى البعض[1] أنه يجوز أن تتضـــمن عقود الـــــ B.O.T التي تبرم مع هذه الشركات نصوصاً صريحة لحماية العمالة المصرية استهداء بالقواعد العامة السالف ذكرها، وأجورهم في الشركات التي قد يسند إليها تنفيذ المشروعات بنظام التزام المرافق العامة الـ B.O.T أيا ما كان القانون الخاضع لها ومن ثم لا محل للتخوف المثار بهذا الشأن.

ويقترح البعض[2] مجموعة من الضـــوابط لتفعيل دور العمالة الوطنية وحمايتها ودعمها بإحلال العمالة الوطنية محل الأجنبية، ويمكن أن يتم ذلك مرحلياً حتى يتسنى للعمالة الوطنية اسـتيعاب المعرفة والمهارة اللازمة، ويمكن وضـع شـروط تكفل تمثيل العمالة الوطنية في مختلف المستويات التنظيمية وذلك بنسب معينة من إجمالي العمالة الكلية بالمشروع، وتساعد هذه السياسة على تقليل حجم ومعدلات تحويل الدخول إلى الخارج الأمر الذي يترتب عليه توفير العملات الأجنبية، ويمكن إعطاء تســـهيلات وحوافز متميزة للمشروعات التي تستخدم عناصر الإنتاج والمكونات المحلية في إنجاز أنشطتها.

- ضـــرورة إنفاق نســـبة معينة من الدخل على تدريب العمالة الوطنية والتنمية والبحوث العلمية والتطبيقية.
- عدم التمييز في دفع الأجور والمكافآت بين الأجانب والوطنيين.
- شـــراء المواد الخام والتجهيزات الإنتاجية وقطع الغيار من الموردين الوطنيين طالما كانت متوافرة محلياً.
- تشجيع رجال الأعمال الوطنيين على زيادة حصص مشاركتهم في رأس المال. ويمكن الاســتفادة بتجربة الصــين في هذه الجزئية حيث اشــترطت عقد دورات

(1) المستشار محمود محمد فهمي– مرجع سابق ص30.

(2) دكتورة أمل نجاح البشبيشي – مرجع سابق ص99.

تدريبية مستمرة للفنيين الصينيين[1]، كما تلتزم شركة المشروع بتدريب العناصر المحلية التي سوف تتولى تشغيل وصيانة المشروع بعد تسليمه للحكومة.

ثالثاً: أثر تنفيذ مشـــروعات البنية الأســـاســـية بنظام B.O.T على الموازنة العامة للدولة:

تمثل التنمية الهدف الأســـاســـي لكل دول العالم بوجه عام والدول النامية بوجه خاص، وتعتبر الديون الخارجية وزيادتها من أكبر وأهم العوائق التي تعترض التنمية الاقتصادية في الدول النامية.

ومن ثم لجأت الدول إلى البحث عن حلول لا تعتمد على موازنة الدولة حتى تحد من الديون الخارجية في تمويل التنمية الاقتصـــادية فلجأت إلى المعونات والمنح وهي غالباً ما تكون مشـــروطة ولا تفي بكل احتياجات التنمية، وهناك قيود على اســتخدامها في الدول المانحة أو المقرضــة وشــروط مبالغ فيها، إضــافة إلى ظروف الكســاد العالمي جعل من الصــعب الاعتماد عليها من ناحية وجعلت تحقيق معدلات النمو المستهدفة أكثر صعوبة، وفي التسعينيات حدثت تغيرات اقتصادية واجتماعية وسياسية في مختلف بلاد العالم وظهور فكرة السوق الحرة كأساس للتنمية، وساعدت الدول المتقدمة الدول النامية في التخلص تدريجياً من الديون المســـتحقة عليها، وأصــبحت التنمية تعتمد على الأفراد والمنظمات الاقتصــادية غير الحكومية وأصــبح دورهما يفوق دور الدولة في تحقيق التنمية، وهذا بدوره أدى إلى اعتماد الدول على مشروعات B.O.T في المشروعات الكبرى ومشروعات البنية الأساسية وبذلك أمكنها توفير هذه المرافق دون أن تتحمل أعباء تمويلها.

ويرى البعض[2] أن النظم التقليدية التي تعتمد على تمويل الدولة لهذه المشـــروعات والتي ألقت بأعباء ضـــخمة على موازنات الدول النامية لم تعد مناســبة

(1) دكتور محمد أبو العينين – مرجع سابق ص1-12.

(2) دكتور محمد أبو العينين – مرجع سابق ص1-3.

لمواكبة التنمية الاقتصـــادية في ظل الأســـاليب الحديثة وفي نفس الوقت لا تثقل كاهل الحكومات بالقروض والأعباء المالية التي تسببت في عجز مزمن في ميزانياتها.

الموازنـة العامـة للدولـة هي تقديرات لحجم الإنفاق الحكومي موزعاً على بنود الاتفاق المختلفة ولموارد الدولة عن سـنة مالية مقبلة، ويلزم أن تتسـاوى الموارد المالية المقدرة مع حجم الإنفاق الحكومي المخطط وفي حالة زيادة حجم الإنفاق العام المقدر على الموارد الحكومية المالية المنتظرة فإنه يتم مواجهة هذا النقص من خلال مصـــادر التمويل الداخلية والتي تصبح أحياناً غير كافية بسبب انخفاض معدل الادخار وقصور انســـياب رؤوس الأموال من مصـــادر خارجية، ومن ثم تلجأ الدول إلى المصـــادر الخارجية لســـد هذا العجز من خلال الاقتراض الخارجي والتســـهيلات المصـــرفية وتسـهيلات الموردين، وفي ظل اتجاه الدولة نحو عدم زيادة الدين الخارجي فإن مواجهة هذا العجز يتم من خلال الجهاز المصـــرفي، والاقتراض من الموارد المحلية – مثل صندوق التأمين والمعاشات وحصيلة بيع شهادات الاستثمار وودائع التوفير والسندات الحكومية (سندات وأذون الخزانة) أو الإصدار النقدي – ويتم اعتماد الموازنة العامة من السلطة التشريعية ويتم إصدارها بقانون لضمان رقابة السلطة التشريعية على السلطة التنفيذية.

ويرى البعض[1] أن الموازنة العامة تعبير مالي عن سـياسـة الحكومة وخططها وبرامجها الإنفاقية والتمويلية، وأداة لتخصـيص الموارد المالية المحدودة على الأنشـطة وفق أولوياتها المســتقاة من متطلبات الشـــعب وقدرته التمويلية، وترتكز الموازنة على فكرة التوازن بين إيرادات الدولة وبنود الإنفاق التي يجب مواجهتها.

وتسلك الدول نهجان في القواعد التي يسترشد بها في توزيع وتخصيص الموارد العامة بين مختلف بنود الإنفاق هما[2]:

(1) Rank, F. Sherwood, The Management – Approach to budgeting, INI, "Institute of Administrative Science", 1954, P.10.

(2) رياض الشيخ– الموازنة العامة للدولة– معهد التخطيط القومي– مذكرة داخلية رقم 676 عام 1979– ص 31–36.

الاتجاه الأول:

هو ضــرورة توفير المســتلزمات والاعتمادات التي يتطلبها تنفيذ مشــروعات أو أهداف معينة بصـــرف النظر عن التكلفة أو الاســـتخدامات البديلة للموارد المالية والاقتصادية.

الاتجاه الثاني:

وفي ظله يتم تحديد حجم محدود للموازنة العامة والإنفاق بصـــرف النظر عن الأهداف التي تخدمها أو المنافع التي تعود منها.

والاتجاه الأول هو الذي كان سبباً مباشراً لزيادة عجز الموازنة من ناحية، ونتيجة طبيعية لتوسع الإنفاق في مجال الخدمات والبنية الأساسية والتوسع في إنشاء المرافق العامة ليس لخدمة المواطنين فحســـب ولكن باعتبارها أحد متطلبات التنمية وجذب الاســـتثمار، إلا أن هذا الاتجاه أدى إلى زيادة عجز الموازنة الناجم عن التوســـع في الخدمات المشار إليها دون اعتبار لتكلفة هذا الإنفاق.

وعجز الموازنة هو عبارة عن فجوة بين الإيرادات المتوقعة والنفقات المتوقعة لأي دولة وهو ما يعبر عنه بالعجز الإجمالي.

ومن المؤكد أن تواجه الدولة العجز الكلي في الموازنة العامة أما بضغط النفقات أو زيادة الإيرادات للدولة أو بالاثنين معاً.

فالإنفاق العام يتضمن نوعين من الإنفاق هما[1]:

أ- الإنفاق الجاري.

ب- الإنفاق الاستثماري العام.

---

(1) دكتور رمزي ذكي- دراسات في أزمة مصر الاقتصادية مع إستراتيجية مقترحة للاقتصاد المصري في المرحلة القادمة – مكتبة مدبولي – 1983 ص72-75.

- والإنفاق الجاري هي تلك الأموال التي تنفقها الدولة في المجالات التقليدية مثل الدفاع، التعليم، الصحة، الثقافة والإعلام ... إلخ إلخ، بالإضافة إلى الإنفاق على الحكم المحلي ومجلس الشعب والشورى، الدعم السلعي وعجز الهيئات الاقتصادية، خدمة الدين الخارجي. وهذه البنود لها دور أساسي في تحديد مستوى معيشة الشعب وهذا النوع من الإنفاق يحتاج إلى ترشيد الإنفاق من خلال رفع كفاءة الإنجاز في المجالات المختلفة حتى لا يتجاوز معدل نموه معدل نمو الدخل القومي.

ويفضل أن تتجاوز الإيرادات السيادية (ضرائب مباشرة وغير مباشرة والرسوم والجمارك) الإنفاق الجاري حتى يمكن تحقيق فائض جاري يوجه إلى الإنفاق الاستثماري العام.

والإنفاق الاستثماري هو قيمة ما تنفقه الوحدات الإدارية والحكومية والقطاع العام لزيادة الأصول الإنتاجية الثابتة مثل الإنفاق على تشييد المباني وامتلاك الآلات والعدد ووسائل النقل ... إلخ بهدف زيادة حجم الطاقة الإنتاجية، ويدخل ضمن هذا النوع الإنفاق الاستثماري في إقامة البنية الأساسية، ويلعب هذا النوع في الإنفاق العام دوراً أساسياً في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

ويتجه الوزن النسبي لنصيب القطاع الخاص المحلي والأجنبي إلى الزيادة والنمو بالنسبة لحجم الاستثمارات المنفذة.

ترشيد الإنفاق الاستثماري:

يتطلب ترشيد الإنفاق في مصر ما يلي[1]:-

أ- زيادة فاعلية الاستثمار العام.

(1) دكتور ميراندا زغلول رزق – عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة تمويل استثمارات البنية الأساسية في جمهورية مصر العربية – المجلة المصرية للتخطيط والتنمية – العدد الأول 1995 – ص130/128.

ب- رفع قدرة وطاقة الاقتصاد المصري على تمويل هذا الاستثمار، وقد بدأت مصر في إتباع سياسة ضغط الإنفاق وسياسة انكماشية منذ عام 1986 وضغطت الإنفاق الاستثماري وحصرته في عمليات الإحلال والتجديد والبنية الأساسية، وقد أثرت هذه السياسة على أهداف البرامج الاقتصادية والاجتماعية للحكومة، ومع ذلك فإن الإنفاق المطلق استمر في الزيادة.

وقد واجه الإنفاق الاستثماري عدة مشاكل تمثلت في عدم قدرة قطاع المقاولات والتشييد على التنفيذ بسبب ندرة مواد البناء ومعدات التشييد وهجرة العمالة الفنية وصعوبة التمويل، وانخفاض الطاقة الاستيعابية للاقتصاد المصري والتي أثرت على كفاءة الاستثمار وعدم ملائمة الظروف التكنولوجية والإدارية والتنظيمية والاجتماعية.

والأهم من ذلك أن سياسة ضغط الإنفاق الاستثماري قد أثرت على كفاءة الاستثمار في مشاريع البنية الأساسية، وصعوبة تقدير التكاليف المتوقعة لهذا الاستثمار بسبب موجة التضخم السائدة وعدم استطاعة الجهات المسند إليها التنفيذ استكمال هذه المشروعات الاستثمارية، مع عدم توافر النقد الأجنبي اللازم لتغطية الواردات من المعدات الرأسمالية.

ويؤكد البعض[1] أن استخدام أموال القطاع الخاص في إقامة المشروعات بنظام الـ B.O.T يقلل من حاجة الدولة إلى الاقتراض من الأسواق العالمية ويجنبها الضغوط السياسية كما ينقل عبء المخاطرة إلى القطاع الخاص الذي يتحمل وحده تكاليف المشروعات وصيانتها دون تحميل الميزانية العامة للدولة أية أعباء.

كما يرى البعض[2] أنه في هذه العقود يتحمل الملتزم بكافة تكلفة إنشاء المشروع ومصاريف إدارته وصيانته طوال مدة العقد، ويتحصل على أرباحه وذلك دون مشاركة

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي – مرجع سابق ص56.

(2) المستشار محمود محمد فهمي – مرجع سابق ص26-27.

الدولة أو الجهة مانحة الالتزام سـواء في تكاليف الإنشـاء والإدارة والصـيانة أو في الأرباح كما سلف البيان.

وعلى ذلك فيلزم أن يدبر الملتزم الموارد المالية الكافية للقيام بالتزاماته طبقاً للعقد.

ويترتب على ما سـبق تخفيض العبء على الموازنة العامة للدولة بتوفير المزيد من النفقات العامة التي كانت سـوف تصـرف من جانب الدولة على تقديم الخدمات وسداد الاحتياجات العامة للجمهور مادامت شركات التزام المرافق العامة سوف تضطلع بهذه الخدمات والاحتياجات بنفقات على حسابها دون تحميل الدولة بشيء منها، وهو ما يؤدي بدوره إلى الإقلال من الالتجاء إلى أذون الخزانة، أو الالتجاء إلى الاقتراض من البنوك مما يمكن أن يخفض من سـعر الفائدة الدائنة والمدينة، وهذا بدوره يشـجع على الاستثمار في الأوراق المالية مما يترتب عليه تنشيط البورصـة وازدياد فعاليتها لجذب المزيد من المدخرات الوطنية مما يؤدي إليه ذلك من تقليص القوة الشـرائية في السوق الذي هو عامل أساسي للحد من التضخم.

يتضح مما تقدم أن إنشاء مشروعات المرافق العامة بنظام الـ B.O.T له أثر إيجابي على تخفيف الأعباء على الموازنة العامة للدولة مما يساهم في مواجهة العجز الذي تواجهه الدولة سنوياً.

رابعاً: أثر عقود الـ B.O.T على القطاع المصرفي:

سـبق أن تناول الباحث أنه في ظل هذا النوع من العقود فإن أعباء التمويل ستنتقل من الموازنة العامة للدولة إلى شركة المشروع والقطاع المصرفي من ناحية، كما سيتم الاعتماد على بورصة الأوراق المالية في تمويل زيادة رأس المال أو الاقتراض من خلال السـندات، ويعتبر التمويل من خلال الجهاز المصـرفي هو أهم مصـادر التمويل التقليدية بالنسبة لهذا النوع من المشروعات.

هذا بالإضافة إلى اتجاه البنوك لتنويع خدماتها في مجال منح الائتمان وخاصة بالنسبة لهذه المشروعات العملاقة.

ولقد كان للنجاح الذي حققته البنوك الأوروبية في تمويل نفق المانش في عام 1987 عاملاً مشجعاً للبنوك بعد ذلك من تمويل هذه النوعية من المشروعات، كما كان لتوجهات المنظمات الدولية وعلى رأسها البنك الدولي World Bank وكذلك مؤسسة التمويل الدولية IFC ومنظمة اليونيدو UNIDO بعد ذلك أثر في اتجاه كثير من الدول إلى تبني سياسة تمويل هذه المشروعات من خلال البنوك المحلية والدولية حيث وضعت منظمة اليونيدو ضوابط للائتمان لهذه المشروعات وفقاً للمعايير التالية[1]:-

1) عدم زيادة حجم التمويل لأي مشروع على 30% من القاعدة الرأسمالية للبنك في صورة استثمارات طويلة الأجل.

2) إن التمويل في مشروعات الـ B.O.T يحتاج إلى استعلامات وافية وضمانات خارجية الأمر الذي لا يتوافر للبنوك صغيرة الحجم فضلاً عن ارتفاع التكلفة الاستثمارية مما يجعل هذه البنوك عاجزة عن تقديم التمويل المطلوب.

3) إن تمويل هذه المشروعات أو إقراضها يتطلب توفير عملات أجنبية لاستيراد مكونات وتحويل فوائض الأموال.

وقد وضعت المعايير السابقة خشية أن يؤثر تمويل القطاع المصرفي لمشروعات الـ B.O.T على مصادر التمويل المحلي والتأكيد على خضوع هذه المشروعات لمعايير الجدارة الائتمانية المتبعة وعدم المساس بنسبتي الاحتياطي والسيولة الواجب توافرها لدى البنوك والقواعد والضوابط المتعلقة بمنح الائتمان – والشروط المتعلقة بمنح الائتمان والحدود القصوى لمنح القروض بالنسبة للعميل الواحد على مستوى جميع

(1) UNIDO, op.cit.

البنوك حتى نبعد أي مخاوف أو تحفظات على تمويل هذه المشروعات بواسطة الجهاز المصرفي.

وتمويل البنوك لمشروعات B.O.T يتم من خلال:

أ- المساهمة في شركة المشروع:

حيث يتم تحديد نسبة مساهمة البنك في رأس المال وفقاً للسياسات الموضوعة حسب نوع النشاط وحجمه، العائد المتوقع منه والمدة والاعتبارات المتعلقة بالمؤسسين وغيرها بما لا يتجاوز الضوابط القانونية السابق الإشارة إليها، على أن يتولى البنك أعمال وكيل المؤسسين وتلقي الاكتتاب حتى تمام إنشاء الشركة مع استمرار البنك في الإشراف والمتابعة من خلال وضعه كمؤسس ومشارك في الإدارة، كما قد تتم المساهمة من خلال محفظة الأوراق المالية لدى البنك.

كما قد يدخل البنك في كونسرتيوم محلي أو خارجي لتمويل المشروعات التي تنفذها شركات الـ B.O.T.

ويرى الباحث ضرورة وجود حد أدنى يتم تدبيرها من تكلفة التنفيذ عن طريق التمويل الذاتي.

ب- منح الائتمان لمشروع الـ B.O.T:

يلاحظ أن شركات الـ B.O.T تعتمد على البنوك في الحصول على التمويل طويل الأجل، إضافة إلى الخدمات المصرفية المعتادة.

كما قد يدخل البنك طرفاً في عقد الـ B.O.T الذي يتضمن التمويل Finance كما هو الحال في بعض الأنواع مثل D.C.M.F.O ، D.B.F.O ، D.C.M.F .

ويواجه الجهاز المصرفي في مصر بعض المشاكل بشأن تمويل هذه المشروعات منها[1]:

(1) رشدي صالح عبد الفتاح – مرجع سابق ص137-138.

1- هذه المشـــروعات ذات طبيعة مختلفة عما تعودت عليه إدارات الاســـتثمار والائتمان في البنوك.

2- عدم وجود الدراية الكافية لدى الكثير من العاملين بالجهاز المصـرفي بتفاصـيل وأبعاد تلك المشروعات.

ويرى البعض[1] أنه يجب التعامل مع هذه المشروعات بفكر جديد وضوابط وفق اعتبارات العائد المتوقع، والضـــمانات الحكومية المقدمة لها، والوســـائل القانونية التي تكفل مواجهة حالات عدم الســـداد، وذلك من خلال دراســـة القدرة على اســـتدعاء حق البنك عن طريق حوالة الحق من حصـيلة الرسـوم وبوالص التأمين – والتأمين الشـامل والإضافي على المشروع ضد الأخطاء المحتملة.

وكذلك توفير الضـمانات المصـرفية الكافية لتغطية القروض وفوائدها عند تخلف الشركة أو تعثرها في السداد وبذلك ينتفي أي تأثير سلبي قد يترتب على عقود الامتياز B.O.T على مصادر التمويل المحلية.

ومن ثم أمثلة التمويل باستخدام القروض المصرفية قيام البنك الأهلي المصري- والبنك التجاري الدولي – مصـــر بتقديم تمويل ويواجه الجهاز المصـــرفي في مصـــر بعض المشاكل بشأن تمويل هذه المشروعات منها[2].

1) هذه المشـــروعات ذات طبيعة مختلفة عما تعودت عليه إدارات الاســـتثمار والائتمان في البنوك.

2) عدم وجود الدراية الكافية لدى الكثير من العاملين بالجهاز المصـرفي بتفاصـيل وأبعاد تلك المشروعات.

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي – مرجع سابق ص57.

(2) رشدي صالح عبد الفتاح – مرجع سابق ص137-138.

ويرى البعض[1] أنه يجب التعامل مع هذه المشروعات بفكر جديد وضوابط وفق اعتبارات العائد المتوقع، الضمانات الحكومية المقدمة لها، والوسائل القانونية التي تكفل مواجهة حالات عدم السداد، وذلك من خلال دراسة القدرة على استرداد حق البنك عن طريق حوالة الحق في حصيلة الرسوم وبوالص التأمين – والتأمين الشامل والإضافي على المشروع ضد الأخطار المحتملة.

وكذلك توفير الضمانات المصرفية الكافية لتغطية القروض وفوائدها عند تخلف الشركة أو تعثرها في السداد وبذلك ينتفي أي تأثير سلبي قد يترتب على عقود الامتياز B.O.T على مصادر التمويل المحلية.

ومن أمثلة التمويل باستخدام القروض المصرفية قيام البنك الأهلي المصري – والبنك التجاري الدولي – مصر بتقديم تمويل الشركة أنترجن التي تقوم بتنفيذ مشروع محطة كهرباء سيدي كرير، حيث قاما بتقديم قرض قيمته 180 مليون دولار لمدة 15 سنة مع فترة سماح 3 سنوات.

كما قام البنك التجاري الدولي والعربي المحدود بمنح قرض لمشروع كهرباء بورسعيد وشمال خليج السويس قدره 150 مليون دولار ومدة القرض 17 عام.

ويرى البعض[2] ضرورة تطوير دور البنوك وأنشطتها حيث سيتم التحول إلى المصرفية الشاملة محلياً وعالمياً بعد تحرير تجارة الخدمات ومن أبعاد هذا التطور التعامل مالياً وتمويلياً مع مشروعات الـ B.O.T والذي يعتبر من الأنشطة كثيفة التمويل من وقت نشأته، وفي كل مراحله، حتى لا تتراجع البنوك المصرية أمام البنوك الأجنبية الوافدة المتمرسة في التعامل مع هذه النوعية من المشروعات.

وفيما يلي أمثلة لمساهمات البنوك المصرية في مشروعات الـ B.O.T:

---

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي – مرجع سابق ص57.

(2) دكتور محيي الدين علم الدين – مرجع سابق– ص32.

(1) ساهم بنك مصر بنسبة 24% من رأس المال لشركة "مجموعة التعمير والتنمية" والبالغ 48 مليون جنيه مرخص به، 12 مليون جنيه مصدر.

(2) قام البنك الأهلي المصري بالمساهمة في إنشاء شركات متخصصة للقيام بمشروعات B.O.T منها:

أ- ساهم البنك بنسبة 5% من قيمة أسهم شركة محطة حاويات السويس البالغة 55 مليون دولار.

ب- ساهم البنك بنسبة 20% من رأس مال الشركة المصرية للاستثمار العمراني والتشييد.

ج- ساهم البنك بنسبة 15% من رأس مال الشركة المصرية للتنمية العمرانية.

د- ساهم البنك بنسبة 10% من رأس مال الشركة العالمية لمشروعات البنية الأساسية والتشييد.

هـ- ساهم البنك بنسبة 17.4% من رأس مال شركة التحرير للاستثمارات العقارية السياحية.

(3) قام بنك القاهرة بالمساهمة في إنشاء بعض شركات B.O.T في مصر منها:

أ- ساهم البنك بنسبة 15% من رأس مال الشركة المصرية للتنمية العمرانية.

ب- ساهم البنك بنسبة 17.4% من رأس مال شركة التحرير للإستثمارات العقارية والسياحية.

أثر عقود الـ B.O.T على مصادر التمويل المحلي المتاحة من القطاع المصرفي[1]

(1) المستشار محمود محمد فهمي – عقود الـ B.O.T وتكييفها القانوني- مرجع سابق ص29.

أثيرت مخاوف من أن نظام الـ B.O.T في شأنه أن يؤثر بالسلب على مصادر التمويل المحلي سـواء بالجنيه المصـري أو بالدولار الأمريكي والمتاحة من القطاع المصـرفي، وأن الشـركات الأجنبية التي سـوف يتم التعاقد معها وفقاً لهذا النظام سـوف تلجأ إلى البنوك المحلية للحصـول على كامل التمويل اللازم لتنفيذ العقد ثم تحول أرباحها إلى الخارج دون أن تتحمل الشركة أي تمويل ذاتي من جانبها.

إن الشركات التي سوف تتعاقد مع جهة الإدارة لتنفيذ عقد التزام مرفق عام بنظام الـ B.O.T قد تكون شركات أجنبية أو فروعاً لشركات أجنبية خالصة دون أية مشاركة في رأس المال الوطني، وقد تكون شـركات مصـرية مختلطة منشـأة طبقاً للقانون رقم 159 لسـنة 1981، أو القانون رقم 8 لسـنة 1997 أو القانون رقم 203 لسـنة 1991، وأيا ما كانت نسبة مشاركة رأس المال العربي أو الأجنبي فيها.

ويلاحظ أن كل أنواع هذه الشـركات أو الفروع يجب أن تخضـع لمعايير الجدارة الائتمانية المطبقة لدى البنوك المختلفة وتحت رقابة البنك المركزي وطبقاً للضـوابط التي يضـعها فيما يتعلق بنسـبتي الاحتياطي والسـيولة بالعملة المحلية والعملة الأجنبية الواجب توافرها لدى البنوك المختلفة، وكذلك فيما يتعلق بقواعد وضـوابط وشـروط منح الائتمان والحدود القصوى لمنح القروض بالنسبة للعميل الواحد، وأيا كان نوع المشروع المطلوب من أجله الائتمان أو القرض فطالما أن الشركة أو الفرع سوف يستوفي هذه الشروط، وطالما أن البنك مانح القرض سوف يلتزم بقواعد وضوابط ونسب الاحتياطي والسـيولة المحددة من البنك المركزي، فلا خوف على مصـادر التمويل المتاحة من جانب الجهاز المصرفي.

أما الشـركات أو الفروع الأجنبية الخالصـة أي التي لا يشـارك فيها رأس المال الوطني، أو التي تكون نسبة فيها لا تمثل الأغلبية فيجب أن تنص عقود الـ B.O.T التي تبرم معها على وجوب أن تكون هناك نسب معينة من تكلفة تنفيذ المشروع مدبرة عن طريق التمويل الذاتي للشركة في رأس مالها، وأن تحدد نسب أخرى لكي تدبر عن طريق القروض أو السـندات التي تطرح للجمهور سـواء بالعملة المحلية أو الأجنبية،

وذلك بعد أن تتم دراسة المشروع دراسة علمية متأنية للتأكد من جدارته الائتمانية، وأن تؤخذ على الشركة الضمانات المصرفية الكافية، والتي تغطي مبلغ القرض وفوائده وعمولاته وجميع مستحقات البنك عند تخلف الشركة أو تعثرها في السداد، وبذلك يستبعد أي تأثير سلبي قد يترتب على عقود الـ B.O.T على مصادر التمويل المحلية سواء بالعملة الوطنية أو الأجنبية المتاحة من جانب الجهاز المصرفي، وبما يزيل التخوفات التي أثيرت في هذا الشأن، كما يمكن أن يشترط في عقود إسناد تنفيذ المشروعات إلى الشركات المذكورة، أن يكون هذا التمويل بالقروض الخارجية المدبرة من الخارج، وليس من القروض المحلية أو منهما معاً، مع زيادة نسبة القروض الخارجية.

خامساً: تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T ونقل التكنولوجيا:

تعتبر عملية نقل التكنولوجيا من الأمور الهامة في نظام B.O.T ويجب أن تولي الحكومة عنايتها لذلك عند إعدادها لاتفاقية المشروع المقام بنظام B.O.T، ويمكن هنا اقتراح عدة اشتراطات لتأمين نقل أفضل التكنولوجيا خلال فترة المشروع ومنها[1]:

- مساهمة الشركات الوطنية في أعمال التشييد والتشغيل والصيانة وذلك عبر تقديم حوافز مقابلة لشركة المشروع في هذه الحالة.
- تدريب المهندسين والفنيين والعمال المحليين على أعمال التشغيل والصيانة للمشروع بشكل مستمر عبر مشاركتهم في التنفيذ الفعلي لهذه الأعمال (تدريب عملي).
- إقامة شركة المشروع لمراكز بحث وتطوير في القطاع الذي تعمل به، ومساهمة الباحثين المحليين في هذه المراكز، وتغطية تكاليف هذه المراكز

(1) دكتورة أمل نجاح البشبيشي – مرجع سابق– ص99.

من عائدات المشـروع، ويمكن أن ينص على إمكانية السـماح برفع التعريفة في حالة تحقيق ذلك[1].

وفي مشـروعات B.O.T التي تتضـمن براءات اختراع لابد أن تصـر الحكومة على أن تتضـمن اتفاقية المشـروع شـرط تحويل من خلاله تكون الشـركة ملزمة بمنح تصـريح لاسـتخدام التكنولوجيا بعد نقل المشـروع ولابد أن يكون هذا التصـريح نهائياً وصـحيحاً وغير قابل للتغيير ويغطي كل براءات الاختراع الحالية والمسـتقبلية المملوكة لهذه الشركة في ظل هذا المشروع إلى الحد اللازم لتشغيله وصيانته.

كما يجب أن تتضـمن اتفاقية المشـروع تعهداً من قبل المشـروع بأن اسـتخدام التكنولوجيا المنقولة لن يخترق أو يخالف حقوق الملكية الصـناعية أو ينتج عنه إدعاءات على الحكومة من قبل أي طرف ثالث يدعي انتهاك الحكومة لهذه الحقوق، ويكون الشرط التأميني أو التعويض على النحو التالي:-

"توافق شـركة المشـروع على حماية وتأمين ووقاية الحكومة من أي إدعاءات أو خسـائر أو تكاليف أو أضـرار أو مصـاريف قد تتعرض لها نتيجة لانتهاك أي براءات اختراع أو حقوق نشر أو تصميم أو ملكية"[2].

وفي أبرز التجارب والأمثلة على السياسات والضوابط المرتبطة بنقل التكنولوجيا في الدول النامية على وجه الخصـوص تجربة المكسـيك، ففي المكسـيك يوجد جهاز حكومي متخصـص لتقييم واختيار أنواع مستويات التكنولوجيا المنقولة، وفي هذا الشـأن وضـع هذا الجهاز عدداً من الضـوابط والقيود على التكنولوجيا المنقولة إلى المكسـيك، وفي أمثلتها ما يلي[3]:

(1) دكتور جمال الدين نصار – اتفاقية المشروع في المشروعات المقامة بنظام B.O.T – B.O.O.T – مؤتمر مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي – شرم الشيخ 29-30 سبتمبر 2001 ص5-14.

(2) UNIDO, op.cit., PP. 43-95.

(3) دكتورة أمل نجاح البشبيشي – مرجع سابق ص99.

- رفض جميع أنواع التكنولوجيا الواردة المتوافرة مبدئياً أو التي لها نظائر في السوق المحلي.
- رفض التكنولوجيا مرتفعة التكلفة إذا لم توجد مبررات جوهرية لقبولها.
- رفض أي تراخيص مشروطة بالتعامل مع موردين معنيين لتوريد مستلزمات الإنتاج.
- ضرورة تطبيق القانون المكسيكي في حالة النزاع بغض النظر عن المحاكم الأجنبية التي تقام أمامها الدعوى.

وفي الصين يتعين على الشركة تسليم كل متعلقات المشروع من تكنولوجيا ومعدات وخلافه في نهاية فترة الامتياز دون أي تعويض.

ومن أهم سمات مشروعات الـ B.O.T ومزاياها أنها تساعد على التحديث ونقل التكنولوجيا من الدول المتقدمة التي تنتمي إليها الشركات التي تقوم بتنفيذ هذه المشروعات إلى الدول النامية، فتعمل على نقل وتوظيف وتشغيل التكنولوجيا طبقاً لنوع المشروع أو المرفق (مطارات تحلية مياه – توليد كهرباء – مترو أنفاق..إلخ إلخ).

وطبقاً لنصوص العقد الذي يتضمن في بعض مواده نصوص تتعلق بنقل التكنولوجيا أو منح تراخيص لاستخدامها.

كما وأن معياره المفاضلة بين المشروعات التي تتنافس في الحصول على الامتياز يكون التخصص في أحد مجالات التكنولوجيا وتطبيقها في مجال المرافق العامة وفي تنفيذ المشروعات العامة.

ويجب التفرقة بين حالتين:-

أ- شركات تعمل على صنع التكنولوجيا وتطبيقها Embodied or Hardware وتعمل هذه الشركات على استحداث وصنع التكنولوجيا من خلال أجهزة وإدارات البحوث والتطوير التابعة لها.

ب- شـــركات يقتصـــر دورها على اســـتخدام واســـتيعاب التكنولوجيا أي تطويع التكنولوجيا Disembodied or software للاســتخدام في الدولة أو المرفق المطلوب أي توظيف التكنولوجيا محلياً مقابل جعل أو مقابل للشـــركات التي استحدثتها Know How أو تملكها.

ج- شــركات مشــتركة تجمع بين الشــركات المنتجة للتكنولوجيا والشــركات المستخدمة لها.

وتتضـــمن الكثير من عقود B.O.T قواعد خاصـــة بنقل التكنولوجيا في الدول المتقدمة إلى الدول النامية على أسـاس دفع مقابل اسـتخدام هذه التكنولوجيا Royalty خارج مناطق ابتكارها خاصـــة مع قيام الثورة الحديثة في مجال تكنولوجيا مشـــروعات البنية الأساسية، وقد يتم نقل التكنولوجيا في صورة إنشاء المشروعات المشتركة Joint Venture ومنح رخص اسـتخدامها Licensing وكذلك في صـورة عقود الإنشـاءات بنظام تسليم المفتاح Turn Key وعقود الخدمات المبنية على أساس تكنولوجيا وكذلك في إطار عقود الإدارة وعقود الامتياز الخاصـــة باســتخدام الوســائل التكنولوجية وفي نطاق الاستثمارات في مجال التكنولوجيا.

ولقد بدأت الحكومة المصرية في الاعتماد على نظام الـــ B.O.T في عدد من المشروعات العامة ومن بينها مشروعات في الطاقة والنقل للتكنولوجيا، خاصة وأن هذا النظام يشـجع على اجتذاب الاسـتثمارات والتمويل من الخارج ومن ذلك مشـروع إقامة مارينا اليخوت بميناء شرم الشيخ[1].

فضـــلاً عن مشـــروعين لإنشـــاء مطارين بمرســـى علم والعلمين ودراســـة إقامة مشـروعات مطارات أخرى وكذلك إقامة 4 طرق سـريعة في طريق الفيوم- الإسـكندرية الاســـتثماري بطول 240 كيلو متراً بتكلفة 360 مليون دولار وطريق الفيوم أســـوان الاســـتثماري بطول 850 كيلو متراً بتكلفة 525 مليون دولار وطريق ديروط – الفرافرة

(1) دكتور محمد أبو العينين – مرجع سابق ص5-6.

بالوادي الجديد بطول 260 كيلو متر بتكلفة 80 مليون دولار، وطريق الخارجة – شرق العوينات بطول 500 كيلو متر وتكلفة 150 مليون دولار، بالإضـــافة إلى مشـــروعات بناء طرق أخرى ومشـروعات بناء محطات القوى الكهربائية والمواني، فضـلاً عن عدد آخر من المشرعات البالغة الأهمية يجري الإعداد لها في الوقت الحاضر.

يتضح مما تقدم أن إقامة هذه المشروعات تعتمد بشكل أساسي على التكنولوجيا المتقدمة في ضوء طبيعتها أو شروط العقد.

سادساً: إقامة المشروعات بنظام B.O.T وأثره على أسواق الأوراق المالية:

ذهب البعض[1] إلى أن هناك علاقة قوية بين إقامة مشـروعات البنية الأسـاسـية بواسـطة القطاع الخاص وبين زيادة نشـاط وتطور بورصـة القطاع الخاص وبين زيادة نشاط وتطور بورصة الأوراق المالية خاصة بعد صدور القانون رقم 95 لسنة 1992، بعد أن تم ربط بورصـــتي الأســـهم في القاهرة والإســـكندرية وربطهما بالكمبيوتر عام 1994، واستمر الازدهار عدا بعض الانحسار عام 1996.

وفي أواخر عام 1997 وبداية عام 1998 نتيجة إنشـــاء العديد من الصـــناديق التي بدأت طلباً كبيراً على الأســـهم، ثم بدأت البورصـــة مرحلة ازدهار في نهاية عام 1998 وبداية عام 1999 نتيجة دخول الكثير من الأجانب إلى السوق، يليها طفرة عام 2000 نتيجة طرح بعض أسهم الخصخصة ونمو وزيادة الصناديق المشتركة.

ويرى البعض[2] أن فتح الباب للقطاع الخاص لطرح أسـهمه أدى إلى زيادة قيمة التداول إلى 80 ضعف عام 2000إلى 100 ضعف عام 2003.

---

(1) دكتورة أمل صديق عفيفي – الخصخصة في مصر توصيف وتقييم – الهيئة المصرية العامة للكتاب– 2003 – ص379، 380.

(2) أ. محمد حسونة – التحديات التي واجهت برنامج إصلاح قطاع الأعمال العام المصري وأساليب مواجهتها – انعكاسات برنامج الخصخصة على الاقتصاد المصري – مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية 2003 ص146–147.

ويرى الباحث أن الأمر لا يقتصر على تنشيط سوق رأس المال من خلال الأسهم ولكن تعتمد مشروعات البنية الأساسية إضافة إلى رأس المال المملوك على الأموال المقترضة في شكل سندات تعمل على تشجيع وتنشيط البورصة المصرية.

ويرى البعض[1] أنه في الثابت أن الملتزم يتحمل وحدة تكلفة إنشاء مشروع الامتياز ومصاريف إدارته وصيانته طوال مدة العقد، فيلزم أن يدبر الموارد المالية الكافية للقيام بالتزاماته العقدية، والمدخل لذلك هو بورصة الأوراق المالية سواء في سوق الإصدار أو سوق التداول، نتيجة إصدار أسهم الشركات الجديدة التي جرى تأسيسها لهذا الغرض سواء أكانت مغلقة أو ذات اكتتاب عام.

أما إذا كان الملتزم شركة قائمة فعلاً ومنحت التزام المرفق العام، فهي تستطيع أن تدبر تمويلاً ذاتياً لها عن طريق زيادة رأس مالها، حينئذ سوف ينشط سوق الإصدار والتداول نتيجة إصدار الأسهم الجديدة لزيادة رأس المال بما في شأنه إيجاد بضاعة جديدة في السوق قابلة للتداول في البورصة وجذب رأس المال المصري والعربي والأجنبي للدخول في البورصة المصرية، كما ينشط سوق الإصدار وسوق التداول إذا ما لجأت الشركة إلى إصدار سندات أو صكوك تمويل ذات عائد مجز سواء أكان ثابتاً أو متغيراً.

ويرى البعض[2] أن سوق إصدارات الأسهم شهدت ارتفاع مذهل في حجم الأموال العابرة للحدود إذ قدر اتحاد البورصات الدولي حجم التداول في سوق إصدارات الأسهم بين اليابان والولايات المتحدة الأمريكية عام 1992 بحوالي 1.3 تريليون دولار في ضوء الإحصائيات العالمية.

---

(1) دكتور إبراهيم الشهاوي – مرجع سابق – ص55.

(2) دكتور حسين فتحي – التوريق المصرفي للديون – دار أبو المجد للطباعة.

وبالنسبة لأسواق الأسهم الناشئة "Emerging stock markets" فقد لوحظ استفادة هذه الأسواق في نهضتها من عملية ضخ أكثر من 50 مليار دولار منذ بداية التسعينات من المصارف والمؤسسات والصناديق الاستثمارية.

ولما كان إنشاء مشروعات البنية الأساسية هو أحد إشكال الخصخصة كما تقدم ومن ثم فإنه يسري في شأنها أثر الخصخصة على نمو وتنشيط سوق الأوراق المالية[1].

كما يرى البعض[2] أنه طالما أن الملتزم عن تدبير الموارد المالية اللازمة للقيام بالتزاماته طبقاً للعقد ومن ثم يكون المدخل إلى سوق الأوراق المالية من أسهم وسندات سواء في سوق الإصدار أو سوق التداول.

وبيان ذلك أنه إذا كان الملتزم سوف ينشئ شركة مساهمة جديدة للاضطلاع بالمشروع منها فذلك سوف ينشط سوق الإصدار نتيجة إصدار أسهم الشركة الجديدة سواء كانت شركة مغلقة أو شركة ذات اكتتاب عام للجمهور، أما إذا كان الملتزم شركة قائمة فعلاً ومنحت التزام المرفق العام وتريان تدبر تمويلاً ذاتياً عن طريق زيادة رأس مالها، فهنا أيضاً سوف ينشط سوق الإصدار نتيجة إصدار الأسهم الجديدة لزيادة رأس المال.

وفي شأن إصدار هذه الأسهم الجديدة سواء عند تأسيس الشركة ابتداء، أو عند زيادة رأس المال للشركة القائمة أن يستتبع ذلك إيجاد بضاعة جديدة في السوق قابلة للتداول لاسيما إذا كانت الشركة من شركات الاكتتاب العام، وقيدت في الجداول

---

(1) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- دكتورة أمل صديق عفيفي- مرجع سابق- ص379- 404.
- IFC, Emergening Stock Markets factbook 2004.
- Jessee, David, "Capital Markets: operations and procedures, a special study for the privatization programme in Egypt, USAID, Cairo, January, 15, 1995.
- International Business & Technical Consultants, inc. (IBTCI) Quarterly Review, October – December, 2004.

(2)عصام رفعت- مستقبل الخصخصة في مصر – الأهرام الاقتصادي- 28 ديسمبر 1997، ص4.

الرسمية إذا توافرت فيها شروط القيد وابتدأ المشروع يعطي عائداً مجزياً على الأسهم مما يغري المتعاملين في البورصة على شرائها في السوق الثانوي أي سوق التداول.

ويترتب على اتساع الطلب على هذه الأسهم في السوق الثانوي ازدياد جذب رأس المال المصري والعربي والأجنبي للدخول في البورصة المصرية، نظراً لتنوع البضاعة الجيدة والواعدة المطروحة، الأمر الذي يخرج البورصة في دائرة أحادية الأسهم المتداولة، مما ينعكس بأثره الإيجابي على اتساع قاعدة التداول وتوازنها وتوزيع الطلب على أسهم متعددة قوية وهو في مظاهر صحة وقوة البورصات على وجه العموم.

وفي جهة أخرى فيمكن أن ينشط سوق الإصدار وسوق التداول إذا ما لجأت الشركة إلى إصدار سندات أو صكوك تمويل ذات عائد مجز سواء كان ثابتاً أو متغيراً.

ومن ناحية أخرى فإن من شأن ازدياد قاعدة التداول وتنوع الأسهم المتداولة، وتوازنها فيما بينها نتيجة عدم انفراد بعض الأسهم بالسوق واحتكار تأثيرها فيه، إن تتنوع الأوراق المالية في محافظ صناديق الاستثمار وأن تتسع أمامها دائرة الاختيار والاستثمار في الأوراق المالية، مما ينعكس بأثره الإيجابي على أداء هذه الصناديق وتحقيق الربحية المرجوة والمجزية على الصكوك التي تصدرها سواء كانت صكوكاً ذات عائد دوري أو تراكمية.

أثر تنفيذ مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T على زيادة معدل النمو الاقتصادي وزيادة الدخل القومي

فيما يلي بيان يوضح العلاقة بين الإستثمارات في السنوات 2008/2004 ومعدل النمو

إستثمارات القطاع الخاص

الاستثمارات بالمليار جنيه	السنة	معدل النمو

47 مليار جنيه	2005/2004	%5.2
68 مليار جنيه	2006/2005	%6.9
135 مليار جنيه	2007/2006	%7
180 مليار جنيه	2008/2007	%7.1

وتتركز أغلبها في:

- استكمال وتحسين خدمات المرافق العامة.
- بناء المدارس.
- الطرق والكباري.
- مياه الشرب والصرف الصحي.
- تنمية شبكة الكهرباء وزيادة سعتها.
- استصلاح 1.5 مليون فدان.

أما الاستثمارات الأخرى فكان يقع العبء الأكبر منها على موازنة الدولة، وفي الموازنة الاستثمارية للسنة المالية 2008/2007 وهي أول سنوات الخطة الخمسية الجديدة فقد تم رصد 180 مليار جنيه لهذه الاستثمارات وتوزيعها على النحو التالي:

48.7 مليار جنيه استثمارات عامة

131.3 مليار جنيه استثمارات خاصة

ومن خلالها استطاعت الدولة إضافة 9.6 مليار جنيه تكلفة إنشاء 400 مدرسة بتكلفة 1.6 مليار جنيه وإنشاء محطتين لمياه الشرب، ومحطة للصرف الصحي بتكلفة 8 مليار جنيه بدون أي أعباء على موازنة الدولة وقد وصل معدل النمو في نهاية عام 2007 إلى 7.1%. يتضح مما تقدم أن معدل النمو يرتبط ارتباطاً جوهرياً مع زيادة

الاستثمارات والتي تمثل الاستثمارات في مشروعات البنية الأساسية جانباً كبيراً منها وإن التوسع في هذه الاستثمارات إضافة إلى دورة تخفيف العبء على موازنة الدولة وعلاج العجز فيها، فسوف يؤدي إلى زيادة معدل النمو.

وفيما يلي جدول يوضح استثمارات القطاع الخاص على مدى السنوات 2003/2002 حتى العام 2008/2007 بالجنيه المصري ومعدل النمو في هذه السنوات[1].

السنة	استثمارات القطاع الخاص	معدل النمو%
2003/2002	32 مليار جنيه	%3
2004/2003	39 مليار جنيه	%4
2005/2004	47 مليار جنيه	%5.2
2006/2005	68 مليار جنيه	%6.9
2007/2006	105.5 مليار جنيه	%7
2008/2007	131.3 مليار جنيه	%7.1

يتضح من الجدول السابق أن مشروعات البنية الأساسية بما تتطلبه من استثمارات ضخمة لو عهد بها بالكامل إلى القطاع الخاص لأدى إلى تحقيق معدل النمو المستهدف من ناحية، إضافة إلى مساهمتها الفعالة في القضاء على عجز الموازنة مما يؤدي إلى زيادة الجدارة الاقتصادية للاقتصاد المصري.

(1) البيانات مستخرجة من وزارة التخطيط ومركز معلومات مجلس الوزراء وموازنات السنوات 2003/2002 حتى 2008/2007 والحساب الختامي للدولة عن هذه السنوات.

ولكن يثور السؤال عن الآفاق المستقبلية لهذه المشروعات بالتالي معرفة اتجاهات التنمية في السنوات القادمة.

آفاق مستقبلية لاستخدام مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T وأثرها المحتمل على تسريع معدل النمو

سبق أن انتهى الباحث إلى أن هناك فجوة بين احتياجات الدولة من هذه المشروعات وما يتم تنفيذه فعلاً منها مما ينتج آفاقاً كبيرة لتنفيذ المزيد من هذه المشروعات لعلاج هذه الفجوة.

إضافة إلى أن هناك مشروعات عملاقة تحتاج إلى تنفيذها من خلال نظام B.O.T ولها أثر بالغ على معدل التنمية.

وفيما يلي بيان بأهم هذه المشروعات العملاقة وأثر تنفيذها:

أ) مشروع الجسر العملاق بين مصر والسعودية:

وقد تم الموافقة على تنفيذ هذا المشروع عام 1988 من ناحية المبدأ بين جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية عبر مضيق تيران بمدخل خليج العقبة للربط بين مصر ودول شمال أفريقيا ودول الخليج والجزيرة العربية والدول شرق خليج العقبة جميعها بما في ذلك سوريا ولبنان والعراق والأردن، ويعمل على دعم التواصل البري والبحري بين قارتي آسيا وأفريقيا، ولا يقل في أهميته عن تنفيذ وإنشاء قناة السويس حيث يبدأ الجسر عند مدينة رأس نصراني عند مدخل خليج العقبة في الجانب المصري (30 كيلو متر من مدينة دهب) ليصل إلى الشاطئ الشرقي لمنطقة رأس حميد بالمملكة العربية السعودية بطول 23 كيلو متراً يتم عبورها بالسيارات في 20 دقيقة، ويبلغ طول الكوبري المعلق الرئيسي 2500 متراً ويمر فوق الفتحة الملاحية لخليج العقبة ويرتكز على ركيزتين الأولى على الشاطئ المصري والثانية على جزيرة تيران دون أي ركائز أخرى في مياه الخليج وتقدر مدة التنفيذ بـــ 3 سنوات والتكلفة الإجمالية 3 مليارات دولار أمريكي أي حوالي 16.5 مليار جنيه مصري ويتم استرداد

هذه التكلفة خلال ما بين 8–10 سنوات، بينما المشروعات المماثلة يتم استرداد تكلفتها ما بين 40–50 سنة وذلك من خلال رسوم مرور الحجاج والمعتمرين والسياح والعاملين والمصطافين وعبور الشاحنات والبضائع وتصدير النفط السعودي إلى الأسواق الأوروبية خاصة وأن الناقلات العملاقة التي تزيد حمولتها عن 150 ألف طن لا يمكن عبورها قناة السويس حيث يمكن أن تمر أنابيب البترول عبر الجسر ثم بمد خط سوميد المصري يتم تصديره من غرب الإسكندرية في جمهورية مصر العربية، ولا شك أن استخدام الجسر بهذا الشكل سيضاعف من إيرادات مصر وصادراتها ونشاطها التجاري بوجه عام وتقدر الإيرادات من هذا الجسر بضعف إيرادات قناة السويس.

ب) مشروع ممر التنمية:

وهذا المشروع تقدر تكلفته بـــ 100 مليار جنيه يتم إنفاقها بمعدل 10 مليارات جنيه سنوياً وتؤدي إلى إضافة 1.5 مليون فدان إضافة إلى إنشاء إقليم بأكمله في الصحراء الغربية يؤدي إلى إنشاء مجتمع عمراني جديد يمكن أن يضم 5 مليون مواطن في مرحلته الأولى ويجعل مصر سلة غلال للمحاصيل العضوية التي تلقى طلباً غير محدود في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية، كما يؤدي إلى مضاعفة الاستفادة من المشروع القومي في توشكى ويرفع معدل نمو الدخل القومي إلى 9% على الأقل ويؤدي تنفيذ المشروعين السابقين من خلال نظام B.O.T إلى دفع كبير في معدل التنمية دون تحميل موازنة الدولة أي أعباء.

المبحث الثالث
أثر المعاملة الضريبية المقترحة على جذب الاستثمار عمومًا في مصر

العوامل التي تؤثر على الاستثمار في مصر:

يرى البعض[1] أن هناك عدد من العوامل تؤثر على الاستثمار عمومًا والاستثمار في مصر على وجه الخصوص هي كما يلي:

1. البيئة الاقتصادية المصرية.
2. أهمية حجم السوق المصري.
3. القطاع الخاص المصري ووضع المنتجات المحلية.
4. الإطار التشريعي والقضائي.
5. سوق رأس المال والائتمان في مصر.
6. تشريعات الاستثمار.
7. الاتحادات الإقليمية وأثر عدم قيام كتلة اقتصادية بالشرق الأوسط على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر.
8. أهمية اتفاق الشراكة المصرية الأوروبية على تدفق الاستثمار لمصر.
9. الوضع السياسي في مصر بين الحاضر والمستقبل.
10. أثر النزاع في الشرق الأوسط على تدفق الاستثمار لكل من المنطقة ومصر.
11. الوضع الآمن في مصر
12. وضع البنية الأساسية المصرية (خاصة الاتصالات والمواصلات).
13. وضع سوق وعنصر العمل في مصر.
14. النظام الإداري في مصر.
15. وضع وأهمية عامل البحوث والتطوير.
16. أهمية الموقع الجغرافي لمصر.
17. استراتيجية التسويق المصرية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

([1]) دكتور رضا عبد السلام– محددات الاستثمار الأجنبي المباشر في عصر العولمة، دراسة مقارنة لتجارب كل من شرق وجنوب شرق آسيا وأمريكا اللاتينية مع التطبيق على مصر– قسم الاقتصاد والمالية العامة ، كلية الحقوق، جامعة المنصورة، 2002، ص 245.

وفيما يلي محددات الاستثمار في مصر:

أولاً: العوامل الاقتصادية:

1. النظام الضريبي والإعفاءات المقررة للشركات.
2. حرية التجارة واستبدال العملات الأجنبية والرسوم الجمركية.
3. الإصلاح الاقتصادي ونمو الدخل القومي وأسواق رأس المال والمؤشرات الاقتصادية.
4. البنية الأساسية والمرافق العامة وخاصة النقل والاتصالات.
5. أوضاع القطاع الخاص وجودة المنتجات المحلية.

ثانيًا: العوامل الجغرافية:

1. الوضع السياسي الإقليمي (انعكاسات الوضع السياسي في الشرق الأوسط)
2. الوضع الجغرافي للإقليم بالنسبة للمستثمر الخارجي.
3. التكامل الإقليمي (ومدى تكامله مع السوق الأوروبية المشتركة).

ثالثا: العوامل الإدارية والقانونية:

1. البيروقراطية والنظام الإداري.
2. استراتيجية الارتقاء بالاستثمار وتحسينه (المؤشرات الرسمية الخاصة).
3. النظام القانوني والقضائي– نظم التقاضي.

رابعا: العوامل السياسية:

1. الوضع الأمني
2. الاستقرار السياسي، والنظم الديمقراطية.

خامسًا: العوامل الاجتماعية:

1. رأس المال البشري ومهارات العمال.
2. التعليم وأنظمة التدريب.

أثر استكمال البنية الأساسية بواسطة مشروعات الـــ B.O.T على جذب الاستثمارات عمومًا

تعتبر المرافق العامة والخدمات العامة من القطاعات الهامة والحيوية في أي مجتمع من المجتمعات مهما اختلفت الفلسفة الاقتصادية التي يؤمن بها، ومهما اختلفت درجة تقدمه الاقتصادي، لأن المرافق العامة تقدم خدمات حيوية وضرورية ليس لأفراد المجتمع فحسب ولكن للأنشطة الاقتصادية التي تعمل داخل أي دولة، كما وأنها ضرورية لتقدم وتطور القطاعات الاقتصادية الأخرى. وتتمثل المرافق العامة في الطرق، النقل، والمواصلات، الطاقة، ومياه الشرب، الصرف الصحي، الاتصالات كما أن هذه المرافق ضرورية لتفعيل معدلات التنمية الاقتصادية بوجه عام وفي الدول النامية بصفة خاصة.

ويرى البعض[1] أن هناك علاقة متبادلة وموجبة بين توافر المرافق العامة ونجاح برامج التنمية الاقتصادية وزيادة فاعليتها ويطلق عليها أصحاب هذا الرأي وصف الخدمات شبه العامة Semi- public service وأنه بالرغم من أنها تتطلب كثافة رأسمالية عالية إلا أنها إنتاجها يتسم بظاهرة تزايد غلة الحجم Increasing Returns to scale أو تناقص التكاليف، وتتسم أسواقها بوجود ظاهرة الاحتكار الطبيعي Natural monopoly. وقد أثبتت الإحصائيات والدراسات أن بطئ نمو الاستثمارات في ظل القانون رقم 43 لسنة 1974 والفترة السابقة عليه وحتى صدور القانون رقم 230 لسنة 1989 كان بسبب نقص مشروعات البنية الأساسية والتي يعتمد عليها المستثمر في اتخاذ قراره بالاستثمار في دولة ما في ضوء توافرها، وأن دراسة الدول الأكثر جذبًا للاستثمار في العالم يتضح أنها اهتمت بشكل أساسي على توافر مشروعات البنية الأساسية الخدمية وأعطت هذه المشروعات أولوية مطلقة قبل أن تتوجه عالميًا لجذب الاستثمار إليها وخاصة النمور الآسيوية [2]، والتي كانت

([1]) دكتور سعيد عبد العزيز عثمان، مرجع سابق، ص 5-6.

([2]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى :

A- Ellen Kerrigen Dry and sesto E.V ecchi, "Bringing a B.O.T project to closure in Vietnam – problems and prospects", journal of project finance v6 sep. 2000, pp. 7-9.

B- Ibrahim M. Badawi, "Globalization of the B.O.T system and it's taxation problems" review of Business, spring 2003, p.2, 24.

رائده في تطبيق نظام الـB.O.T على مشروعات المرافق العامة حيث كانت تعاني من ندرة الاستثمارات الداخلية ونقص الاعتمادات وعجز في موازناتها لا يسمح لها بأن تتحمل موازناتها أعباء هذه المشروعات.

ويرى الباحث أن هناك علاقة وثيقة وطردية بين قدرة أي دولة على جذب الاستثمارات وبين توافر بنية أساسية ملائمة[1] ومن أسباب بطئ جذب الاستثمار في بداية انتهاج مصر لسياسة الانفتاح الاقتصادي في السبعينات، أن المستثمرين ترددوا في الاستثمار في مصر وخاصة في ظل مشاكل الاتصالات– والطرق والطاقة الكهربائية والصرف الصحي.....الخ من خدمات المرافق العامة الضرورية لتنفيذ الاستثمارات وتشغيلها مما جعلهم ينفذون استثمارات ويوطنوها في دول الجوار التي توافرت فيها هذه المرافق.

إن توافر البنية الأساسية هو من العوامل المهمة والأكثر تأثيرًا في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر والاستفادة من مزاياه[2].

وإذا انتهينا إلى هذه النتيجة فإن تطوير استكمال البنية الأساسية ومنح حوافز ضريبة لها سوف يؤدي ليس فقط إلى جذب استثمارات المرافق العامة ولكن إلى جذب الاستثمارات عمومًا في الدولة التي تقوم بتطبيقها.

فوجود مرافق عامة مثل المياه والكهرباء والصرف الصحي والاتصالات والمواصلات والطرق والكبارى والموانئ والمطارات له تأثير كبير على الإنتاج في كل الأنشطة من ناحية، وأن عدم توافرها إضافة إلى آثاره السلبية على الإنتاج سوف يؤدي إلى تحمل الشركات المستثمرة نفقات باهظة وهذا يتعارض مع استراتيجية هذه الشركات بالنسبة لتخفيض التكاليف وتعظيم أرباحها كهدف للاستثمار.

([1]) الباحث، الآثار الاقتصادية والاجتماعية لتمويل التنمية المستدامة طبقًا لنظام الـ B.O.T، مؤتمر الأساليب غير التقليدية لتمويل التنمية المستدامة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية 22، 23 أكتوبر 2008، ص 1–5.

([2]) يرجع في ذلك تفصيلا إلى:

- Halford R., "Business opportunities abound", the journal of business strategy, boston, vol. 19, Nov. Dec. 1998. pp. 24-26.
- Urata S., "Japanese direct investment in Asia; its impact on export expantion and technology Acquisition of host economics', Japan center, march, 1998, p.20-22.

فالبنية الأساسية هي العصب الاقتصادي لأي تنمية، وفي ضوء تجربة دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية فإن البنية الأساسية لعبت دورًا ملحوظًا في تعظيم قدرة الدولة على جذب المزيد من الاستثمار الأجنبي.

وأن بعض مرافق البنية الأساسية في مصر قد شهدت تطورًا خلال التسعينات وأوائل القرن الحالي مما انعكس على جعل مصر أكثر جاذبية للاستثمارات.

إلا أن استثمار القطاع الخاص عمومًا (الأجنبي – المصري) مازال دون المستويات المستهدفة وأقل من المستويات المطلوبة مما يجب معه تشجيع القطاع الخاص (المحلي والأجنبي) والذي يعول عليه في القيام بتنفيذ هذه المشروعات وخاصة بعد نجاح نظام الـ B.O.T محليًا ودوليًا في تنمية واستكمال مرافق البنية الأساسية التي لن يقتصر دورها على جذب الاستثمار عمومًا إلى مصر بل يعتبر أحد أولوياته، ومن هنا يعتبر جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية المدخل لجذب الاستثمارات في مصر.

موقف الفقه الضريبي من أثر المعاملة الضريبية على جذب الاستثمارات.

تباينت الآراء حول مدى تأثير المعاملة الضريبية بما تتضمنه من مزايا وإعفاءات على جذب الاستثمارات وخاصة في مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T.

الرأي الأول[1]:

ويرى هذا الرأي أن الطلب العالمي على تنفيذ مشـــروعات المرافق العامة بنظام B.O.T كبير ومن ثم تتنافس الدول في جذب الاستثمار الأجنبية والمحلية لاستكمال مرافقها العامة أو تحديثها مما يؤدي إلى تنافس الدول في منح الاعفاءات والمزايا الضـــريبية لهذه المشـــروعات، خاصـــة أن هذه المزايا والحوافز تســـاعد المفاوض الوطني أو المحلي في الحصول على أحسن الشروط في عقد الـ B.O.T إضافة إلى الجنات الضريبية التي تعطي الاستثمارات الأجنبية حوافز سخية، بالتالي سوف تتجه هذه الاستثمارات إلى الدول التي تعطيها حوافز أكبر بافتراض توافر الشروط الأخرى لجذب الاستثمار بشكل متساوي بين هذه الدول.

ويرى أصحاب هذا الرأي[2] بأنه وإن كان هذا الإعفاء سيصب في النهاية في خزينة الدولة مصـــدر رأس المال طبقًا لمبدأ عالمية الإيراد المتبع في معظم الدول إلا أنه يمكن معالجة ذلك من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي والسماح بخصم الضريبة التي كان يمكن أن يخضع لها المستثمر في الدولة المضيفة للاستثمار لو لم يكن معفيًا من الضريبة المســـتحقة عليه عن دخله العالمي وبالتالي تشـــجيع الاســـتثمار في الدول النامية وتدفق الاستثمار إليها.

الرأي الثاني[3]:

ويرى أصحاب هذا الاتجاه الاهتمام بالتكاليف واجبه الخصم وما يصاحبها من مزايا تتعلق بتخفيض الوعاء الخاضع للضريبة لأنها ستصاحب المشروع طوال عمره وليس لفترة محدودة كالإعفاءات الضريبية، كما وأن أسلوب الإدارة الضريبية في حل وتصفية المنازعات وقلة الإجراءات الضـــريبية، ووجود آلية ســـريعة لحل الخلافات والمنازعات، جميعها أكثر

([1]) محمد سرور– سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل– دراسة مقارنة– رسالة دكتوراه، في الحقوق، كلية الحقوق، جامعة القاهرة، 1995 ص، 190–199.

([2]) محمد ضحاوي– مركز الضريبة وأهميتها للمستثمر في مصر ومقارنة مع بعض الدول الأخرى– المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعه الأنظمة الضريبية، وسياسات الاستثمار في أفريقيا، 19–20 نوفمبر 1996، ص 505–524.

([3]) دكتور محمد هشام الحموي– الإعفاءات الضريبية وآثارها في قرارات الاستثمار، مؤتمر السياسة الضريبية والتنمية بين الواقع وإقامة المستقبل– جمعية الإدارة المالية، 1990، ص 177.

دكتور نصحي منصور تخيل– دور الحوافز الضريبية في تشجيع المشروعات الصناعية (دراسة تحليلية مقارنة)– المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعة الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا 19–20 نوفمبر 1996، ص 77–94.

أهمية من الإعفاء الضريبي لهذه المشروعات ووجوب أن تكون المعاملة الضريبية واضحة ومحددة ولا تثير اللبس أو كثرة الاجتهادات، حيث يستند هذا الرأي إلى أنه وإن كانت الحوافز الضريبية تحتل المرتبة السادسة في مجال جذب الاستثمار، إلا أن الخلافات والمنازعات مع السلطات الضريبية وبطئ حسم هذه الخلافات تعتبر السبب الثاني بعد عدم الاستقرار السياسي في خلف مناخ طارد للاستثمارات في الدول النامية.

الرأي الثالث[1]:

ويرى أصحاب هذا الرأي أنه لا يمكن تجاهل أثر وفاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمارات، وأن الإفراط في الحوافز والإعفاءات الضريبية يتعارض مع عمومية الضريبة، وأن الإعفاءات الضريبية لا تمثل خسارة للدولة المضيفة للاستثمار، وإنما هي تكلفة مقابل عائد اقتصادي واجتماعي وأن استمرار منح هذه الحوافز والإعفاءات مرتبط بتحقيق الهدف من منحها ويجب خضوعها لقيد زمني لأن إطلاقها يعتبر قيدًا على الموارد الضريبية، ضرورة المفاضلة بين الإعفاءات والحوافز الضريبية والحوافز والإعفاءات غير الضريبية من حيث رغبات المستثمرين وفاعلية كل منهما، ويجب إدراك أن الحوافز والإعفاءات الضريبية وحدها ليست العامل الوحيد لجذب الاستثمارات، وخاصة في غياب العناصر المؤثرة الأخرى.

كما يجب أن تكون هناك سياسة واضحة للاستثمار، وأن تتسم إجراءاتها بالبساطة، كما يجب الربط بين منح الحوافز الضريبية وحل المشاكل الاقتصادية التي تعاني منها الدولة المانحة للحوافز والمضيفة للاستثمار.

الرأي الرابع[2]:

([1]) الباحث- المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر، دراسة تحليلية انتقادية مقارنة- مجلة التشريع المالي والضريبي، العدد 284، أبريل 1993، ص 17-18.

([2]) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلى:

أ. دكتور عطية عبد الحليم صقر، مرجع سابق، ص 16-

ويقلل من أهمية المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T في جذب الاستثمارات عمومًا أو جذب الاستثمارات في مجال مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T ويرى عدم كفاية وفعالية الحوافز الضريبية وحدها في جذب مزيد من الاستثمارات المباشرة إلى مصر، ودلل أصحاب هذا الرأي على ذلك بأن تطور الاستثمار المباشر في مصر تكشف عن عدم تناسب بين حجم المبالغ المستثمرة وعدد المشروعات الاستثمارية وتدفق الاستثمار المباشر إلى مصـــر وذلك كله مع حجم الحوافز والإعفاءات الضـــريبية التي تقررت في قوانين الاستثمار المتعاقبة، وأن التطورات التي حدثت في تدفقات الاستثمار إلى مصر كانت إلى حد كبير دالة في متغيرات أخرى كثيرة، وإن الحوافز الضـــريبية ليســـت ســـوى إحدى هذه المتغيرات ولكنها ليســـت أهمها على الإطلاق، وأن المســـتثمر لا يأتي لمجرد المزايا والإعفاءات والضـمانات التي تقررها له تلك القوانين بقدر ما ينظر إلى استقرار السياسة الاقتصادية والمالية وتصحيح الاختلال في النظام الاقتصادي.

ويذهب بعض الفقه[1] إلى أن الإعفاءات الضـريبية والجمركية وحدها ليسـت بعامل مؤثر في صنع القرار الاستثماري.

ومن التجارب العالمية تجربتي مدغشـــقر ومريشـــيوس والتي شـــهدت زيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة لهما على أثر تخفيض مستويات التعريفة الجمركية[2].

ب. دكتور صفوت عبد السلام عوض الله- الحوافز الضريبية وأثرها على التنمية والاستثمار في مصر (دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم 8 لسنة 1997)- دار النهضة العربية 2002، ص 99-108.

ج. دكتور علي عبد العزيز سليمان- حوافز الاستثمار الخاص في مصر- مجلة مصر المعاصرة، العدد 445، يناير 1997، ص 13-14.

([1]) يرجع تفصيلاً في هذا الموضوع إلى:

- Rolfe, Robert et al, op.cit, p.340.
- دكتور عبد الواحد محمد الفار- الجوانب القانونية للاســـتثمارات العربية والأجنبية في مصـــر- عالم الكتب، 1982، ص 141-142.
- دكتور إبراهيم شحاته، مرجع سابق، ص 132.
- دكتور عطية عبد الحليم صقر، مرجع سابق، ص 9-75.
- دكتور أحمد عبد الحميد، مرجع سابق، ص 42.

([2]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- Harrison A. and revenge A.- "The effects of trade policy reform-what do we realy know?"- national bureau of economic research, working paper No. 5225, 1995.
- Henkoff R.- "Asia –why Business is still bulish"- fortune, vol. 136- Oct21, 1997, p.139.

ولا شـــك أن انضـــمام مصـــر لمنظمة التجارة العالمية وتنفيذ التزاماتها المقررة طبقا للاتفاقية ومنها التخفيض المتدرج للرسـوم الجمركية حتى الوصـول إلى المسـتويات المحددة بالاتفاقية وهو بدوره يعتبر عاملاً ايجابيًا على جذب الاستثمارات الأجنبية لمصر.

ويتضـح في ضـوء ما تقدم أن تأثير النظام الضـريبي على جذب الاسـتثمار لا يتعلق فقط بضريبة الدخل ولكن يمتد التأثير ليشمل الضريبة الجمركية وضريبة المبيعات سواء من حيث الحوافز الضـريبية أو النظام الضـريبي نفسـه وإجراءاته وكيفية حل المنازعات، وكفاءة العاملين في الجهاز الضـــريبي، ومدى تفهمهم بطبيعة عمل هذه الشـــركات خاصـــة بعض الأنشطة والشركات التي تملي طبيعتها معالجة ضـريبية خاصـة لها. إن الحوافز وحدها رغم أنها مطلبًا للمســتثمرين في مجال جذب الاســتثمار قد يضــيع أثرها في الإجراءات الإدارية المعقدة وعدم وجود آلية لحل المنازعات وحسـمها بسـرعة مما يجعل الحوافز الضـريبية لابد أن تقترن بإصـــلاح متكامل يشـــمل الجهاز الضـــريبي وآلية عمله وتطويره وإن النظام والإجراءات الضريبية في حاجة إلى إعادة هكيلة.

دور النظام الضريبي في جذب الاستثمارات:

يتضح مما تقدم أن دور النظام الضـريبي في الدولة المضيفة للاستثمار أكثر اتساعًا من مســألة الحوافز والإعفاءات الضــريبية التي تتقرر لجذب الاســتثمارات لتشــمل هذه المنظومة الضرائب المختلفة وخاصة الضرائب الدخل والضرائب الجمركية وكذلك وجود إدارة ضـريبية على درجة عالية من الكفاءة إضـافة إلى تبسـيط الإجراءات الضـريبية ووجود آلية لفض المنازعات بين الممولين ومصـلحة الضـرائب وأن بحث الحوافز والإعفاءات الضـريبية وحدها لن يكون لها دلالة كبيرة وحدها لأن النظام الضريبي بمكوناته أكبر بكثير من الحوافز الضـريبية، ولأنه مع توافر الحوافز والإعفاءات الضـريبية بالدرجة المناسـبة والمطلوبة، ومع ذلك لن تكون فاعلة في جذب الاســتثمار لأن بقية أركان النظام الضــريبي ســتكون طاردة للاســتثمار، ولكن ســيتم بحث الحوافز والإعفاءات الضــريبية كجزء من النظام الضــريبي لتحقيق التكامل وليس كجزء منفصـــل قائم بذاته، وقد أيد الباحثين[1] واللذين انتهوا إلى أن

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- Jun k.w.& Jun J., op.cit, pp.12-15.
- Rolfe, Robert J., Ricks, op.cit, pp. 338-339.

الإعفاءات الضـريبية والجمركية يمكن أن يكون لها تأثير أفضـل إذا كانت العوامل الأخرى في النظام الضريبي تعمل بإيجابية وفي صالح جذب الاستثمار الأجنبي المباشر.

التعديلات التشـريعية والإجرائية وأثرها على خلق حالة عدم تبين وعدم تأكد لدى المستثمرين:

يرى البعض[1] أن الإدارة الضـريبية المصـرية تعاني من التأخير في عملية التعديل في القانون وبين إصـدار التفسـير الموسـع لكيفية وإطار تطبيقه، وتعاني المجر من نفس المشكلة حيث قامت بإقرار الحوافز الضريبية عام 1993 وألغيت عام 1994، وأن مثل هذه التعديلات والتغييرات المسـتمرة تخلق حالة في عدم التأكد وعدم التبين مما يربك المسـتثمر الأجنبي ويزداد خوفه من المستقبل.

ويرى البعض[2] أن كثرة وتعدد الحوافز تعقد النظام الضـريبي نفسـه سـواء بسـبب القواعد التي توضـع لمنح هذه الحوافز أو بسـبب التعديلات الفنية التي تجريها السـلطات الضـريبية دوريًا في بعض الدول الواعدة والدول الصـناعية، كما أنه من الصـعب معرفة رد فعل السـلطات الضـريبية للتحويلات غير المألوفة لأنه ينشـأ ما يسـمى القواعد الصـامتة Rules of silent بشأن مسائل تكون أحيانًا أقوى من التشريع من خلال استخدام السلطات الضريبية للدوران والالتفاف حول القانون.

كما يرى البعض[3] أن هناك العديد من التشـريعات التي تحكم الاسـتثمار الأجنبي وهو ما يربك المسـتثمر الأجنبي وأن النظم والقوانين الحالية لا تقوى على المنافسـة في ظل اقتصاد مفتوح ومن ثم يجب تعديلها لتواكب هذه المتغيرات.

ويرى أصـحاب هذا الرأي أن التصـميم السـيء للنظام الضـريبي يقلل من فاعلية قوى السـوق، وكلما زاد تعقيد الهيكل الضـريبي كلما ارتفعت تكاليف الجباية، وكلما كانت هناك فرص أكبر للتحكم كلما كانت هناك فرص للتهرب الضـريبي مما يؤدي إلى اتجاه الشـركات بطرق ملتوية لتوفير الضرائب بدلاً من تخصيص نشاطها للأنشطة المنتجة.

([1])Morgan R.E, Constantine and katsikeas- "Theories of international trade, foreign direct investment and irm internationalization, Acritique, management Decision", vol. 35 Jan. Feb. 1994., p. 68.

([2]) Guy p.- "Facilitating foreign investment some Dosand Don'ts"- Finance & development, Washington, vol. 29, March 1992, p.13

([3]) Abdel Hameed A., Op.cit, p.11-20.

وإن الإجراءات الإدارية Administrative procedure يمكنها أن تؤثر على تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر سلبا إذا كانت القواعد القانونية والنظام يفتقد الشفافية[1].

ومن ثم لا يمكن في ضـــوء ما تقدم بحث الحوافز والإعفاءات الضـــريبية بمعزل عن النظام الضريبي ككل.

وقد أيد الفقه في مصـر والخارج[2] أن حوافز الاسـتثمار التي توفرها الدولة المضـيفة للاسـتثمار وخاصـة الحوافز الضـريبية لها تأثير كبير على جذب رؤوس الأموال للاسـتثمار فيها وكذلك الإعفاءات الجمركية.

ويظهر ذلك بصورة خاصة في الاستثمار الهادف للتصدير[3].

ويرى البعض[4] أن العوامل والمحددات والدوافع المؤدية إلى جذب وتدفق الاســتثمار الأجنبي المباشر إلى الدول المضيفة يمكن حصرها فيما يلي:

1. مناخ الاستثمار بمكوناته ومحدداته وهي:

أ. المحددات الاقتصادية (مستوى أداء الاقتصاد القومي) [5].

ب. النظام الاقتصادي والسياسي والبيئي والمؤسسي[6].

([1]) Country commercial Guide, US Department of commerce, Egypt, 1999.

([2]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- Dunning J.H, -"The determinats of production"-oxford economic papers, vol.25, 1973, pp. 290-300.
- Rolfe, Robert J.; Ricks David A., pioneer Martha M. and MC carthy mark, "Determinants of FDI incentive preferences of MNES"- Journal of international business studies, London, volume. 24, second quarter, 1993, pp.335-338.
- Wallace D- "latin America trad"- lrvine, vol. 16, 1996, p.77.
- دكتور أحمد عبد الحميد– مدى فاعلية الحوافز الضـريبية في جذب الاسـتثمار الأجنبي المباشـر لمصـر– المجلة المصـرية للتنمية والتخطيط معهد التخطيط القومي، المجلد الثاني، 1992، ص 32–40.

([3])Witherell, William H.- "Investment services; Taxation and competition- Business Economics, washington" vol. 30, jan 1995, p.29.

([4]) دكتور عبد المطلب عبد الحميد– مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر– المجلة المصرية للتنمية والتخطيط، والمجلس السادس، العدد الثاني، ديسمبر 1998، ص 14–18.

([5])Seaperlanda, Anthony E and lawrance J. Maner- "The determinants of U.S Direct investment in E.E.C - American economy Review, 1969, p. 566.

([6]) دكتور عبد المطلب عبد الحميد– السياسات الاقتصادية، تحليل جزئي وكلي– مكتبة زهراء الشرق، 1997، ص 391، 339.

ج. السياسات الاقتصادية الكلية وتحتوي بدورها على السياسات المالية ومنها الحوافز الضريبية المناسبة وسعر وعبء ضريبي مناسب لتكون مشجعة للاستثمار، وكذلك سياسة للإنفاق العام تؤدي إلى تقوية البنية الأساسية وهو ما يؤدي إلى جذب الاستثمار وسياسة نقدية توسعية ومتوافقة مع حجم النشاط الاقتصادي.

د. المحددات القانونية والتشريعية ويتضمن قانون موحد للاستثمار ومتجانس مع التشريعات الأخرى ومنها التشريعات الضريبية ومجموعة الحوافز الضريبية المناسبة مع كفاءة السياسة الضريبية.

2. العوامل والمحددات المرتبطة بالقدرة التنافسية للدولة المضيفة بالمقارنة بالدول الأخرى (عنصر العمل- البنية الأساسية- التمويل- المعلومات- الخدمات المدعمة للأعمال).

3. العائد على الاستثمار.

4. الطاقة أو المقدرة الاستيعابية للاقتصاد القومي[1] وتعتمد على فرص الاستثمار المتاحة – القيود على الاستثمار- نوع وحجم العائد المطلوب.

5. الصحة الاقتصادية وإثبات المقدرة على النمو.

وإنه من الواضح أن الحوافز الضريبية هي إحدى هذه العوامل ولكنها ليست العامل الحاسم. وقد أثبتت ذلك أيضًا العديد من الدراسات التي أجريت على العديد من الدول والمناطق، لعل من أهمها تلك الدراسة التي أعدتها اللجان المتخصصة لمنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية[2] حول علاقة الحوافز الضريبية بقرارات الاستثمار الدولي، وقد توصلت إلى أن ترتيب العوامل المؤثرة في قرار الاستثمار الأجنبي المباشر على النحو التالي:

في المرتبة الأولى: توافر البنية الأساسية.

في المرتبة الثانية: توفر الاستقرار السياسي والقانوني الملائم للاستثمار في جو في الأمان.

([1]) دكتورة كريمة كريم، دور رأس المال العربي والأجنبي في تمويل التنمية الاقتصادية في الدول النامية، مجلة مصر المعاصرة، العدد 371، 1978، ص 99.

([2])Blace, "Relationship of incentive and disincentives to international investment Decision", OECD committee, paris, 1993, pp. 10-69.

في المرتبة الثالثة: توافر عناصر الإنتاج كمًا ونوعًا مع إمكانية استقدامها من الخارج.
في المرتبة الرابعة: التسهيلات المالية وتحويل الأرباح للخارج.
في المرتبة الخامسة: السياسة الاقتصادية للدولة من حيث الحرية والحماية.
في المرتبة السادسة: الحوافز الضريبية ومدى استقرارها.

ولعل من الواضح أن تلك الدراسة تشير إلى أن الحوافز الضريبية قد تكون من بين العوامل التي تساعد في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر ولكنها ليست العامل الوحيد، كما أن أهميتها ووزنها النسبي أقل من الأهمية والوزن النسبي للعناصر الأخرى التي تتعلق بمناخ الاستثمار والقدرة التنافسية للدول المضيفة في جذب الاستثمار الأجنبي، والطاقة أو المقدرة الاستيعابية للاقتصاد القومي والصحة الاقتصادية وإثبات القدرة على النمو، حيث جاءت الحوافز الضريبية في مؤخرة ترتيب كل هذه العناصر.

الحوافز الضريبية الممنوحة للاستثمار الأجنبي المباشر في مصر:

بداية يمكن القول، أن مفهوم الحوافز الضريبي ينطوي على مجموعة من الأشكال وصور الإعفاءات الضريبية سواء إعفاءات ضريبية دائمة أو مؤقتة بالإضافة إلى بعض الصور الأخرى مثل رد أو استنزال الضريبة، أو الإهلاك المعجل، أو المؤجل، أو نظام تأجيل الضريبة أو وقفها أو المعدلات التمييزية أو ترحيل الخسائر أو معوقات الاستثمار[1] والمهم هو اختبار المزيج المناسب من الحوافز الضريبية لجذب نوع ما من الاستثمارات الدولية[2]، ويختلف هذا المزيج حسب نوع الاستثمار ومجالاته، وظروف كل دوله.

وفيما يلي عرض للحوافز الضريبية في دول الآسيان:

([1]) محمد مصطفى سويد– إطار مقترح للحوافز الضريبية للاستثمار لإذكاء فاعليتها وإعادة التوازن للمجتمع الضريبي المصري– المؤتمر العلمي الأول وموضوعه، استراتيجية الاستثمار في مصر في ضوء تحديات المستقبل، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، فرع بنها، مايو 1995، ص 7–10.

([2]) دكتور فريد النجار– النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي– مجلة البحوث الإدارية، العدد الأول والثاني، المجلد (8)، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية القاهرة، 1996، ص 142.

1. جدول عرض حوافز الاستثمار في دول الآسيان[1]:

سنغافورة	ماليزيا	الفلبين	تايلاند
1959: قانون الصناعات الرائدة. إعفاء ضريبي لمدة خمسة سنوات، إهلاك رأس المال ترحيل صافي خسائر التشغيل.	1958 قانون الصناعات الرائدة.	1967 قانون حوافز الاستثمار (RA5186) حوافز للمشروعات الرائدة ذات الأفضلية، وتتضمن إهلاك رأس المال، ترحيل صافي خسائر التشغيل، إعفاء ضريبي على المعدات الرأسمالية المستورده، ائتمان ضريبي على استثمار رأس المال المحلي، خصم مزدوج تشجيعي على نفقات وتكاليف الشحن لشركات التصدير.	لا توجد
1967: قانون حوافز التوسع الاقتصادي إعفاء ضريبي يصل إلى 90% على الأرباح من الأنشطة التصديرية خفض مزدوج للضريبة على الإنفاق الخاص بتشجيع الصادرات عبر البحار	1968 قانون حوافز الاستثمار: تشجيع الصناعات الكثيفة العمالة والموجة للتصدير، حوافز جديدة تشمل ائتمانات ضريبية للاستثمار علاوة تصدير، علاوة إهلاك المنازع لرأس المال وخصم مزدوج للنفقات الموجهة لتشجيع التصدير عبر البحار	1970 قانون حوافز التصدير (RA6135) إعفاء المعدات الرأسمالية المستوردة من الضرائب والرسوم. أئتمان للضرائب المدفوعة على المعدات الرأسمالية المحلية والمواد الخام والمنتجات شبه المصنعة المستخدمة في الإنتاج للتصدير	1972 قانون تشجيع الاستثمار الصناعي: تقديم حوافز ضريبية للصناعات التصديرية وتتضمن إعفاء ضريبي لمدة 3-8 سنوات. تخفيض في رسوم الواردات وضريبة الأعمال التجارية. إهلاك متسارع بنسبة 25% من رأس المال المستثمر بالإضافة إلى الإهلاك العادي لرأس المال

(1) المرجع السابق، ص 145.

2. جدول عرض حوافز الاستثمار في دول الأسيان

سنغافورة	ماليزيا	الفلبين	تايلاند
1975: حد الإعفاءات الضريبية حتى عشر سنوات	1973: الصناعات الموجهة للتصدير تتراوح بين 4-10سنوات	1973: تعديل لقانون الاستثمار وحوافز الصادرات (PD, 2) إلغاء شروط خصم ما يعاد استثماره بغرض التوسع من الدخل الخاضع للضريبة. ائتمان ضريبي لرسوم المبيعات المفروضة على الواردات لإنتاج السلع التصديرية وبدون حد زمني من بداية العمليات الإنتاجية إلغاء الخصم المزدوج لنفقات الترويج انقاص جمود، إعادة استثمار التوسع، من 100% إلى 25-50 50-100% للمشروعات الرائدة وغير الرائدة على التوالي.	1977: قانون تشجيع الاستثمار (BE2520) تشجيع تمركز الصناعات خارج بانكوك- حوافز مغطاة لمناطق تشجيع الاستثمار تتمثل تخفيضًا بحد أقصى 90% من ضريبة الأعمال التجارية على مبيعات المنتجات لمدة تصل خمس سنوات. تخفيض 50% من ضريبة الدخل الموحدة لمدة خمس سنوات بعد انتهاء فترة الإعفاء الضريبي. حوافز لتشجيع الصادرات بإعفاءات ضريبية أو جمركية أو تخفيضات.
1979: نظام ائتمان الاستثمار 10-50%	1986: قانون تشجيع الاستثمار إعفاء ضريبي للشركات الرائدة لمدة خمس سنوات مع إمكانية مدها إلى خمس سنوات أخرى	1983: قانون سياسة حوافز الاستثمار - إلغاء مسموحات الإهلاك المتسارع وإعادة الاستثمار. السماح للشركات غير المصدرة بتأجيل سدادها للرسوم والضرائب على الآلات والمعدات الرأسمالية	

إعادة هندسة الحوافز الضريبية لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر في مصر:

ذهب البعض[1] إلى اقتراح علاج عدم تناسب النتائج التي تحققت من تطبيق سياسة الحوافز الضريبية مع ما كان متوقعًا منها بالنسبة لتدفق الاستثمارات الأجنبية في ضوء التجربة

(1) دكتور عبد المطلب عبد الحميد- مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر- مرجع سابق، ص32-35.

الفعلية من خلال ما يسمى إعادة هندسة الحوافز الضريبية لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر اعتمادًا على مجموعة من الأسس أهمها:

1. وضع المزيج المناسب من الحوافز الضريبية بالتوافق والتنسيق التام مع باقي مكونات ومحددات مناخ الاستثمار والعوامل الأخرى المؤدية لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر، وفي إطار مجموعة من السياسات الاقتصادية المتوافقة وبأقل قدر ممكن من المخاطر السياسية مع توفير فرص استثمارية متجددة وضمانات استثمار ثابتة وواضحة، وقاعدة بيانات استثمارية على درجة عالية من الكفاءة، ومراكز وأجهزة متطورة تعمل على دعم قرارات الاستثمار، في إطار شبكة معلومات استثمارية متدفقة البيانات على اتصال لحظي بتحركات الاستثمار الدولي في جميع مناطق العالم وذلك لأن الحوافز الضريبية يمكن أن تزداد فعاليتها، إذا ما تجانس مناخ الاستثمار كمنظومة متكاملة، وكانت العوامل الأخرى إيجابية وتهيأت البيئة المستقبلة للاستثمار الأجنبي المباشر لتكون قريبة من الصورة التي هي عليها في الدول المتقدمة، والدول النامية، التي نجحت في جذب مزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر.
2. إدراك السياسة الضريبة الناجحة ليست تلك التي تمنح مزيدًا من الحوافز الضريبية بل هي تلك التي تربط بين الحوافز الضريبية وبين العوامل الأخرى التي تؤثر على قرار الاستثمار، وفي ضوء ذلك من الضروري أن يتم وضع سياسة للحوافز الضريبية تتسم بالمرونة والمفعولية وتتضمن نظاماً واضحًا للإعفاءات الضريبية موقوتًا لفترة زمنية معينة بأهداف معنية، على أن تستند تلك السياسة إلى معايير مقبولة ومتكاملة من الناحية النظرية والعملية، وتحدد المجالات الاستثمارية التي ترتبط بالأهداف الاقتصادية الاستراتيجية للاقتصاد القومي مما يبرر التضحية والتكلفة التي يتحملها هذا الاقتصاد من وجود نظام معين للحوافز الضريبية وفي نفس الوقت يسمح بجذب المزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر.
3. توجيه الحوافز الضريبية للاستثمار الأجنبي المباشر نحو المشروعات والأنشطة التي يرغب المستثمر فيها، وخاصة المشروعات التي لديها إمكانيات الاستمرار والنمو، وتعمل على إعادة استثمار أرباحها في نفس المشروع أو في مشروعات أخرى داخل

الاقتصـــاد القومي، وعدم المســـاواة بين منح الإعفاءات والمزايا الضـــريبية بين المشـروعات الإنتاجية الكبيرة التي لا تكفي فترة السـنوات الخمس لاسـترداد تكاليفها وبين المشروعات قصيرة الأجل التي تسترد تكاليفها ربما في أقل من عامين حتى لا يؤثر ذلك على التوازن للمشـــروعات، أي تعمل الحوافز الضـــريبية على أن يقيم المشـــروع والمســـتثمر الأجنبي علاقة طويلة مع المجتمع، ويمكن أن يرتبط الإعفاء الضـريبي في هذا بحجم النشـاط مثل التشـريع اليوناني الذي يقضـي بأن المشـروعات الجديدة المستثمرة والتي يزيد رأس مالها عن 60 مليون دراخمة أي حوالي 20 مليون دولار أمريكي تعفى من كافة الضرائب والرسوم.

4. قيام ســـياســـة الحوافز الضـــريبية على تعميق التمييز الجغرافي فيما يتعلق بمنح الإعفاءات الضـريبية المؤقتة أو ما يطلق عليه الأجازة الضـريبية، وهنا تجرى محاولة للربط بين الخريطة الاســـتثمارية والحوافز الضـــريبية، فعلى ســـبيل المثال تكون الإعفاءات في منطقة ســـيناء أكبر من المجتمعات العمرانية الجديدة وداخل الوادي القديم، والإعفاءات في منطقة جنوب الصـــعيد مدتها أطول من ســـيناء، والإعفاءات في منطقة جنوب الصـــعيد مدتها أطول من ســـيناء، والإعفاءات في منطقة توشـــكى أكبر من المنـاطق الســـــابقـة وغيرهـا، أي محـاولـة الربط بين تمييز الإعفـاءات ومشـــروعات التنمية القومية العملاقة، إلى جانب تحســـين مناخ الاســـتثمار في تلك المناطق بشكل مستمر.
5. تعميق سياسة التمييز في الحوافز الضريبية حسب الأنشطة والقطاعات الاقتصادية ذات الأولويـة من نـاحيـة أهداف المجتمع الاقتصـــــادي، حيث يمكن التمييز بين المشروعات الصـناعية والخدمية، أو معاملة نشـاط التصـدير معاملة ضـريبية متميزة كما يحدث في التشـــريع الياباني بالنســـبة للصـــناعات التكنولوجية، وعمومًا فإن هذا الاتجاه للتمييز حسب النشاط تسير عليه معظم الدول المتقدمة والنامية على السواء. ولعل ذلك يتطلب دراسـة الأسـاليب المناسـبة للحوافز الضـريبية الأخرى غير الأجازة الضـــريبية، بل يمكن ربط الإعفاء مثلاً بنســـبة من قيمة الإنتاج الذي يتم تصـــديره للخارج بهدف تشـــجيع الصـــادرات. أو جواز خصـــم التكاليف تكون أكبر من أرباح المشروعات التي يراد حفزها. أو خصم اقساط للإهلاك عالية نسبيًا للأصول الجديدة

فائقة التقدم أو حديثة الاختراع. أو خصـم ضـريبي بكامل تكاليف الأبحاث والتطوير للمنتجات. أو تقرير إعفاءات أو تخفيض هذه الضريبة بالنسبة للمشروعات التي تقوم بصناعة الآلات الإنتاجية في مصر. أو قد يكون التمييز مقابل التوسع في المشروع مقابل إضافة طاقة إنتاجية جديدة في نفس منطقة الإعفاء.

6. التحول نحو سـياسـة التخفيضـات الضـريبية بعد انتهاء مدة الإعفاء كبديل مرحلي، وفي مجالات معينة بالتحديد، مثل نشـاط التصـدير، والمشـروعات التي تتيح فرص عمل أكبر، وتلك المشروعات التي تتجه أكثر إلى زيادة المكون المحلي، والتي تعمل على تطوير التكنولوجيات وتنفق على مشـــروعات التدريب والبحوث والتطوير، بل والتي تشـارك في عمليات الخصـخصـة، ليكون هذا الاتجاه عاملاً مسـاعدًا لإتمام الإصلاحات الهيكلية واكتساب المزيد من القدرة التنافسية، على أن يكون ذلك مرحليًا لحين تخفيض معدلات الضرائب لتصل إلى المستوى المعقول والمقبول.
7. وضـع نظام الحوافز الضـريبية ككل متكامل في قانون موحد لحوافز الاسـتثمار يتسم بالوضـــوح والمرونة والقدرة على التكيف مع التحولات الاقتصـــادية التي يمر بها الاقتصـاد المصـري، إلى جانب التوصـية بعدم الفصـل بين قانون الشـركات الموحد وقانون ضـــمانات وحوافز الاســـتثمار حتى لا تتعدد القوانين التي يتعامل معها المستثمر.
8. تخفيف أو خفض سعر الضريبة للوصول إلى ما يسمى "بالعبء الضريبي" المعتدل على المستثمر بدلا من تصعيد الحوافز وزيادتها على أن يتم ذلك في المدى المتوسط والطويل بهدف توســـيع القاعدة الضـــريبية الذي يدعم في نفس الوقت زيادة جذب الاسـتثمار الأجنبي المباشـر، حيث أن القاعدة الذهبية للنظم الضـريبية الحديثة هي الاهتمام بتوسيع القاعدة الضريبية مع تطبيق أسعار أقل واستبعاد الحوافز الضريبية أو تطبيق نظام مبسط لها.
9. الربط بشـكل مسـتمر بين الحوافز الضـريبية ودرجة التحسـن في مناخ الاسـتثمار وإيجابية العوامل الأخرى المؤدية لجذب الاسـتثمار الأجنبي المباشـر والإصـلاح في النظام الضـــريبي، حتى أنه كلما تحســن مناخ الاســتثمار وازدادت إيجابية العوامل الأخرى المؤثرة في جذب الاســتثمار الأجنبي، وكلما حدث اصــلاح ضــريبي كلما

حدث اتجاه نحو تخفيض الحوافز الضـــريبية إلى أدنى حد ممكن وعدم اللجوء إليها إلا عند الرغبة في تحقيق أهداف معينة، وهي مســـألة يمكن أن تتحقق على المدى المتوسط والطويل لأنها مرتبطة بنجاح المنظومة المتكاملة لمناخ الاستثمار والعوامل الأخرى المؤدية لجذب الاستثمار الأجنبي المباشر وزيادة القدرة التنافسية للاقتصاد المصري، واتساع حجم السوق وزيادة القدرة الاستيعابية للاقتصاد القومي والوصول إلى مرحلة الانطلاق الاقتصادي لإرساء قواعد التقدم المتواصل للاقتصاد القومي.

10. إعادة هندسة الحوافز الضريبية تتطلب في النهاية وضع الأهداف الاقتصادية المراد تحقيقها أمام صانع السياسة الاستثمارية فيظل تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر في مرحلة الانطلاق الاقتصـــادي حتى يتم إجراء التنسـيق والتوافق التام بين تلك الأهداف والحوافز الضـريبية المقررة في المرحلة الانتقالية، ودرجة التحسن في مناخ الاستثمار وتهيئة الظروف والعوامل الأخرى لكي يصـل الاقتصـاد القومي إلى أهدافه عبر الزمن وهو ما يحتاج إلى مراجعة دقيقة ومســـتمرة للنتائج المحققة والتعرف على آثار وجدوى الحوافز الضـــريبية من حيث التكلفة والعائد. واختلاف مدد ونســـب الإعفاء وطبيعة المشروع الاستثماري ودرجة أهمية وإعادة هندسة النظام الضريبي ككل وارتباطه بإعادة هيكله الاقتصـــادي القومي ليكون له دور بارز على مســـتوى الخريطة الاســـتثمارية الدولية. ومحققًا التقدم والازدهار المنشود في القرن الحادي والعشرين.

ضرورة التنسيق الضريبي بين الحوافز والإعفاءات الضريبية في النظام الضريبي وكل من النظام الاقتصادي وسياسات الاستثمار.

وهنا يثور الســـؤال إذا كانت الإعفاءات والحوافز الضـــريبية بهذه الأهمية فلماذا لم تنجح في جذب المستهدف من الاستثمارات وخاصة في مجال مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T رغم سخاء الإعفاءات التي كانت مقررة في ظل قوانين الاستثمار 43 لسنة 1974 المعدل والقانون رقم 230 لسنة 1989 والقانون رقم 8 لسنة 1997 حيث كانت الاستثمارات متواضعة بالنسبة لما تم تقديمه من إعفاءات وحوافز ضريبية، والإجابة هي غياب التنسيق وعدم قيام التفاعل بين المنظومة الرباعية، حيث كان سعر الضريبة 42% ولم يكن النظام الضريبي متفاعلاً مع سياسات الاستثمار ولم يستوعب فكرة الاقتصاد الحر وسياسة الانفتاح وضرورة تشجيع الاستثمار مما جعل العديد من المشاكل تظهر في التطبيق

رغم تخصيص 3 مأموريات للاستثمار في مصر إحداها في القاهرة والثانية في الإسكندرية والثالثة في الصعيد ولكن من الإيجابيات أن السياسة الاقتصادية لمصر في الآونة الأخيرة قد شـــهدت تطورات كبيرة في مجال التيســـيرات والإعفاءات الضـــريبية وإزالة العقبات أمام المستثمرين الوطنيين والأجانب فمن الضروري أن ينطلق القطاع الخاص سواء المصري أو الأجنبي في الإنتاج والعمل بحيث لا تكون أمامه ثمة قيود تكبله أو تعطله في ظل ســـيره الإصـــلاح الاقتصـــادي والذي خطت فيه مصـــر خطوات موفقة في ظل شـــهادة العالم كله والبنك الدولي.

إلا أن إلغاء إعفاءات التي كانت مقررة في ظل القانون رقم 8 لســـنة 1997 بموجب مواد إصدار القانون رقم 91 لسنة 2005 رغم التدابير الواردة في هذا القانون لعدم الأضرار بالمستثمرين الحاليين ورغم استبدال هذه الإعفاءات بتخفيض سعر الضريبة لم يمايز هذا الإلغاء بين المشروعات الاستثمارية في ضوء نشاطها إلغاء الإعفاء وكان يجب استثناء مشروعات المرافق العامة في ظل الأسس التي انتهى إليها الباحث بشأن الأسس الموجبة لمنح الإعفاءات لكي يحدث انسجام وتفاعل وتوظيف كامل للإعفاءات والحوافز الضريبية في علاقتها بالنظام الضريبي والنظام الاقتصادي وسياسات الاستثمار، إن منح الحوافز والإعفاءات لا يجب أن تكون أنظمة مستوردة أو محاكاة ولكن تفصيل هذه الإعفاءات طبقا لمقاسات وأحكام الاقتصاد المصري ومتطلباته وباقي أطراف المنظومة الثلاثة الأخرى.

والإعفاءات المقررة تأخذ أشكالا متعددة منها:

1. الإعفاءات الضريبية الدائمة والمؤقتة.
2. السعر الضريبي المميز.
3. تخفيض وعاء الضريبة.

وقد سبق أن تناولها تفصيلاً الباحث كما سبق وأن انتهى الباحث إلى أن أهم الحوافز الضريبية هو المعاملة العادلة لكيفية تحديد الأرباح في ظل خصوصية النشاط، ومن ثم فإن هذا الجانب لا يقل في أهميته عن الإعفاءات الضـــريبية الأخرى خاصـــة لو كانت هذه المعاملة قد استقرت في كل دول العالم، وفي ظل الأنظمة الضريبة المختلفة لأننا يجب أن نأخذ كل المتغيرات والثوابت التي تحدث في العالم عند تقرير أي إعفاء ضـــريبي لأن بيئة جذب الاستثمار في العالم تخضع لتنافسية شديدة ليس فقط بالنسبة للدولة النامية، بل أيضًا

في الدول المتقدمة، مراعاة أن تكون للإعفاءات والحوافز ربحية قومية وألا تكون لها آثار جانبية على بقية أطراف المنظومة وأن تحدث آثار اقتصادية مرغوب فيها وتراكمية.

عند إقرار إعفاءات حوافز وإعفاءات ضريبية يجب ألا يكون لمجرد الرغبة في الإعفاء ولكن لتحقيق أهداف اقتصـــادية واجتماعية تكون أهم وأكبر من قيمة الإعفاءات التي تقرر منحها وإلا تحولت إلى خسارة قومية تأخذ شكل النقص في الإيرادات العامة ووضع منشآت في مركز ضـريبي أفضـل دون سـبب أو عائد قومي وكذلك التنازل عن السـيادة الضـريبية لدولة أخرى[1].

ومن ثم يجب قياس الآثار الإيجابية لمنح هذه الحوافز والمتمثلة في جذب رؤوس الأموال الأجنبية وتنمية الاسـتثمارات والقضـاء على البطالة وتنمية المناطق الأقل حظًا من العمران وتحقيق المنافسـة بين المشـروعات لزيادة الجودة واسـتقرار الأسـعار وتخفيضـها من خلال زيادة الإنتاج.

أثر الانتقال من دراسـة حوافز الاسـتثمار والحوافز الضـريبية إلى التركيز على النظام الضريبي ككل:

إن الدراسة المتأنية للمشاكل التي واجهت الدولة بالنسبة لجذب الاستثمارات في مصر وكذلك في ضـــوء تجارب الدول المتقدمة في هذا الشـــأن يتضـــح لنا التداخل الشـــديد بين العناصـــر المؤثرة على جذب الاســـتثمارات وكذلك التداخل بين حوافز الاســـتثمار والحوافز الضـــريبية وتداخل حوافز الاســـتثمار مع النظام الضـــريبي، وتداخل حوافز الاســـتثمار مع السـياسـة المالية للدولة وكذلك التداخل بين حوافز الاسـتثمار والنظام الاقتصـادي في الدولة وكذلك تداخل الحوافز الضريبية مع سياسات الاستثمار.

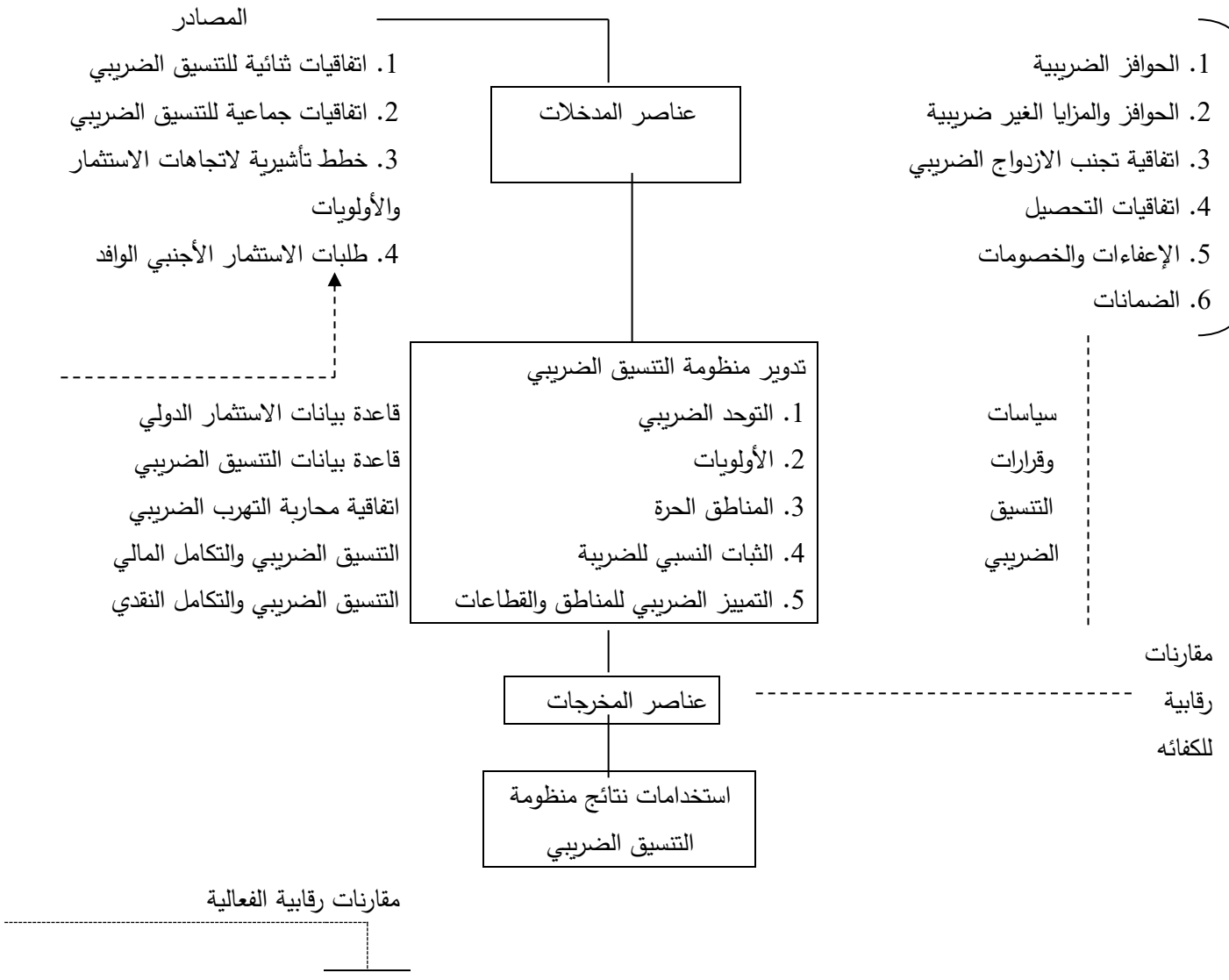
كل هذا التشـابك يصـعب الوصـول معه إلى نتائج حاسمه بالنسـبة للحوافز الضـريبية في مجال جذب الاستثمارات وتزداد المشكلة تعقيدًا في مجال مشروعات البنية الأساسية في ضوء تشابك هذه العوامل مما يعقد دراسة تأثيرها.

([1]) يرجع في ذلك تفصيلاً إلى:

- دكتور إبراهيم شحاته، مرجع سابق، ص 132.
- علي عزت أحمد القاضـي، سياسـة الإعفاءات الضـريبية وارتباطها بالاستثمار في جمهورية مصـر العربية– ص 238–239.
- دكتور رمضـان صـديق محمد، المعاملة الضـريبية للمشـروعات الاستثمارية. مجلة التشـريع المالي والضـريبي العدد 302 مارس/ أبريل 1996، ص 15.

ولكن وإن كانت الحوافز الضـريبية وحوافز الاسـتثمار أحد مكونات النظام الضـريبي ومن ثم كان لابد إلى الانتقال إلى النظام الضـــريبي ككل وبحث مدى قدرته على جذب الاسـتثمارات. نظرًا لكثرة هذه المتغيرات ولضـمان عدم وجود آثار سـلبية تؤثر أو تلغى أثر الحوافز الضريبية، ومن ثم كان لابد لضمان تفعيل تأثير الحوافز الضريبية كجزء من النظام الضـريبي أن يكون التنسـيق الضـريبي هو أهم ما يجب تركيز اهتمامنا عليه حتى لا يؤدي تشـوهات النظام الضـــريبي إلى التأثير على فعالية الحوافز والإعفاءات الضـــريبية وتحقيق المسـتهدف من منحها وفيما يلي شـكل التنسـيق الضـريبي والعلاقات التي تحكم عناصـره وأطرافه.

منظومة التنسيق الضريبي[1] Tax Harmonization System (T.H.S)



[1]) دكتور فريد النجار، مرجع سابق، ص 143-146.

1. معالجة عقبات الاستثمار الدولي
2. تحليل اسلوب التهرب الضريبي وعلاجه
3. دراسة وتحليل أسباب عدم تدفق الاستثمارات
4. تحليل معوقات التنسيق الضريب وأسباب
5. الإصلاح الضريبي والمالي في المستقبل

ونستنتج من التحليل السابق ضرورة تحديد أهداف التنسيق الضريبي وشروط نجاح التنسيق وأهم النتائج المتوقعة، وفيما يلي تحليل لأهداف التنسيق:

أهداف التنسيق الضريبي:

ويهدف التنسيق الضريبي إلى تشجيع الاستثمارات المشتركة وتنميتها وفق أدوات التنسيق المتبعة. وتشير تجارب الدول إلى توافر مخزون هائل من أدوات التنسيق الضريبي التي نود أن نعرضها في هذه الفقرة، ومن الواضح أن أهداف التنسيق الضريبي تختلف وفق الأفق الزمني في المدى القصير والمدى البعيد ويوضح ذلك الجدول الآتي:

أهداف التنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي

في المدى القصير	في المدى البعيد
1. جذب أكبر قدر من الاستثمارات الدولية المضيفة. 2. تقديم تسهيلات تؤدي الى عملية تراكم رأس المال. 3. الحصول على حصة من حجم الأموال المتاحة للاستثمار الدولي. 4. توفير قاعدة لبناء أسواق المال والبورصات المحلية . 5. توفير فرص للمنافسة مع الدول الصناعية الكبرى. 6. تحقيق تكامل اقتصادي في شكل مشروعات مشتركة جديدة . 7. تشجيع توطن رأس المال المحلي. 8. الاستفادة من مزايا مثيله من الدول الأعضاء في التنسيق. 9. تشجيع التجارة البينية. 10. تحسين مناخ الاستثمار	1. التوجه نحو التكامل الاقتصادي. 2. التنسيق في السياسات المالية والنقدية. 3. زيادة حجم التجارة البينية. 4. زيادة حجم الاستثمار المشترك. 5. القضاء على التضخم. 6. تخفيض أسعار المنتجات بما يسمح بالتصدير الدولي. 7. جذب مزيد من الاستثمارات. 8. استقرار مناخ الاستثمار. 9. تحسين العائد على الاستثمار. 10. توظيف عوامل الإنتاج المحلية. 11. تحقيق مزايا الإنتاج الكبير. 12. جذب تكنولوجيا متقدمة. 13. الاستخدام الأمثل للموارد.

نماذج للتنسيق الضريبي قد تكون:

1- نموذج الإعفاء الكامل الدائم- المناطق الحرة.
2- النموذج المؤقت للإعفاء.
3- نموذج تجنب الازدواج الضريبي.
4- النموذج الثنائي أو الجماعي للتنسيق الضريبي.
5- النموذج التشريعي للتسويق الضريبي (توحيد التشريعات).
6- النموذج السلوكي للتنسيق الضريبي.
7- النموذج المتكامل للسياسات المالية والسياسات النقدية.
8- النموذج المتجانس (توحيد الخطط المالية بين دولتين أو أكثر).
9- نموذج التمييز الضريبي.
10- نموذج الرسوم الضريبية (الإلغاء- الإعفاء- التمييز- التثبيت- التقسيط- التأجيل- التخفيض).

ويمكن النظر لكل نموذج من تلك النماذج العشر البديلة من حيث التكلفة والمكاسب نظرًا لأن تكلفة وجهد وتشغيل منظومة التنسيق الضريبي سوف يحدد مدى النجاح في تحقيق الأهداف المذكورة من خلال أدوات فعالة للتنسيق الضريبي كجزء لا يتجزأ من مناخ الاستثمار. فتركز بعض الدول على الأهداف فقط والسعي وراء سبل تحقيقها، كما تسعى دول أخرى إلى تحقيق أكبر قدر من التنسيق والتفاعل بغض النظر عن الأهداف والنتائج. وتوجد دول غير ذلك تبحث عن تحقيق أكبر عائد من التنسيق أي البحث عن مزيد من الاستثمارات الدولية واستمرار الطلب على فرص الاستثمار المحلية، وجدير بالذكر أن مناخ الاستثمار كل لا يتجزأ ومن ثم يجب عدم تجزئة منظومة التنسيق الضريبي لتشجيع الاستثمار الدولي. وفيما يلي عرض لأهم خصائص كل نموذج من نماذج تشغيل منظومة التنسيق الضريبي:

1- نموذج التركيز على أهداف التنسيق الضريبي:

Tax Harmonization Gaal Model:

يتضح مما سبق أن التنسيق الضريبي قد يكون في عدة أشكال مختلفة تبدأ باتفاق ثنائي بسيط لنوع من الاستثمار إلى أن يكون شاملاً يؤدي إلى توحيد أسس السياسات النقدية والضرائبية بين دولتين أو أكثر . ومن الملاحظ (وبغض النظر عن نطاق التنسيق الضريبي) أن الدول تختلف فيما بينها من حيث كيفية تنفيذ التنسيق الضريبي. فإما أن تركز على أهداف التنسيق الضريبي أو تبحث عن تحقيق أكبر معدل من فعاليات الضريبة أو بتطبيق منظومة متكاملة. وإذا طبقت الدول المعنية بالتنسيق نموذج الأهداف سوف تركز على العناصر التالية:

أ) عناصر منظومة أهداف التنسيق الضريبي:

1- مبدأ خدمة المستثمر الوافد (مساندة المستثمر الدولي).
2- مبدأ تشعب أهداف الاستثمار (تحديد أولويات وعلاقات أهداف الاستثمار).
3- مبدأ تخفيض مخاطر الاستثمار (العمل على تخفيض معدلات مخاطر الاستثمار).
4- مبدأ تكامل أهداف الاستثمار مع أهداف التنسيق الضريبي (حيث يحدد كل نوع من تلك المبادئ أسلوب تطبيق منظومة التنسيق الضريبي المقترحة) .

ب) عناصر منظومة توزيع الاستثمار:

1- مبدأ الحلول المثالية للاستثمار الوافد (أكبر عائد وأقل مخاطر).
2- مبدأ محفظة الاستثمار (تنويع الاستثمار لتخفيض المخاطر).
3- مبدأ تدفق المعلومات الاستثمارية والضرائبية (دورية نشر المعلومات).
4- مبدأ الاتصالات بالمستثمر الوافد (الاتصالات من الطرفين بين المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدولة المضيفة).
5- مبدأ ترويج الاستثمارات.
6- مبدأ التوفيق بين المستثمر والضرائب (فلسفة حسم المنازعات الاستثمارية).

ج) عناصر منظومة تقييم التنسيق الضريبي:

1- قاعدة بيانات الاستثمارات الدولية.
2- قاعدة بيانات نماذج التنسيق الضريبي.
3- قاعدة بيانات عائد الاستثمار الدولي.

4- البرامج المستخدمة في التنسيق الضريبي.

5- دعم قرارات التنسيق الضريبي.

علاقة الحوافز الضريبية بحجم الشركات:

انتهت أحد الدراسات[1] إلى أن الشركات الكبرى أكثر اهتمامًا بالحوافز الضريبية وتعتبر بالنسبة لها من أهم حوافز الاستثمار، وتحتل أهمية خاصة بالنسبة لها عند اتخاذ قرار الاستثمار وأنها من أهم العوامل في هذا المجال.

ومن ثم إذا أرادت الدول المضيفة للاستثمار جذب هذه الشركات العملاقة عليها أن تتضمن حقيبتها الاستثمارية عرض حوافز ضريبية سخية وأن تجاهل ذلك سوف يؤدي إلى آثار سلبية على جذب الاستثمارات عمومًا وجذب استثمارات في مشروعات المرافق العامة والبنية الأساسية نظرًا لضخامة استثمارات هذه الشركات وما يصاحب ذلك من مخاطر تتعرض لمواجهتها.

وانتهت هذه الدراسة من وجود علاقة ارتباط بين حجم الشركة المراد جذب استثماراتها وبين تقديرها وحرصها على أهمية وجود حوافز استثمارية في الدول المضيفة للاستثمار وخاصة الحوافز الضريبية.

وهذا تأكيد إضافي على ضرورة طرح وإعادة الحوافز الضريبية السابق إلغائها بالنسبة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T.

الحوافز الحكومية غير الضريبية:

انتهى البعض[2] إلى أن الحوافز غير الضريبية مثل التيسيرات عند الإنشاء وتخفيض البيروقراطية يؤثر بالإيجاب على مناخ الدولة الاستثماري.

أثر التعديلات التشريعية الأخيرة في خلق مناخ إيجابي لجذب الاستثمار:

صدر القانون رقم 91 لسنة 2005 وقد تضمن العديد من الإيجابيات في مجال جذب الاستثمارات طبقًا للمعايير المتقدمة كالتالي:

([1]) دكتور/ رضا عبد السلام – مرجع سابق صـ125.

([2]) المرجع السابق صـ262-264.

(1) زيادة معدلات الإهلاك لكل أنواع الأصول ووضع معدلات للإهلاك أعلى من تلك المطبقة في الشركات والمنشآت مما يؤدي إلى استرداد تكلفة الاستثمار في وقت أقصر وبالتالي تقليل المخاطر في المشروعات، ويظهر ذلك بشكل واضح في مشروعات البنية الأساسية .

(2) تخفيض سعر الضريبة من 42% إلى 20% وقد أظهرت الدراسات السابقة[1] أن ارتفاع سعر الضريبة كان من أهم معوقات الاستثمار وشكوى المستثمرين.

(3) التحديد الدقيق للتكاليف والمصروفات وبالتالي القضاء على الخلافات التي يمكن أن تثور بشأنها.

(4) إلغاء النص السابق الوارد في المادة 119 من القانون رقم 157 لسنة 1981 المعدل والتي كانت تعامل الاستهلاك المالي كإعفاء وليس تكلفة.

(5) تبسيط الإجراءات وتحسين آلية حل المنازعات.

(6) النص على تطبيق معايير المحاسبة المصرية في تحديد أرباح الشركات والمنشآت.

(7) حسم نصيب الفرع من المصروفات للمركز الرئيسي بنص قانوني.

معايير سياسة الإعفاء الضريبي:

لما كانت الإعفاءات الضريبية تؤثر سلبًا على موارد الدولة الضريبية، كما وأن إقرار إعفاءات غير مؤثرة على تسريع التنمية أو تفعيلها تعتبر فاقد ضريبي ومن ثم لابد من وضع معايير لتقدير منح الإعفاءات الضريبية من عدمه والتوفيق بين الصالح العام ومصلحة المستثمر وفيما يلي المعايير المقترحة:

1- **الموضوعية:** ويتحقق ذلك من خلال التوفيق بين مصلحة الدولة المتمثلة في التنمية الاقتصادية من خلال تفعيل أسبابها وبين صالح المستثمرين المتمثل في زيادة العائد الصافي على رؤوس أموالهم نتيجة منح هذه الإعفاءات.

([1]) يرجع تفصيلاً إلى:

a- Abdel Hameed A., op. cit, pp.10-11

- دكتور رضا عبد السلام – مرجع سابق صـ312- 318.

2- **الحياد:** يجب أن تتسم سياسة الإعفاءات الضريبية بعدم التمييز بحيث تتمتع بها فئة أو طائفة دون باقي الفئات المساوية لها تمامًا في نفس الظروف حتى يتحقق التوازن بين كافة فرص الإنتاج على مستوى كافة الممولين.

3- **القابلية للقياس:** يجب أن تكون الإعفاءات قابلة للقياس لإمكان قياس أثر هذه الإعفاءات قبل وبعد تقريرها ومن ثم إنتاجية الحافز القومية أو بعد تقريرها وبعد إلغائها.

4- **الثبات والمرونة:** أي استقرار أحكام سياسة الإعفاءات الضريبية وعدم خضوعها للتعديل المستمر خلال فترات قصيرة وفي نفس الوقت التمتع بقدر من المرونة للاستجابة للتطورات الاقتصادية في الدولة ذات الأثر والتجاوب معها.

5- **المساهمة في زيادة حجم التكوين الرأسمالي:** يجب أن تركز سياسة الإعفاءات الضريبية على هدف تعظم حجم التكوين الرأسمالي على المستوى القومي من خلال تدعيم وإعفاء التصرفات التي تؤدي إلى هذا التعظيم والتراكم، لأن وجود قاعدة عريضة من التكوين الرأسمالي يساهم بشكل فعالي في إحداث التنمية الاقتصادية ويخفف من الضغوط على موارد الدولة.

6- إحداث تفاعل بين النظام الضريبي والنظام الاقتصادي السائد في الدولة.

يستفاد مما تقدم:

1- أن نجاح جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية يعتمد على وجود نظام ضريبي يتسم بالشفافية والثبات والاستقرار وتجنب التعديلات المستمدة التي تربك المستثمر، ومن ثم تحقيق استقرار لا يقل عن 5 سنوات بالنسبة للتعديلات سواء في قانون الاستثمار أو في التشريع الضريبي.

2- أن الحوافز والإعفاءات الضريبية مهمة للمشروعات الكبيرة وكذلك للمشروعات التي تعتمد على التنمية التكنولوجية وخصوصًا الحوافز المتعلقة بالبحوث والتطوير ولكنها ليست العامل الأوحد، وتزيد كفاءة هذه الحوافز والإعفاءات بوجود عوامل أخرى مثل مناخ الاستثمار.

3- إلا تتجاوز مدة الإعفاء الضريبي مدة 12 سنة للمشروعات التفضيلية وهو أقصى حد لسنوات الإعفاء في التشريعات المقارنة كالصين والمجر[1] وان تتراوح بين 5-10 سنوات كأغلب الدول لباقي المشروعات .

4- وأن يتضمن التشريع الضريبي معاملة تفضيلية تتعلق بطبيعة النشاط وأثره على الاقتصاد القومي وجذب التكنولوجيا وتشغيل العمالة والمحافظة على البيئة وتنمية الموارد المحلية ونمو الصادرات وتنمية موارد الدولة من العملات الأجنبية وزيادة الدخل القومي وتحسين ميزان المدفوعات.

5- التعرف على طبيعة الحافز الأكثر تأثيرًا على المستثمر قبل تقريره (ضريبة الدخل- ضريبة المبيعات- ضرائب جمركية- رسوم ....الخ) لزيادة فاعلية هذه الحوافز والإعفاءات.

6- أن الحوافز الضريبية ومنها الإعفاءات الضريبية يجب إقرارها وفقًا لسياسة مدروسة ويجب عند منحها توافر دوافع واعتبارات اجتماعية أو اقتصادية أو سياسية، لأن الضريبة أو الإعفاء منها يتقرر وفقًا لمبدأ أن الضريبة إدارة توجيه اقتصادي واجتماعي وأن الضريبة والسياسة المالية عامة يجب توظيفها في تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية وأن تقرير الحوافز والإعفاءات الضريبية يجب أن يكون أولويات ما تستهدفه المعاملة الضريبية للاستثمار التي تحقق:

أ- التأثير في قرار الاستثمار عن طريق زيادة العائد المحلي للاستثمار، وتخفيض المخاطر المحيطة به.

ب- جذب رؤوس الأموال لإقليم الدولة، توجيه استثمارها إلى مناطق أو قطاعات معينة.

ومن ثم فإن المعاملة الضريبية للاستثمار بما تتضمنه من حوافز وإعفاءات ضريبية تعتبر من وسائل المعاملة الخاصة للاستثمار بهدف تشجيعه في الأنشطة والقطاعات والمناطق التي ترغب في تنميتها وذلك من خلال جعل بعض القطاعات تلعب دورًا رئيسيًا في زيادة المشاركة في معدلات التنمية الاقتصادية، أكثر ربحية وعائد على رأس المال

([1]) دكتور/ رضا عبد السلام – مرجع سابق صـ309.

وخاصـــة عندما تكون المخاطر التي تواجهها هذه المشـــروعات كبيرة، لأن المســـتثمر يبني حســاباته ليس على صـــافي الربح ولكن على صـــافي الربح بعد الضـــريبة ومن ثم فالحوافز والإعفاءات تعظم هذا العائد وبالتالي تســتطيع من خلال ذلك توجيه الاســتثمار إلى الوجهة التي تحققت أهدافها.

البحوث والتطوير:

تعتبر من العوامل الهامة في جذب الاســـتثمارات إلى مصـــر وخاصـــة في بعض القطاعات كالالكترونيات والصناعات الكيماوية والسيارات وغيرها.

ويلاحظ أن الإنفاق على الأبحاث والتطوير لا يتجاوز 0.5% من الدخل القومي. مما يجعل هذا العنصـــر منخفض بالمقارنة بالدول النامية الأخرى والمنافســـة في جذب الاســـتثمار، مما عاق تدفق العديد من الاســـتثمارات التي تعتمد في نشـــاطها على الأبحاث والتطوير.

وقد أجريت دراسة[1] عن الاستثمارات اليابانية واتجاهها إلى الدول المضيفة للاستثمار وانتهت إلى أن هناك علاقة إيجابية قوية بين مســـتوى البحوث والتطوير بالدول المضـــيفة للاستثمار وبين قدرتها على جذب الاستثمار خاصة الاستثمارات اليابانية وتأكد نفس الشيء بالنسبة لكافة الاستثمارات الآسيوية عمومًا وخاصة في صناعات الالكترونيات والكيماويات والأدوية وإقامة البينية الأســـاســـية هذا بالإضـــافة إلى العوامل الأخرى المؤثرة على جذب الاستثمار.

تعتمد الصـــناعة والإنتاج الصـــناعي والصـــادرات على القدرات الداخلية في مجال البحوث والتطوير باعتبارها الوسيلة التي يتم من خلالها إنتاج سلع بتكنولوجيا عالية.

توافر هذا العنصـــر يعتبر من العوامل الأســـاســـية وراء قدرة أي دولة على اجتذاب الاستثمار الأجنبي المباشر ومن ثم يفسر ذلك سر جاذبية دول جنوب شرق آسيا والصين لهذه الاستثمارات الأجنبية خاصة في الصناعات التكنولوجية والصناعات شديدة التعقيد. خصـــوصًـــا بعد أن تجاوزت الدول النامية مرحلة نقل التكنولوجيا إلى مرحلة صـــناعة التكنولوجيا أو تطويع التكنولوجيا العالمية لتناسب الاحتياجات المحلية على الأقل.

([1]) Jun K.W. & JUN., "Japanese foreign Direct investment :trends and determinants", the world bank economic working papers, 1996, pp. 5-12

والأبحاث والتطوير كانت ومازالت لم تلقي العناية المطلوبة كما وأن الإنفاق عليها هامشي.

وطبقًا للتقرير السنوي الصادر عن وزارة التجارة الأمريكية 1999[1] أنه باستثناء الأنفاق الحكومي المحدود على البحوث والتطوير والتي تركزت في القطاع الزراعي لم تكن هناك برامج بحوث وتطوير بحجم كبير في مصر وكانت ميزانية الحكومة في الإنفاق على العلم والتكنولوجيا محدودة .

وقد أظهرت أحدى الدراسات [2] وجود علاقة ارتباط بين قطاعات الالكترونيات والأدوية والصناعات الكيماوية والأبحاث والتطوير مما يشير إلى أن محددات الاستثمار تختلف عن قطاع لآخر.

وقد وانتهت الدراسة السابقة إلى أنه يجب على الحكومة أن تولي اهتمام أكبر لعمليات البحوث والتطوير بما له من آثار إيجابية على كل من الاقتصاد المصري وجذب الاستثمارات.

ولما كان من الصعب الاعتماد على الدول المتقدمة والشركات دولية النشاط طول الوقت وفي كل المجالات في نقل التكنولوجيا ومن ثم لم يصبح أمام الدولة إلا تطوير قدرتها التكنولوجية والفنية من خلال الأبحاث والتطوير وإنشاء قاعدة تكنولوجية محلية.

وعلى عكس التجربة المصرية التي لم يتجاوز فيها الاتفاق على البحوث والتطوير 0.5% نجد أن كوريا بلغ فيها الإنفاق على البحوث 2.12% من الناتج المحلي وفي خلال عشرين عامًا نما نصيب القطاع الخاص من البحوث والتطوير 10% عام 1966 ليصل إلى 80% عام 1986 وفما خلالها عدد المؤسسات التي ساهمت في ذلك من مؤسسة واحدة إلى 190 مؤسسة [3].

([1])country commercial guide ,op.cit.

([2]) دكتور/ رضا عبد السلام – مرجع سابق صـ125.

([3]) يرجع ذلك تفصيلا إلى

أ. دكتور/ رضا عبد السلام – مرجع سابق صـ360.

B- The Economist, "Aria and its foreign Investors," 1 Nov. 1998, p. 19.

وفي الولايات المتحدة الأمريكية تساهم الشركات بـ75% من تكاليف البحث والتطوير على مستوى الولايات المتحدة الأمريكية[1] .

وأن الشركات الخاصة هي المصدر الرئيسي للبحوث والتطوير والابتكارات والحكومة هي المستهلك الأول لتلك الابتكارات عكس ما يحدث في مصر تمامًا.

ويلاحظ أن عائد الاستثمار في التكنولوجيا يصل إلى 1: 20 بينما لا يتجاوز 1: 5 في الصناعات التقليدية.

الحاجة إلى دعم وتطوير التكنولوجيا في المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T من خلال منح حوافز ضريبية لتكاليف البحوث والتطوير .

إستراتجية الحصول على التكنولوجيا:

سبق أن انتهينا إلى أن من أهداف تشجيع الاستثمار جذب التكنولوجيا وتنميتها، وإذا كانت التكنولوجيا مطلوب في النشاط الإنتاجي فإن الطلب عليها أكبر في مشروعات المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T لأن ذلك مرتبط بجودة الخدمة التي تقدمها هذه المرافق وحتى لا نضطر إلى قبول تكنولوجيا عديمة القيمة أو تكنولوجيا تريد الدول المصدرة لرؤوس الأموال التخلص منها من خلال تصديرها للدول النامية.

أ- نقل التكنولوجيا

فالمعلوم أن هناك فجوة تكنولوجية بين الدول المتقدمة المصدرة للتكنولوجيا والدول النامية المستوردة لها في الوقت الذي يرتبط فيه نمو ورفاهية هذه الدول بالتقدم التكنولوجي وتحديث هذه الدول ولذلك على الدول النامية عند التعاقد على مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T التأكد من أن التكنولوجيا المطبقة في هذه المشروعات متقدمة وأن هذه الشركات لن يقتصر دورها على تطبيق التكنولوجيا فقط ولكن عليها أقلمة أو تطويع هذه التكنولوجيا للبيئة المصرية وتدريب العاملين في هذه المشروعات على استيعاب هذه التكنولوجيا وعادة ما تكون تكلفة نقل التكنولوجيا باهظة وتمثل أعباء ضخمة على هذه المشروعات. وقدرت الأعباء المالية المباشرة المرتبطة بنقل التكنولوجيا في شكل موضوعات

([1]) Branscomp L. & Florida R., Hart D., Keller- J., "Investing in innovation, Tward A consensus strategy for fedral Technology policy"- center science and international of Aria sponsored by the competitiveness policy corucil april 1997, p.7.

مباشرة للحصول عليها وعلى غير ذلك من الخدمات التكنولوجية بما يقدر بـ4.5% من قيمة صادرات الدول النامية في الستينات و15% في أوائل الثمانينات ثم ارتفعت لتصل إلى 22.5% في أوائل القرن الحالي ثم ارتفعت بعد ذلك لعوامل عديدة تتعلق بالطلب على التكنولوجيا والتضخم لتقارب 25% الآن مما يمثل استنزاف لموارد هذه الدول وتقدر بحوالي 1.2 تريليون دولار الآن.

وكانت المعاملة الضريبية للمبالغ المدفوعة لنقل التكنولوجيا كما يلي:-

(1) بالنسبة للدول النامية التي تحصل على التكنولوجيا كان جزء كبير من قيمة نقل التكنولوجيا يتمثل في إتاوات تدفع من الدولة النامية إلى الدولة المصدرة للتكنولوجيا. حيث كانت الدول النامية تحاول استعواض جزء من هذه المبالغ في شكل ضريبة على الإتاوات المدفوعة.

(2) تلجأ الدول المتقدمة المصدرة للتكنولوجيا مدعومة من حكوماتها بتخفيض الضريبة على الإتاوات في اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي مما يجعلها تصل إلى 5% في معظم الاتفاقيات بل إلى اشتراط إعفائها في بعض الاتفاقيات، مما يجعل الأمر في النهاية يجري لصالح الدول المصدرة للتكنولوجيا، وكانت الدول النامية تلجأ لقبول هذه المعاملة الضريبية التي تضر بحصيلتها الضريبية لحاجتها الماسة إلى الحصول على التكنولوجيا وتضيع قيمة ما تتضمنه التشريعات الداخلية لهذه الدول من نصوص تتعلق بإخضاعها نسب ضريبية مرتفعة.

ب- استحداث وضع التكنولوجيا:

نظرًا لارتفاع تكاليف نقل التكنولوجيا واحتكارها بواسطة الدول المتقدمة تقوم الدول النامية ببذل جهود عملية ونظرية لصنع واستحداث تكنولوجيا أكثر ملائمة لظروفها كدول نامية من خلال تطوير القدرات التكنولوجية المحلية وتطوير التكنولوجيا العالمية المتاحة في الأسواق العالمية بما يلائم الظروف الاقتصادية والاجتماعية في هذه الدول أي استنباط أنماط تكنولوجية تناسب ظروفها وفي نفس الوقت تحققت لها الاستغناء عن اللجوء للدول المتقدمة أو الاعتماد عليها في هذا المجال. ومن أهم المجالات التي تلقي اهتمامًا في هذا المجال مشروعات المرافق العامة لأنه حتى ولو قامت شركة المشروع بنقل التكنولوجيا الحديثة للمرافق العامة فإنها عند تسليم المرفق للدولة في نهاية فترة الالتزام أو الامتياز لن تكون هذه

التكنولوجيا تكنولوجيا حديثة ويجب تحديث هذه التكنولوجيا لتتمشى مع المستويات العالمية وحتى يتم المحافظة على جودة أداء المرافق العامة والخدمات التي تقدمها في الدولة المضيفة للاستثمار للمواطنين.

* ورغم محاولات الأمم المتحدة لإيجاد صيغة إتفاق يحدد قواعد السلوك عند التعامل بين الشركات الدولية في مجال نقل التكنولوجيا[1] فإنها لم تخرج عن كونها إطار عام إرشادي ليس له صفة الالتزام

المعاملة الضريبية لتكاليف استحداث وصنع التكنولوجيا:

كانت المعاملة قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 تعاملها كنفقات إيرادية مؤجلة وبعد ذلك ثم التفرقة بين الأبحاث والتطوير وتطبيق معيار الأصول المعنوية عليها. ولكن هذه المعاملة إلى جانب ما تثيره من خلافات في التطبيق لا تتضمن حافز التشجيع بناء أوصنع التكنولوجيا.

لذلك يقترح الباحث استخدام كافة السياسات المتاحة والممكنة والتي لا تقتصر فقط على التمويل المادي للبحوث والتطوير، بل توجيه كافة السياسات الاستثمارية لتشجيع البحوث والتطوير وبناء قاعدة تكنولوجية محلية.

ولا شك أن أهم هذه السياسات هي الحوافز الضريبية وتجانس النظام الضريبي من خلال التعديلات التشريعية المناسبة والتي اقترحها الباحث في الإطار المقترح.

مع مراعاة الاختلاف في الأنشطة المختلفة وتصميم السياسات في ضوء ذلك وتمتد الحوافز الضريبية أيضًا إلى نشاط التدريب لتعلقه بشكل وثيق بالأبحاث والتطوير وذلك من خلال المعاملة الضريبية للخبراء الأجانب الذين سيتم استخدامهم في هذا الغرض، ومن القطاعات التي يجب توجيه الحوافز الضريبية لها طبقًا لما سبق التوصل إليه من ضرورة مراعاة الاختلاف بين الأنشطة قطاع المشروعات التي يتم تنفيذها في مجال البنية الأساسية بنظام B.O.T بأشكالها المختلفة.

*** وجود منظومة إدارية وقضائية سريعة لحل المنازعات الضريبية.**

([1]) نتائج انعقاد الدورة الخامسة لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية مانيلا – مايو 1979.

يعاني النظام الضريبية والنظام القضائي من بطئ الفصل في الخلافات والمنازعات والدعاوى ومن ثم فإن أي نظام ضريبي جاذب للاستثمارات عمومًا والاستثمارات في مجال مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T لابد وأن يوافر آلية سريعة وحاسمة للفصل في المنازعات التي تقوم بين هذه الشركات ومصلحة الضرائب ، وأن يكون لدى المصلحة والدوائر القضائية التي تنظر هذه الخلافات متخصصين لديهم خبرة كافية بالنسبة لهذا النشاط وطبيعته والقواعد التي تحكم تحديد أرباح هذه المشروعات في ضوء طبيعتها كما تقدم .

ثانيًا: العوامل غير الضريبية وأثرها على جذب الاستثمار:

1- توافر العنصر البشري الماهر ومتطلبات المهارة:

يعتبر توافر العنصر البشري الذي تلقي تعليمًا جيدًا وتدرب تدريبًا عاليًا من العناصر التي لها تأثيرًا إيجابيًا على جذب الاستثمار لارتباط ذلك بقدرة المشروعات على الإنتاج وتوفير منتجات بجودة عالية[1].

2- حجم الأسواق في الدول المضيفة للاستثمار:

إن كبر حجم الأسواق في الدول المضيفة للاستثمار لها تأثير كبير على جذب الاستثمار الأجنبي لأن الأسواق الكبيرة تضمن للمشروع قدرة تصريفية للإنتاج وبالتالي ضمان حد أدنى لنشاطه خاصة في ظل المنافسة الدولية الضارية في الأسواق الأجنبية[2] .

3- البيروقراطية والنظام الإداري

تعتبر البيروقراطية وتعقيدات الجهاز الإداري من أهم معوقات الاستثمار وتعوق تدفقه وتخلق بيئة طاردة له، وقد أثبتت إحدى الدراسات شكوى المستثمرين.

4- البيروقراطية والتعقيدات الإدارية[3].

([1])Halford R., op. cit.,p.25

([2]) Cottril and ken, "Trans- Nationals building global production line", cash management news, London, oct.1993, pp.10-15

([3]) دكتور رضا عبد السلام، مرجع سابق، ص 351-354.

ولكن في ظل التعديلات الأخيرة في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار تم إضافة باب مستقل بعنوان تيسير إجراءات الاستثمار بالقانون رقم 13 لسنة 2004 وبموجبة ثم إضافة العديد من التيسيرات للمستثمرين، إلا أن هناك جهودًا كبيرة تجرى حاليًا للقضاء على البيروقراطية وتعقيدات الجهاز الإداري في التعاملات اليومية للمستثمرين بعد الاستكمال والتشغيل.

5- عوامل أخرى تساعد على جذب الاستثمار وهي :

أ- ميزة التقارب الجغرافي [1]

ب- المركز الجغرافي للدولة المضيفة للاستثمار [2]

ج- الظروف المناخية للدولة[3]

د- السياسة المالية للدولة (مستوى السيولة الدولية واحتياطي النقد الأجنبي وتخفيض التضخم- العملة وسعر الصرف وتحرير التجارة والاستثمار والإصلاح التشريعي) [4]

هـ- عاملي الاستقرار السياسي وحجم الاستثمار في الدولة

يقلل الاستقرار السياسي من حالة عدم التأكد لدى المستثمرين ومن ثم توافره يشجع المستثمرين الجدد على الاستثمار كما يشجع المستثمرين الحاليين على زيادة استثماراتهم[5].

([1]) المرجع السابق، ص 116.

([2]) Cottril & Ken, op.cit, p.5

([3]) Elizabeth M. and veliyath F.R. "Eamining U.S. investments in the Asian region; imperative from a national competitveness stand point", competitiveness Review, Indiana, Vol.6, 1996, pp.44-48.

([4]) يرجع في ذلك تفصيلا إلى:

- Olibe k. o and crumbley c.L., "Determinants of U.S private foeign direst investments in OPEC nations- from public and nonpublic policy prespectives", Journal of public budgeting, accounting and financial management, fort lavderale, vol. 9 summer 1994, pp.330-335.
- Urata s., op.cit, pp.23-25
- Bayoumi T. and lipworth G., "Japanese foreign direct investment and regional trade", finance and development, world bank, 1994, pp.20-23.

([5]) يرجع تفصيلا في هذا الموضوع إلى:

- Koechline Timothy, "The Globalization of investment; contemporary economic policy", huntination beach, vol. 13, anurary 1995.

إضـافة إلى أن الاسـتثمارات تبحث عن التكامل وبالتالي كلما زاد حجم الاسـتثمار في الدولة كلما شجع المستثمرين المحليين على الاستثمار في هذه الدولة.

- Kewang w., "Japanese foreign direct investment; trends and determinants," the world bank policy research papers, jan 1996, pp.1-20.
- Singh H., "Some new evidence on the determinants of developing countries", policy research working paper 1531, 1995, pp.3-8.

النتائج والتوصيات

النتائج

1- نظام B.O.T هو نظام لتمويل إنشاء المرافق العامة بواسطة القطاع الخاص سواء المحلي أو الأجنبي دون أن تعاني الدول من أعباء تمويل هذه المشروعات وخصوصًا في الدول النامية التي تعاني عجزًا في موازناتها ولذلك ولذلك يطلق عليه التمويل خارج الميزانية أو الموازنة وفي نفس الوقت نقل مخاطر هذه المشروعات إلى القطاع الخاص.

2- انتهى الباحث إلى أن الهدف في إنشائها لا يقتصر على توفير الخدمات العامة والبنية الأساسية ولكن الأرتقاء بجودة خدمات هذه المرافق من خلال نقل وخلق التكنولوجيا المتقدمة.

3- أن نظام الـ B.O.T هو نظام للبناء والتشغيل ونقل الملكية للمرفق في نهاية العقد إلى الجهة المانحة للامتياز أو الدولة ويسمح لشركة المشروع بإدارته وتشغيله لتغطية التكاليف التي تكبدتها وتحقيق فائض يبرر الاستمرار في الاستثمار في هذا النشاط.

4- تتميز هذه المشروعات بكبر حجم الاستثمارات التي تم توظيفها في هذه المشروعات، كما وأنها عالية المخاطر ومن ثم نحتاج إلى تشجيع وحماية من الدولة لممارسة نشاطها، حيث تبلغ نسبة القروض إلى رأس المال 77% إلى 100% .

5- ونظام الـ B.O.T I عبارة عن مجموعة من الأشكال القانونية تندرج تحت هذا المسمى ومن التنوع والتعدد بما يسمح للدول أن تختار بينها بما يتلائم مع ظروفها وقد عدد الباحث 27 نوعًا ويمن أن يغرز التطبيق عدد أكبر من ذلك .

6- أن مصر قد طبقت هذا النظام في العديد من القطاعات منها الكهرباء والنقل الجوي والنقل البحري والطرق والسكك الحديدية والمترو والأنفاق والكباري وغيرها من مشروعات البنية الأساسية.

7- انتهى الباحث إلى أن هناك طبيعة خاصة لعقود الـ B.O.T وهذه الطبيعة تنعكس على معاملتها المالية والضريبية.

وتناول البحث التنظيم القانوني المدني المصـــري لالتزام المرافق العامة باعتباره أقرب الشـــبه بمشـــروعات B.O.T وتطور القوانين التي نظمت هذا الالتزام حيث لم تعرف مصـر قانونًا خاصًـا ينظم هذه المشـروعات حيث كانت الدولة تلجأ إلى إصـدار قانون خاص بالنسبة لكل نوع من أنواع التزام المرافق العامة.

8- تناول الباحث التمييز والمقارنة بين عقد B.O.T وغيره في العقود المشـــابهة بين عقد الانتفاع – عقد الأشغال العامة – عقد الخصـخصـة – عقد التأجير التمويلي – عقد التزام المرافق العامة- عقد المقاولة- عقد الفيد باك- عقد التكنولوجيا .

9- تناول الباحث التنظيم الدستوري لنظام B.O.T وانتهى إلى دستورية هذا النظام .

10- تناول البحث مزايا مشـروعات تنفيذ البنية الأسـاسـية بنظام B.O.T سـواء بالنسـبة للدولة أو المســتثمر، كما تناول الانتقادات والعيوب الخاصـــة بهذا النظام،حتى يمكن الوقوف على مبررات تطبيق هذا النظام والقيود على ذلك.

11- كما تناول المخاطر التي تتعرض لها مشـروعات B.O.T سـواء الداخلية أو الدولية أو الخاصة أو المخاطر المتعلقة بالمشروع والمخاطر البيئية وكيفية مواجهتها حيث أنه في المعلوم أن كبر المخاطر التي تتعرض لها هذه المشـــروعات تســـتدعى في الدول المضيفة للاستثمار أن تقدم لها التشجيع وحوافز استثمار وحوافز ضريبية تشجع هذه الشركات على مواجهة هذه المخاطر .

12- بعد أن تناول الباحث الطبيعة الخاصـــة لهذه المشـــروعات أوضـــح أثر هذه الطبيعة الخاصـة على المعاملة الضـريبية لها للالتزام لما لهذه المعاملة في تأثير على المعاملة الضريبية.

13- تناول الباحث كيفية الوصول إلى الأرباح الخاضعة للضريبة في هذه المشروعات من خلال دراســـة طبيعة الإيرادات والتكاليف المتعلقة بهذه المشـــروعات حيث تناول الإيرادات على اختلاف أنواعها وأهما الرسوم التي تحصـل عليها هذه المشـروعات من تقديم خدمات المرفق العام. ولما كانت بعض أشكال مشروعات B.O.T لا تخرج عن كونها عقود مقاولات ومن ثم فقد تناول الباحث أسلوب تحديد أرباح المقاولات سواء في ظل قانون ضريبة الدخل رقم 91 لسنة 2005 أو في ظل معايير المحاسبة المصرية. كما تناول أهم التكاليف والمصـــروفات في هذه المشـــروعات وهي الاســـتهلاك العادي

والاســـتهلاك المالي وفوائد الاقتراض وتكاليف البحوث والتطوير ونصـــيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي وأسعار التحويلات.

14- انتقل الباحث إلى مناقشة المعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T في ظل قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 من حيث واقعة تحقق الدخل في مصــر والمنشــأة الدائمة التي تتحقق من خلالها هذه الأرباح وخاصــة معاملة الأرباح الرأســـمالية وأرباح التقدير والربح المحاســـبي والربح الضـــريبي وأثر تطبيق معايير المحاســـبة على المعاملة الضـــريبية وحدود الأخذ بها والحدود الفاصـــلة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

15- وتناول الباحث الاســتهلاك المالي والاســتهلاك العادي أو الاســتهلاك الصــناعي ومعاملتهم الضــريبية في ظل القانون رقم 91 لســنة 2005 وأوضــح الباحث معاملة الاســتهلاك المالي الذي ينشــأ نتيجة اضــطرار المشــروع إلى رد قيمة الأســهم إلى المساهمين خلال عمر المشروع لأن المشروع سيضطر إلى تسليم هذه الأصول إلى الجهة المانحة الامتياز في نهاية مدة العقد وبالتالي لن تصبح هناك أموال لسداد قيمة الأسهم في نهاية مدة المشروع.

وتناول الباحث ذلك من خلال القانون رقم 14 لســنة 1939 وهو أو قانون يصــدر في مصــر بفرض ضــريبة الدخل حتى القانون الحالي وهو القانون رقم 91 لســنة 2005 وكذلك في ظل قانون الشــركات رقم 159 لســنة 1981 وقانون المرافق العامة رقم 129 لســنة 1947 حيث شــهد الاســتهلاك المالي خلافًا في الفقه والتطبيق وتأرجحت المعاملة الضــريبية ما بين اعتباره من التكاليف أو اعتباره في الإعفاءات، وقد ســكت المشــرع عن تناول المعالجة الضـريبية للاسـتهلاك المالي في ظل القانون ضـريبة الدخل رقم 91 لسـنة 2005 مما أثار الجدل حول معالجته وانتهى الباحث إلى أحقية مشـــروعات في خصـــم الاستهلاك المالي واعتباره من التكاليف في هذه المشروعات .

ثم تناول الباحث الاستهلاك العادي أو الاستهلاك الصناعي وتطوره وانتهى إلى أن القانون رقم 91 لسـنة 2005 كان سـخيًا في معاملة الاسـتهلاك ضـريبيًا وإدراج معدلات إهلاك أعلى من المتعارف عليها محاسـبيًا تشـجيعًا على اسـتبدال الأصـول بأصـول جديدة

وكذلك لتشجيع الاستثمار وتعتبر نسب الإهلاك المرتفعة من الحوافز الضريبية الواردة في هذا القانون خاصة بالنسبة لهذا النوع من المشروعات.

ثم تناول الباحث أحقية هذه المشـــروعات في الجمع بين الاســـتهلاك المالي والاستهلاك الصناعي والحدود التي ترد عليه وأحواله وانتقل الباحث إلى معالجة الإهلاك المعجل لبعض الأصـول ومعاملته الضـريبية لأنه يؤدي إلى إهلاك الأصـول في مدة اقل وبالتالي تخفيض المخاطر التي تتعرض لها هذه المشـروعات ومن ثم يشـجع على جذب الاستثمارات لمصر في مجال البنية الأساسية.

16-تناول الباحث بعد ذلك المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام الـ B.O.T في ظل قانون ضـــمانات وحوافز الاســـتثمار رقم 8 لســـنة 1997 لأن هذه المشـروعات تعتبر من المشـروعات المخاطبة بأحكام هذا القانون والذي يوفر ضـمانات وحوافز وتيســـيرات للمشـــروعات المخاطبة بأحكام هذا القانون ومنها مشـــروعات البنية الأساسية.

وقد أثار تطبيق أحكام هذا القانون العديد من المشـاكل سـواء مثل صـدور القانون رقم 91 لسنة 2005 أو بعد ذلك.

وتناول الباحث الضمانات والحوافز الواردة في هذا القانون وكذلك التيسيرات سواء بالنسبة للاستثمار الداخلي أو المناطق الحرة وشروط التمتع بها سواء قبل صدور القانون رقم 91 لسنة 2005 أو بعد ذلك حيث تضمنت المادة الثالثة في مواد إصداره هذا القانون إلغاء الإعفاءات التي تضمنها هذا القانون بالنسبة لضرائب الدخل.

وأوضـــح الانتقادات الموجهة لإلغاء هذه الإعفاءات وتناول الباحث المعاملة الضريبية للمناطق الحرة والحوافز التي تتمتع بها وشروطها وموقف الأرباح الرأسمالية من الخضوع لها وكذلك معاملات هذه المشروعات مع الداخل ونشاط التشغيل لحساب الغير، وكذلك المعاملة الضريبية للمناطق الحرة في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 والتي حوت نصًا يتضمن خضوع العاملين في هذه المشروعات لضريبة الدخل على المرتبات والخصم والتحصيل لحساب الضريبة وأخيرًا التعديلات الواردة في القانون رقم 114 لسنة 2008 بشأن خطر مزاولة بعض الأنشطة في المناطق الحرة وأثر ذلك على جذب الاستثمارات فيها.

تناول الباحث المعاملة الضريبية لمشروعات B.O.T بالنسبة لضريبة المبيعات سواء بالنسبة للسلع الرأسمالية المستوردة التي انتهى الرأي سواء بالنسبة لمحكمة النقض أو المحكمة الإدارية العليا لخضوعها للضريبة وكذلك اوضح الباحث أحكام القانون رقم 9 لسنة 2005 الذي صدر لتخفيف أثر خضوع السلع الرأسمالية المستوردة لضريبة المبيعات أو بالنسبة للخدمات الخاضعة لضريبة المبيعات التي تقدمها هذه المشروعات وما يقع منها تحت مسمى التشغيل لحساب الغير.

17- تناول الباحث المعاملة الجمركية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T ثم تناول الإعفاءات الجمركية لهذه المشروعات الواردة في قانون ضمانات وحوافز الاستثمار.

فتناول الحوافز الضريبية الجمركية في مجال الاستثمار الداخلي والمتمثل في الفئة الجمركية المخفضة الموحدة بالنسبة لما تستورده هذه المشروعات من الآلات والمعدات والأجهزة اللازمة لإنشائها، وتناول الباحث أيضًا المعاملة الجمركية للمشروعات العاملة في المناطق الحرة من حيث التمتع بالإعفاءات الجمركية المقررة لها في هذا القانون.

- أن المعاملة الضريبية الحالية لضريبة الدخل سواء في ظل القانون رقم 157 لسنة 1981 أو في ظل القانون رقم 91 لسنة 2005 وكذلك المعاملة الضريبية لضريبة المبيعات والضريبة الجمركية قد اكتنف تطبيقها العديد من المشاكل بسبب عدم مراعاة الطبيعة الخاصة لمشروعات B.O.T من ناحية والتضارب بين قانون الاستثمار وقانون الضريبة على الدخل وكثرة التعديلات التشريعية التي أثرت على مركز المستثمر وافتقاد النظام الضريبي إلى الاستقرار التشريعي.
- ظهور العديد من المشاكل عند تطبيق قانون الاستثمار الذي يعتبر المظلة التي تنشأ وتعمل في ظلها مشروعات B.O.T في مصر سواء بالنسبة للاستثمار الداخلي أو في المناطق الحرة، وغياب وجود سياسة تمييزيه للمشروعات طبقًا لعائدها الاقتصادي والاجتماعي ومدى ارتباطها بالتنمية. كل ذلك أثر سلبًا على جذب الاستثمارات في هذا القطاع الحيوي، كما أثر سلبًا على التنمية في مصر بالتبعية لضرورة وأثر هذه المشروعات على التنمية.

– عدم دستورية المادة 122 من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 في ضوء أحكام عدم الدستورية التي حظرت الجمع بين العقوبات عن الفعل المخالف الواحدة، وتعدد العقوبات وحكمت بعدم دستورية التعويض في ظل وجود عقوبات أخرى على نفس الفعل المخالف.

– على الرغم من انضمام مصر إلى اتفاقية الجات فما زالت هناك العديد من المشاكل التي تثور بشأن تقدير البضاعة المستوردة للأغراض الجمركية خلافًا للطرق الواردة في الاتفاقية وإهدار القيمة الواردة في المستندات دون تسبيب.

– أسفرت دراسة كل من النماذج الدولية والاتفاقيات الثنائية والجماعية واتفاقيات حماية الاستثمار التي كانت مصر طرفًا فيها لأنها انضمت إليها أنها قد عالجت معظم المشاكل التي واجهتها مشروعات الـB.O.T وأخذت موقفًا تشجيعيًا تجاه هذه المشروعات في الدول التي تنفذ فيها، كما عملت اتفاقيات تجنب الازدواج على تشجيع الاستثمار من خلال الحد من ظاهرة الازدواج الضريبي التي تحول دون انتقال رأس المال والاستثمارات إضافة إلى أن اتفاقية حماية وتشجيع الاستثمار قد تضمنت نصوصها تشجيع هذه المشروعات من خلال الحماية التي تضفيها على هذه المشروعات في الدول المضيفة للاستثمار.

كل ذلك يشير إلى أن الاتجاه الدولي قد اتجه إلى تشجيع الاستثمار في مشروعات الـ B.O.T وإزالة العوائق التي تحول دون ذلك أو تقترحها بينما كانت التشريعات الداخلية أقل من ذلك بشأن تشجيع هذا الاستثمار.

– أسفرت الدراسة المقارنة لكل من إنجلترا وفرنسا وأمريكا إضافة إلى بعض الدول الآسيوية باعتبار المجموعة الأولى في أكبر الدول المصدرة للاستثمارات في هذا المجال وأكثرها تطبيقًا لهذا النظام داخليًا – والمجموعة الثانية باعتبارها من الدول النامية التي اعتمدت بشكل أساسي وكبير على هذه المشروعات في توفير البنية الأساسية وتنميتها، ولها تجارب ناجحة في هذا المجال. إلى أن هذه الدول قد شجعت هذه المشروعات بكل الوسائل ووفرت لها الحماية وإعفاءات وحوافز ضريبية سخية ومن ثم استكملت بنيتها الأساسية في وقت قصير مما جعلها قادرة على جذب الاستثمارات العالمية وتسريع التنمية في كافة المجالات، واتسمت المعاملة الضريبية في هذا الدول بمراعاة الطبيعة الخاصة لهذه المشروعات إلى جانب الحوافز الضريبية.

ويتمثل الإطار المقترح للمعاملة الضريبية للمشروعات المنفذة بنظام B.O.T وأثره على تنمية البنية الأساسية وجذب استثماراتها من خلال الاستراتجيات التالية:

أ- ضرورة وجود قانون خاص ينظم مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T .

ب- التوسع في تدعيم الاتفاقيات الجماعية والثنائية لدورها في جذب الاستثمارات بوجه عم واستثمارات البنية الأساسية بوجه خاص.

ج- هندسة الحوافز الضريبية لجذب مزيد من الاستثمارات لمصر.

د- دراسة المشاكل التي واجهت الاستثمارات وأسباب التغير في مجال البنية الأساسية واتخاذ الإجراءات لمعالجتها.

هـ- ضرورة وجود أساس فني لقياس أرباح هذه المشروعات ومعالجة إيراداته وتكاليفه مصروفاته من خلال معيار محاسبي ومعالجة محاسبية محددة ومعترف بها وتلقي إجماعًا في مجال تحديد أرباح هذه المشروعات .

و- ضرورة تقديم دعم وتشجيع من الدولة لهذه المشروعات، ومن أهم وسائل الدعم المعالجة الضريبية لهذه المشروعات .

يتمثل إطار المعاملة الضريبية المقترحة لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T

أ- المعالجة العادلة لفوائد الاقتراض وعدم التقيد بالحدود الواردة في القانون رقم 91 لسنة 2005 في ضوء طبيعتها كمشروعات تمويلية.

ب- الإطار المقترح لمعالجة كل من الاستهلاك المالي والاستهلاك العادي أو الصناعي واستهلاك حق الامتياز يعتبر مبررًا للاستهلاك المالي لهذه المشروعات.

ج- معالجة حافزة لتكاليف الأبحاث والتطوير من خلال الاعتراف بها بالكامل في سنة أنفاقها.

د- السماح بتكوين مخصصات لبعض المخاطر التي تواجهها هذه الشركات كالبنوك .

هـ- إعفاء الأرباح الرأسمالية أثناء فترة الإعفاء.

و- إعادة النظر في إلغاء الإعفاءات المقررة لهذه الشركات واقتراح منحها حوافز ضريبية تعتمد على تحقيقها ببعض الأهداف الاقتصادية وكوسيلة لمواجهة

المخاطر العالية التي تواجهها هذه الشركات وذلك ضمن إطار قانوني خاص بنظم مشروعات B.O.T في مصر ويمثل الإطار القانوني الذي تعمل من خلاله.

وفي مجال أثر المعاملة الضريبية المقترحة لمشروعات B.O.T على جذب الاستثمار في مجال المشروعات المنفذة بنظام B.O.T انتهى الباحث إلى أن منظومة ضريبية تتضمن تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة إضافة إلى إعفاءات مناسبة سوف تساعد على تقليل المخاطر وفي نفس الوقت تأخذ طبيعة هذه النشاط في الحسبان عند معاملته ضريبيًا ووضع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الملائمة وتضمن عدم خضوع المستثمر لأكثر من ضريبة في أكثر من دولة عن نفس النشاط وأن كل ذلك سوف يؤدي إلى جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T وفي نفس الوقت تعمل على إحداث توازن بين الربحية الخاصة والربحية القومية مما يعود بالفائدة على طرفي العقد. إضافة إلى أن وجود مشروعات البنية الأساسية في دولة وعملها بنجاح في أي دولة سوف يجذب باقي مشروعات البنية الأساسية لهذه الدولة بما يساعد على استكمال منظومة البنية الأساسية التي سوف يكون لها عائد مباشر على التنمية وأثار إيجابية على الاقتصاد ككل وكذلك على الجوانب الاجتماعية في الدول المضيفة للاستثمار.

وبالنسبة لأثر المعاملة الضريبية المقترحة على تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشروعات المرافق والخدمات العامة.

انتهى الباحث إلى أن المعاملة الضريبية المقترحة لها أثر إيجابي وكبير على تنمية وتطوير البنية الأساسية ومشروعات المرافق والخدمات العامة لأنها تشجع على تجديد وإحلال أصول هذه المرافق وتقلل من المخاطر وتعمل على تشجيع الاستثمار فيها من خلال الاستهلاك المالي كما تعمل على الارتقاء بجودة أداء خدمات المرافق العامة من خلال المعاملة الضريبية لنفقات الأبحاث والتطور، وكذلك تسمح للمستثمر بتحقيق أرباح وعائد مناسب على استثماره من خلال معاملة عادلة للإيرادات والمصروفات خاصة نصيب الفرع من مصروفات المركز الرئيسي وتكاليف الاقتراض ومنح إعفاءات ضريبية مناسبة في إطار تشريع مستقل لهذه المشروعات وأيضًا زيادة عائد الاستثمار سينعكس بلا شك على تحسين أداء خدمات هذه المرافق.

إضـــافة إلى اتفاقيات منع الازدواج الضـــريبي الدولي لتشـــجيع الاســـتثمار من خلال هذه الاتفاقيات التي لا شـك سـتقلل العبء الضـريبي على المسـتثمر إضـافة إلى أن أي نمو في أي قطاع من قطاعات المرافق العامة سيتبعه نمو آخر في باقي المرافق.

ويتتوج ذلك بإدارة ضريبية عالية الكفاءة ونظام لحسم الخلافات والمنازعات في أُقصر فترة ممكنة.

أما بالنســـبة لانعكاســـات المعاملة الضـــريبية المقترحة على الجوانب الاقتصـــادية والاجتماعية.

فقد انتهى الباحث إلى أن تشـــجيع هذه المشـــروعات ونموها له تأثيره الإيجابي على الكفاءة الاقتصـادية بوجه عام والنمو الاقتصـادي وزيادة الدخل القومي من ناحية، كما أن له تأثير إيجابي على العديد من القطاعات والأنشـــطة مثل نشـــاط التأمين الذي تعمل هذه المشـــروعات على ازدهاره ونموه وكذلك أثرها على القطاع المصـــرفي من خلال المعاملات البنكية والقروض والتسـهيلات التي تمنحها لهذه المشـروعات كثيفة الاسـتخدام للأموال. كما وأن هذه المشـــروعات لها تأثير إيجابي على الموازنة العامة للدولة من خلال حلول هذه الاسـتثمارات محل الباب الثالث من الموازنة وبالتالي تخفيف الضـغوط على الموازنة العامة للدولة والقضاء على عجزها وترشيد الإنفاق الاستثماري.

ومساهمتها الكبيرة في تشغيل العمالة والقضاء على البطالة بأشكالها من خلال زيادة الطلب على مختلف فئات العمالة.

كما تعمل هذه المشـــروعات على جذب التكنولوجيا واقترح الباحث لزيادة هذا الأثر وتعميقه تشـــجيع الأبحاث والتطوير ومنح حوافز لها لكي نتجاوز مرحلة نقل التكنولوجيا إلى مرحلة صناعة التكنولوجيا ثم تناول الباحث أثر هذه المشروعات على أسواق رأس المال من خلال ما تطرحه من أسهم وسندات في هذه الأسواق مما يزيد العرض من هذه الأوراق مما ينشط البورصة ويعمل على زيادة التداول بها.

* ثم تناول الباحث أثر المعادلة المقترحة على جذب الاســـتثمارات بوجه عام في مصر فتناول العوامل التي تؤثر على جذب الاستثمارات في مصر وقسمها حسب طبيعتها إلى عوامل اقتصـادية والتي تتضـمن الأنظمة الضـريبية والإعفاءات وعوامل جغرافية وعوامل إدارية وقانونية وأخيرًا العوامل السياسية.

وناقش الآراء المختلفة التي تناولت تأثير المعاملة الضـريبية على جذب الاسـتثمارات وانتهى إلى أن الحوافز الضريبية وأن كانت ليست العامل الوحيد في مجال جذب الاستثمارات إلا أنها من العوامل الهامة والمؤثرة وأن مفعولها ســـيكون محدودًا بل ومنعدمًا إذا لم تتوافر العناصر الأخرى الجاذبة للاستثمار .

وانتقد الباحث التركيز على الحوافز والإعفاءات الضـريبية وحدها وأنه يجب أن نحكم بشـــكل عام وشـــامل لهذا التأثير من خلال تأثير النظام الضـــريبي ككل وأثره في جذب الاســـتثمار لأن الحوافز والإعفاءات هي جزء في النظام الضـــريبي ولا يمكن الحكم عليها بمعزل عن هذا النظام ككل ولذلك يجب التركيز على النظام الضريبي ككل متضمنًا الحوافز والإعفاءات .

وخلص الباحث إلى ضـــرورة التنســـيق الضـــريبي بين كل من الحوافز والإعفاءات الضريبية في النظام الضريبي وكل من النظام الاقتصادي وسياسات الاستثمار لتتكامل ولا تتعارض، وأوضـح الباحث شـكل منظومة التنسـيق الضـريبي وأهدافها التي تتمثل في تنمية الاستثمار الدولي.

ثم انتهى الباحث إلى أن هناك علاقة بين الحوافز الضـــريبية الممنوحة وحجم الشركات الاستثمارية، وأن الكيانات والشركات الكبيرة تعتبر الحوافز والإعفاءات الضـريبية هامة بالنسبة لها وهي التي ترجع قرار الاستثمار في دولة ما.

كما انتهينا إلى وضـع معايير لسـياسـة الإعفاءات الضـريبية لعدالة تقييمها وتعظيم الفائدة من منحها.

وتناول الباحث الأبحاث والتطوير باعتبارها أحد الأنشطة التي تحتاج معالجة ضريبية خاصـة لأثرها البالغ على النشـاط الاقتصـادي والتنمية وباعتبارها جزء من منظومة التنسـيق وانتهى الباحث إلى الحاجة إلى دعم وتطوير التكنولوجيا في مجال المرافق العامة المنفذة بنظام B.O.T من خلال منح حوافز ضـريبية لتكاليف الأبحاث والتطوير بهدف تشـجيعها، فتناول أســـاليب الحصـــول على التكنولوجيا ســـواء بالنقل من الدول المتقدمة أو من خلال اســـتحداث وصـــنع التكنولوجيا والأخيرة تحتاج إلى رعاية وتدعيم وحوافز إضـــافية وأهمها الحوافز الضريبية.

كما انتهى الباحث أنه تتويجًا لمنظومة التنسيق يجب النجاح في جذب الاستثمارات عمومًا والبنية الأساسية بوجه خاص أن تكون هناك منظومة إدارية وقضائية سريعة في حسم المنازعات الضريبية.

ثم انتقل الباحث إلى العوامل غير الضريبية في منظومة التنسيق الضريبي والتي لها أثر هام في جذب الاستثمارات وهي توافر العنصر البشري وحجم الأسواق والبيروقراطية والنظام الإداري وكذلك العوامل الأخرى كالتقارب الجغرافي والمركز الجغرافي للدولة المضيفة للاستثمار والظروف المناخية للدولة وكذلك السياسة المالية لها والاستقرار السياسي وحجم الاستثمارات بها.

التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصل إليها الباحث فيما يلي التوصيات المقترحة

أولاً: <u>توصيات في مجال المعاملة الضريبية لمشروعات الـ B.O.T</u>

مراعاة الطبيعة الخاصة لمشروعات الـــ B.O.T عند تقرير المعاملة الضريبية المناسبة لها بالنسبة لضريبة الدخل كما يلي:

أ- اعتماد الاستهلاك المالي والنص صراحة على اعتباره من التكاليف واجبة الخصم وكذلك النص على أحوال الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك العادي في ضوء الطبيعة الخاصة لعقد الـB.O.T .

ب- اعتماد تكاليف الاقتراض التي تخص المدة واستثناء هذه العوائد في الحد الأقصى المنصـــوص عليه في القانون رقم 91 لســـنة 2005 لأن هذه المشـــروعات تعتبر مشروعات ومؤسسات تمويلية لا يجب أن تخضع لهذا القيد.

ج- اعتماد المخصصات ضمن التكاليف واجبة والتي ترتبط مباشرة بالمخاطر التي تواجهها هذه المشروعات باعتبارها مؤسسات تمويلية كالبنوك وشركات التأمين وسواء كان اعتماد كلي أو جزئي.

د- اعتماد تكاليف الأبحاث والتطوير كاملة ضمن التكاليف واجبة الخصم مع وضع القواعد الخاصة باعتبارها ائتمان ضريبي في بعض الأنشطة والقطاعات التي تحتاج صناعة وخلق تكنولوجيا.

هـ- تطبيق معيار عقود الإنشـاءات على بعض أنشـطة هذه المشـروعات التي تأخذ شكل المقاولات.

و- إعفاء الأرباح الرأسـمالية لهذه المشـروعات في حالة اسـتبدال أصـول المشـروع بأصـول جديدة تحل محل الأصـول المسـتبدلة إذا كانت حديثة أو تؤدي إلى تحسـين الخدمة.

ز- إعادة النظر في اتفاقيات تجنب الازدواج الضـريبي لمنع كافة أشـكال الازدواج الضريبي التي قد تواجهها هذه المشروعات باعتبار ذلك حافزًا على جذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية.

ثانيًا: <u>توصيات في مجال الحوافز المقترحة لنشاط الـB.O.T وضوابط</u>

أ- التوصـية بإعفاء ما تسـتورده هذه المشـروعات من الآلات والمعدات اللازمة لنشاطها بشرط أن تؤول إلى الجهة مانحة الامتياز في نهاية فترة الامتياز.

ب- تقرير حوافز ضريبية مناسبة لهذه المشروعات بحد أقصى 5 أعوام مع الربط بينها وبين تحقيق المشـروعات للأهداف الاقتصـادية والاجتماعية المتوخاه من إقامتها في ظل القانون الخاص الذي يجب إعداده لهذه المشـروعات خاصـة في ظل ما انتهى إليه الباحث من عدم تناسـب الاسـتثمارات الحالية مع احتياجات التنمية وحجم المخاطر التي تواجهها هذه المشـروعات ولجذب الاسـتثمارات في قطاعات البنية الأسـاسـية وطبيعتها الخاصـة وفوائد تنفيذ هذه المشـروعات الاقتصادية والاجتماعية وعلى مستوى كل القطاعات.

ج- الربط بين الإعفاءات المقترحة وحجم ونوع المخاطر التي تتعرض له هذه المشروعات باعتبار ذلك نوع من أنواع الدعم الذي تقدمه الدولة لهذه المشروعات .

د- تقرير الإعفاءات والحوافز الضريبية في ضوء ما تجريه هذه المشروعات من خفض في أسـعار خدماتها أو الرسـوم المقررة حتى تعود هذه الإعفاءات في النهاية بالنفع على المستهلك .

هـ- منح حوافز إضـافية للمشـروعات التي تعتمد على التمويل الداخلي حتى لا تمثل ضـغوطًا ائتمانية على البنوك المصـرية وجهات الإقراض والتمويل وحتى

ننجح في جذب استثمارات حقيقية التي تمتلك الإمكانيات لتنفيذ هذه المشروعات الضخمة.

و- تقرير حوافز ضريبية خاصة لجذب التكنولوجيا أو صناعتها وتطويرها.

ز- منح إعفاء إضافي للمشروعات كثيفة الاستخدام للعمالة وتلك التي تعتمد على المنتجات المحلية.

ح- انتهاج سياسة تمييزية تجاه الاستثمارات الحيوية ومنها استثمارات البنية الأساسية سواء على أساس نوعي أو جغرافي أو أهداف أو قطاعات.

ط- منح حوافز ضريبية وغير ضريبية وتسهيلات للمستثمرين في مجال المشروعات للبنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T في ضوء العوائد الاقتصادية والاجتماعية التي يحققها تنفيذ هذه المشروعات وخاصة أثرها الكبير على القطاعات الاقتصادية المؤثرة في الاقتصاد المصري بوجه عام والتنمية بوجه خاص من خلال عناصرها الأساسية.

ي- إبرام عقود ضمان وحماية الاستثمار الثنائية والجماعية مع الدول المصدرة لرؤوس الأموال المستثمرة في هذا المجال .

ك- إيجاد آلية لقياس المنافع الاقتصادية والاجتماعية وكذلك الربحية الاجتماعية الناتجة عن إقامة هذه المشروعات ومقارنتها بالتضحيات والحوافز الضريبية الممنوحة للمشروعات لتعظيم الاستفادة الكلية وتقرير منحها حوافز إضافية أو الحد من الحوافز الممنوحة .

ل- إقرار حق المستثمر في تحويل أرباحه إلى الخارج ومنحه حوافز إضافية في حالة إعادة استثمارها داخل البلاد.

ثالثًا : توصيات في مجال التنسيق الضريبي

أ- ضرورة أن تتوازى المعاملة الضريبية التشجيعية والحافزة على الاستثمار بإجراءات موازية أخرى بالنسبة للجهاز الضريبي .

ب- التنسيق الضريبي بين المعاملة الضريبية وسياسات الاستثمار والسياسة المالية والجوانب الأخرى المؤثرة على الاستثمار في مصر.

ج-تحسين العوامل الأخرى بخلاف الحوافز الضريبية ذات الأهمية الخاصة لجذب الاستثمار وهي العنصر البشري – حجم السوق – البيروقراطية والنظام الإداري- التقارب الجغرافي والوضع الجغرافي – الظروف المناخية- السياسة المالية للدولة- الاستقرار السياسي وحجم الاستثمار في الدولة.

رابعًا: توصيات عامة في مجال تحفيز الاستثمار بنظام (الـBOOT أو الـB.O.T)

أ. مراعاة الشفافية فيما يوضع من ضوابط تنظيم مشاركة القطاع الخاص وتحفيزه على تقديم خدمات البنية الأساسية (الـB.O.O.T أو الـB.O.T) بما يكفل وضوح الإجراءات بدءا من اختيار شركة المشروع والتعاقد ومرورًا بمرحلة تنفيذ المشروع وتشغيله انتهاء بتحويل ونقل ملكية أصول المشروع إلى الدولة عند نهاية مدة الالتزام .

ب. تحفيز اشتراك مؤسسات التمويل الإقليمية والدولية في تمويل مشروعات الاستثمار بنظام (الـBOOT أو الـB.O.T) .

ج. تحفيز إقامة تحالفات فيما بين بنوك وشركات الاستثمار وبين بيوت الخبرة والشركات الاستشارية وشركات الإنتاج والمقاولات والتشييد المحلية للتقدم بعروضها فيما يطرح من مشروعات البنية الأساسية تعظيما للآثار الإيجابية على الدخل القومي وعلى ميزان المدفوعات.

د. أهمية تكامل نظم المعلومات عن امكانيات التصنيع والتشييد والخبرات المحلية لإمكان تضمين شروط طرح المشروعات ما يوجب استغلال الإمكانيات المحلية لتعظيم مضاعف ومكرر الاستثمار ولتخفيف آثار استرداد المال المستثمر على ميزن المدفوعات ولتنمية القدرات المحلية في استيعاب التكنولوجيا الحديثة.

هـ. في المشروعات التي يطلب فيها مقدم المشروع تخصيص أراضي لتنميتها وبيعها ويجب الحصول على موافقة مسبقة قبل الطرح من رئيس مجلس الوزراء (إذا كان ذلك من متطلبات توفير مقومات التوازن للمشروع).

خامسًا: توصيات في مجال تحقيق التوازن فيما بين مصالح المستثمرين ومصالح المستفيدين من خدمات هذه المشروعات والمصالح القومية بصفة خاصة

1- مراعاة التناسب فيما بين أجل الامتياز وبين الفترة اللازمة لاسترداد المال والمستثمر.

2- مراعاة التسعير الاقتصادي لخدمات المشروعات .

3- تحقيق التوازن بين ما يمنح من حوافز للمستثمرين شاملة مدى قابلية عوائد شركة المشروع للتحويل بالعملات الحرة وبين امكانيات المواجهة الاقتصادية لهذه الالتزامات بمراعاة الأثر على ميزان المدفوعات في الأجل الطويل.

4- وضع الاشتراطات التي تضمن عدم مزاحمة المشروع المراد تنفيذه بنظام منح الالتزام لمشروعات أخرى مثيلة موجودة بالفعل سواء بأنظمة منح الالتزام أو بنظام آخر وذلك لضمان تحقيق المشروع إضافة حقيقية فعالة إلى الاقتصاد القومي- وتلافيا لوجود طاقات رأسمالية زائدة على الحاجة أو عاطلة.

5- وضع المعايير والضوابط التي تضمن تحقيق التكامل والتعاون مع باقي المشروعات الأخرى القائمة بالدولة سواء كانت مملوكة للدولة أو للقطاع الخاص لضمان تحقيق أقصى استفادة ممكنة من الإمكانيات المالية المتاحة وترشيد الاستيراد وتخفيض الطلب على النقد الأجنبي بما يحقق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

سادسًا: توصيات في مجال البناء التشريعي لمشروعات B.O.T

1- التوصية بالإسراع في إصدار القانون الموحد لمشروعات B.O.T يتضمن التنظيم القانوني لهذه المشروعات بوجه عام وتنظيم كل ما يتعلق بها ومن ضمنها المعاملة الضريبية المقترحة والمزايا والحوافز الممنوحة لهذه المشروعات.

2- التوصية بوضع آلية للبت في المنازعات والخلافات التي تنشأ عن تنفيذ عقد الـ B.O.T بوجه عام والخلافات الضريبية بوجه خاص وتتسم بالسرعة والحسم.

3- التوصية بأن ينظم القانون المقترح المعاملة الخاصة لهذه المشروعات على أن تغطي اللائحة الخاصة بهذا القانون أو القرارات الوزارية الصادرة بشأنها تنظيم كل نوع من أنواع هذه المشروعات.

4- التوصـــية بأن يتضـــمن التنظيم علاقة هذه المشـــروعات بالدولة وحدود الدعم المقدمة لها وكذلك علاقتها بالجمهور الذي تقدم له الخدمات وشـــكل وطبيعة الاستثمارات .

5- دعم الاستقرار التشريعي لأنه من أهم ضمانات الاستثمار في المجالات المالية والضريبية.

" مراجع الرسالة"

أولاً: مراجع باللغة العربية

أ- كتب ومراجع

1- دكتور إبراهيم شحاتة- معاملة الاستثمارات الأجنبية في مصر-1972

2- دكتور أحمد ثابت عويضة- ضريبة الأرباح التجارية والصناعية- مصدر الالتزام بالوفاء- دراسة مقارنة (الكتاب الثاني – القانون المقارن)- مكتبة مخيمر – 1958

3- دكتور أحمد رشاد محمود سلام- عقد الإنشاء والإدارة وتحويل الملكية B.O.T في مجال العلاقات الدولية الخاصة- دار النهضة العربية 2004.

4- دكتور أحمد سلطان عثمان- أضواء حول قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 وتعديلاته – مكتبة شادي- 2001.

5- دكتور أحمد يوسف الشحات-الخصخصة والكفاءة الاقتصادية- دار النيل للطباعة والنشر- المنصورة 2001.

6- أدوين بانسفيلد- الاقتصاد التطبيقي في إدارة الأعمال- (ترجمة دكتورجورج فهمي رزق- المكتبة الأكاديمية- 1999.

7- دكتور إسامة عبد الخالق- الضريبة على أرباح شركات الأموال- غير معلوم الناشر- 2003.

8- دكتور السيد عبد المولى-"المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية-دار النهضة العربية – 1990.

9- دكتور السيد عبد المولى- الضرائب والمعاملات الدولية- (دراسة خاصة للتشريع الضريبي المصري)- دار النهضة العربية- 1991.

10- دكتورة أمل صديق عفيفي- الخصخصة في مصر (توصيف وتقييم)- الهيئة المصرية العامة للكتاب- 2003.

11- أنور شـلبي وحسـن فايز فهمي- الضـريبة على إيراد القيم المنقولة- دار الجامعات المصرية- 1963.

12- أنور شـلبي وحسـن فايز فهمي- الضـريبة على إيرادات القيم المنقولة.فقهًا وقضـاء وتطبيقًا – غير معلوم الناشر- 1964.

13- دكتورة ثناء محمد طعيمة- دور نظم المعلومات المحاسـبية في تقييم المشـروعات الاستثمارية- كلية التجارة بنها- 2002.

14- دكتور جابر جاد نصار- عقود البوت B.O.T والتطور الحديث لعقد الالتزام (دراسة نقدية للنظرية التقليدية لعقد الالتزام)- دار النهضة العربية- 2002.

15- دكتور جلال مطاوع إبراهيم- دكتور رؤوف عبد المنعم محمد- دكتور عبد العزيز السيد مصطفى- دكتور هشام الحمدي- المحاسبة الضريبية – كلية التجارة –جامعة القاهرة – 2007/ 2008.

16- دكتور جلال الشافعي – مبادئ المحاسبة الضريبية- غير معلوم الناشر- 2006.

17- دكتور جلال الشـافعي – نظرية المحاسـبة الضـريبية للضـرائب على الدخل- غير معلوم الناشر- 2004/ 2005.

18- دكتورة جيهان حسن سيد أحمد- عقود الـــ B.O.T وكيفية فض المنازعات الناشئة عنها- دار النهضة العربية -2002.

19- دكتور حسام عيسى- نقل التكنولوجيا (دراسة الآليات القانونية للتبعية الدولية)- دار المستقبل العربي- 1987.

20- دار حسـن محمد حسـين أبو زيد- دارسـات في محاسـبة شـركات الأموال- الطبعة الخامسة- بدون ناشر- 2001.

21- دكتور حسن محمد كمال- دكتور سعيد عبد المنعم- مشكلات ضريبية- مكتبة عين شمس- 1990.

22- دكتور حسن محمد كمال- دكتور سعيد عبد المنعم- دراسات في النظم الضريبية (ضريبة الشركات) مكتبة عين شمس- 1992.

23- دكتور حسن محمد كمال- دكتور سعيد عبد المنعم – مشكلات ضريبية (تحليلها واقتراحات علاجها)- مكتبة عين شمس- 2004.

24- دكتور حسن محمد كمال- دكتور سعيد عبد المنعم- دارسات في المحاسبة الضريبية على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005- غير معلوم الناشر 2005 غير معلوم الناشر 2005.

25- دكتور حسين فتحي – التوريق المصرفي للديون- دار المجد للطباعة- 2001.

26- دكتور حلمي محمود نمر- نظرية المحاسبة المالية- دار النهضة العربية- 1977.

27- حلمي البسيوني- حسابات الضرائب الجمركية- منشأة المعارف بالأسكندرية- 1986.

28- حمدي هيبه- شريف الكيلاني- قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم 8 لسنة 1997 بين التشريع والتطبيق- المحاسبون المتضامنون مراسلو أرثر أندرسون وشركاه- 1998.

29- دكتور حسن محمد حسين أبو زيد- مذكرات لطلبة دبلوم معهد الدراسات المالية والضريبية في التحليل المالي- كلية الحقوق جامعة القاهرة – 1990- 1991.

30- خيرت ضيف- الاستهلاك الصناعي والمالي في المحاسبة والضرائب- دار المعارف بالأسكندرية- 1953.

31- دكتور رضا عبد السلام – محددات الاستثمار الأجنبي المباشر في عصر العولمة (دارسة مقارنة لتجارب كل من شرق وجنوب آسيا وأمريكا اللاتينية مع التطبيق على مصر)- قسم الاقتصاد والمالية العامة- كلية الحقوق- جامعة المنصورة -2002.

32- دكتور رمزي زكي- دراسات في أزمة مصر الاقتصادية مع استراتجية مقترحة للاقتصاد المصري في المرحلة القادمة- مكتبة مدبولي- 1983.

33- دكتور رمضان صديق محمد- الضرائب في الفكر المالي والقضاء الدستوري (دراسة تحليلية لأهم الأحكام بعدم الدستورية وآثارها)- غير معلوم الناشر- 1997.

34- دكتور رمضان صديق محمد- قانون الضريبة على الدخل الجديد- دار النهضة العربية- 2006.

35- دكتور زكريا محمد بيومي- النظام الضريبي الدولي- الفتح للطباعة والنشر-1999.

36- ستيف هانكي- تحويل الملكية العامة إلى القطاع الخارجي- 1990.

37- دكتورة سعاد الشرقاوي- العقود الإدارية- دار النهضة العربية-1998.

38- دكتور سليمان الطماوي- الأسس العامة للعقود الإدارية (دارسة مقارنة) دار الفكر العربي- 1984.

39- دكتور سليمان الطماوي- الوجيز في القانون الإداري- دار الفكر العربي-1998.

40- دكتورة سميحة القليوبي- التفاوض في عقود نقل التكنولوجيا- مركز القاهرة الإقليمي -2000.

41- دكتور سمير أبو الفتوح صالح- دكتور عاصم محمد سرور- دكتور توفيق عبده- المحاسبة الضريبية- أكاديمية الدراسات المتخصصة – 2006/ 2007.

42- سمير سعد مرقص- بحوث في ضريبة الدمغة- 1993.

43- دكتور صفوت عبد السلام عوض الله- الحوافز الضريبية وآثارها على التنمية والاستثمار في مصر (دارسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم 8 لسنة 1997- دار النهضة العربية 2002.

44- دكتور صلاح الدين إبراهيم صالح- المحاسبة (دارسات في المحاسبة الضريبية) غير معلوم الناشر- وسنة النشر.

45- دكتور عبد الفتاح سلام- السياسة الضريبية للدول المتخلفة- دار النهضة العربية 1970.

46- دكتور عبد الفتاح مراد- شرح قانون الجمارك – غير معلوم الناشر- 2004.

47- دكتور عبد الفتاح مراد- موسوعة الاستثمار- غير معلوم الناشر- 1996.

48- دكتور عبد القادر محمد عبد القادر- دراسة الجدوى التجارية والاقتصادية والاجتماعية مع مشروعات B.O.T- دار الجامعات المصرية- الإسكندرية- 2001 .

49- دكتور عبد المطلب عبد الحميد- السياسات الاقتصادية (تحليل جزئي وكلي).مكتبة زهراء الشرق- 1997.

50- دكتور عبد الواحد محمد الفار- الجوانب القانونية للاستثمارات العربية والأجنبية في مصر- عالم الكتب- 1982.

51- دكتور عبيد على الحجازي- مصادر التمويل مع شرح لمصادر القروض وبيان كيفية معاملة ضريبيًا- دار النهضة العربية- 2001.

52- دكتورة عزيزة الشريف- دراسات في نظرية العقد الإداري- دار النهضة العربية- 1981.

53- دكتور على أحمد زين- المراجعة (دراسة تطبيقية) مراجع الحسابات والاستشارات الضريبية- غير معلوم الناشر- 1995.

54- دكتور عمرو أحمد حسبو- التطور الحديث لعقود التزام المرافق العامة طبقًا لنظام الـB.O.T (دراسة مقارنة)- دار النهضة العربية-2001 .

55- دكتور عيسى محمد أبو طبل- أصول المحاسبة الضريبية- دار الثقافة العربية- 1982.

56- دكتور قدري نقولا عطية- ذاتية القانون الضريبي وأهم تطبيقاته- الطبعة الأولى- 1960.

57- كمال الجرف- مجموعة المبادئ القانونية- المجموعة الرابعة- المطبعة الكمالية- القاهرة- 1950.

58- كمال الجرف- مجموعة المبادئ القانونية- المجموعة السادسة- المطبعة الكمالية- القاهرة- 1952.

59- دكتور محمد أنس قاسم جعفر- النظم السياسية والقانون الدستوري-دار النهضة العربية- 1999.

60- دكتور محمد أنس قاسم جعفر- العقود الإدارية- دار النهضة العربية-2000.

61- دكتور محمد بدران- نحو آفاق جديدة للخصخصة- غير معلوم الناشر- 1998.

62- دكتور محمد بهجت عبد الله فايد- إقامة المشروعات الاستثمارية وفقًا لنظام البناء والتشغيل ونقل الملكية (نظام الـــ B.O.T) أو البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية (نظام الـB.O.O.T) – دار النهضة العربية- 2000.

63- دكتور محمد جمال جبريل- التخصيص الإداري (دراسة مقارنة)- غير معلوم الناشر أو سنة النشر.

64- دكتور محمد حامد تمراز- دارسات في المحاسبة الضريبية- جامعة حلوان- 2006 .

65- دكتور محمد ريحان حسين- دكتور يونس حسن عقل- محاسبة الضرائب على الدخل وفقًا لأحكام القانون رقم 91 لسنة 2005- غير معلوم الناشر- 2006.

66- دكتور محمد سعيد حسين أمين- العقود الإدارية- الثقافة الجامعية-2000.

67- دكتور محمد سعيد حسين أمين- الأحكام العامة لالتزامات وحقوق طرفي الرابطة العقدية في تنفيذ العقد الإداري- الثقافة الجامعية- 1998.

68- دكتور محمد عباس بدوي- التحاسب الضريبي على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقًا للقانون 91 لسنة 2005- المكتب المصري الحديث- 2006.

69- دكتور محمد عباس بدوي- المحاسبة الضريبية- دار الجامعة الجديدة- 2000.

70- دكتور محمد عباس بدوي- المحاسبة الضريبية- المكتب الجامعي الحديث- 2007.

71- دكتور محمد اسماعيل عثمان- اساسيات التمويل الإداري واتخاذ قرارات الاستثمار الجزء الثاني- دار النهضة العربية- 1985/ 1986.

72- دكتور محمد كامل كردي- دراســـات الجدوى (مدخل اســـتراتجية في ظل الظروف الدولية المعاصرة)- دار النهضة العربية- القاهرة- 1995.

73- دكتور محمد كامل عبيد- نظرية الدولة- طبعة كلية الشرطة –دبي- 1994.

74- دكتور محمد كامل ليله- النظم السياسية- دار النهضة العربية- 1961.

75- دكتور محمد محمد عبد اللطيف- النظام الدســتوري للخصــخصــة- دار النهضــة العربية- 2000.

76- محمد وجدي عبد الصــمد وممدوح عبد الحفيظ- قضــايا الضــرائب- عالم الكتب- القاهرة- 1970.

77- دكتور مصــطفى محمود عبد القادر- الضــريبة على أرباح الأشــخاص الاعتبارية (دراسة مقارنة بين التشريع الضريبي المصري وبعض التشريعات الضريبية المقارنة) – غير معلوم الناشر- 2006.

78- دكتور مصـــطفى محمود عبد القادر- دائرة المعارف الضـــريبية- الجزء الأول- الضــريبة على إيرادات النشــاط التجاري والصــناعي بين دخل الأشــخاص الطبيعيين وأرباح الأشخاص الاعتبارية في القانون رقم 91 لسنة 2005 مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية- غير معلوم الناشر- 2006.

79- دكتور ممدوح مرســي- الضــريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة- غير معلوم الناشر- 1953.

80- نصر أبو العباس- الموسوعة في الضريبة العامة على المبيعات -1995.

<u>ندوات ومؤتمرات</u>

1- دكتور إبراهيم العناني- الاتفاقيات الدولية وأهميتها في جذب الاســـتثمار- المؤتمر الضــريبي الثامن وموضــوعه الأنظمة الضــريبية وسـياسـات الاسـتثمار في أفريقيا- أقامته وزارة المالية المصرية- 20/19 نوفمبر 1996.

2- دكتور إسامة على عبد الخالق- الموضوعية كأحد ركائز حوكمة الأداء الضريبي ومدى توافر متطلباتها في الأحكام المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات- المؤتمر الضريبي التاسع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه الإصلاح الضريبي الشامل- 2004.

3- دكتور إيهاب الدسوقي- التخصصية والإصلاح الاقتصادي في الدول النامية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- 1995.

4- دكتورة تهاني محمود عبده النشار- استخدام مدخل التكاليف للصفقة كأساس للتسعير للتحويلات الداخلية الدولية في الشركات متعددة الجنسيات (دراسة ميدانية في جمهورية مصر العربية)- مؤتمر الشرق الأوسط وشمال أفريقيا للاقتصاد والتجارة الدولية وأسواق رأس المال- أقامته جامعة طنطا مع الأكاديمية الدولية لمجالات الأعمال- (2-4) أغسطس 1997.

5- دكتور جلال الدين الشافعي- المعاملة الضريبية للشركات التي تقوم بتنفيذ مشروعات نظام B.O.T- المؤتمر الضريبي السادس وموضوعه التأثيرات الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة على النظام الضريبي المصري- الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب26-28 فبراير 2001.

6- دكتور جمال الدين نصار- اتفاقية المشروع في المشروعات المقامة بنظام B.O.T و B.O.O.T- مؤتمر مركز القاهرة للتحكيم التجاري الدولي- شرم الشيخ 29-30 سبتمبر 2001.

7- دكتور رأفت الكافوري- نظرة عامة على مشروعات الـB.O.T في مصر وتجربة شركة المقاولين العرب (عثمان أحمد وشركاه)- ندوة عن نظام البناء- التشغيل- التحويل- معهد إدارة التشييد- 1999/5/15.

8- دكتور رمضان صديق- سياسات الضرائب في تشجيع الإبداع والتطوير بالتطبيق على مصر- المؤتمر العلمي السنوي الخامس وموضوعه نقل وتنمية التكنولوجيا من منظور قانوني واقتصادي وعلمي- كلية الحقوق جامعة حلوان 5- 6 مارس 2006.

9- روفائيل بولس- مدى دستورية القانون رقم 2 لسنة 1997 والقانون رقم 11 لسنة 2002 بشأن تفسير خدمات التشغيل الخاضعة لضريبة المبيعات- المؤتمر الضريبي التاسع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه الإصلاح الضريبي الشامل- 2004.

10- دكتور زكريا محمد بيومي- خدمات التشغيل للغير في ظل القانون التفسيري رقم 11 لسنة 2002- المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة- 16/14 مايو 2002.

11- دكتور سعيد عبد المنعم- بعض المشكلات العملية للمحاسبة عن ضريبة المبيعات- المؤتمر الضريبي السابع لكلية التجارة- جامعة عين شمس وموضوعه الضريبة العامة على المبيعات المنعقد في 26/25 نوفمبر 1995.

12- سمير سعد مرقس- التأجير التمويلي- مؤتمر صناعة التأجير التمويلي- كلية التجارة جامعة عين شمس- 1996/4/16.

13- سمير سعد مرقس- ضمانات الاستثمار وأثرها على مناخ الاستثمار في مصر والبلاد العربية- المؤتمر الاقتصادي السنوي الأول للجمعية العربية للتنمية البشرية والإدارية والاجتماعية- 5/4 مايو 1996.

14- سمير سعد مرقس- دور صناعة التاجير التمويلي في التنمية (التعريف بها- مزاياها- الجوانب المحاسبية والضريبية لها)- مؤتمر استراتجيات مؤسسات التمويل وطموحات التنمية إقامته كلية التجارة جامعة المنصورة 1997/3/1.

15- سمير سعد مرقس- ضمانات الاستثمار التي تضمنها القانون رقم 8 لسنة 1997(دراسة مقارنة)_ ندوة أثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على الاستثمار في مصر- أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية (فرع طنطا) بتاريخ 1997/7/21.

16- سمير سعد مرقس- ضمانات الاستثمار في القانون رقم 8 لسنة 1997 وأثرها على جذب الاستثمار- المؤتمر الضريبي الرابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

وموضوعه تطوير النظام الضريبي لمسايرة متطلبات الإصلاح الاقتصادي- 30/28 إبريل 1998.

17- سمير سعد مرقص- الآثار الاقتصادية والاجتماعية لتمويل التنمية المستدامة- كلية التجارة- جامعة الإسكندرية- 22- 23 أكتوبر 2008.

18- دكتورة صفاء جرجس تادرس- الضريبة العامة على المبيعات (أوجه القصور والحلول المقترحة)- المؤتمر الضريبي السابع أقامته كلية التجارة جامعة عين شمس وموضوعه الضريبة العامة على المبيعات المنعقد في 25- 26 نوفمبر 1995.

19- دكتور صفوت حميدة – دور شركات التأمين في حماية المشروعات القائمة بأسلوب B.O.T- ندوة إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء- التشغيل التمويل B.O.T- أقامتها أكاديمية السادات للعلوم الإدارية فرع الدقهلية (دكرنس)-2001 .

20- عاطف إبراهيم محمد كامل- المعاملة الضريبية للشركات التي تعمل بنظام الـB.O.T- المؤتمر الضريبي الثامن للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه إصلاح ضرائب الدخل في ضوء المتغيرات المحلية والدولية المنعقد بتاريخ 7-10 ديسمبر 2003.

21- دكتور عبد الرحمن طه- دور التأمين والضمان في دعم وتشجيع الاستثمار وفق إسلوب B.O.T- مؤتمر البناء والتشغيل ونقل الملكية المقام بتاريخ 28/27 يناير 2001.

22- دكتور عصمت عبد الكريم خليفة- الاتفاقيات الضريبية الدولية ودورها في تشجيع الاستثمار- المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعه الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا المنعقد بتاريخ 19- 20 نوفمبر 1996 .

23- دكتور عطية عبد الحليم صقر- الحوافز الضريبية لتشجيع الاستثمار في مصر- ندوة أثر قانون ضمانات وحوافز الاستثمار على مستقبل الاستثمار في مصر أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية (فرع طنطا)- بتاريخ 1997/7/21.

24- على سالم أحمد- المشكلات التطبيقية لضريبة المبيعات- مؤتمر الضريبة العام على المبيعات أقامته كلية التجارة جامعة عين شمس بتاريخ 26/25 نوفمبر 1995.

25- على عزت أحمد القاضي- سياسة الإعفاءات الضريبية وارتباطها بالاستثمار في جمهورية مصر العربية- المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعه الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا المنعقد بتاريخ 20/19 نوفمبر 1996.

26- فاروق حسنين مخلوف- دارسة حول حقوق الانتفاع (B.O.T ومشتقاتها) في مصر- مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص- أقامه مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي- شرم الشيخ بتاريخ 30/29 سبتمبر 2001.

27- فوزية أبو نعمة- مشروعات القطاع الخاص في مشروعات الطاقة بنظام البناء والتملك والتشغيل ونقل الملكية B.O.O.T- مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص- أقامة مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي- شرم الشيخ بتاريخ 30/29 سبتمبر 2001.

28- مارتين دراسي- مزايا مشروعات البناء والتشغيل ونقل الملكية للاقتصاد المصري- ورقة عمل مقدمة في مؤتمر B.O.T الدولي الذي عقد بفندق الميريديان بالقاهرة بتاريخ 7/4 نوفمبر 1999.

29- دكتور محسن أحمد الخضيري- مشروعات البنية الأساسية الممولة ذاتيًا من القطاع الخاص(التعريف- الأهمية- المزايا- الجوانب القانونية والتسويقية والفنية والاقتصادية للمشروع- المحاذير والمخاطر)- ندوة مشروعت الـB.O.T وأخواته- والجوانب القانونية والاقتصادية أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- مركز البحوث- 2001.

30- دكتور محسن عاطف- إدارة وتسويق نظم البوت B.O.T - منظور معاصر- ندوة المشروعات العاملة بنظام B.O.T في مصر- أقامته كلية التجارة جامعة الزقازيق (فرع بنها) بتاريخ 2001/3/24.

31- المستشار دكتور محمد أبو العينين- انتشار الاتجاه إلى أقامة مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية عن طريق نظام الـ B.O.T- المؤتمر الدولي لعقود البناء والتشغيل وتحويل الملكية- أقامة مركز القاهرة الإقليمي للتحكم التجاري الدولي بتاريخ 29/28 أكتوبر 2000.

32- المستشار الدكتور محمد أبو العينين- انتشار الاتجاه إلى أقامة مشروعات البنية الأساسية في الدول النامية عن طريق نظام B.O.T – مؤتمر مشروعات البنية الأساسية الممول عن طريق القطاع الخاص- أقامة مركز القاهرة الإقليمي للتحكيم التجاري الدولي- شرم الشيخ بتاريخ 30/29 سبتمبر 2001.

33- دكتور محمد متولي- التنظيم التشريعي لعقود البناء والتشغيل والتمويل B.O.T- مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء والتشغيل والتمويل (B.O.T) الجزء الأول- أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية فرع الدقهلية (دكرنس) 2001.

34- محمد ضحاوي- مركز الضريبة وأهميتها للمستثمر في مصر ومقارنة مع بعض الدول الأخرى- المؤتمر الضريبي الثامن وموضوعه الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا المنعقد بتاريخ 20/19 نوفمبر 1996.

35- دكتور محمد عباس بدوي- التطبيق العملي للمعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في مشروعات B.O.T – المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة المقام بتاريخ 14-16 مايو 2002.

36- دكتور محمد عبد الحليم عمر- الجوانب الشرعية والاقتصادية لنظام الـ B.O.T- ندوه الجوانب الاقتصادية والشرعية لمشروعات الـB.O.T- أقامتها مركز صالح كامل للاقتصاد الإسلامي بتاريخ 2000/5/13 .

37- محمد مصطفى سويد- أطار مقترح للحوافز الضريبية للاستثمار لإذكاء فاعليتها وإعادة التوازن للمجتمع الضريبي- المؤتمر العملي الأول وموضوعه إستراتجية

الاستثمار في مصر في ضوء تحديات المستقبل- اقامته كلية التجارة- جامعة الزقازيق (فرع بنها) مايو 1995.

38- دكتور محمد هشام الحموي- الإعفاءات الضريبية وأثارها في قرارات الاستثمار- مؤتمر السياسة الضريبية والتنمية بين الواقع وآفاق المستقبل أقامته جمعية الإدارة المالية- 1990.

39- دكتور محي الدين علم الدين- تمويل مشروعات البوت والعقود الدولية ذات الصلة عن طريق القطاع الخاص- المؤتمر الدولي عن عقود البناء والتشغيل وتحويل الملكية 29/28 أكتوبر 2000.

40- دكتور مختار عبد الحكيم طلبه- تحديد نصيب الفرع من المصاريف العامة للمركز الرئيسي أو الشركة في ضوء اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي النموذجية والثنائية والتشريعات الضريبية الوطنية- مؤتمر الضريبة على أرباح شركات الأموال أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية بالاشتراك مع المحاسبون المتضامنون بتاريخ 14/13 مايو 2000.

41- موسى السيد محمد موسى- أثر المعاملة الضريبية على اتخاذ قرار الاستثمار- المؤتمر الضريبي السابع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه تطوير النظام الضريبي المصري في ضوء المتغيرات المعاصرة المنعقد بتاريخ 14-16 مايو 2002.

42- دكتور نصحي منصور تحيل- دور الحوافز الضريبية في تشجيع المشروعات الصناعية (دارسة تحليلية مقارنة)- المؤتمر الضريبي الثامن لوزارة المالية وموضوعه الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا المنعقد بتاريخ 19-20 نوفمبر 1996.

43- نصر أبو العباس أحمد- ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية- المؤتمر الضريبي الثامن لوزارة المالية وموضوعه الأنظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في أفريقيا المنعقد بتاريخ 19-20 نوفمبر 1996.

44- دكتور هاني صلاح سري الدين- الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية وتقييم مزاياهم ومخاطرها- مؤتمر إدارة مشروعات البنية الأساسية باستخدام نظام البناء والتشغيل والتمويل (B.O.T)- أقامته أكاديمية السادات للعلوم الإدارية فرع الدقهلية (دكرنس) بتاريخ 29-31 يناير 2001.

45- دكتور هاني صلاح سري الدين- التنظيم القانوني والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص- ندوة الإطار التشريعي والتعاقدي لمشروعات البنية الأساسية الممولة عن طريق القطاع الخاص- أقامها المركز المصري للتنمية بتاريخ 12-14 يناير 2000.

46- هاني على النجار- خدمات التشغيل للغير في ظل قانون ضريبة المبيعات بين النظرية والتطبيق- المؤتمر الضريبي التاسع للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب وموضوعه الإصلاح الضريبي الشامل المنعقد بتاريخ 12-15 سبتمبر 2004.

47- الهيئة العامة للطرق والكباري- المشروعات المستقبلية للطرق- مؤتمر البناء والتشغيل ونقل الملكية أقامه معهد النقل بتاريخ 28/27 يناير 2001.

48- نتائج انعقاد الدورة الخامسة لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD مانيلا 1979.

<u>الدوريات</u>

1- دكتور إبراهيم الدسوقي الشهاوي- الجوانب القانونية والاقتصادية للعقود المستحدثة F.ID.C-Know How / - B.O.T - مصر المعاصرة- العدد 485- يناير 2007.

2- دكتور أحمد عبد الحميد- مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر- المجلة المصرية للتنمية والتخطيط- معهد التخطيط القومي- المجلد الثاني 1992.

3- دكتور إسماعيل صبري عبد الله- أبرز معالم الجده في نهاية القرن العشرين- مجلة عالم الفكر- المجلد 26 العددان الثالث والرابع 1998.

4- المنظمة العربية للعلوم الإدارية (مركز البحوث)- تكلفة رأس المال- سلسلة الفكر المعاصر- العدد 2.

5- دكتورة أمل نجاح البشبيشي- نظام البناء- التشغيل- التحويل B.O.T- بحوث اقتصادية عربية- العدد 28-2000.

6- دكتور حمدي عبد العظيم- عقود البناء والتشغيل والتحويل بين النظرية والتطبيق- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- الجزء الأول-2001.

7- رشدي صالح عبد الفتاح- دور البنوك في تمويل مشروعات البنية الأساسية بنظام B.O.T- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- الجزء الأول 2001.

8- دكتور رمضان صديق محمد- ضرورة إعادة النظر في الإعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار- مجلة التشريع المالي والضريبي- العدد 272-1991.

9- دكتور رمضان صديق محمد- المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية- مجلة التشريع المالي والضريبي- العدد 302- مارس وإبريل 1996.

10- دكتور ذكريا محمد بيومي- الضريبة على الأرباح الرأسمالية (دراسة مالية واقتصادية وقانونية مقارنة)- مجلة القانون والاقتصاد للبحوث القانونية والاقتصادية- كلية الحقوق جامعة القاهرة العدد 1 السنة 55-1985.

11- دكتور زكريا محمد بيومي- المشكلات التي يثيرها فرض ضريبة المبيعات على التشغيل للغير (المقاولات)- مجلة مستشارك الضريبي- العدد الخامس والسادس- 1992.

12- دكتور سعيد عبد العزيز عثمان- الخصخصة في قطاع الخدمات العامة القابلة للتسويق (دراسة تحليلية تقويمية)- مجلة الحقوق للبحوث القانونية والاقتصادية- كلية الحقوق جامعة الاسكندرية- العدد الثاني- 2000.

13- دكتور سعيد عبد المنعم- المحاسبة الضريبية عن أرباح المجموعة (دراسة انتقادية مقارنة بالتشريع الأمريكي مع مدخل مقترح) – مجلة الدارسات والبحوث التجارية- كلية التجارة ببنها- جامعة الزقازيق- العدد الثاني- 1991.

14- دكتور سعيد عبد المنعم محمد- الإعفاءات الضريبية لشركات الأموال(تحليل- تقييم- تطوير)- النشرة الدورية لجمعية الضرائب المصرية- العدد 55- أغسطس 2004.

15- سعيد مدكور- البناء والتشغيل ونقل الملكية وفقًا لنظام الـــــB.O.T- مجلة إدارة الأعمال- العدد 92- مارس 2001.

16- دكتور سليمان محمد مصطفى- أبعاد تنظيم السياسة المحاسبية لعقود B.O.T في مصر (دراسة اختبارية)- المجلة المصرية للتنمية والتخطيط –العدد الثاني 2001.

17- دكتور سليمان محمد مصطفى- أبعاد تنظيم السياسة المحاسبية لعقود B.O.T في مصر- مجلة البحوث التجارية- كلية التجارة جامعة الزقازيق- يوليو 1999.

18- سمير سعد مرقس- المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية في مصر (دراسة تحليلية- انتقادية مقارنة)- مجلة التشريع المالي والضريبي العدد 284- إبريل 1993.

19- سمير سعد مرقس- نحو نظرية للحوافز والإعفاءات الضريبية وأبعاد تطبيقها- مجلة التشريع المالي والضريبي- العدد 286- يوليو/أغسطس 1993.

20- سمير سعد مرقس- مدى خضوع نشاط الشغيل لحساب الغير للضريبة على الدخل- مجلة مستشارك الضريبي- العدد الرابع سبتمبر/أكتوبر 1993 .

21- سمير سعد مرقس- الطبيعة الإلزامية لمعايير المحاسبة والمراجعة- مجلة المال والتجارة – العدد 389- سبتمبر 2001.

22- دكتور صبري عبد الحميد السجيني- دراسة ملائمة المعالجة الضريبية للاستهلاكات في الضريبة الموحدة في ضوء الاتجاهات المحاسبية والضريبية المعاصرة- مجلة المال والتجارة- العدد 416- ديسمبر 2003.

23- دكتور طه الطاهر إبراهيم شـــحاته- المناورة بإســـتراتيجية تســـعير التحويلات على المســـتوى الدولي (الأهداف والدوافع- الحدود والعوامل المؤثرة فيها)- مجلة المحاســبة والإدارة والتأمين- كلية التجارة جامعة القاهرة العدد 42-1991.

24- عبد الله العادلي- أهمية تطبيق معايير المحاسـبة ضـريبيًا- مجلة المحاسـب- العدد الثاني عشر- ديسمبر 2001.

25- دكتور عبد المطلب عبد الحميد- مدى فاعلية الحوافز الضريبية في جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر- المجلة المصرية للتنمية والتخطيط- المجلد السادس " العدد الثاني" ديسمبر 1998.

26- عصـام رفعت- مسـتقبل الخصـخصـة في مصـر- مجلة الأهرام الاقتصـادي- 28 ديسمبر 1997.

27- دكتور عصـمت عبد الكريم- المعاملة الضـريبية للمشـروعات الاسـتثمارية- كتاب الأهرام الاقتصادي- العدد 39- مايو 1991.

28- دكتور على عبد العزيز سـليمان- حوافز الاسـتثمار الخاص في مصـر- مصـر المعاصرة- العدد 445 يناير 1997.

29- فتحي عبد الكريم الحلاج- مشـاكل الحوافز الضـريبية للمشـروعات الاسـتثمارية في مصر وكيفية علاجها- مجلة التشريع المالي والضريبي العدد 284-1993.

30- دكتور فريد النجار- النماذج الأساسية للتنسيق الضريبي لتنمية الاستثمار الدولي- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية الســـادات للعلوم الإدارية- العدد الأول والثاني مجلد 8-1996.

31- دكتور فؤاد محمد الليثي- إطار محاسبي مقترح لتحميل فوائد القروض على الأصول الثابتة في ضـوء الاتجاهات الدولية المعاصـرة- المجلة المصـرية للدراسـات التجارية- كلية التجارة- جامعة المنصورة- المجلد التاسع – العدد الرابع- 1985.

32- كامل مجدي صـــالح- رســـملة فوائد التمويل في ظل معايير المحاســـبة- مجلة منه واليه- العدد الأول- إبريل 1992.

33- دكتورة كريمة كريم- دور رأس المال العربي والأجنبي في تمويل التنمية الاقتصـــادية في الدول النامية- مصر المعاصرة- العدد 371-1978.

34- دكتور محسن أحمد الخضيري- عمليات الـB.O.T (الأسس والقواعد والاتجاهات)- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية. الجزء الأول- 2001.

35- دكتور محمد ريحان حسـين- دور الحوافز الضـريبية في توجيه الاسـتثمارات وأثارها على الدخل الخاضـع للضـريبة- المجلة العلمية للبحوث والدراسـات التجارية- جامعة حلوان- العدد الثالث-1988 .

36- محمد طلعت خطاب- تجربة وزارة النقل في تنفيذ مشـروعاتها بنظام B.O.T- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية – الجزء الأول – 2001.

37- دكتور محمد عباس بدوي- التطبيق العملي للمعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في مشروعات B.O.T- مجلة المال والتجارة- يونيه – 2002.

38- محمد مســعد إبراهيم- مقابل التأخير في ســداد مســتحقات الدولة في الضــرائب- المرشد- نشره دورية يصدرها أرثر اندرسون- مصر والمحاسبون المتضامنون- العدد الثالث عشر- ديسمبر 1999.

39- المستشار محمود محمد فهمي- بحث في عقود الـB.O.T وتكييفها القانوني- مصر المعاصرة- العدد 461/ 462- إبريل 2001.

40- دكتور مختار إسـماعيل أبو شـعيشـع- مدخل محاسـبي لقياس وترشـيد سـياسـة الإعفاءات الضـريبية في شركات الاستثمار- مجلة الاقتصـاد والتجارة- كلية التجارة- جامعة عين شمس- 1992.

41- مكتب مصطفى شوقي وشركاه- حالات ضريبية- مجلة الأهرام الاقتصـادي- العدد 1416 – 1996/2/26.

42- معتز كامل مرسـي- تجربة الكهرباء في المشـروعات المنفذة بنظام B.O.T- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- الجزء الأول- 2001.

43- دكتورة ميراندا زغلول رزق- عجز الموازنة العامة للدولة وزيادة تمويل استثمارات البنية الأساسية في جمهورية مصر العربية- المجلة المصرية للتخطيط والتنمية- العدد الأول 1995.

44- دكتور هاني صلاح سري- التنظيم القانوني لنظام البناء والتشغيل والتملك والتشغيل ونقل الملكية- كتاب الأهرام الاقتصادي- العدد 177- سبتمبر 2002.

45- هاني صلاح الدين سري الدين- الصور المختلفة لمشاركة القطاع الخاص في تقديم خدمات البنية الأساسية وتقييم مزاياها ومخاطرها- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- الجزء الأول- 2001.

46- بنك مصر- التجربة المصرية في مشروعات B.O.T ودور البنوك في تمويلها- النشرة الاقتصادية- العدد 13 مايو 2002.

47- الهيئة العامة لموانئ البحر الأحمر- تجربة الهيئة في تشغيل ميناء العين السخنة بنظام B.O.T- مجلة البحوث الإدارية- أكاديمية السادات للعلوم الإدارية- الجزء الأول- 2001.

رسائل ماجستير ودكتوراه:

رسائل ماجستير:

1. خالد بن محمد العطية- النظام القانوني لعقود التشييد والتشغيل ونقل الملكية- رسالة ماجستير في الحقوق- كلية الحقوق جامعة القاهرة- سنة 1999.
2. عبد العزيز السيد مصطفى- المشاكل المحاسبية والضريبية للصفقات المتبادلة في الشركات متعددة الجنسية بالتطبيق على شركات الاستثمار العربي- رسالة ماجستير في المحاسبة- كلية التجارة جامعة القاهرة- 1983.
3. محمود مصطفى محمود- الإطار القانوني للتخصصية في التشريعين الأردني والمصري- رسالة ماجستير في الحقوق- جامعة الدول العربية- قسم الدراسات القانونية- 2002.

رسائل الدكتوراه:

1. إبراهيم الشـهاوي– عقد امتياز المرفق العام B.O.T (دراسـة مقارنة) –رسـالة دكتوراه في الحقوق– كلية الحقوق– جامعة عين شمس– 2003.

2. السـيد محمود إمام– نموذج مقترح لمعايرة الإعفاءات الضـريبية للنشـاط الاسـتثماري على المسـتوى القومي– رسـالة دكتوراه في فلسـفة المحاسـبة– كلية التجارة بالإسماعيلية– جامعة قناة السويس– 2001.

3. جاسم محمد ذكريا– مفهوم العالمية في التنظيم الدولي المعاصـر– رسـالة دكتوراه في الحقوق– كلية الحقوق جامعة عين شمس– 2001.

4. رمضان صديق محمد– المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية– رسالة دكتوراه في الحقوق– كلية الحقوق– جامعة القاهرة– 1993.

5. زكريا محمد بيومي– إقليمية الضـريبة على الأرباح التجارية والصـناعية– رسـالة دكتوراه في الحقوق– كلية الحقوق جامعة القاهرة– 1968.

6. سهام محمد علي حسن– دور البيانات المحاسبية لتقييم مشروعات الاستثمار– رسالة دكتوراه في فلسفة المحاسبة– كلية التجارة– جامعة الأزهر– فرع البنات– 1988.

7. عبد الفتاح عبد الرازق السـيد– مدخل مقترح للتوفيق بين الممارسـات المحاسـبية في ظل نظام البناء والتشـغيل ثم الإعادة B.O.T وإطار نظرية المحاسبة بالتطبيق على المطارات الاسـتثمارية– رسـالة دكتوراه في فلسـفة المحاسـبة– كلية التجارة بالإسماعيلية– جامعة قناة السويس– 2003.

8. عبد الملك اسـحاق– الاسـتهلاكات المالية والصـناعية في شـركات الامتياز– رسـالة دكتوراه فلسفة في المحاسبة– كلية التجارة– جامعة القاهرة– 1963.

9. محمد سرور– سياسة الإعفاءات في ضرائب الدخل (دراسة مقارنة)– رسالة دكتوراه في الحقوق– كلية الحقوق– جامعة القاهرة– 1995.

10. محمد فؤاد إبراهيم– الأرباح الوهمية ومدى خضـوعها للضـريبة على الأرباح التجارية والصناعية– رسالة دكتوراه في الاقتصاد– كلية التجارة– جامعة عين شمس– 1974.

11. مختار عبد الحكيم طلبه- تحديد الربح الضريبي في الشركات دولية النشاط- رسالة دكتوراه في الحقوق- كلية الحقوق- جامعة القاهرة- 1997.

بحوث ودراسات ووثائق وتقارير:

بحوث ودراسات:

1. دكتور أحمد صقر عاشور- دكتور توفيق ماضي- قياس الإنتاجية الحقيقية لشركات القطاع العام الصناعية في مصر- مركز البحوث والتنمية الدولية (IDRC)- 1981.

2. دكتور أسامة محمد محيي- برنامج مشروعات البناء- التشغيل- التمويل (B.O.T)- البنك المركزي المصري- معهد الدراسات المصرفية بالقاهرة- نوفمبر 2000.

3. دكتور جمال الدين نصار والمستشار مصطفى حسين- مشروعات البوت وإعداد مشاريع البناء والتملك والتشغيل والتحويل- معهد التنمية الإدارية- كلية الحقوق- جامعة القاهرة- 2002.

4. حافظ كامل الغندور- تمويل المشروعات بنظام B.O.T & B.O.O.T- البنك المركزي المصري- معهد الدراسات المصرفية- القاهرة- 2001.

5. دكتور حمدي عبد العظيم- تأثير إلغاء الإعفاءات الضريبية على الاستثمار بعد صدور قانون الضرائب الجديد- بحث غير منشور- كلية التجارة- جامعة الأزهر- 2005.

6. دكتور خالد عبد العظيم- دكتور عادل سيد عبد المقصود- إطار عام لإجراءات دراسات الجدوى لمشروعات الطرق بنظام الإنشاء والتملك والتشغيل والتسليم (B.O.O.T)- المعهد القومي للنقل- القاهرة- سبتمبر 2000.

7. رشدي صالح عبد الفتاح- تمويل المشروعات بنظام B.O.T/ B.O.O.T- البنك المركزي المصري- معهد الدراسات المصرفية- القاهرة- 2000.

8. رياض الشـــيخ- الموازنة العامة للدولة- معهد التخطيط القومي- مذكرة داخلية رقم 676- 1979.

9. دكتور عادل عبد المقصـــود- المزايا والانتقاءات التي تواجه تمويل القطاع الخاص لمشـاريع البنية الأسـاسـية للنقل بنظام B.O.T- المعهد القومي للنقل- سـبتمبر- 2000.

10. دكتور محمد حسـونة- التحديات التي واجهت برنامج إصـلاح قطاع الأعمال العام المصري وأساليب مواجهتها وإنعكاسات الخصخصة على الاقتصاد المصري- مركز البحوث والدراسات الاقتصادية والمالية- 2003.

وثائق ومنشورات منظمات:

11. دكتور محمد حسـام محمود لطفي- المبادئ الأسـاسـية لحق المؤلف- منشـورات الوايبو- المنظمة العالمية لحقوق الملكية الفكرية- 2001.

12. دكتور محمد محمود لطفي - الإطار القانوني لنقل التكنولوجيا- وثائق منظمة الوايبو- 2005.

13. دكتور محمد محمود لطفي- الإطار القانوني لنقل التكنولوجيا- سلسلة رسائل بنك الكويت الصناعي- سبتمبر 2005.

14. مكتب الشلقاني للاستشارات القانونية والمحاماة- ترجمة للشروط الخاصة لمقاولات أعمال الهندسـة المدنية- 1992- والشـروط العامة لمقاولات أعمال الهندسـة المدنية 1998 وشـروط عقد التشـييد لأعمال البناء والتشـييد والهندسـة المصـممة من رب العمل- 2004/2002.

تقارير:

15. تقرير لجنة الأمم المتحدة للقانون التجاري الدولي، الدورة الثالثة والثلاثون، نيويورك 12 يونية، 7 يوليو 2007 (النص العربي).

16. الخطة الخمسـية الرابعة للتنمية الاقتصـادية (1997/1998-2001/2002)، وزارة التخطيط، أبريل 1997.

17. البنك الدولي، البنية الأساسية من أجل التنمية، تقرير عن التنمية في العالم، 1994.

18. برنامج الأمم المتحدة الإغاثي، دليل التنمية البشرية عن العام 2004، (UNOP).

مجموعات قوانين وأحكام قضائية وتعليمات مصلحة الضرائب:

1. الجريدة الرسمية.
2. الوقائع المصرية.
3. مجموعة الأحكام الصادرة من المحكمة الدستورية العليا.
4. مجموعة الأحكام الصادرة من محكمة النقض.
5. مجموعة الأحكام الصادرة من المحكمة الإدارية العليا.
6. مجموعة الأحكام الصادرة من محكمة القضاء الإداري.
7. التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب.
8. التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب.
9. الكتب الدورية لمصلحة الضرائب.
10. نماذج الإقرارات الضريبية.
11. قرارات وزير المالية بشأن ضريبة الدخل.

إحصائيات ووثائق مالية:

1. البيانات والإحصائيات الصادرة من وزارة التخطيط.
2. البيانات والإحصائيات الصادرة من مركز معلومات مجلس الوزراء.
3. موازنات السنوات 2003/2002 حتى 2008/2007.

الحساب الختامي للدولة عن السنوات 2003/2002 حتى 2008/2007 معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة2006.

ثانيا: مراجع باللغة الإنجليزية

1. Attiat F. ott and keith Hartly, "Privatization and Economic efficiency", Edward Elgar publishing company, U.S.A, 1991.
2. Bhange, "Declarations and balance off", Bovies, 1964.
3. Broches A., "Choice of law provisions contracts with governments," MC Donald and Evans limited, London, 1982.
4. David Bertram and stiphen Edwards, "comperensive Aspects of Taxation, "Billing and sons limited, London, 1999.
5. Dicey and Morris," the conflict of lavis," Sweet & Maxwell, 2000.
6. Emile woolf, suresh Tanna and karam single, "Advanced Taxation", London, Macdonald & Evans ltd, 1985.
7. Eugene willis and coaffney D.J, "wests fedral Taxation", Compreensive volume, west publishing company, U.S.A, 2005.
8. Gauthier Blalvet, "France Transfer pricing; Theory and practice" European Taxation, Vol. 32, No.1, 1992.
9. Gladstone Hutchinson, "Efficiency gains Through privatization of U.K industries", in A ttiat F.keith Hartly (ecl).
10. Hlersic A.R, "The Taxation of Capital Gains" Elaple, London, 1962.
11. James E.suefllow, "public utility Accounting", institute of public utilities Michigan state university, 1973.
12. James L. Houghton, James R. Gaar and John R. Braden, "Fedral income Taxation", commerce clearing House inc, Chicago, U.S.A, 20^{ed} , 2002.
13. Jeffery Delmon, "B.O.O./B.O.T projects, A commercial and contractual guide", sweet & Makwell, 2000.
14. John D. Donabue, "Privatization Decision; public ends private means", New york 1989.
15. Josep M. Dodge, "The logic of Taxation- Fedral income Tax (Theory and practice)", west publishing company, U.S.A, 2002.

16. Kay J.A and king M.A, "The British Tax system", Oxford university press London, 1999.
17. Kevin E. Marphy, "Concept in Fedral Taxation", west pubising company, U.S.A, 2004.
18. Kioso Donald E and Weygandt, "Intermediate Accounting", John Wiley and sons, New York, 2000.
19. Mann F. A "Thelaw governing state contracts", Harvard press, 1950.
20. Mann F.A., "State contracts and state responsibility", MC Millan, publishing Co., 1960.
21. Mitchell J.D.B, "The contracts of public Authorities", Woffgang Friedmann, London, 1954.
22. Nicolas R. and David N., "Practical Tax Saving" London, billing and sons limited, 1985.
23. Oswaldo De Rivero B., "New economic order & International Development Law", Oxford, 1980.
24. Philip E. Meyer, "Applied Accounting Theory ; A financial prespective", Richard D. lrwin inc, tllinois, 1980.
25. Plat C.J, "Tax System of west Europe", Twelve edition, Gower, England, 2001.
26. Rank F. Sherwood, "The Management Approach to budgeting" INI, institute of Administrative science, 1954.
27. Ravi Ramamurity and Ramym v., "Privatization and control of state owned enterprises", 1982.
28. Relch R., "Nations Works, Ventage Books, New York, 1992.
29. Sally M. Jones and Ray M. Sommerfeld, "Fedral Taxes and Management Divisions", U.S.A, Richard Irwin Inc, 1995-1996 edition.
30. Thomas G. Evans and Martin E., International Accounting and Reporting," New York, Bouth Western publishing co; 1994.
31. Thomas R. Dyckman, "Long- Lived Assets", Wadrworth publishing co., Belmont Culif, 1964.

32. Tropple B.S, "Corporation Tax", MC Donald and Evans, Eleven edition, London, 2000.

33. Wallace D. "Latin America Trad" lrvine, vol. 16, 1996.

B- Periodicals:

1. Airs Graham, "U.k Adheres to Arm's length Approach", international tax review, vol. 5, 1994.
2. Alan Wiston and Kenneth Kelin, "Objective tests of transfer pricing prop. Regs require objectives determination", the Journal of Taxation, Vol.76. No5, May 1992.
3. Aza G.Volkan and Joseph C. Rue, Case against deferred Taxes, "Management Accounting", Marsh, 1985.
4. Atkinson, Scott and Robert Halvorsen, the private efficiency of public and private firms in regulated environments; the case of U.S. Electric utilities, "Journal of public Economic," Jan, 1986.
5. Benke R.L, Edwards L.Dand Wheelock A.R., "Applying an opportunity cost, general rule for transfer pricing," Management Accounting, June 1982.
6. Benk R.L & Edwards J.D, "Should you use transfer pricing to create pseudo profit centers?" Management Accounting, Feb.1981.
7. Benk R.L and Edward J.D. "Transfer pricing techniques and uses", Management Accounting, june 1980.
8. Brown J.I, "Transfer pricing in multinational enterprises", Management Accounting, oct.1986.
9. Cottril and Ken, "Trans- Nationals building global production line", cash management news, London, Oct.1993.
10. Debea C. Jeter and Paul K. Chaney, "Financial Statement Analysis Approach to deferred Taxes", Accounting Horizon, December 1988.
11. Dunning J.H, "Production Determinations" Oxford economic papers, vol.25, 1973.

12. Edwards J.D and Reemmech R.A., "Transfer pricing, the wrong tool for performance evaluation", cost and management, Jan-Feb. 1976.
13. Elizabeth M. and Veliyath F.R. "Eamining U.S. investments in the Asian region; imperative from a national Competitive stand point", Competitive Review, Indiana, Vol.6, 1996.
14. Ellen Kerrigen dry and sesto E.V. ecchi, "Bringing a B.O.T project to closure in Vietnam- problems and prospects", journal of project finance, vol.6, Sep. 2000.
15. European commission – "Tax planning review"- vol.27, no.1, Jan. 2000.
16. Halford R., "Business opportunities abound", Journal of business strategy, Boston, vol. 19, Nov. Dec. 1998.
17. Harris. D. "Artificial transfer prices and foreign capitals", Management Accounting April 1986.
18. Harry Grubert, "Taxes Tariffs and Transfer pricing in multinational corporation", Review of Economics and statistics, vol. 13, No. 2, May 1991.
19. Henderson B.D and dearden J., "New system for division and control", Harvard business review, Sep. 1966.
20. Ibrahim M. Badawi, "Obalization of B.O.T System and its taxation problems", Review of business, Spring, 2003.
21. International business and Technical consultants, inc (IBTCI), quarterly Review, October / December 2004.
22. James w. Compbell and Al, "planning can substantially decrease the impact of inflation", Taxation for Accountants, April 1981.
23. Jeffery Delmon and John Scriven, "A contractors view of B.O.T projects and the eidic silver book", International Construction Law Review 2001.
24. Joel B. and Xiaofong, "Foreign Direct investment in developing countries", Journal of social political and economic studies, Washington, vol.21 fall 1996.

25. Keegan W.J, multinational pricing, how for is arms length", Columbia Journal of world business, May-June 1969.
26. Kenkoff R., "Asia- why business is till bullish", fortune, vol. 136, Oct.21, 1997.
27. Kim K.S, "Enterprise performance in the public and private sectors, Tanzanian Experience, 1970-1975", Journal of Developing Areas, vol. 15, April 1981.
28. Koechline Timothy, "Globalization of Investment; contemporary economic policy", Huntination Beach, vol. 13, Jan. 1995.
29. Koow. Land Jeffery p. Wilson, "Taiwans Tax system offers law rates and business incentives to super growth," journal of macroeconmics, vol.21 No.3. 1993.
30. Laurie J. and George N., proposal transfer pricing regulations; comments and concerns", national tax journal, No. 3, Sep. 1992.
31. Leon B. Hashower and William I. Ferra, "Deferred taxes and consalidions", Management Accounting, Dec. 1985.
32. libenstein H., "Allocative efficiency versus efficiency", American Economic Review, No.76, 1986.
33. Michael J. Robinson, "Independent Bnild and Transfer model for international projects in emerging markets", National quarterly, volume 8, no.1, Jan. 1996.
34. Morgan R.E, Constantine and Katsikeas, "Theories of international trade, foreign direct Investment and International, Acritique, management Decision, vol. 35 Jan. Feb. 1994.
35. Nael G.Bunni, "Risk responsibility, liability, indemnity insurance and force majeure", international construction law review, 2001.
36. Nicholas D. and Drake D.F., "Accounting Implications of mathematical programming Approach to transfer pricing problem", Journal of Accounting research- sprin 1964.
37. Nicholas Flors, "Research and experimentation costs", journal of Accountancy, may 1995.

38. Nicklisch F., "contract structures and risk Allocation in the construction of tunnels", international construction law review, 1992.
39. Nicklisch F., "The B.O.T model – the contractors role as builder contract structure risk", international construction law review 1992.
40. Oil and Gas Law- taxation Review, No. 13 Jan 1995.
41. Olibe k. O and crumbley c.l., "Determinants of U.S private Foreign direct investments in OPEC nations- from public and nonpublic policy prespectives", Journal of public budgeting, accounting and financial management, fort lavderale, vol. 9 summer 1994.
42. Owens R.W, "International Transfer Pricing", Internal Auditor, August, 1982.
43. "Privatization", international, mars 1996.
44. prv. Ragavan, "India's recent reforms open the way for investment and technology", Journal of international taxation, vol.6, No.4, 1995.
45. Robert H. and Bin S., "U.S. income tax pricing rules for intangibles as Approximations of Arms length pricing", Accounting review, vol.7, 1996.
46. Rolfe, Robert J.; Ricks David A., pioneer Martha M. and MC Carthy Mark, " FDI Determination Incentive preferences of MNES", Journal of international business studies, London, volume. 24, second quarter, 1993.
47. Sabine Stricker Keillerer, "Taxation of licensing fees; does china still attract high technology?", International taxation, Journal vol. 6, No.4, 1995.
48. Sayer Supert, "Compliance over- burdens companies", international tax review, vol. 6, Feb., 1955.
49. Seaperlanda, Anthony E and Lawrance J. Maner, U.S Determination Direct investment in E.E.C, American economy Review, 1969.

50. Sharave, "Transfer pricing- Deversity of Goals and practices", journal of accountancy, April 1974.
51. Shaub H.J, Transfer pricing in Decentralized Organization", management Accounting, April 1978.
52. Smith D.A, Transfer prices" , the practical techniques", Management Accounting, June 1984.
53. Stevin J. Tynan, "Available Techniques to save money through deferring money to pay income taxes", taxation for Accountants, Jan, 1982.
54. Tang R.y.w, "An Empirical investigation of Pricing Transfer Practises of large industrial Corporations in the United States and Japan", Accounting, vol. 8, No.1, 1981.
55. Tang R.Y.W, "Environmental variable of multinational transfer pricing; An UK perspective", Journal of Business Finance, Accounting", Vol.9, No.2, 1982.
56. Tax planning Review, vol. 24, No.1, Jan. 2000.
57. the Economist, "Asia and its foreign investors" November 1998.
58. Tyler W.G "Technical efficiency in production in developing countries; an Empirical examination of brazilian plastics and steel industries", Oxford Economic papers, vol.31, November 1979.
59. Wild Spate, "Project Finance; guide to financing B.O.T projects", Euromoney publications, 1997.
60. Witherell, William H., "Investment services; Taxation and Competition, Business Economics, Washington" vol. 30, Jan 1995.
61. Yarrow G., "Privatization in Theory and Practice", Economic Policy (Cambridge), April, 1986.

C- Reports of International Organizations:

1- International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), "Taxation of companies in Europe", Amsterdam, 2004.
2- European commission corporation (ECC)

- Tax and Innovation, 2001.

3- European Economic Co-operration (EEC)

- (European Council Directive)- "Oil and Gas Taxation" No. 91/ 440 July 1991.

4- IFA (U.S Reporter) International Fiscal Asociation

- The recognition of services and license of in corporal rights between parent companies and their foreign subsidiaries A voidance of double Taxation in case of nonrecognition by tax Administration" No.23-1969.
- "Permanent Establishment", 1995.
- Gerald T. Bell, George W. bealty and paul bodner- "unilateral measures to prevent double taxation", 2000.
- Robert S. Franklin and Stanley G. Sherwood, "P.E Banks and other financial institutions", 2000.

5- IFA (UK Reporter)

- James Marshall- "Deductibility of interest and other financing charges in computing income" 2004.
- John A.R Clark, "Transfer pricing in absence of comparable market prices", 2005.

6- International Finance co-operation (IFC)

- Build- operate- transfer model for international project in emerging markets" 2001.
- Environmental impact Asseement (EIA) summary with attachments resettlement Action plan, 2003.
- Public- private partnerships for urban environmental bureau for Development policy, 2004.
- Declan D., "Private investment in infrastructure", 2004.
- Emergening stock markets" Factbook, 2004.

7- International Monetary Fund (IMF)

- Angelo G. Faria, "Tax policy Handbook- international capital flows", Washington (Fiscal affairs department), 1995.
- Singh H., "Some new evidence on the determinants of developing countries", policy research working paper 1531, 1995.
- Lent, G.E, "Corporation income tax in developing countries", international monetary funds staff papers, vol. xx, No.3, Jan 2000.

8- Middle East executive reports:

- Trade finance, September 1996.

9- The organization of the European co-operation and development (DECD)

- Draft double Taxation on income and capital- report of the O.E.C.D fiscal committee, 1963.
- Blac, "Relationship of incentive and disincentives to international investment Decision", OECD committee, Paris, 1993.
- Science and Technology policy, 1994.
- Jeanne Seyvet, "Tax credit for research in France", working group on innovation and technology policy, OECD, Paris, 1995.
- Peteri P., "The case of missing foreign investment in southern mediterranean", OECD Technical papers, No. 128, December 1994.
- Tax incentives for research and development; Trends and issues, volume, 4. 2002.

10- United Nations industrial Development organization (UNIDO):

- Practical Appraisal of industrial projects, UNIDO, 1993
- Guidelines for infrastructure Development through; build-operate – transfer (B.O.T) progects, Vienna, 1996.
- Taiwan promulgate B.O.T law for public infrastructure projects, UNIDO- evaluation of industrial projects, 1998.

11- World bank:

- Pierre G uislan, "The privatization challenge", world band, Washington, Dc, 1991.
- Jun K.Wand Jun J., "Japanese foreign direct investment; trends and determinants" , the world bank economic working papers, 1996.
- Kewang W., "Japanese foreign direct investment; trends and determinants," the world bank policy research papers, Jan 1996.
- Loans Dam project tests world bank guidelines", international trade finance, No. 276, December 1996.
- Bayoumi t. and lipworth G., "Japanese foreign direct investment and regional trade", finance and development, world bank, 1994.
- World bank, Government of Vietnam and Keidanren concludes second workshop on private participation in hydro power projects in Vitnam, investment, world bank 2000.
- Financing of major infrastructure and public service projects- lessons from French experience through the world, World Bank 2000.
- Approves first guarantee for Vietnams energy project, investment world bank , 2002.
- William Dennis, free port files with world bank over Ninny Aquines terminal 3, investment, World Bank, 2003.

D- Researchs and Studies:

1- Berudette Andreosso and Ocallaphan, "Taxation and innovation in European union," Limerick University, 2003.

2- Branscomb l., Floride R. , Hart D. and Keller J. "Investing in innovation; towards a consencus strategy for fedral technology policy", center science and international of Air, sponsored by the competitive policy council, April, 1997.

3- Capital Gains Taxation Harvard law school group, 1980.

4- European service network (ESN), corporation tax-an incentive to innovate, 2000.

5- Harrison A. and Revenge A., "The effects of trade policy reform-what do we really know?", National Bureau of economic research, working paper No. 5225, 1995.

6- Jack Warda, "Extending access to SR and ED tax credits- An international comparative analysis", price water house, December 5, 2003.

7- Reading in taxation in developing countries, edited by Richard Bird & Oliver Oldman, Johns Hopkins press, paltimore, 1964.

8- University of Westminister Jubilee line extention study; the concepts and methodological frame work for assessing the impacts of Jubilee line extention, London, working papers No.4, 1994.

9- Urata S., "Japanese direct investment in Asia; its impact on export expansion and technology Acqyisition of host economics', Japan center, March, 1998.

E- Articles:

1. Grantom, 1995.
2. Washington post, 17 February 1996.
3. Washington post, 7 May 1998.
4. Financial Times, 13 & 14 April 1996.
5. The economist, Asia and its foreign investors, 1 November, 1998.

F- Conferences and Seminars:

1. Emmanuel Fontaine, "Unfortesee ability in B.O.T contracts for public infrastructure change variation mechanisms", international bar association conference, 2-7 November, new belhe, 1997.
2. mortising H., "Fyl ohio and tashihiko miyogi measuring landowners share of total road benefits labor pena transport and

planning", Summer Annual meeting University of Sussex, England, 1990.

3. Ruane F. and George H; "Aspects of foreign direct investment in Irish manufacturing since 1973, policy and performance", paper presented to the statistical and social inquiry social of irland (Dublin), 14 November 1996.
4. Samia satti O.M. Nour, "Science and technology (S&T) development indicators in the arab region- a comparative study of Arab. Gulf and Mediterranean countries", paper submitted for the ERF, 10th Annual conference, Moracco, 16-18 December, 2003.

G. Laws and instruction:

1. Research institute of America, "Master fedral Tax manual", 1999.
2. U.K, "Taxation", vol. 145, No. 3755; may 2000.
3. internal Revenue Service (IRS), "The Digital (Daily), R&D credit for qualified research, 2002.
4. research institute of America, Master fedral tax manual, new york, 2004.
5. U.K, Inland revenue regulations manual, 2005.
6. U.K, "Income Tax law", section 3, 2005.

H. Models and conventions:

- London and Mexico model tax conventions, Leggue of Nations Fiscal Committee, 1946.

J- Accounting standards:

1. Financial Accounting standards, no.34, capitalization of interest cost, Stanford (FASB), October, 1979.
2. Financial Accounting standard board (FASB), statement of Financial accounting standard, no.96, Accounting for income tax, stnford Connecticut, 1987.

3. Institute of chartered Accountants (ICA) the full text of All U.K Accounting standards, ICA, Hall, Moorgate place, London, 2000.

K- internet:

1. http://www.ccta-adrc.gr.ca/taxcredity/sred/prov-ehtme.
2. http://www.ey.com./global/download-NSF.
3. http://www.ifa-u.s.repoter.
4. http://www.ifc.org/projects.
5. http://www.unido.org/projects.
6. http://www.worldbank.org.eg/investment.
7. http://www.worldband.org/investment.

E- Conferences and seminars:

1. Emmanuel Fontaine, "Unforteseability in B.O.T" contracts for public infrastructure change variation mechanisms, international bar Association conference, 2-7 November, New Delhe, 1997.
2. Mortising H., "Fyl ohio and Toshihihiko Miyogi measuring landowners share of total road. Benefits- lwor pena transport and planning", summer Annual meeting, university of Sussex, England, 1990.
3. Ruane F. and George H, Aspects of foreign direct investment in Irish manufacturing since 1973, policy and performance, paper presented to the statistical and social inquiry social of irland (dublin), 14 November, 1996.
4. Samia satti O.M. Nour, "Science and Technology (S&T)" Development indicators in the Arab region- A comparative study of Arab gulf and Mediterranean countries, paper submitted for the ERF, 10th Annual conference, Moracco, 16-18 December 2003.

ثالثًا: كتب ومراجع باللغة الفرنسية

A- Livres et références

1- Bertin G., "Les sociétes multinationales" presse Universitaire de France, 1975.

2- Boucquet, "L'impôt sur le revenu"T. 11,4ed, 1933.

3- Boucquet, "L'impôt sur le revenu"T. 11,4ed, 1933.

4- Clude lazarus, "L'entreprise multinationale face au droit, le régime fiscale de prix de transfer". Cultures techniques, paris 1999.

5- Chapus R. "Droit Administratif". Tome 1, Paris, 1988.

6- Lamy fiscal, "Sous la direction de Robert Bon-A Fausc directeur des éditions fiscales". Lamy- tome 2-Paris. Lamy, S.A., 1990

7- Mariel, P.L, "Le trésor public et les délégation." A.J.D.A, 1969.

8- Prosper aveil "Problémes relatifs aux contracts passésun étate, Paris,1969.

9- Vedel G- & Devolve P. "Droit administratif". Paris 1988.

B- Thèses

1- Chehata T., "la Concession developpement service public" Thèses Paris II, 1941.

2- Bettinger ch. "L'évolution developpement la concession, Notion du droit administratif francais" thèses Paris II 1975.

C- Indications et décisions

Instruction de la direction générale des constributions d'anneés, 1928 No. 31.

D- Journaux, Périodicales et groupes juridiques

1- Allisc et Lecercle, "L'impôt sur le revenue" 20 supplement, 1950.

2- Gauthier Blalvet "France transfer pricing; theory and practice Europeen tascation." Vol. 32, No-1, 1992.

3- Mariel P., "Le Trésor public et les délégations, l'actulité juridique de droit administratif (A.J.D.A), 1966.

4- Ottmer Buhler, "Internationaux concernant le double imposition et l'évasion finale".

E- Rapports des organismes internationales

1- IFA "le lieu d'imposition des personnes physiques en manière des impôts directs. Vol. XVII

2- Jean- Marce Revier "La residence fiscale des sociétes". Residence of companies. Edited by international Fiscal association- (Vol XXII, 1987, p.30).

3- IFAN= 46-1992 "détermination de prix de transfert en la licence de prix de marchés comparables.

4- OCDE, prix de transfert et entreprises multinationales-trois études fiscales" Paris, 1984.

5- OCDE, Rapport de la comitteé des affaires ficales sur les aspects fiscaux de prix de transfert pratique au sein des entreprises multinationales Paris, 1993.

6- OCDE, "Principes applicables en matière de prix de transfert a l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales" Paris, 1994.

7- Guellec D. "le soutien des pouvoirs publics stimule-t-il la R&D priveé. Revenues économiques de l' OCDE. No. 29, 1999.