

دراسة تحليلية للانعكاسات الضريبية الناتجة  
عن مشاركة القطاع الخاص في مجال البنية الأساسية المصرية  
بحث مستخرج من رسالة دكتوراه  
اعداد

هانى رجب رزق محمود

مدرس مساعد بقسم المحاسبة- قسم المحاسبة -

كلية التجارة - جامعة القاهرة

اشراف

أ.د/منصور حامد محمود

استاذ المحاسبة الخاصة - كلية التجارة - جامعة القاهرة

الملخص:

ترتبط المعالجة المحاسبية لأي مشروع بالمعاملة الضريبية لها، ولما كانت شركة المشروع بطبيعتها الخاصة في ظل اتفاقيات المشاركة مع القطاع الخاص كأحد صور المشروعات الاستثمارية لديها بعض المشكلات المحاسبية، فمن الطبيعي أن تنعكس على المعاملة الضريبية لها، وفي كل الأحوال ينعكس أثر تلك المشكلات في نهاية الأمر على الإفصاح المحاسبى بالقوائم المالية، لذا يحاول الباحث في هذه الدراسة الوقوف على الانعكاسات الضريبية الناتجة عن اتفاقيات المشاركة، فعلى الرغم من الاتجاه المتزايد لمشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة في الآونة الأخيرة في البيئة المصرية، إلا أن قواعد المعاملة الضريبية الخاصة بها لازال يُحيطها بعض جوانب الغموض منها ما يرتبط بالمشكلات المحاسبية الناتجة عن تطبيق تلك الاتفاقيات ومنها ما يرتبط بالطبيعة الخاصة بتلك المشروعات، وجميعها ينعكس في النهاية على المعاملة الضريبية لتلك المشروعات.



### مشكلة البحث:

ترتبط المعالجة المحاسبية لأى مشروع بالمعاملة الضريبية لها، ولما كانت شركة المشروع بطبيعتها الخاصة فى ظل اتفاقيات المشاركة مع القطاع الخاص كأحد صور المشروعات الاستثمارية لديها بعض المشكلات المحاسبية، فمن الطبيعى أن تنعكس على المعاملة الضريبية لها، وفى كل الأحوال ينعكس أثر تلك المشكلات فى نهاية الأمر على الإفصاح المحاسبى بالقوائم المالية، لذا يحاول الباحث فى هذه الدراسة الوقوف على الانعكاسات الضريبية الناتجة عن اتفاقيات المشاركة، فعلى الرغم من الاتجاه المتزايد لمشاركة القطاع الخاص فى مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة فى الأونة الأخيرة فى البيئة المصرية، إلا أن قواعد المعاملة الضريبية الخاصة بها لازال يُحيطها بعض جوانب الغموض منها ما يرتبط بالطبيعة الخاصة بتلك المشروعات، وجميعها ينعكس فى النهاية على المعاملة الضريبية لتلك المشروعات، وتتمثل أهم تلك الانعكاسات فيما يلي:

#### ١- الانعكاسات الضريبية الناتجة عن المشكلات المحاسبية لاتفاقيات المشاركة:

##### ١/١ الانعكاسات الضريبية المرتبطة بأصول المشروع وتتمثل فى:

١/١/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة الأراضي والأصول الممنوحة من الجهة الإدارية.

٢/١/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة إهلاك الأصول الأخرى بشركة المشروع.

٢/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة تكاليف الاقتراض.

٣/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة تكاليف البحوث والتطوير الخاصة بشركة المشروع.

٤/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة الاعتراف وقياس إيرادات شركة المشروع

٢- الانعكاسات الضريبية المرتبطة بطبيعة اتفاقيات المشاركة وتتمثل فى:

١/٢ مشكلة الاستهلاك المالى لشركة المشروع.



## ٢/٢ مشكلة الحوافز والإعفاءات الضريبية الممنوحة لشركة المشروع.

ويتناول الباحث تلك الانعكاسات على النحو التالي:

### ١- الانعكاسات الضريبية الناتجة عن المشكلات المحاسبية لاتفاقيات المشاركة:

تتمثل تلك الانعكاسات فيما يترتب على المشكلات المحاسبية الناتجة عن

المشاركة، وهى على النحو التالي:

#### ١/١ الانعكاسات الضريبية المرتبطة بأصول المشروع:

هناك نوعان من الأصول فى مشروعات البنية الأساسية ولكل منها

انعكاساته الضريبية كما يلى:

#### ١/١/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة الأراضي والأصول الممنوحة من الجهة

الإدارية المتعاقدة.

تقوم الجهة الإدارية المتعاقدة بتوفير الأراضي موقع المشروع وكذلك

الظروف المحيطة به من خلال حق الانتفاع، والدخول إلى الموقع، والتصاريح

المطلوبة، والضوابط الخاصة بالشراء أو التعاقد من الباطن،، إلا أنه قد أثارت تلك

الأصول مشكلة محاسبية تمثلت في كيفية الاعتراف بها، هل يتم الاعتراف بها في

دفاتر شركة المشروع أم لا؟ وبفرض الاعتراف بها في دفاتر شركة المشروع

كيف يتم معالجتها؟ وهل يترتب على ذلك انعكاساً ضريبياً ناتجاً عن المعالجة

المحاسبية لتلك المشكلة؟

هذا، ويرى الباحث أن شركة المشروع – التي تنفذ عقود المشاركة وفقاً

لقانون تنظيم المشاركة في البيئة المصرية – ينبغي أن تعترف بحق الانتفاع

بالأراضي موقع المشروع والأصول الأخرى الممنوحة بدون مقابل من الجهة

الإدارية المتعاقدة كأصول بدفاتها، وذلك بالاعتماد على مدخل الإيراد وفقاً

للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٢): المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح

عن المساعدات الحكومية، ويتم قياس حق الانتفاع بالأراضي موقع المشروع

بالقيمة العادلة، في مقابل ذلك فلاشك أن المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية سوف

تنعكس بشكل كبير على كيفية معالجتها ضريبياً، فبالرجوع إلى ما ورد بالقانون



رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فلا توجد معالجة صريحة للمنح الحكومية التي يتم إثباتها طبقاً لمدخل رأس المال، أو مدخل الإيراد، ولكنه أورد في اللائحة التنفيذية لهذا القانون في المادة رقم (٣٤) بند رقم (٣) نصاً وهو "لا تخضع للضريبة الاصول المهداة التي تُدرج قيمتها ضمن الاحتياطات، كما لا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد رقم (٢٦)، (٢٧)، (٥٢) من القانون بحسب الأصول"<sup>(١)</sup>.

ويتضح من النص السابق أن المشرع الضريبي قد عالج المنح الحكومية المرتبطة بأصول من خلال الاعتماد على مدخل رأس المال وليس مدخل الإيراد، وذلك عن طريق إضافة قيمة المنحة المرتبطة بأصول ضمن حقوق الملكية، ويترتب على ذلك فإن المنح الحكومية التي تأخذ شكل أصول قابلة للإهلاك لا يتم الاعتراف بإهلاكها ولا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم"<sup>(٢)</sup>.

هذا، ويقترح الباحث مدخل الإيراد في إثبات الأصول المهداة من الجهة الإدارية المتعاقدة كمنح حكومية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٢)، وهو ما لم يُشر إليه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سواء بشكل صريح أو ضمني، ووفقاً لهذا المعيار يتم توزيع قيمة هذه المنح كإيراد على الفترات المالية التي تمثل العمر الاقتصادي المقدر للأصل وبنفس النسب التي يحمل بها الإهلاك على تلك الفترات، وذلك في حالة ما كانت تلك المنحة في صورة أصل قابل للإهلاك، "أما إذا كانت المنحة الحكومية التي تحصل عليها المنشأة هي قطعة أرض، وكان شرط المنحة التزام المنشأة بأن تقيم مبنىً على هذه الأرض مثلاً فإنه من المنطقي توزيع قيمة هذه المنحة على الفترات المحاسبية التي تمثل العمر الإنتاجي الاقتصادي لذلك المبنى"<sup>(٣)</sup>.



## ٢/١/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة إهلاك الأصول الأخرى لشركة

### المشروع:

اعتمدت لجنة التفسيرات للمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRIC) التابعة لمجلس معايير المحاسبة الدولية على مدخل السيطرة Control Approach، حيث إن الجهة الحكومية هي التي تسيطر على أصول مشروع المشاركة على الرغم من أنه خارج نطاق استخدامها وحيازتها، حيث تُنظم نوعية الخدمات التي يجب على شركة المشروع تقديمها من خلال هذه الأصول، ولمن يجب أن تقدم تلك الخدمات، وبأي سعر ينبغي تقديمها، وبالتالي يتم الاعتراف بها في دفاتر الجهة المانحة<sup>(١)</sup>.

ولأغراض قياس الدخل الضريبي أيضاً لشركة المشروع يتناول الباحث المعاملة الضريبية لإهلاك الأصول الأخرى بالشركة على النحو التالي:

### ١/٢/١/١ هل يُعتبر إهلاك الأصول الأخرى لشركة المشروع من التكاليف واجبة الخصم في دفاتر شركة المشروع؟

في ضوء ما تناوله الباحث عن مشكلة الاعتراف بأصول مشروع المشاركة التي تقوم بإنشائها أو شرائها أو تصنيعها ذاتياً، فإنه يقترح أن يتم الاعتراف بها كأصول لشركة المشروع، وتُقاس بالطرق المحددة سالفة الذكر في تلك النقطة، وبناءً عليه يتم معاملة إهلاكاتها ضمن التكاليف واجبة الخصم لأغراض قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع، وترجع تلك المعالجة لنفس أسباب الاعتراف بأصول شركة المشروع في دفاترها والتي من أهمها:

- ١- تتحمل شركة المشروع معظم المخاطر المرتبطة بتلك الأصول.
- ٢- إن الجهة الإدارية المتعاقدة تسيطر على شركة المشروع وليس على أصولها، وذلك لحماية المنتفعين من خدمات المشروع.



- ٣- إن تلك المعاملة تتفق مع المعالجة المحاسبية الواردة بالمعيار المحاسبي المصري رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها.
- ٤- شركة المشروع تتحمل مخاطر التمويل، والإنشاء، أو التطوير لأصول مشروعات المرافق العامة وصيانتها، وتقديم ما يلزم من خدمات وتسهيلات لازمة لصلاحية المشروع من الإنتاج أو تقديم الخدمات.
- ٥- إن عدم الاعتراف بأصول البنية الأساسية، ومن ثم إهلاكها في دفاتر شركة المشروع يؤدي إلى ضعف مركزها المالي، ومن ثم موقفها الائتماني في حالة رغبتها في الحصول على التسهيلات الائتمانية اللازمة لتمويل تنفيذ المشروع، وهو ما قد لا يُشجع القطاع الخاص على الاستثمار في مثل تلك المشروعات.
- ٦- إن تلك المعاملة الضريبية تتفق مع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) وهو ما يقضى على الاختلافات بين المعايير والضرائب.
- ٧- بصفة عامة فإن اعتبار الإهلاك بكافة صورة لجميع الأصول من التكاليف واجبة الخصم يعكس على وعاء الضريبة ومن ثم تخفيض تكلفة الخدمة المقدمة للمواطنين، مما ينعكس على سعرها المقبول لدى جمهور المنتفعين وهو ما تسعى إليه الدولة من حيث تقديم خدمة جيدة وبسعر أقل.
- في ضوء ما تقدم يقترح الباحث الاعتراف بأصول المشروع في دفاتر شركة المشروع، وبالتالي يتم معاملة إهلاكها ضمن تكاليف واجبة الخصم لأغراض قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع.
- ٢/٢/١/١ كيف يتم حساب مصروفات الإهلاك لأصول البنية الأساسية التي تعد من التكاليف واجبة الخصم؟
- يؤيد الباحث طريقة حساب مصروفات الإهلاك التي تُعتبر من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأحكام المواد أرقام (٢٥)، (٢٦)، (٢٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إلا إذا كانت مدة التعاقد أقل من العمر الذي على أساسه تم حساب الإهلاك ضريبياً، وحيث أن معدل إهلاك المباني والتجهيزات



٥% أي أن العمر الضريبي ٢٠ سنة، فإذا كانت مدة التعاقد أقل منها يتم حساب الإهلاك وفقاً لمدة العقد، وكذلك معدل إهلاك الأصول المعنوية المشترك ١٠% أي أن العمر الضريبي ١٠ سنوات، فإذا كانت مدة التعاقد أقل منها يتم حساب الإهلاك وفقاً لمدة العقد، أما بالنسبة لمعدل إهلاك الحاسبات الآلية، ونظم المعلومات، والبرامج وأجهزة التخزين للبيانات فهو ٥٠%. أي أن العمر الضريبي سنتان، ومعدل إهلاك أصول النشاط الأخرى ٢٥%. أي أن العمر الضريبي ٤ سنوات، وفي كلتا الحالتين فإن عمرهما الضريبي أقل من مدة التعاقد، حيث اشترط قانون المشاركة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ مدة التعاقد بين خمس سنوات كحد أدنى وثلاثين سنة كحد أقصى من تاريخ التعاقد طالما أنها ملتزمة بتحويل تلك الأصول إلى الجهة المانحة في نهاية مدة التعاقد بدون مقابل، وذلك حتى تتمكن من استرداد تلك التكاليف.

تأسيساً على ما سبق يقترح الباحث أن تكون طريقة الإهلاك طبقاً لما ورد بالمواد الواردة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إلا إذا كانت مدة التعاقد أقل من العمر الذي على أساسه تم حساب الإهلاك ضريبياً، حيث يتم حساب الإهلاك على أساس مدة التعاقد أو العمر الضريبي أيهما أقل، وهو ما يتفق مع المعالجة المحاسبية المقترحة في هذا الجزء

## ٢/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة تكاليف البحوث والتطوير الخاصة بشركة المشروع:

يتمثل الدور الأساسي لعمليات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجال البنية الأساسية في تقديم خدمات ذات جودة وسعر يتناسب مع قدرات المواطنين، ولما كان الهدف الأساسي من تكاليف البحوث والتطوير هو تحسين نوعية تلك الخدمات المقدمة للمواطن والعمل على تجوئها، فقد أصبح ضرورياً العمل على إيجاد سياسة حافزة لمعالجة تلك التكاليف لتشجيع شركات المشروع على استخدام التكنولوجيا الحديثة والإنفاق عليها، الأمر الذي يبدو معه أهمية



الدور الذي تلعبه المعالجة الضريبية لتلك التكاليف في مجال تشجيع البحث والتطوير وإيجاد تكنولوجيا متطورة، وفي نفس الوقت فإن ما تنفقه تلك المشروعات على البحث والتطوير سوف يجعلها أكثر قدرة على الوفاء بالموصفات الفنية للمشروع، وبتكلفة أقل، وفي وقت أسرع وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح، ويتناول البحث النقاط التالية:

### ١/٣/١ المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير:

لاشك أن المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير تلعب دوراً هاماً في تشجيع، أو عدم تشجيع الاستثمار في البحوث والتطوير والإنفاق عليها من عدمه.

لذا يتناول الباحث المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير في ظل قانون الضرائب على الدخل المصري، ثم القيام بإجراء دراسة مقارنة لبعض تجارب الدول في ذات المجال والتي لها نظم وسياسات ضريبية متطورة كما يلي:

### ١/١/٣/١ المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير في ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

لم يتناول قانون الضرائب على الدخل بشكل صريح المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير، لكنه قد حدد شرطين أساسيين لكي تكون تلك التكاليف واجبة الخصم وهما<sup>(١)</sup>:

- ١- أن تكون تلك التكاليف مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي للمنشأة.
- ٢- أن تكون تكاليف حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات.

هذا، ومن خلال استقراء ما ورد بالقانون يتضح أن المشرع لم يكتف بخصم تكاليف البحوث والتطوير التي تم الاعتراف بها كمصروف وخصم إهلاك الأصول المرسمة الخاصة بتلك الأنشطة، بل حاول تشجيع المنشآت على نقل التكنولوجيا حين سمح بخصم ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في

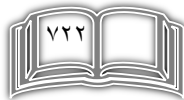




الاستثمار سواء كانت تكنولوجيا جديدة أو مستعملة، وهو ما يشجع المستثمرين على تطوير مشروعاتهم وتزويدها بالتكنولوجيا الحديثة المتطورة، بالإضافة إلى أنه قام باستثناء الإتاوات من الخضوع لضريبة تستقطع من المنبع قدرها ٢٠% وهى عبارة عن مبالغ تدفع مقابل حقوق المعرفة، أو أداء، أو استغلال هذه الحقوق المرتبطة بالسماح باستغلال التكنولوجيا.

عليه يرى الباحث أنه على الرغم من اتجاه المشرع وبشكل غير مباشر إلى تشجيع المستثمرين على زيادة الإنفاق على أنشطة البحث والتطوير إلا أنها لا تعد حافزاً كافياً لشركة المشروع لإنفاق مبالغ أكبر في البحث والتطوير، ومن ثم يجب أن يتدخل التشريع بالمعالجة المناسبة لتحفيز المستثمرين على الإنفاق في مجال البحوث والتطوير، خاصة في مجال مشروعات البنية الأساسية القائمة على نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص، وذلك لأجل تحسين الجودة وخفض التكلفة، وهو ما ينعكس على شركة المشروع حيث تحقق إيرادات أكبر، ومن ثم أرباح أعلى، وفي نفس الوقت تعود بالنفع على جمهور المواطنين عندما تقدم لهم خدمات بشكل أفضل، وهو في نهاية الأمر ينعكس في صالح الدولة ككل ويحقق مزيداً من التطور والتقدم.

١- أن هناك أهمية قصوى للإنفاق على أنشطة البحوث والتطوير، وخاصة في ظل المشروعات القائمة على المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجمل البنية الأساسية بالنسبة لجميع الأطراف المشتركة فيها، فمن ناحية المشروع له مصلحة جادة في نقل التكنولوجيا الحديثة التي من شأنها تسهيل إدارة وتشغيل المشروع، كما يحصل من ورائها على أكبر عائد ممكن، حيث يقل الاعتماد على الأيدي العاملة وتقديم خدمات ذات مستوى جودة مرتفع، ومن ناحية أخرى فإن الجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) لديها مصلحة في ذلك، حيث إن التكنولوجيا المتطورة الحديثة تساعد في تحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة، وأخيراً فإن المواطن يحصل على خدمات متطورة تشبع رغباته.



٢- إنه من الضروري جعل المعالجة الضريبية لتكاليف البحوث والتطوير اليوم تعكس زيادة قيمة البحوث والتطوير في الاقتصاد العالمي، حيث تلعب المعالجة الضريبية دوراً هاماً في مجال تشجيع البحوث والتطوير وخلق تكنولوجيا محلية.

٣- إنه على الرغم من اتجاه المشرع المصري وبشكل غير مباشر إلى تشجيع المستثمرين على الإنفاق في مجال البحوث والتطوير، إلا أنها لا تقدم حافزاً كافياً مقارنة بالدول المختلفة لإنفاق مبالغ كبيرة، ومن ثم يجب أن يتدخل التشريع بالمعالجة المناسبة لتحفيز المستثمرين على الإنفاق في مجال البحوث والتطوير وخاصة في مشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص نظراً لأهميتهما في تقديم خدمات عامة.

١- إن معظم الدول قد اتجهت إلى إتباع سياسات حافزة في مجال البحوث والتطوير ونقل التكنولوجيا سواء بالدعم المباشر وهو ما لا يتناسب مع القدرات المالية للدول النامية ومنها مصر حيث ضعف مواردها، أو بتقديم حوافز ضريبية وهو ما يتناسب مع الدولة المصرية لتشجيع البحث والتطوير. لذا يقترح الباحث أن يتم تقديم حوافز ضريبية مناسبة وهو البديل الملانم الذي يؤيده الباحث لطبيعة البيئة المصرية على أن تأخذ تلك الحوافز الضريبية أحد شكلين أساسيين هما:

أ- اعتبار تكاليف البحوث والتطوير من النفقات الإردادية أو النفقات الجارية عند المعاملة الضريبية لها.

ب- منح ائتمان ضريبي كبير لتكاليف البحوث والتطوير.

٤/١ الانعكاس الضريبي لمشكلة الاعتراف وقياس إيرادات شركة المشروع: يُمكن القول بأن طبيعة إيرادات شركة المشروع تختلف طبقاً لنوع عقد المشاركة (تحويل فقط - تشغيل وإدارة فقط - تمويل وتشغيل وتحويل ... الخ) الأمر الذي يستتبعه كيفية معاملتها ضريبياً.



كما تتمثل إيرادات شركة المشروع بشكل أساسي في مقابل تقديم المنتج، أو تأدية الخدمة المتفق عليها بشكل يضمن لها تغطية نفقات الاستثمار والتشغيل وخدمة الديون سواء حصلت عليها من الدولة (الجهة الإدارية المتعاقدة)، أو من جمهور المنتفعين، ومن ثم فإن الباحث يقترح أن يتم قياسها بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو المستحق للشركة وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١١) بشأن الإيراد، والذي يعرف القيمة العادلة بأنها "القيمة التي بموجبها يتم تبادل أصل أو تسوية التزام بين أطراف كل منهم لديه الرغبة في التبادل وعلى بيئة من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة"، وعليه يقترح الباحث أن يتم معاملتها ضريبياً بنفس المعالجة المحاسبية التي وردت بملحق المعيار بشأن رسوم الامتياز<sup>(١)</sup>، حيث يتم الاعتراف برسوم الامتياز الخاصة بتقديم خدمات التمويل والإنشاء والصيانة والتشغيل أو الاستغلال كإيراد خاضع للضريبة عندما يتم تأدية الخدمات المتعلقة بها أو استعمال المرفق وتستحق عنها الرسوم، حيث أنه وفقاً لأحكام القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٠ لا تبدأ شركة المشروع في تقاضي أية مستحقات مالية نظير أداء التزاماتها التعاقدية إلا بعد إصدار الجهة الإدارية المتعاقدة لشهادة بقبول مستوى الأعمال، أو الإنتاج، أو الخدمات المؤداة.

أما إذا كانت تلك الرسوم تستحق السداد خلال فترة زمنية طويلة وهناك شك في إمكانية تحصيل كامل قيمة هذه الرسوم، فإنه يتم الاعتراف بهذه الرسوم عندما يتم تحصيل الأقساط النقدية منها.

## ٢- الانعكاسات الضريبية الأخرى المرتبطة بالطبيعة الخاصة لاتفاقيات المشاركة:

بالإضافة للانعكاسات الضريبية السابقة والناتجة عن مشكلات محاسبية موجودة بشركات المشروع، فإنه تُوجد انعكاسات ضريبية أخرى مرتبطة بالطبيعة الخاصة لشركة المشروع وخصائصها، وناتجة عن ثغرات أهملتها

القوانين واللوائح سواءً كان قانون الضريبة على الخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أو قانون تنظيم المشاركة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٠ أو قوانين أخرى ذات صلة يُمكن أن يعرضها الباحث على النحو التالي:

١/٢ مشكلة الاستهلاك المالي الذي تُجرية شركة المشروع على رأسمالها:  
لوقوف على مشكلة الاستهلاك المالي لشركة المشروع يتعرض الباحث للجوانب المختلفة للاستهلاك المالي كما يلي:

#### ١/١/٢ طبيعة الاستهلاك المالي فى شركة المشروع:

نظراً لالتزام شركة المشروع في نهاية مدة التعاقد بتسليم مشروع البنية الأساسية للجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) دون مقابل، فإنها تقوم باستهلاك رأسمالها أثناء مدة التعاقد دون انتظار لانتهاء أجلها وتصفيته، ويُعرف الاستهلاك المالي على أنه "قيام الشركة بسداد القيمة الاسمية للمساهم أثناء دورة حياة الشركة دون انتظار انتهاء أجلها وتصفيته"<sup>(١)</sup>، وعليه يكون الاستهلاك المالي لشركة المشروع عبارة عن النقص التدريجي في قيمة رأس المال نتيجة قيام شركة المشروع بتسديد رأسمالها على دفعات خلال مدة التعاقد، وعادة ما ينص القانون النظامى للشركة على مقدار ما يتم استهلاكه سنوياً من رأس المال.

كذلك يكون الاستهلاك المالي لرأسمال شركة المشروع في حدود الأصول فقط التي ستؤول في نهاية المدة للدولة، وذلك سواء كانت تلك الأصول قابلة للإهلاك أو غير قابلة للإهلاك، ويرجع ذلك إلى أن الاستهلاك المالي يكون لرأس المال وليس للأصول في حد ذاتها، وقد سمح المشرع الضريبي بهذا النوع من الاستهلاك ولم يَقم بإخضاعه للضريبة نظراً للطبيعة الخاصة لتلك المشروعات حيث أنها تلتزم برد كافة الأصول التي لديها للجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) في نهاية مدة التعاقد، وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ في



المادة رقم (٥٨) كيفية تحديد طبيعة الاستهلاك المالي من حيث كونه حقيقي أو غير حقيقي وذلك بإتباع الخطوات التالية<sup>(١)</sup>:

- ١- تقدير الأصول وفقاً لقيمتها الحقيقية وقت إجراء استهلاك رأس المال بصرف النظر عن قيمتها الدفترية والواردة بقائمة المركز المالي.
- ٢- استبعاد قيمة الخصوم الحقيقية والتي تُمثل الالتزامات الخارجية، وذلك للوصول قيمة لاصافي الأصول الحقيقية.
- ٣- استبعاد قيمة الأصول التي ستؤول للجهة الإدارية المتعاقدة (الدولة) في نهاية مدة التعاقد بدون مقابل، وذلك للحصول على القيمة الحقيقية للأصول والتي لن تؤول للجهة الإدارية، وهي تعادل حقوق الملكية.
- ٤- يُخصم من حقوق الملكية قيمة رأس المال الأصلي بعد الاستهلاكات التي اعتمدها مأمورية الضرائب المختصة في السنوات السابقة أي التي اعتبرتها مأمورية استهلاكات حقيقية وذلك للحصول على الفائض الذي يكون بمثابة احتياطي سرى.
- ٥- يُقارن الاستهلاك المالي المقرر إعفاؤه بالفائض وينتج عن ذلك إحدى الحالتين التاليتين:

**الحالة الأولى:** وهي حالة ما إذا كان الاستهلاك المالي في حدود الفائض، وفي هذه الحالة يُعتبر الاستهلاك المالي غير حقيقي حيث يُعد توزيعاً تم من الاحتياطي، لذلك فإنه لا يُعفى من الخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال.

**الحالة الثانية:** وهي حالة ما إذا كان الاستهلاك المالي يزيد عن الفائض، ففي هذه الحالة يُعتبر الاستهلاك المالي غير حقيقي في حدود الفائض، أما ما يزيد عن هذا الفائض فإنه يعد استهلاكاً مالياً حقيقياً، حيث يُعد تسديد عن رأس المال، لذلك يتم إعفاءه في حدود نصيب ما سيؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز من أصول بدون مقابل، ويتم تحديد هذا النصيب بتوزيع الاستهلاك المالي الحقيقي بنسبة الأصول التي ستؤول لهذه الجهة إلى الأصول التي لن تؤول إليها.

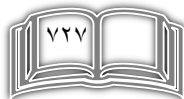


## ٢/١/٢ المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي لرأس مال شركة المشروع:

يُعد إعفاء الاستهلاكات التي تُجرىها شركات المشروع لرأسمالها من صور الحوافز الضريبية التي يمنحها المشرع المصري بقصد جذب وتشجيع الاستثمار، حيث كان الاستهلاك المالي يعالج في البداية تحت عنوان الإعفاء من الضريبة في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته حيث نصت المادة رقم (١١٩) على أنه "لا تخضع للضريبة الاستهلاكات التي تجريها الشركات الحاصلة على امتياز من الجهات الإدارية متى أثبتت أن استهلاك كل أو بعض رأس المال يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه سواء بسبب ما يلحق بممتلكاتها من التلف بسبب مرور الزمن، أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية مدة الامتياز إلى الجهة المانحة له".

يرى الباحث أن السبب وراء إعفاء استهلاك رأس المال في شركات المشروع التي تنفذ اتفاقيات المشاركة مع القطاع العام قد يكون هو عدم كفاية أموالها لسداد قيمة أسهمها عند انتقال ممتلكاتها إلى الجهة الإدارية عند انتهاء مدة التعاقد، والذي في أغلب الأحوال يكون بدون مقابل، ومن ثم تلجأ تلك الشركات إلى تسديد قيمة عدد معين من أسهمها كل عام تدريجياً أثناء حياة الشركة "مدة التعاقد"، ويتم ذلك عن طريق استهلاك عدد محدد من أسهمها سنوياً، وكلما سددت قيمة بعض الأسهم يتم تخفيض رأس المال بمقدار تلك التسديدات.

إلا أن البعض يرى أن ذلك الجزء الذي يتم استهلاكه سنوياً لايد من اعتباره جزء من تكاليف المنشأة وليس كإعفاء كما كان عليه الحال في ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، مما يعني عدم قدرة المشروع على إجراء الاستهلاك المالي إلا إذا حقق المشروع أرباحاً، مما يحول حق تلك الشركات في إجراءه في حالة ما إذا كانت هناك خسارة<sup>(١)</sup>.



هذا، وفي ضوء نص المادة (١١٩) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ فلسريان الإعفاء على استهلاك الأسهم يجب توافر شرطين وهما:

- ١- أن تكون الشركة من شركات الامتياز.
  - ٢- أن تثبت الشركة أن استهلاك كل أو بعض رأس المال يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه بسبب ما يلحق بممتلكاتها من تلف بسبب مرور الزمن أو بسبب اضطرارها إلى تسليمها في نهاية مدة الامتياز إلى الجهة المانحة.
- وتجدر الإشارة أنه بعد صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل، وباستقراء وتحليل المواد الواردة بالقانون ولائحته التنفيذية، فقد لاحظ الباحث أن مواد القانون ولائحته لم تتطرق من قريب أو بعيد لموضوع الاستهلاك المالي لأسهم رأس المال بإعفائها من الضريبة، وذلك على الرغم من أن جميع قوانين الضرائب السابقة قد نصت على عدم خضوع الاستهلاك المالي لشركات المشروع التي تُنفذ مشروعات البنية الأساسية للضريبة، حيث نصت الفقرة (ثانياً) من المادة الثانية من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ على ذلك، ونصت عليه أيضاً المادة رقم (١١٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، فضلاً عن صدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ليعدل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ومع ذلك أبقى على المادة (١١٩) دون أي تعديل.

باستقراء النصوص السابقة يتبين أن المشرع الضريبي قد أخذ في حسبانهِ التناقص التدريجي لقيمة عقد المشاركة نظراً لكونه يقوم أساساً على استغلال موارد اقتصادية قابلة للنفاذ، الأمر الذي ينعكس على حقوق المساهمين بالشركة بأن يجعلها تتناقص هي الأخرى، لذا فقد قرر الإعفاء الضريبي لمواجهة هذا التناقص واعتباره تسديداً حقيقياً لرأس المال المتناقص، وليس توزيعاً مستتراً لإيرادات المساهمين أو أصحاب حصص التأسيس<sup>(١)</sup>.



نتيجة لما سبق، ونظراً لعدم تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أي معالجة ضريبية خاصة بمشروعات المشاركة، فقد أثير التساؤل حول كيفية المعالجة للاستهلاك المالي لتلك المشروعات، وذلك في ضوء آراء الباحثين حول المعاملة الضريبية لها في ظل القانون الحالي، وفيما يلي أهم ما ورد بتلك الآراء في هذا الشأن:

يرى أحد الباحثين أن عدم ورود إعفاء استهلاك أسهم رأس المال ضمن الإعفاءات الواردة بالمادة رقم (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يرجع إلى أنه ليس إعفاء بمعنى الكلمة، ولكنه عدم خضوع للضريبة متى أثبتت المنشأة أن استهلاك كل أو بعض رأس المال يبرره هلاك كل أو بعض ما تملكه<sup>(١)</sup>.

ويعنى هذا الرأي أن معنى الإعفاء من الضريبة أن شروط إخضاع الاستهلاك للضريبة قد توفرت، ولكن المشرع قام بإعفائه من الضريبة لأسباب اجتماعية أو سياسية أو اقتصادية، لكن عدم الخصوم للضريبة فيعني انه لم تتوفر أصلاً شروط الإخضاع للضريبة على الدخل.

**يعتقد الباحث** أنه كان من المفضل أن يُفرد المشرع نصاً خاصاً بالاستهلاك المالي نظراً للطبيعة الخاصة لمشروعات المشاركة، بالإضافة إلى أن معظم القوانين الضريبية السابقة قد نصت على كيفية المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي لمشروعات المشاركة.

يرى باحث آخر أن المشرع بعدم نصه على المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي قد اتجه إلى إلغاء إعفاء الاستهلاك المالي من الخضوع لضريبة الدخل، بالإضافة إلى إلغاءه للكثير من الإعفاءات التي كانت تُمنح لهذا النوع من المشروعات، وبالتالي توصل صاحب هذا الرأي إلى نتيجة مؤداها هو أن الدولة ربما تريد العدول عن تشجيع تلك المشروعات، أو أنها ستتجه للقيام بتلك المشروعات بنفسها، أو أنها انتهت من جميع مشروعات البنية الأساسية





المستهدفة، وبالتالي لم تعد هناك حاجة إلى تحفيز المستثمرين للاستثمار في هذا المجال<sup>(١)</sup>.

**يختلف الباحث مع هذا الرأي، ويرجع ذلك إلى أنه في ظل الظروف التي** تمر بها البيئة المصرية منذ صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ومروراً بالأحداث السياسية في السنوات الأخيرة، وانعكاسها بالسلب على الوضع الاقتصادي، حيث تدهور البنية الأساسية وتدني مستوى الخدمات، يتضح أن الدولة في اتجاهها المتزايد لتبني تلك المشروعات أكثر من ذي قبل لمواجهة ازدياد عجز الموازنة العامة، والذي لا يُمكن الدولة من قيامها بتلك المشروعات حيث تتكلف مبالغ ضخمة قد تعجز الدولة عن توفيرها في الوقت الراهن، و من ثم تبدو أهمية الاتجاه لتكوين مشاركات مع القطاع الخاص للقيام بها، لذا تستبعد الدراسة أن يكون هذا هو السبب وراء إلغاء الإعفاءات لتلك المشروعات، لكن من الممكن أن يكون السبب هو اقتناع الدولة بأن ما يجذب المستثمرين لمثل هذا النوع من المشروعات هو وجود نظام ضريبي سليم ومناخ اقتصادي وسياسي مستقر وأرباحاً قد تعود على المستثمر من الاستثمار في هذه المشروعات وليس فقط مجرد وجود إعفاءات ضريبية للاستثمار في هذا المجال.

يستند رأي البعض الآخر إلى نص المادة (٢٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في إقرار حق المشروعات في إجراء الاستهلاك المالي والتي نصت على أنه "يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة (٢٥) من هذا القانون والتي تتعلق بحساب إهلاك القيمة الدفترية للأصل كما هو مدرج في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التحسين والتجديد وإعادة البناء، وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقبل هذا الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقية التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها، أو إهلاكها خلال الفترة الماضية، فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب تضاف قيمة الأصل أو التعويض عنها إلى



الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم<sup>(١)</sup>.

يُستفاد من هذا النص ضرورة اعتبار التخفيض في قيمة الأصل التي تم التصرف فيها بدون مقابل، أو فقد هذه الأصول نتيجة الكوارث الطبيعية، أو أي تغيير آخر غير متعمد ومنها اضطرار المشروع إلى تسليم أصوله بدون مقابل في نهاية مدة العقد من التكاليف واجبة الخصم، ومن ثم تتسع النصوص الواردة في القانون الجديد لإجراء الاستهلاك المالي والإهلاك العادي.

يرى الباحث أنه على الرغم من وجهة هذا الرأي وحجته وأنه يُقدم تفسيراً مقبولاً لفكرة الاستهلاك المالي وضرورة اعتباره من التكاليف واجبة الخصم، إلا أن هذا الاتجاه يخط ما بين الاستهلاك المالي والإهلاك العادي، بل إن قبول هذا التفسير سيحول الاستهلاك المالي إلى إهلاك عادي وهو ما يتعارض مع طبيعة الاستهلاك المالي والحكمة مع تطبيقه، ومع ذلك فإنه يُعتبر أحد الأسانيد القوية لاعتبار الاستهلاك المالي من التكاليف واجبة الخصم قياساً على الإهلاك باعتبار كليهما يُمثل نقصاً في قيمة الأصول بالنسبة للمنشأة سواء كان كلياً أو جزئياً.

- يرى باحث آخر أن الفقرة الثانية من المادة (١) من القانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ أعطت لمجلس الوزراء المصري منح المستثمرين ما يراه من تيسيرات لتشجيعهم على الاستثمار، وهذا النص يُمكن من خلاله منح أي إعفاءات، أو أي حوافز يراها مجلس الوزراء ملائمة لتلك المشروعات دون حاجة إلى تشريع قانوني خاص بتلك المشروعات<sup>(٢)</sup>.

هذا، ولا يتفق الباحث مع هذا الرأي رغم وجاهته في أن نص المادة الأولى يُعد كافياً لمنح المستثمرين ما تراه من تيسيرات لتشجيعهم على الاستثمار، حيث أن عدم التحديد الوضح في الحوافز والمزايا التي سيتمتع بها المستثمر تجعل

عنصر عدم التأكد عالياً، مما قد يجعل المستثمر يُجحم عن الاستثمار في هذا المجال لغموض المعاملة الضريبية التي سيخضع لها.

### ٣/١/٢ مدى جواز الجمع بين الاستهلاك المالي والإهلاك العادي:

لا يوجد خلاف قبل وبعد صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على حق شركات المشروع في القيام بالاستهلاك المالي للمشروع.

١- إن الاستهلاك المالي تقوم به الشركات في حدود نصيب الأصول التي ستضطر إلى التضحية بها دون مقابل في نهاية العقد فقط.

٢- يرى الباحث أنه من حق شركة المشروع أن تقوم بالاستهلاك المالي لشركة المشروع سواءً كانت قد حققت ربحاً أو خسارة لأنه ليس إعفاءً بمعنى الكلمة.

٣- إن عدم وضع المشرع لنص يسمح بالقيام بالاستهلاك المالي مشابه لما تم وضعه من قبل، الأمر الذي أثار العديد من المحاولات الشخصية للباحثين للمعاملة الضريبية للاستهلاك المالي لشركة المشروع.

**تأسيساً على ما سبق يقترح الباحث أن يكون هناك نص صريح يُضاف للقانون (فقرة إضافية) يؤكد على عدم خضوع الاستهلاك المالي الذي تُجره شركة المشروع خلال مدة التعاقد للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك للأسباب التالية:**

١- إن أصول المشروع تؤول في نهاية مدة التعاقد للجهة الإدارية المتعاقدة بدون مقابل.

٢- يُعتبر الاستهلاك المالي هو رد لرأس المال وليس توزيعاً للربح.

٣- عدم وجود نص يُفيد خضوع الاستهلاك المالي للمشروع للضريبة.

### ٢/٢ مشكلة الحوافز والاعفاءات الضريبية الممنوحة لشركة المشروع:

إن قيام الحكومات بمنح امتيازات ضريبية يعتبر من أهم البنود المشجعة لجذب الاستثمارات الأجنبية خاصة في مجال البنية الأساسية، ويرجع ذلك إلى أن الامتيازات الضريبية تعمل على تقليل التدفقات النقدية الخارجة من المشروع أثناء



فترة الامتيازات، وبالتالي يكون لهذه الامتيازات أثر إيجابي على جدوى هذه المشروعات من وجهة نظر المستثمر<sup>(1)</sup>، حيث يعتبر هذا العامل من أهم العوامل التي يدرسها المستثمر الأجنبي عند استثماره في هذا المجال، حيث يقوم بالبحث عن أكثر الأنظمة الضريبية الملائمة له ولمشروعه<sup>(2)</sup>.

هذا، وتعتمد الدول النامية على الحوافز الضريبية بشكل كبير لتشجيع الاستثمار، ولعل من أبرز صور تلك الحوافز هو الحصول على إعفاء ضريبي دائم أو محدد المدة، أو تطبيق سعر ضريبي مخفف على الأرباح التي تتحقق من المشروع، أو النشاط المرغوب فيه، أو السماح ببعض الخصومات التي تُخفض من وعاء الضريبة، كما قد تمتد هذه الحوافز الضريبية لتشمل الإعفاء الكلي أو الجزئي من الضرائب والرسوم الجمركية التي تُفرض على الآلات والمعدات والمواد الخام التي يستوردها المشروع الاستثماري، وتكون ضرورية لإنشائه، أو تشغيله، أو التوسع فيه طوال فترة حياة المشروع، أو لفترة محدودة<sup>(3)</sup>.

نظراً لحدثة مشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام الـ P.P.P وأهميتها كان من الضروري وضع معاملة ضريبية خاصة لهذا النوع من المشروعات، نظراً للدور الحيوي الذي تلعبه تلك المشروعات في الاقتصاد المصري، بالإضافة إلى منحها حوافز ضريبية ترتبط بما تحققة من قيمة مضافة للاقتصاد القومي، لذا وللوقوف على مشكلة الحوافز الضريبية في شركات البنية الأساسية المصرية القائمة على نظام المشاركة يتناول الباحث الجوانب التفصيلية المتعلقة بالحوافز الضريبية في الأجزاء التالية:

## ١/٢/٢ الحوافز الضريبية الممنوحة لشركة المشروع:

تتمثل تلك الحوافز في نوعين من الحوافز وفقاً للقوانين الصادرة كما يلي:  
١/٢/٢١ الحوافز الضريبية الممنوحة لشركة المشروع قبل صدور قانون رقم  
٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعاملة الضريبية للأرباح:

يمكن القول بأن شركة المشروع كانت تتمتع بقدر كبير من الحوافز الضريبية في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ والذي منح المستثمرين في مجال مياه الشرب والصرف الصحي، والكهرباء، والطرق، والاتصالات، والجراجات متعددة الطوابق، وخطوط مترو الأنفاق، ومحطات ظلمباتالرى<sup>(١)</sup> العديد من الحوافز الضريبية، ولكن بشرط تحقيق بعض الالتزامات الواردة باللائحة التنفيذية للقانون، لعل من أبرز تلك الحوافز هو الإعفاء من الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وذلك لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج أو مزاولة النشاط، ويكون الإعفاء لمدة عشر سنوات بالنسبة للشركات والمنشآت التي تُقام داخل المناطق الصناعية أو المجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التي يصدر بتحديدتها قرار من رئيس مجلس الوزراء، وكذلك المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية<sup>(٢)</sup>.

هذا، ويُشترط لتمتع شركة المشروع بالإعفاءات الضريبية أن تطبق ماورد بنص المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٨) لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات وحوافز الاستثمار، حيث تنص على: "يُشترط لتمتع الشركات والمنشآت التي تعمل في أي من المجالات المحددة في مادة (١) من هذه اللائحة تلقائياً بالإعفاءات الضريبية أن تقوم بتنفيذ التزاماتها المنصوص عليها في المواد (٢)، (١٠، ١١، ١٣، ١٤، ١٥) من هذه اللائحة بحسب الأحوال<sup>(٣)</sup>.



بناءً عليه، فإنه يحق لشركة المشروع إذا ما ثبت أنها من شركات الاستثمار، وأنها قامت بتنفيذ الالتزامات المطلوبة منها والواردة باللائحة التنفيذية بالقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ المتمتع بالحوافز الضريبية الواردة بالمادتين ١٦ ، ١٧ من مواد القانون<sup>(١)</sup>.

هذا، وتجدر الإشارة إلى أنه في حالة إذا لم يثبت أن شركة المشروع من شركات الاستثمار، ولم تقم بتنفيذ الالتزامات المطلوبة منها والواردة باللائحة التنفيذية للقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧، فإن الأرباح التي تُحققها هذه الشركات نتيجة استغلال وتشغيل مشروعات المشاركة تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال طبقاً لنص المادة (١١١) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣<sup>(٢)</sup>.

#### ٢/١/٢/٢ الحوافز الضريبية الممنوحة لشركة المشروع بعد صدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

صدر قانون الضرائب على الدخل الجديد والذي قام بإلغاء العديد من الحوافز الضريبية المقررة وفقاً لقانون ضمانات وحوافز الاستثمار بموجب المادة الثالثة من مواد الإصدار الخاصة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، واستثنى المشرع الشركات والمنشآت التي بدأ سريان مدد إعفائها قبل تاريخ العمل بهذا القانون بأن تستمر الإعفاءات المقررة لها سارية، وذلك إلى أن تنتهي المدد المحددة لهذه الإعفاءات، أما الشركات والمنشآت التي لم تبدأ مزاولتها أو إنتاجها حتى تاريخ العمل بهذا القانون فيشترط لتمتعها بالإعفاءات المقررة بقانون حوافز الاستثمار أن تبدأ مزاولتها أو إنتاجها خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل بهذا القانون.



كما لاشك أن إلغاء المزايا والحوافز الضريبية الموجودة في قانون الاستثمار ليس في صالح مناخ الاستثمار، وهو ما يجعل المستثمرين دائماً في حالة ترقب لصدور قوانين جديدة قد تُحقلهم مزايا وحوافز جديدة لهم، أو تحملهم بأعباء جديدة لم تكن في الحسبان، مما قد يجعلهم يبتعدون عن التفكير في الاستثمار في هذا المجال على وجه الخصوص، نظراً لارتفاع تكاليفه وطول مدته، الأمر الذي يزيد من قلق المستثمر حيال تغيير القوانين المنظمة للإعفاءات والحوافز الممنوحة لشركة المشروع، وهو ما قد يؤثر بالسلب على نجاح هذه التجربة في مصر. لذا فمن الأهمية بمكان التعرف على نظم الحوافز الضريبية التي تمنحها بعض الدول في مجال البنية الأساسية للتشجيع على الاستثمار في الجزء التالي للاستفادة من مميزاتها بما يتلاءم وظروف البيئة المصرية للتغلب على المشكلة السابقة، وذلك على النحو التالي:

#### في ضوء ما سبق يتضح للباحث ما يلي:

- المشرع الضريبي المصري قد قام بإلغاء العديد من الحوافز الضريبية الممنوحة لشركة المشروع في ظل قانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ في الوقت الذي تحتاج الدولة لزيادة تلك الحوافز لجذب الاستثمارات في مجال البنية الأساسية وفي ظل الظروف الاقتصادية الصعبة التي تعيشها البيئة المصرية عقب التغيرات السياسية بصفة خاصة.
- تعددت صور الحوافز الضريبية الممنوحة لتشجيع تطوير البنية الأساسية واختلفت تلك الحوافز من دولة لأخرى، بل وحتى داخل الدولة الواحدة، وكانت الحوافز الضريبية الأكثر شيوعاً هي الإعفاءات الضريبية سواء بشكل كلي أو جزئي، منح معدلات مرتفعة للإهلاك المعجل، خفض الضريبة على الفوائد والتوزيعات، خفض الضريبة المستقطعة، وأخيراً ترحيل الخسائر لفترات طويلة قادمة.

**عليه يقترح الباحث ضرورة تخفيض الضريبة على مشروعات البنية الأساسية القائمة على نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص إلى ١٠%، مع**



إعفاء أرباح تلك المشروعات لمدة الخمس سنوات الأولى، بالإضافة لتمتع تلك المشروعات بإعفاء إضافي في حالة إعادة استثمار أرباحها مرة أخرى داخل البيئة المصرية، وذلك للأسباب التالية:

١- تحفيز المستثمرين على الاستثمار في مجال الخدمة العامة والبنية الأساسية للدولة.

٢- خفض العبء الضريبي لهذه المشروعات سوف يؤدي بالتبعية وبشكل مباشر لخفض تكلفة المنتج أو الخدمة المقدمة للجمهور.

٣- التقليل من حالات التهرب الضريبي لأقل حد ممكن نتيجة شعور الممول بالرضا عن قيمة الضريبة المفروضة عليه ومن ثم عدم التهرب منها.

٤- الاتفاق مع معظم المعاملات الضريبية السائدة لتلك المشروعات بالدول المتقدمة.

٥- حاجة البيئة المصرية لمثل تلك الاستثمارات في الوقت الراهن في ظل الظروف الاقتصادية الصعبة الراهنة التي تمر بها الدولة المصرية.

هذا، ويُراعى عند منح تلك الحوافز الضريبية أن يكون المشروع ذو جدوى وأهمية من حيث تقديمه لخدمات حقيقية وضرورية للمواطن، وكذا توفير فرص عمل كافية، وأن يكون ملتزماً بمعايير السلامة البيئية والاجتماعية قبل منحه للإعفاء الضريبي.

**كذلك يقترح الباحث ضرورة وضع قانون خاص، أو يُفرد باباً بالقانون الحالى يتضمن في طياته المعاملة الضريبية لمشروعات المشاركة بين القطاعين العام والخاص في مجال البنية الأساسية، بحيث يتضمن الإعفاءات والحوافز التي تتعلق بهذه المشروعات لتشجيعها، وبما يتلاءم مع ظروف البيئة المصرية خاصة في الوقت الراهن.**

#### **الخلاصة والنتائج:**

- على الرغم من الاتجاه المتزايد لمشاركة القطاع الخاص في مشروعات البنية الأساسية والمرافق العامة في الآونة الأخيرة في البيئة المصرية، إلا أن قواعد





المعاملة الضريبية الخاصة بها لازال يحيطها بعض جوانب الغموض منها ما يرتبط بالمشكلات المحاسبية الناتجة عن تطبيق تلك الاتفاقيات ومنها ما يرتبط بالطبيعة الخاصة بتلك المشروعات، وجميعها ينعكس في النهاية على المعاملة الضريبية لتلك المشروعات.

- بالنسبة للانعكاسات الضريبية لأصول البنية الأساسية المهداة من الجهة الإدارية المتعاقدة: فقد اقترح الباحث مدخل الإيراد في إثبات الأصول المهداة من الجهة الإدارية المتعاقدة كمنح حكومية وفقاً للمعيار المحاسبي المصري رقم (١٢) وعليه فلا تعتبر إيرادات المنحة من الإيرادات الخاضعة للضريبة عند قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع.

- بالنسبة للأصول الثابتة الأخرى التي يفتنيها المشروع يقترح الباحث أن يتم الاعتراف بها كأصول لشركة المشروع وتقاس بالطرق المحددة سالفة الذكر في تلك النقطة، وبناءً عليه يتم معاملة إهلاكاتها ضمن التكاليف واجبة الخصم لأغراض قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع، وبالنسبة لكيفية حساب مصروفات الإهلاك لأصول البنية الأساسية التي تعد من التكاليف واجبة الخصم يقترح الباحث أن تكون طريقة الإهلاك طبقاً للمواد الواردة في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، إلا إذا كانت مدة التعاقد أقل من العمر الذي على أساسه تم حساب الإهلاك ضريبياً، حيث يتم حساب الإهلاك على أساس مدة التعاقد، أو العمر الضريبي أيهما أقل.

- بالنسبة للانعكاس الضريبي لمشكلة تكاليف الاقتراض والتغيرات في أسعار الصرف المرتبطة بها: لأغراض قياس الدخل الضريبي لشركة المشروع فإن الباحث يؤيد المعاملة الضريبية للعوائد المدينة التي تدفعها شركة المشروع ويتم معالجتها محاسبياً وفقاً للمعالجة القياسية بالنسبة للقروض العامة (لا تتعلق باقتناء أى أصل).



- بالنسبة لمشكلة الحوافز الضريبية الممنوحة لشركة المشروع: يقترح الباحث ضرورة تخفيض الضريبة على مشروعات البنية الأساسية القائمة على نظام المشاركة بين القطاعين العام والخاص إلى ١٠% مع إعفاء أرباح تلك المشروعات لمدة الخمس سنوات الأولى، بالإضافة لتمتع تلك المشروعات بإعفاء إضافي في حالة إعادة استثمار أرباحها مرة أخرى داخل البيئة المصرية .
- يوصى الباحث بضرورة مراجعة قانون الضريبة على الدخل المصرى خاصة فيما يتعلق بشركات البنية الأساسية المصرية وتقديم المزيد من الحوافز الضريبية حتى تستمر فى تنفيذ مشروعاتها بسهولة ويسر دون اللجوء لزيادة أسعار خدماتها.
- كذلك ضرورة العمل على حل جميع المشكلات الضريبية التى تواجه شركة المشروع وتيسير عمليات الفحص والتحاسب الضريبى.

## المراجع

### أولاً: مراجع باللغة العربية:

- إبراهيم المليجي، (١٩٩٨)، التعليق على نصوص قانون الضريبة الموجبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وشركات الأموال القانون رقم ١٥٧/١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧/١٩٩٣، منشأة المعارف، الاسكندرية، الطبعة الأولى، ص ص ٨٢٦-٨٢٧.
- إبراهيم محمد درويش، ٢٠٠٥، "دراسة مقارنة للمعاملة الضريبية في مشروعات البناء والتشغيل ونقل الملكية"، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الفترة من ١٢-١٥ سبتمبر، ص ٢٥.
- أبو زيد رضوان، (٢٠٠٩)، الشركات التجارية في القانون المصرى المقارن، دار الفكر العربى، ص ٢٣٨. (بتصرف).
- جلال الشافعي، ٢٠٠٥، "دراسة انتقادية مقارنة لقانون الضريبة والدخل الجديدة رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥"، المؤتمر الضريبي بعنوان: القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب، دار الدفاع الجوي، القاهرة، ١٢ - ١٥ سبتمبر، ص ٤٠.
- رمضان صديق، ٢٠٠٥، "المناقشات حول إلغاء المادة ١١٩"، المؤتمر الضريبي العاشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخاص بالضريبة على الدخل بين التشريع ومتطلبات التطبيق، الفترة من ١٢ - ١٥ سبتمبر.
- سامي أحمد غنيم، ٢٠٠٩، "الأزمات المالية العالمية وسيناريوهات الضريبة الحاكمة"، المؤتمر الضريبي الخامس عشر للجمعية المصرية للمالية العامة



- والضرائب بعنوان دور النظام الضريبي المصري في مواجهة الأزمة المالية والاقتصادية العالمية، ٢٤-٢٧ يونيو، ص ٧٠.
- سمير سعد مرقص، ٢٠١١، المعاملة الضريبية لمشروعات البنية الأساسية المنفذة بنظام B.O.T- دراسة مقارنة، الدار الجامعية، الاسكندرية، ص ص ١٣١ - ١٣٢.
- صفوت عبدالسلام عوض الله، ٢٠٠٢، "الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر-دراسة على ضوء تشريعات الاستثمار والقانون رقم ٨ لسنة ١٩٩٧ بشأن ضمانات حوافز الاستثمار"، دار النهضة العربية، القاهرة، ص ١٠.
- عاطف إبراهيم كامل، ٢٠٠٨، "تحديد وقياس الوعاء الضريبي لشركات المجموعة في ظل المنظومة الضريبية الجديدة"، المؤتمر الرابع عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان التشريع ومشكلات التحاسب الضريبي للنظام الضريبي المصري، ٢٤-٢٨ يونيو، ص ٢٣.
- محمد إبراهيم محمود، ٢٠٠٦، "سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر"، المؤتمر الحادي عشر للجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بعنوان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل ومشكلات ومعوقات التطبيق ومقترحات الحل، الفترة من ١٩-٢٢ يونيو، ص ٣٩.
- محمد عباس أحمد، ناجح عباس على، ٢٠١٠، "الإعفاءات الضريبية ودورها في تشجيع الاستثمار"، المؤتمر العلمي الأول الذي يقيمه المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية بالتعاون مع ديوان الرقابة المالية ونقابة المحاسبين والمدققين العراقيين بعنوان دور العلوم المحاسبية والمالية في النهوض بواقع المؤسسات الاقتصادية، ص ٢٣. (بتصرف).



- محمد عباس بدوى، (٢٠٠٢)، " التطبيق العملى للمعالجة الضريبية للاستهلاك المالى مشروعات (B.O.T)", مجلة المال والتجارة، الصادر عن نادى التجارة، يونيو، ص ١٠.
- محمود السيد الناغى، الضريبة على الدخل (التحليل وإطار التطبيق والتطوير)، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، المنصورة، ٢٠٠٧، ص ٢٦٨.
- ثانياً: مراجع أجنبية:

- Australian Government, Business and Industry ministry, 2009, "Tax Concession for Research and Development Overview", An Australian Government Initiative, May, P.1.
- Dodge, J., 2002, "The Logic of Taxation – Federal Income Tax- Theory and Practice", West Publishing Co., USA, PP. 93-94.
- Griffith, R. & Others, 2005, "Tax Incentives for Research & Development", Fiscal Studies, Vol.16, Issue 2, Marc ,P.4٠.
- IASB, 2006, "IFRIC Draft Interpretation D12: Service Concession Arrangement Determining the Accounting Model", Determining the Accounting Model, Par (5), P.7.
- International Financial Reporting Interpretations committee, 2008, "IFRIC Interpretation 29: Service Concession Arrangements- Disclosure", IFRIC, International Accounting Standards Board (IASB), April, par.6, p.2.

- Ministry of Finance Malaysia, "Investors Guide", P. 169, Available at [www.treasurey.gov.my](http://www.treasurey.gov.my).
- New Zealand International Accounting Standards No. (1): Presentation of Financial Statements (NZIAS1), 2008, New Zealand Equivalent to Interpretation SIC- 29: Disclosure- Service Concession Arrangements”, (NZSIC-29), par.1, 6 and 7, pp.2-3.
- Richardson, J., 2012, "Tax Treatment of Copyright Protected Property: Not Every thing is the Same Under the Sun", The Michigan Business law Journal, P.38.
- Sawyer, A., 2005, "Reflections or Providing Tax Incentives for Research and Development: New Zealand at the Cross Roads", Journal of Australian Taxation, Vol.8, Issue 1, P. 122.
- Willis, E., &Coaffney, D., "West Federal Taxation", Comprehensive Volume, West Publishing Company, USA, PP. 114-116.