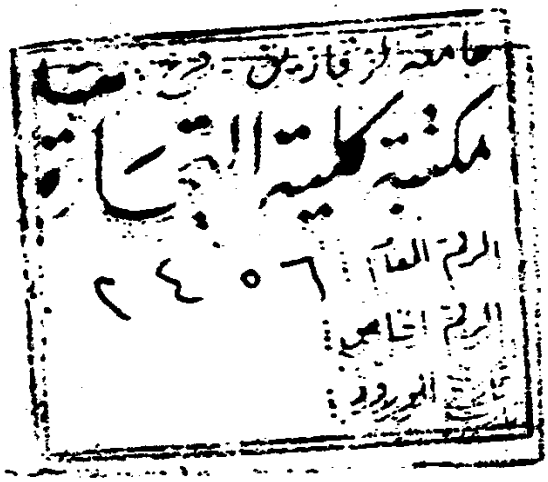
بحوث ودراسات فى

تطوير واصلاح
نظم الضرائب فى مصر



دكتور
امين السيد أحمد لطفى

دكتوراه الفلسفه في المحاسبة
عضو هيئة التدريس بجامعة القاهره
زميل جمعية الضرائب المصرية
مراجع ومحاسب قانوني

القاهرة - ١٩٩٣ الناشر : المؤلف

الفصل الخامس

دراسة تحليلية لمشاكل تطبيق الحوافز الضريبية للمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها

مقدمـــــــــة :

تحظى صناعة السياحة فى الكثير مـن دول العالم ــ وخاصة المتقدمه ــ باهتمام كثير من قبل الحكومات والباحثين ، وكذلك الممارسين من رجال الاعمال . ورغما عـــن تباين الاثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لصناعة السياحة ، الا ان الدلائل العمليـة وتجارب الدول تشير الى التزايد الملحوظ فى الدور الذى تلعبه السياحة بصفة عامـة فـى قضايا التنمية بمفهومها الشامل (د. احمد ماهر ، د. عبدالسلام ابوقحف ، ١٩٨٨ ، ص ٧ــ١٦) .

وقد تم ترجمة الاهتمام الكبير بقطاع السياحة فى كثير من دول العالم ــ ومـن بينها جمهورية مصر العربية ــ فى شكل تشجيع الاستثمارات فى هذا المجال واعطاء المزيد من الحرية للقطاعين العام او الخاص بمزاولة العديد من الانشطه وانشاء المشروعات السياحية هذا بالاضافة الى التسهيلات والتيسيرات والحوافز الضريبية ، ولعل ابرزها الاعفاءات الضريبية والجمركية على واردات قطاع السياحه ، حيث ان كثير من البلدان تقوم بمنح مدى واسـع ومتباينـن من الحوافز الضريبية، وبالطبع فان التأثير العادى لتلك الحوافز هى تخفيـــف عبء الضرائب على الدخل المستمد من رأس المال ، أيضا فان معظم البلدان يكون لديها تميز ضريبى قطاعى جوهرى بالنسبه لبعض الانشطه مثل الصناعة والسياحة Oldman and Bird, 1977, PP.439-440.

ولاشك فان هناك كثير من المشاكل التى تواجه التنمية السياحية فى مصـــــر (احسين بدوان ، ١٩٩٣ ، ص ١٥٢ــ١٥٩) اهمها المشاكل الطبيعية والعمرانيـــــة ، المشكلات والمعوقات التنظيمية ، المشكلات والمعوقات المالية ، المشكلات والمعوقـــات التسويقية .

يهتم هذا البحث بصفة اساسية بدراسة مشاكل تطبيق الحوافز والاعفاءات الضريبيه للمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافى تلك المشاكل ، تأسيسا على ذلك فسوف يتـــم تقسيم البحث على النحو التالى :

: دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية.

مقدمـــــــــة :

تحظى صناعة السياحة فى الكثير من دول العالم ــ وخاصة المتقدمه ــ باهتمام كثير من قبل الحكومات والباحثين ، وكذلك الممارسين من رجال الاعمال ، ورغما عن تباين الإثار الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لصناعة السياحة ، الا ان الدلائل العملية وتجارب الدول تشير الى التزايد الملحوظ فى الدور الذى تلعبه السياحة بصفة عامة فى قضايا التنمية بمفهومها الشامل (د. احمد ماهر ، د. عبدالسلام ابوقحف ، ١٩٨٨ ، ص ٧ــ١٦) .

وقد تم ترجمة الاهتمام الكبير بقطاع السياحة فى كثير من دول العالم ــ ومن بينها جمهورية مصر العربية ــ فى شكل تشجيع الاستثمارات فى هذا المجال واعطاء المزيد من الحرية للقطاعين العام او الخاص بمزاولة العديد من الانشطه وانشاء المشروعات السياحية هذا بالاضافة الى التسهيلات والتيسيرات والحوافز الضريبية ، ولعل ابرزها الاعفاءات الضريبية والجمركية على واردات قطاع السياحه ، حيث ان كثير من البلدان تقوم بمنح مدى واسع ومتباين من الحوافز الضريبية، وبالطبع فان التأثير العادى لتلك الحوافز هى تخفيف عبء الضرائب على الدخل المستمد من رأس المال ، أيضا فان معظم البلدان يكون لديها تمييز ضريبى قطاعى جوهرى بالنسبه لبعض الانشطه مثل الصناعة والسياحة Oldman and Bird, 1977, PP.439-440.

ولاشك فان هناك كثير من المشاكل التى تواجه التنمية السياحية فى مصر (حسين بدوان ، ١٩٩٣، ص ١٥٣ــ١٥٩) اهمها المشاكل الطبيعية والعمرانية ، المشكلات والمعوقات التنظيمية ، المشكلات والمعوقات المالية ، المشكلات والمعوقات التسويقية .

يهتم هذا البحث بصفة اساسية بدراسة مشاكل تطبيق الحوافز والاعفاءات الضريبيه المنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافى تلك المشاكل ، تأسيسا على ذلك فسوف يتم تنظيم البحث على النحو التالى :

* : دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية.

ثانيا : المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية للمنشآت الفندقية والسياحيه ومقترحات علاجها .

ثالثا : خلاصة البحث وتوصياته .

رابعا : مراجع البحث .

أولا : دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية :

في هذا الجزء سوف يتم تناول طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية ودراسة صور الحوافز الضريبية (مع) تحديد الحوافز الضريبية المرتبطه بتلك المنشآت .

١/١ : تحديد طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية :

بوجه عام يمكن التمييز بين ثلاثة انواع من المنشآت الفندقية والسياحية (عادل محمد خير، ١٩٩١، ص ٤٤-٤٥) هي :

١ - النوع الاول : وهي المنشآت الفندقية المعده اساسا لاقامة السياح.

٢ - النوع الثاني : وهي المنشآت السياحية المعدة اساسا لاستقبال السياح.

٣ - النوع الثالث: وهي المنشآت السياحية المخصصة لنقل السائحين .

وقد حدد المشرع طبيعة تلك المنشآت الفندقية والسياحية على وجه الحصر (القانون رقم (١) ،لسنة ١٩٧٣، المادة الاولى والثانية) حيث نص على مايلي :

" تعتبر منشآت فندقية في تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية وما اليها من الاماكن المعدة لاقامة السياح ، وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة " .

" وتعتبر منشآت سياحيه في تطبيق أحكام هذا القانون الاماكن المعدة اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها في

ثانيا : المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية للمنشآت الفندقية والسياحيه ومقترحات علاجها .

ثالثا : خلاصة البحث وتوصياته .

رابعا : مراجع البحث .

أولا : دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية :

فى هذا الجزء سوف يتم تناول طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية ودراسة صور الحوافز الضريبية (مع) تحديد الحوافز الضريبية المرتبطه بتلك المنشآت .

١/١ : تحديد طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية :

بوجه عام يمكن للتميز بين ثلاثة انواع من المنشآت الفندقية والسياحية (عادل محمد خير، ١٩٩١، ص ٤٤-٤٥) هى :

١ - النوع الاول : وهى المنشآت الفندقية المعده اساسا لاقامة السياح.

٢ - النوع الثانى : وهى المنشآت السياحية المعدة اساسا لاستقبال السياح.

٣ - النوع الثالث: وهى المنشآت السياحية المخصصة لنقل السائحين .

وقد حدد المشرع طبيعة تلك المنشآت الفندقية والسياحية على وجه الحصر (القانون رقم (١) ،لسنة ١٩٧٣، المادة الاولى والثانية) حيث نص على مايلى :

" تعتبر منشآت فندقية فى تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية وما اليها من الاماكن المعدة لاقامة السياح ، وكذا الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة " .

" وتعتبر منشآت سياحيه فى تطبيق أحكام هذا القانون الاماكن المعدة اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات

للمكان كالملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم ، والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة "

كذلك تعتبر منشأة سياحية وسائل النقل المخصصه لنقل السياح فى رحلات برية او نيلية او بحرية والتى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحه .

ولايجوز انشاء او اقامه المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها او اداراتهـــا الا بترخيص من وزير السياحة طبقا للشروط والاجراءات التى يصدر بها قرار من وزيـــر السياحة "،

باستقراء النصوص السابقه يتضح للباحث مايلى :

١ — ان عدد المنشآت الفندقية والسياحية التى تعد لاقامة واستقبال السياح لتقديم الماكولات والمشروبات اليهم وتخصص لنقل السائحين فى رحلات برية او نيليـــة او بحريه ١٥ منشأة منهم ٨ منشآت فندقية (ينظر الفقرة الاولى من المـــادة الاولى من القانون) ، و ٧ منشآت سياحية (ينظر الفقرة الثانية من المادة الاولى من القانون) ، وقد جاء حصر هذه المنشآت وتعدادها على وجـــه الحصر وليس المثال .

٢ — يتعين التفرقه بين المنشأة الفندقية او السياحيه والشركه السياحية،حيـــث ان المنشأة الفندقية او السياحية قد حددها القانون رقم (١) لسنة ٧٣ علـــى سبيل الحصر وفقا لما سبق ، اما الشركة السياحية فيقصد بها وكالة السفر او السياحه وهـــى تلك التى تقوم بكل او بعض الاعمال السياحية التالية كما اشار اليها القانون ١١٨ لسنة ٨٣ (د. امين السيد احمد لطفى ، ١٩٩٣ ،ص٥١٢ــ ٥١٣) :

١ — تنظيم رحلات سياحية جماعية او فردية داخل مصر او خارجها .
٢ — بيع او صرف تذاكر السفر .
٣ — تشغيل وسائل النقل .

٣ — يجوز لاى شركة سياحيه ان تمتلك فندق او باخره سياحية او فندق عائـــم

أو قرية سياحية (الشركة السياحية فقره"أ"لنقل السائحين)وسيلة نقل سياحى (الشركة السياحيه فقره (أ)او(ج) بينما لايمكن لاى شركة غير سياحية ان تمتلك وسائل نقل سياحى (فيما عدا شركات الطيران) ويؤكد ذلك ماجاء بقانون مزاولة الاعمال السياحية وقرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ٨٣(ينظر المادة (١) ، مادة (٣١) ،مادة(٣٢)

٢/١ : طبيعة واشكال الحوافز الضريبية :

تمثل انظمة الحوافز الضريبية أحد الادوات الضريبية والمالية المختلفة لتشجيع الاستثمارات والتأثير عليها وتوجيهها الى الاتجاه الذى يتفق مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة (Bird and Oldman, 1990, PP.153-154) .

ويختلف تأثير وفعالية نظم الحوافز الضريبية فى تحقيق المستهدف منها باختلاف حجم ونوع تلك الحوافز الممنوحه فضلا عن شكل تنظيمها ومدى التناسق بينها وبين حوافز اخرى .

بوجه عام تنقسم الحوافز الضريبية الى عدة اشكال وصور أهمها الاجازه الضريبية ، الاعفاء من الضريبة على الواردات ، المعدلات التميزيه ،الائتمان الضريبى ، تخفيض وعاء الضريبه ، المعونات الاستثمارية ،الاستهلاك المعجل ، ترحيل الخسائر (Hicks, 1977, PP.708-716; Lent 1967;9171, PP.197-200) .

ويمكن ايجاز أهم تلك الحوافز الضريبية الشائعه على النحو التالى :

١ ـ الاجازات الضريبية : Tax Holidays

ويقصد بذلك النوع منح المنشآت اعفاء ضريبيا لعدد من السنوات فى بداية حياتها الانتاجيه (Prest, 1985, P.93) ويعتبر الاعفاء الضريبى أكثر أنواع الحوافز شيوعا ، ويشير بوضوح الى اعفاء الدخول المتولد

أو قرية سياحية (الشركة السياحية فقره"أ"لنقل السائحين)وسيلة نقل سياحى (الشركة السياحيه فقره (أ)او(ج) بينما لايمكن لاى شركة غير سياحية ان تمتلك وسائل نقل سياحى (فيما عدا شركات الطيران) ويؤكد ذلك ماجاء بقانون مزاولة الاعمال السياحية وقرار وزير السياحة رقم ١٨١ لسنة ٨٣(ينظر المادة (١) ، مادة (٣١) ،مادة(٣٢)،

٢/١ : طبيعة واشكال الحوافز الضريبية :

تمثل انظمة الحوافز الضريبية أحد الادوات الضريبية والمالية المختلفة لتشجيع الاستثمارات والتأثير عليها وتوجيهها الى الاتجاه الذى يتفق مع السياسة الاقتصادية والاجتماعية للدولة Bird and Oldman, 1990, PP.153-154) .

ويختلف تأثير وفعالية نظم الحوافز الضريبية فى تحقيق المستهدف منها باختلاف حجم ونوع تلك الحوافز الممنوحه فضلا عن شكل تنظيمها ومدى التناسق بينها وبين حوافز اخرى .

بوجه عام تنقسم الحوافز الضريبية الى عدة اشكال وصور أهمها الاجازه الضريبية ، الاعفاء من الضريبة على الواردات ، المعدلات التميزيه ،الائتمان الضريبى ، تخفيض وعاء الضريبه ، المعونات الاستثمارية ،الاستهلاك المعجل ، ترحيل الخسائر Hicks, 1977, PP.708-716; Lent 1967;9171, PP.197-200) .

ويمكن ايجاز أهم تلك الحوافز الضريبية الشائعه على النحو التالى :

١ ـ الاجازات الضريبية : Tax Holidays

ويقصد بذلك النوع منح المنشآت اعفاء ضريبيا لعدد من السنوات فى بداية حياتها الانتاجيه (Prest, 1985, P.93) ويعتبر الاعفاء الضريبى أكثر أنواع الحوافز شيوعا ، ويشير بوضوح الى اعفاء الدخول المتولدة

جزئيا او كليا من الرصيد للضريبة (سواء ضرائب الدخل او الضريبة على الواردات) .

٢ ـ ترحيل الخسائر : Losses carrying

تختلف فعالية ترحيل الخسائر كحافز ضريبى على اتجاه نمط ترحيل هذه الخسائر الى الامام Loss carry-forward (او) ترحيل الخسائر الى الخلف Loss carry-back (او) كلاهما . ولاشك ان السماح بترحيل الخسائر للخلف يترتب عليه أثار تمييزيه فى غير صالح المنشآت الجديدة وفى صالح المنشآت القائمة ،على النقيض فان السماح بترحيل الخسائر للامام يمثل حافزا على دخول المنشآت الجديدة لدائرة النشاط الانتاجى ، كما يشجع الوحدات القائمة على التوسع وبناء طاقات انتاجية جديده مع اقتناء بعض الاصول الرأسمالية التى تزداد فيها درجة المخاطره .

ويمكن الاستفاده من مزايا كل من البديلين حيث ترحل الخسائر اولا للخلف لمده محدده (مثلا ٣ سنوات كما يحدث فى التشريع الضريبى الامريكى) ثم السماح بترحيل مالم يستغرق من هذه الخسائر الى الامام لعدد من السنوات (عادة ماتكون خمسة سنوات)

ولاشك ان تحديد الفترة الزمنية التى يسمح فيها بترحيل الخسائر يعتبر امرا هاما لزيادة فاعلية ذلك الحافز على حجم الاستثمارات طويلة الاجل التى قد تزداد فيها درجة المخاطره (د. محمود السيد الناغى، ١٩٨٧ ،ص ١٠ـ١١) .

٣ ـ الاهلاك المعجل : Accelerated Depreciation

يقصد بذلك الحافز الضريبى كافة الطرق التى تؤدى الى اهلاك قيمة التكلفة التاريخيه للاصول الرأسمالية خلال فترة زمنية اقل من فترة حياتها الانتاجية . ويؤدى الاهلاك المعجل الى تخفيض الضريبة فى السنوات الاول من حياة الاصل وارتفاع ذلك الدين فى السنوات الاخيره ،وذلك الحافز يترتب

عليه فاعرضين هما تحسين سيوله المنشأة حين تأجيل سداد الضرائب بالاضافة الى زيادة صافى القيمه الماليه للمشروع ، هذا وتتعدد طرق الاهلاك المعجل من أهمها طريقة الاهلاك الحر Free depreciation (حيث يسمح للمستثمر اختيار عدد السنوات التى تسمح خلالها اهلاك التكلفة التاريخية للاصل) ، طريقة السماح المبدئى Initial Allowance (حيث يتم حساب الاهلاك العادى للاصول الجديدة واضافة نسبة معينه من تكلفة هذه الاصول كقسط مبدئى لقسط الاهلاك العادى) ،بالاضافة الى طريقة الاهلاك الخمسى Five years amortization ويتم ذلك على اساس نسبة ٢٠ فى اول سنة ثم ١٠٪ على اربعة سنوات تالية) (ينظر بالتفصيل د٠ حامد عبدالمجيد دراز ، ١٩٨٤،ص ١٥٨ــ١٧٠)٠

٤ ــ الاسعار الضريبية التميزية : Differentiated rates

حيث يمكن استخدام اسعار الضريبة Tax rate كأداه لجذب المشروعات الاستثماريه من خلال تخفيض سعر الضريبة او التميز عند تحديد سعر الضريبة بالنسبة لتخفيض سعر الضريبه قد يتم استخدام سعر ضريبى منخفضه بالنسبة لانشطة التصدير او السياحه عن الانشطه التجارية مثلا ،ولا شك ان هذا الحافز يؤثر بشكل مباشر على مبلغ الضريبة الواجب اداؤه ويتجه قيمة عائد هذا الحافز بالفرق بين قيمة الضرائب التى كانت ستدفع فى ظل معدل الضريبة العادى والضرائب الواجبه الاداء فى ظل المعدل المنخفض ،أما بالنسبة للاسعار التميزية والتى تمثل اسعار ضريبة مرتبطه عكسيا بنوع المشروع او مدى مساهمته فى اهداف خطه التنميه ، وكمثال تطبيقى لاستخدام ذلك الحافز كاداه لجذب الاستثمار وتوجيهه نحو الانشطه المرغوبه فى استخدام سعر ضريبى تميزى للانشطه الصناعية عن التجارية ، كذلك استخدام اسعار ضريبية تميزيه للسلع التى تمثل نسبة الاجزاء المصنعه منها محليا عن مكررة الى مجموع الاجزاء الكاملة المكونة للمنتج النهائى ٠

بالاضافة الى زيادة صافى القيمه الحالية للمشروع . هذا وتتعدد طرق الاهلاك المعجل من أهمها طريقة الاهلاك الحر Free depreciation (حيث يسمح للمستثمر اختيار عدد السنوات التى تسمح خلالها اهلاك التكلفة التاريخية للاصل) ، طريقة السماح المبدئى Initial Allowance (حيث يتم حساب الاهلاك العادى للأصول الجديدة واضافة نسبة معينه من تكلفة هذه الاصول كقسط مبدئى لقسط الاهلاك العادى) .بالاضافة الى طريقة الاهلاك الخمسى Five years amortization ويتم ذلك على اساس نسبة ٢٠٪ فى اول سنة ثم ١٠٪ على اربعة سنوات تالية) (ينظر بالتفصيل د. حامد عبدالمجيد دراز ، ١٩٨٤،ص ١٥٨-١٧٠).

٤ - الاسعار الضريبية التمييزية : Differentiated rates

حيث يمكن استخدام اسعار الضريبة Tax rate كأداه لجذب المشروعات الاستثماريه من خلال تخفيض سعر الضريبة او التميز عند تحديد سعر الضريبة بالنسبة لتخفيض سعر الضريبه قد يتم استخدام سعر ضريبة منخفضه بالنسبة لانشطة التصدير او السياحه عن الانشطه التجارية مثلا ،ولا شك ان هذا الحافز يؤثر بشكل مباشر على مبلغ الضريبة الواجب اداؤه ويتجه قياس اثر هذا الحافز بالفرق بين قيمة الضرائب التى كانت ستدفع فى ظل معدل الضريبة العادى والضرائب الواجبه الاداء فى ظل المعدل المنخفض ،أما بالنسبة للاسعار التمييزية والتى تمثل اسعار ضريبة مرتفعه عكسيا بنوع المشروع او حجمه او مدى مساهمته فى اهداف خطه التنميه . وكمثال تطبيقى لاستخدام ذلك الحافز كأداه لجذب الاستثمار وتوجيهه نحو الانشطه المرغوبه فى استخدام سعر ضريبى تمييزى للانشطه الصناعية عن التجارية . كذلك استخدام اسعار ضريبية جمركيه ميسرة للسلع التى تمثل مدخلات الاجزاء المصنعة منها محليا عن نسبة مقررة الى مجموع الاجزاء الكاملة المكونة للمنتج النهائى .

[illegible] خامس عاما بحسب سنوات العمر الذي يحدد [illegible]
لاعفاء من زيادة صافي القيمة العائدة للمشروع . هذا وتتعدد طرق الاهلاك
المتاحة من اهمها طريقة الاهلاك الحر Free depreciation حيث
يسمح للمستثمر اختيار عدد السنوات التي يسمح خلالها اهلاك التكلفة التاريخية
للاصل . طريقة السماح المبدئي Initial Allowance حيث يتم
حساب الاهلاك العادي للاصول الجديدة واضافة نسبة معينة من تكلفة هذه
الاصول الجديدة مثلي لقسط الاهلاك العادي ، بالاضافة الى طريقة الاهلاك
الخمسي Five years amortization وبين ذلك على اساس نسبة ٢٠٪
في اول سنة ثم ١٠٪ على اربعة سنوات تالية (انظر بالتفصيل د. حامد
عبدالمجيد دراز ، ١٩٨٤، ص ١٥٨ـ١١٧٠ .

٤ ـ اسعار ضريبة التمييز : Differentiated rates

حيث يمكن استخدام اسعار الضريبه Tax rate كأداه لجذب
مشروعات الاستثماريه من خلال تخفيض سعر الضريبة او التمييز عند تحديد
سعر الضريبه بالنسبه لتخفيض سعر الضريبه قد يتم استخدام سعر ضريبي
مخفضه بالنسبه لانشطة التصدير او السياحه عن الانشطه التجاريه مثلا .ولا شك
ان هذا الحافز يؤثر بشكل مباشر على مبلغ الضريبه الواجب اداؤه ويتجه قياس
اثره عند الحد الادنى بالقرب من قيمه الضريبه التي كانت ستدفع في ظل معدل
الضريبه العادي والضريبه الواجبه الاداء في ظل السعر المخفض .أما بالنسبة
للاسعار التمييزية والتي تمثل اسعار ضريبيه مرتفعه تبعا لنوع المشروع او حجمه
او مدى مساهمته في احداث خطه التنميه . وتمثل تطبيقي لاستخدام ذلك
النوع كأداه لجذب الاستثمار وتوجيهه نحو الانشطه المرغوبه في استخدام سعر
ضريبي مميز للانشطه الصاعده عن التجاريه . كذلك استخدام اسعار ضريبيه
حركيه لتمييز القطاع التي تمثل عبء لاجراء المتعمد عنه بختلف عن نسبة

ضريبة الـ محتوم الاجنبي الكامنة المطلوبة لتصحيح سعر

٥ - المنح الاستثمارية : Investment Subsidies

ويشير هذا النوع من الحوافز الى الخصومات او السموحات الضريبية التى تؤدى الى تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة او تخفيض دين الضريبة، حيث يتم السماح باستهلاك اضافى للاصول الثابته كحفز ضريبى يعمل على تشجيع الاستثمار فى المجالات المرغوبه ، وقد يتم خصم تلك المنحه من الوعاء الخاضع للضريبة ويعتبر هذا التخفيض بمثابة اعانة من الحكومة او مايطلق عليه بالمسموح الاستثمارى Investment Allowance وقد يتم خصم تلك المنحه من دين الضريبة او مايطلق عليه بالائتمان الضريبى Tax Credit حيث يعتبر هذا التخفيض بمثابة اعانه مباشره من الحكومه ،ويتمثل الفرق بين الحالتين فى ان الاولى يتم تخفيض دين الضريبة بشكل غير مباشر ،حيث يصيب التخفيض وعاء الضريبه ، وبالتبعيه يتم تخفيض دين الضريبة ، على العكس فى الحالة الثانية ، حيث يتم تخفيض دين الضريبة بشكل مباشر .

٦ - رد الضريبة : Tax rebate

ومن امثلة ذلك النظام رد الضريبة فى حالة قيام المموّل بيع اصل ثابت قديم واستخدام ثمن البيع فى شراء اصل جديد يحل محل الاصل القديم خلال فترة مقررة ، ويهدف هذا الحافز الى حث الممولين على تجديد اصولهم القديمة باصول اخرى جديده مما قد يدفع بعملية التنمية بشكل مضطرد (د. عبدالكريم صادق واخرين ، ١٩٨٠، ص ١٣) .

٣/١ : صور الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية :

يمكن ابراز الحوافز الضريبية التى تتمتع بها المنشآت الفندقيه والسياحية عن طريق استعراضها حسب ارتباط تلك المنشآت ببيئة قانونية معينه، بمعنى آخر عرض الحوافز الضريبية الخاصه بتلك المنشآت طبقا للقوانين الضريبية وغيرالضريبية التى تنشأ فى ظلها تلك المنشآت الفندقية والسياحية ، يوضح

الجدول رقم ١/٣/أ تلك الحوافز بشكل موجز ثم يلي ذلك استعراض طبيعة هذه الحوافز.

الحوافز الضريبية التي يمكن ان تتمتع بها المنشآت الفندقية او السياحية

	الاعفاء الضريبي	حوافز اخرى
١ ـ الحوافز الوارده في القانون رقم (١) لسنة ٧٣.	ـ اعفاء ضريبي على الدخل (اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات) ـ اعفاء من الضريبة الجمركية.	
٢ ـ الحوافز الوارده	اعفاء ضريبي على الدخل ـ (اجازه ضريبية لمدة ١٠ سنوات) ـ اعفاء من الضرائب العقارية. ـ اعفاء من الرسوم والضرائب الجمركية.	
٣ ـ	ـ اعفاء ضريبي مقيد بنسبه معينه من الارباح تعادل الفائده على الودائع (اذا اتخذت الشركه شكل شركة مساهمة).	ـ ترحيل الخ ـ رد الضريب
٤ ـ الحوافز الضريبية الواردة بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩	ـ اعفاء من ضريبة الدخل لمدة خمسة سنوات (اجازه ضريبية) ـ اعفاء اصناف بما لايجاوز خمسة سنوات قرار من رئيس مجلس الوزراء. ـ اعفاء اصناف لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلي في المشروعات عن ٦٠٪). ـ اعفاء من رسوم الدمغه ورسوم التوثيق على عقود التأسيس. ـ اعفاء من الدمغه النسبية لمدة خمس سنوات.	
٥ ـ الحوافز الضريبية الوارده في القانون ٨٦ لسنة ٨٦		

لحتون رقم (٣) لسنة ١٩٨٩ بشأن الحوافز بشكل موجز كما يلي مع مراعاة طبيعة هذه الحوافز .

الحوافز الضريبية التي يمكن أن يتمتع بها المشروعات

الجديدة و التوسعية

الاعفاء الضريبي	حوافز أخرى
١ ـ الحوافز الواردة في القانون رقم (١) لسنة ١٩٧٣	ـ اعفاء ضريبي على الدخل (اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات) ـ اعفاء من الضريبة الحمركية .
٢ ـ الحوافز الواردة	اعفاء ضريبي على الدخل ـ (اجازه ضريبية لمدة ١٠ سنوات) ـ اعفاء من الضرائب العقارية . ـ اعفاء من الرسوم والضرائب الحمركية.
٣ ـ	ـ اعفاء ضريبي مقيد بنسبه معينه من الارباح تعادل الفائده على الودائع (اذا اتخذت الشركه شكل شركة مساهمة) .	ـ ترحيل الخسائر ـ رد الضريبة
٤ ـ الحوافز الضريبية الواردة بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩	ـ اعفاء من ضريبة الدخل لمدة خمسة سنوات (اجازه ضريبية) ـ اعفاء اضافي بما لايجاوز خمسة سنوات قرار من رئيس مجلس الوزراء . ـ اعفاء اضافي لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلي في المشروعات عن ٦٠٪ . ـ اعفاء من رسوم تسجيل ورسوم التوثيق على عقود التأسيس . ـ اعفاء من الضريبة المستحقة لمدة خمس سنوات
٥ ـ الحوافز الضريبية الواردة في القانون رقم ٨٦ لسنة ١٩٨٦	ـ سعر ضريبة المنشآت ومستغلي

يحتوي [illegible] ٣ [illegible] بحوافز تشمل [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]

بحوافز ضريبية على شكل [illegible] [illegible] [illegible]

للمذنب و [illegible]

	الإعفاء الضريبي	حوافز أخرى
١ ـ بحوافز الواردة في القانون رقم ( ) لسنة ٧٣	ـ اعفاء ضريبي على التحسين اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات (ـ اعفاء من الضريبة الحركية .	
٢ ـ الحوافز الواردة	اعفاء ضريبي على الدخل ـ اجازه ضريبية لمدة ١٠ سنوات) ـ اعفاء من الضرائب العقارية . ـ اعفاء من الرسوم والضرائب الحركية.	
٣ ـ	ـ اعفاء ضريبي مقيد بنسبة معينة من الارباح تعادل الفائدة على الودائع اذا اتخذت الشركة شكل شركة مساهمة ( )	ـ ترحيل الخسائر ـ رد الضريبة
٤ ـ الحوافز الضريبية الواردة بالقانون رقم ٣٣٠ لسنة ٨٩	ـ اعفاء من ضريبة الدخل لمدة خمسة سنوات اجازه ضريبية) ـ اعفاء اضافي لما لايجاوز خمسة سنوات قرار من رئيس مجلس الوزراء . ـ اعفاء اضافي لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلي في المشروعات من ٦٠ ٪ . ـ اعفاء من رسوم تسجيل ورسوم التوثيق على عقود التأسيس ـ اعفاء من الدخل المستحق لمدة خمس سنوات	
٥ ـ بحوافز الضريبية الواردة في القانون رقم لسنة ٨٩	[illegible]	ـ [illegible] ـ سرعة اهلاك الآلات ومستلزماتها

١/٣/أ: الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية الوارده فى القانون رقم ١ لسنة ٧٣ :

يشير نص الماده (٥) من القانون (١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية الى مايلى :

" اعفاء المنشآت الفندقية والسياحيه من ضريبة الارباح التجارية والصناعية والضريبة على القيم المنقوله وغيرها من الضرائب الاضافية على اى منها ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ بدء مزاولة نشاطها بشرط ان يكون لاحقا لتاريخ العمل بهذا القانون " .

كذلك يشير نص المادة (٦) من القانون (١) لسنة ٧٣ الى مايأتى :

" يعفى مايستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية من الضرائب والرسوم الجمركية ، كما تعفى من تلك الضرائب والرسوم المستلزمات التى تستورد لبناء او تجهيز او تجديد المنشآت الفندقية او السياحية ، ويصدر بهذا الاعفاء قرار من وزير المالية بناء على اقتراح وزير السياحة " .

بتحليل النصين السابقين يتضح مايلى :

١ — ان الحوافز الضريبية الخاصه بالمنشآت الفندقية والسياحية الواردة بهذا القانون قد تمثلت فى الصور التالية :

أ — اعفاء من الضريبة على الدخل (اجازه ضريبية لمدة خمس سنوات) .

ب — اعفاء من الضريبة الجمركية (طبقا للقانون يعتبر اعفاء مطلق من سداد الضريبة الجمركية) .

٢ — ان الشروط الخاصه بتمتع تلك المنشاة بالاعفاءات من الضريبة على الدخل تتمثل فيما يلى :

أ — صدور تراخيص من وزارة السياحه الى الفنادق والبنسيونات والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية .

ب ـ صدور قرار من وزير السياحة بالاضافة الى تراخيص من وزارة السياحة لما ياتى:

١ ـ الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه ٠

٢ ـ الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم ٠

٣ ـ وسائل النقل السياحى ٠

ج ـ مدة الاجازة الضريبية خمس سنوات فقط تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط ٠

د ـ ان تكون المنشآت الفندقية مخصصه لاقامة السياح ، بينما تكون المنشآت السياحية معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات المكان ، كما يجب ان تكون وسائل النقل مخصصه لنقل السياح سواء فى رحلات برية او نيليه او بحرية ٠

هـ ـ ان الاعفاء الضريبى المقرر (الاجازة الضريبية) تنصب على المنشأة الفندقية او السياحية ذاتها ولاينصرف على الشركة التى تقوم بامتلاك المنشآت وبغض النظر عن شكلها القانونى وايا كانت انشطتها الاخرى ٠

٣ ـ ان الشروط الخاصة بتمتع تلك المنشآت بالاعفاء الكامل من الضرائب الجمركية تتمثل فيما يلى :

أ ـ اعفاء مايستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية ٠

ب ـ اعفاء المستلزمات التى تستورد لبناء او تجهيز او تحديد المنشآت الفندقية او السياحية ٠

ج ـ يصدر بهذا الاعفاء قرار من وزير المالية بناء على اقتراح وزير السياحة ٠

د ـ لايجوز التصرف فى الاشياء المستورده الا بموافقة وزير السياحة ٠

٢/٣/١ : حوافز ضريبية اخرى مرتبطه بتلك المنشآت وواردة فى قوانين أخرى :

يشير نص الماده الخامسه من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ الى أن اعفاء تلك المنشآت الفندقية والسياحيه لايخل بايه اعفاءات ضريبية اخرى مقررة فى اى قانون اخر ، تأسيسا على ذلك فان هذه المنشآت يمكن ان تتمتع بالاعفاء

ـ ـ صدور قرار من وزير السياحة بالاضافة الى تراخيص من وزارة السياحة لما يأتى:

١ ـ الاستراحات والبيوت والشقق المفروشة ·

٢ ـ الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم ·

٣ ـ وسائل النقل السياحى ·

ج ـ مدة الاجازة الضريبية خمس سنوات فقط تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط ·

د ـ ان تكون المنشآت الفندقية مخصصه لاقامة السياح ، بينما تكون المنشآت السياحية معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات المكان ، كما يجب ان تكون وسائل النقل مخصصه لنقل السياح سواء فى رحلات برية او نيليه او بحرية ·

هـ ـ ان الاعفاء الضريبى المقرر (الاجازة الضريبية) تنصب على المنشأة الفندقية او السياحية ذاتها ولاينصرف على الشركة التى تقوم بامتلاك المنشآت وبغض النظر عن شكلها القانونى وايا كانت انشطتها الاخرى ·

٣ ـ ان الشروط الخاصة بتمتع تلك المنشآت بالاعفاء الكامل من الضرائب الجمركية تتمثل فيما يلى :

أ ـ اعفاء مايستورد من الفنادق العائمة والبواخر السياحية ·

ب ـ اعفاء المستلزمات التى تستورد لبناء او تجهيز أو تحديد المنشآت الفندقية او السياحية ·

ج ـ يصدر بهذا الاعفاء قرار من وزير المالية بناء على اقتراح وزيرالسياحة·

د ـ لايجوز التصرف فى الاشياء المستورده الا بموافقة وزير السياحة ·

٢/٣/١ : حوافز ضريبية اخرى مرتبطه بتلك المنشآت ووارده فى قوانين أخرى :

يشير نص الماده الخامسه من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ الى ان اعفاء تلك المنشآت الفندقية والسياحيه لايخل بايه اعفاءات ضريبية اخرى مقررة فى اى قانون اخر ، تأسيسا على ذلك فان هذه المنشآت يمكن ان تتمتع باية

حوافز ضريبية اخرى واردة فى القوانين الاخرى على النحو التالى :

١/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية الواردة فى قانون المجتمعات العمرانية الجديدة (قانون ٥٨ لسنة ٧٩).

١/٣/٢/١ : الحوافز الضريبية الوارده فى قانون الضرائب على الدخل (القانون ١٥٧ لسنة ٨١).

١/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية الوارده فى قانون الاستثمار (القانون رقم ٢٣٠لسنة٨٩).

١/٢/٣/٤ : الحوافز الضريبية المرتبطه بشركات المساهمة .

١/٤/٣/٤ : الحوافز الضريبية الواردة فى قانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦.

١/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده في قانون المجتمعات العمرانية الجديدة:

بموجب المادة (٢٤) من القانون رقم ٥٩ لسنة ١٩٧٩ يمكن للمنشات الفندقية او السياحيه التى تقام فى المناطق العمرانية الجديده ان تستفيد من الاعفاءات الضريبية المقرره وبمقتضى تلك الماده تتمثل الحوافز الضريبية المرتبطه فيما يلى (رضا صديق ١٩٩١، ص ٨-١٦) .

١ — اعفاء ارباح المنشآت الفندقية او السياحيه التى تزاول نشاطها فى المناطق الخاضعة لاحكام هذا القانون من الضريبة على الارباح التجارية والصناعية لمدة عشر سنوات اى ان المشرع قد قرر اعطاء المنشآت المرتبطه اجازه ضريبية بهذه المده .

٢ — اعفاء المنشآت التى تقام فى تلك المناطق من الضرائب العقارية .

٣ — اعفاء من الرسوم والضرائب الجمركية على الواردات اللازمة للمشروعات المرتبطة بانشاء هذه المجتمعات .

الا ان هناك شروط ترتبط بالتمتع بمثل هذه الاعفاءات هي مايلي :

١ — ان الاعفاء مشروط بمزاولة المشروع او المنشأة للنشاط داخل المناطق العمرانية الجديدة .

٢ — ان الاعفاء ينصرف الى ذلك الجزء من الارباح التى تتحقق من مزاولة النشاط داخل تلك المناطق . وعلى ذلك فلو ان لتلك المشروعات فروع تزاول النشاط —

خارج هذه المناطق ، فان ارباحها من تلك الفروع لن تتمتع بتلك الاعفاءات الضريبية المقررة .

٣ - ان الاعفاء او الاجازه الضريبية تكون لمدة عشرة سنوات تبدا من اول سنه ماليه تاليه لبداية الانتاج او مزاولة النشاط بحسب الاحوال .

١/٣/٢/٢ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده فى قانون الضرائب على الدخل :

ابرز مايمكن ان تتمتع به المنشآت الفندقية والسياحية من حوافز وارده بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ هو نظام ترحيل الخسائر ، ونظام رد الضريبة.

- ترحيل الخسائر : Losses Carrying

بوجه عام تعتبر المعامله الضريبية للخسائر احد الوسائل الهامه التى يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الاثار السلبيه للضرائب ، بل وتشجيع الاستثمارات وتختلف فعالية وتأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبى على قرار الاستثمار باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر الى الامام او الى الخلف او كلاهما Comiskey and Grove, 1982, P.7; Miller, 1983, P.19)

يشير نص الماده (٢٥) ، والماده (١١٥) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ الى انه اذا تم حساب احدى السنوات بخساره ، فان تلك الخساره تخصم من ارباح السنوات التالية بحد اقصى خمسة سنوات .

وهذا الحافز الضريبى يعتبر بمثابة ترحيل مقيد الى الامام Carry Forward Losses ويشترط فى تمتع المنشآت الفندقية والسياحية بهذا الحافز مايلى :

- ان الخسارة التى يجوز ترحيلها هى تلك التى تم تحديدها طبقا للقواعد التى ينص عليها قانون الضرائب اي الخساره الضريبية وليست المحاسبية .

- ان اجازة ترحيل الخسارة المتعلقة باحد السنوات لتخصم من ارباح السنوات التالية مقيده بحد اقصى لمدة خمسة سنوات ، ويكون ترحيلها للامام فقط .

- رد الضريبة : Tax rebate

سمح المشرع الضريبى وفقا للماده (١٧) والماده (١١٧) من القانون بان

خارج هذه المناطق ، فان ارباحها من تلك الفروع لن تتمتع بتلك الاعفاءات الضريبية المقررة .

٣ - ان الاعفاء او الاجازه الضريبية تكون لمدة عشرة سنوات تبدا من اول سنه ماليه تاليه لبداية الانتاج او مزاولة النشاط بحسب الاحوال .

٢/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده فى قانون الضرائب على الدخل :

ابرز مايمكن ان تتمتع به المنشآت الفندقية والسياحية من حوافز وارده بقانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ٨١ هو نظام ترحيل الخسائر ، ونظام رد الضريبة.

- ترحيل الخسائر : Losses Carrying

بوجه عام تعتبر المعامله الضريبية للخسائر احد الوسائل الهامه التى يمكن استخدامها ليس فقط للحد من الاثار السلبيه للضرائب ، بل وتشجيع الاستثمارات وتختلف فعالية وتأثير نصوص السماح بترحيل الخسائر كحافز ضريبى على قرار الاستثمار باختلاف نمط واتجاه ترحيل الخسائر الى الامام او الى الخلف او كلاهما Comiskey and Grove, 1982, P.7; Miller, 1983, P.19)

يشير نص الماده (٢٥) ، والماده (١١٥) من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ الى انه اذا تم حساب احدى السنوات بخساره ، فان تلك الخساره تخصم من ارباح السنوات التالية بحد اقصى خمسة سنوات .

وهذا الحافز الضريبى يعتبر بمثابة ترحيل مقيد الى الامام Carry Forward Losses ويشترط فى تمتع المنشآت الفندقية والسياحية بهذا الحافز مايلى :

- ان الخسارة التى يجوز ترحيلها هى تلك التى تم تحديدها طبقا للقواعد التى ينص عليها قانون الضرائب اى الخساره الضريبية وليست المحاسبية .

- ان اجازة ترحيل الخسارة المتعلقة باحد السنوات لتخصم من ارباح السنوات التالية مقيده بحد اقصى لمدة خمسة سنوات . ويكون ترحيلها للامام فقط .

- رد الضريبة : Tax rebate

سمح المشرع الضريبى وفقا للماده (١٧) والماده (١١٧) من القانون بامكان

استرداد الضريبة على الارباح الرأسمالية ،وذلك بالخصم من الضريبة او الضرائب التـــــى تستحق على المعول عن السنه او السنوات الماليه التابعة للبيع او للاستبدال .

ويتطلب استفادة المنشآت من ذلك الحافز توافر عدة شروط هى (د.حســـــن كمال ،١٩٩٠،ص ١٠٨) :

١ — ان يتم الاستخدام الكامل وليس الجزئى لثمن بيع المنشأة الفندقية اوالسياحية.

٢ — ان يتم الاستخدام فى نفس السنة التى تم فيها البيع او الوصول على التعـــويض او فى خلال السنتين الماليتين التاليتين .

٣ — ان يتخذ الاستخدام شكل اصول رأسمالية (منشآت فندقية او سياحية)مشتراه جديدة .

٤ — ان تؤدى الاصول الرأسمالية الجديدة الى زيادة الانتاج وتحسينه .

٥ — ان تمسك المنشأة دفاتر منتظمه .

٤/٢/٣/١: الحوافز الضريبية المرتبطه والوارده بقانون الاستثمار :

تضمن القانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٨ــ قانون الاستثمار عديد من الحوافز الضريبية التى اتخذت شكـل الاعفاء الضريبى ، واهم مايمكن ان تتمتع به المنشآت الفندقيـــة او السياحية اذا ما اقيمت فى ظل هذا القانون من اعفاءات مايلى :

١ — اعفاء من ضرائب الدخل (لمدة خمسة سنوات) وجواز من الاعفاء لمدة او مدد اخرى على النحو الاتى (مادة ١١ من القانون رقم ٢٣٠لسنة ٨٩) :

— اعفاء لمده خمسه سنوات يجوز مدها لمدة او لمدد اخرى بما لايجـــاوز خمسة سنوات بقرار من رئيس مجلس الوزراء بناء على اقتراح مجلـس ادارة هيئة الاستثمار — اذا اقتضت ذلك اعتبارات الصالح العام وفقا لمجـــال عمل المشروع وموقعه الجغرافى ومدى اسهامه فى زيادة الصادرات وفـــى تشغيل العمال ودفع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

— اعفاء لمدة عشرة سنوات للمشروعات التى تقام داخل المناطق الجديـــدة

والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التى يصدر بتحديدهـــا قرار من رئيس مجلس الوزراء ، ويجوز مدها لمدة خمسة سنوات اخـــرى فى الحالات التى تقتضيها المصلحة العامة .

- اعفاء اضافى لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلى فى الالات والمعدات والتجهيزات بالمشروعات بنسبة تزيد عن ٦٠٪ (باستبعاد المـال المستثمر فى المبانى والاراضى) .

٢ - اعفاء الارباح التى توزعها المشروعات من الخضوع للضريبة العامة على الدخـــل ولذات مدة الاعفاء .

٣ - اعفاء رؤوس اموال المشروعات ايا كان شكلها القانونى من ضريبة الدمغه النسبية ولذات المدد المذكورة .

٤ - اعفاء المشروعات من رسوم الدمغه ومن رسوم التوثيق والشهر على عقود تأسيسهـا وكذلك جميع العقود المرتبطه بالمشروع حتى تمام تنفيذه .

٤/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه بالشركات المساهمة :

اذا اتخذ الشكل القانونى للشركة التى تمتلك المنشآت الفندقية او السياحيـــة نوع الشركة المساهمة ، فان تلك الشركة سوف تتمتع بالحوافز الضريبية المقررة للشركـات المساهمة ولعل ابرز تلك الحوافز الخاصه هو الاعفاء الضريبى لجزء من الارباح يعادل نسبة معينه من رأس المال المدفوع تطبيقا لنص المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ والتى تنص على مايلى :

" اعفاء مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد على الفائـــدة التى يقررها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة "

يتضح من هذا النص انه يمكن للشركة المساهمة التى تمتلك المنشأة الفندقيـــة او السياحية ان تتمتع باعفاء اضافى (بعد انتهاء الاعفاء الخمس المقرر لتلك المنشأة) يكون هذا الاعفاء فى حدود نسبه معينه تم تحديدها بنسبة الفائدة التى يقررها البنـــك

والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التى يصدر بتحديدها قرار من رئيس مجلس الوزراء ، ويجوز منحها لمدة خمسة سنوات اخرى فى الحالات التى تقتضيها المصلحة العامة .

- اعفاء اضافى لمدة سنتين اذا تجاوزت نسبة المكون المحلى فى الالات والمعدات والتجهيزات بالمشروعات نسبة تزيد عن ٦٠٪ (باستبعاد المال المستثمر فى المبانى والاراضى) .

٢ - اعفاء الارباح التى توزعها المشروعات من الخضوع للضريبة العامة على الدخل ولذات مدة الاعفاء .

٣ - اعفاء رؤوس اموال المشروعات ايا كان شكلها القانونى من ضريبة الدمغه النسبية ولذات المدد المذكورة .

٤ - اعفاء المشروعات من رسوم الدمغه ومن رسوم التوثيق والشهر على عقود تأسيسها وكذلك جميع العقود المرتبطه بالمشروع حتى تمام تنفيذه .

٤/٢/٣/١ : الحوافز الضريبية المرتبطه بالشركات المساهمة :

اذا اتخذ الشكل القانونى للشركة التى تمتلك المنشآت الفندقية او السياحية نوع الشركة المساهمة ، فان تلك الشركة سوف تتمتع بالحوافز الضريبية المقررة للشركات المساهمة ولعل ابرز تلك الحوافز الخاصه هو الاعفاء الضريبى لجزء من الارباح يعادل نسبة معينه من رأس المال المدفوع تطبيقا لنص المادة ١٢٠ من القانون ١٥٧ لسنة ٨١ والتى تنص على مايلى :

" اعفاء مبلغ يعادل نسبة من رأس المال المدفوع بما لايزيد على الفائدة التى يقررها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة "

يتضح من هذا النص انه يمكن للشركة المساهمة التى تمتلك المنشأة الفندقية او السياحية ان تتمتع باعفاء اضافى (بعد انتهاء الاعفاء الخمس المقرر لتلك المنشأة) يكون هذا الاعفاء فى حدود نسبه معينه تم تحديدها بنسبة الفائدة التى يقررها البنك

المركزى على الودائع لنسبة المحاسبة .

وتتمثل شروط التمتع بهذا الاعفاء مايلى (د.أمين السيد احمد لطفى ، ١٩٩٢ ، ص ٩١) :

١ – ان تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام او الخاص ، دون غيرها من شركات الاموال .

٢ – ان تكون اوراق الشركة المالية مقيده فى سوق الاوراق الماليه .

٣ – الاتزيد النسبه المعفاه المقررة من الفائدة التى يقررها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك فى سنة المحاسبه .

١/٣/٢/٥ : الحوافز الضريبة المرتبطه والوارده بقانون تنظيم الاعفاءات الجمركية :

تضمن القانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦ الخاصه بتنظيم الاعفاءات الجمركية فى المادة الثانية والرابعة من القانون تحصيل ضريبة جمركية موحده مقدارها ٥٪ من قيمة ماتستورده المنشآت الفندقية والسياحية من الالات والمعدات والاجهزة اللازمة لانشائها . على انه بمقتضى صدور هذا القانون فقد تم الغاء نص الماده (٦) من القانون (١٠) لسنة ٧٣ وهكذا تغير الشكل العام لهذا الحافز من اعفاء مطلق عن الضريبة الجمركية الى خضوع لسعر منخفض للضريبة الجمركية (٥٪) .

ولاشك فان هذا يؤدى الى وجود تضارب فيما بين القانونيين .

ثانيا : المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها :

هناك مشاكل عديدة ارتبطت بوجه عام باستفادة المنشآت الفندقية والسياحية بالحوافز الضريبية المقررة فى القانون (١) لسنة ٧٣ او القوانين الاخرى التى سبق الاشارة اليها ، ويمكن ابراز تلك المشاكل على النحو التالى :

٢/١ : تتعلق المشكلة الاولى بمدى اعتبار فترة التوقف عن التشغيل بسبب

المركزى على الودائع لسنة المحاسبة .

وتتمثل شروط التمتع بهذا الاعفاء مايلى (د.أمين السيد احمد لطفى ، ١٩٩٣ ، ص ٩١) :

١ — ان تكون الشركة من شركات المساهمة التابعة للقطاع العام او الخاص يحولها تحريرها من شركات الاموال .

٢ — ان تكون اوراق الشركة المالية مقيده فى سوق الاوراق الماليه .

٣ — الاتزيد النسبه المعفاه المقررة من الفائدة التى يقررها البنك المركزى على الودائع لدى البنوك فى سنة المحاسبه .

١/٣/٢/٥ : الحوافز الضريبة المرتبطه والوارده بقانون تنظيم الاعفاءات الجمركية :

تضمن القانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦ الخاصه بتنظيم الاعفاءات الجمركية فى المادة الثانية والرابعة من القانون تحصيل ضريبة جمركية موحده مقدارها ٥٪ من قيمة ماتستورده المنشآت الفندقية والسياحية من الالات والمعدات والاجهزة اللازمة لانشائها . الى انه بمقتضى صدور هذا القانون فقد تم الغاء نص الماده (٦) من القانون (١) لسنة ٧٣ وهكذا تغير الشكل العام لهذا الحافز من اعفاء مطلق عن الضريبة الجمركية الى الخضوع لسعر منخفض للضريبة الجمركية (٥٪) .

ولاشك فان هذا يؤدى الى وجود تضارب فيما بين القانونين .

ثانيا : المشاكل العمليه لتطبيق الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها :

هناك مشاكل عديدة ارتبطت بوجه عام باستفادة المنشآت الفندقية اوالسياحية بالحوافز الضريبية المقررة فى القانون (١) لسنة ٧٣ او القوانين الاخرى التى سبق الاشارة اليها ، ويمكن ابراز تلك المشاكل على النحو التالى :

٢/١ : تتعلق المشكلة الاولى بمدى اعتبار فترة التوقف عن التشغيل بسبب

ظروف قهرية او حالات طارئة او احداث مفاجئة ضمن فترة الاجازة الضريبية اوفترة الاعفاء الخمسى المقرر للمنشآت الفندقية او السياحية سواء بمقتضى القانون رقم (١) لسنة ٧٣ او قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ .

فعلى سبيل المثال لو شب حريق باحد المنشآت الفندقية او السياحية ، وترتب على ذلك توقف المنشأة عن العمل خلال فترة الاجازة الضريبية المقررة ، فهل يتم اعتبار فترة التوقف ضمن مدة الاعفاء الضريبى باعتبار ان هذا التوقف كان بسبب خارج عن ارادة الشركة . وهناك ظروف اخرى كثيرة مماثلة — مثلا بسبب ظروف حرب الخليج او بسبب احداث التطرف السائده فى الوقت الحالى توقفت كثيرمن المنشآت الفندقية او السياحية عن العمل او بالكاد تعمل بنصف طاقتها .

وقد تنازع هذا الموضوع رأيين اولهما ينادى بعدم دخولها ضمن فترة الاعفاء وثانيهما يرى اعتبارها تدخل ضمن فترة الاجازة الضريبية .

يعتمد الرأى الاول الخاص بتضمين فترة التوقف ضمن مدة السنوات الخمس المقرره للاعفاء من الضرائب على رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (ينظر رأى الجمعية بتاريخ ٨٤/٦/٦ — ملف ٢٨١/٢/٣٧) والذى انتهى الى ان الاعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات يبدأ من اول سنه ماليه تالية لبداية الانتاج او لمزاولة النشاط حسبما يتبين من نص المادة ١٦ من القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ (الذى استبدل بعد ذلك بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩) . وهو نص خاص يقضى صراحة بان يكون الاعفاء من الضريبة لمدة خمسة سنوات اعتبارا من المدة المذكورة سلفا، ولما كان النص على خمس سنوات انتاجيه حتى يمكن القول بعدم حساب المده التى يتوقف فيها المشروع خلال مده الاعفاء المشار اليها ، وبما ان هذا النص يعد استثناء من القاعده العامه للضريبة ، فمن ثم لايجوز التوسع فى تفسيره او القياس عليه ويتعين تطبيقه فى الحدود الواردة فيه .

تاسيسا على تلك الفتوى تجرى مصلحة الضرائب على تطبيق تلك الفتوى التفسيرية رقم (٣) للمادة ١٦ صادره بتاريخ ٨٤/٩/٣) باعتبار ان مدة الاعفاء

طروف قهرية او حالات طارئة او احداث مفاجئة ضمن فترة الاجازة الضريبية اوفترة الاعفاء الخمسى المقرر للمنشآت الفندقية او السياحية سواء بمقتضى القانون رقم (١) لسنة ٧٣ او قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ .

فعلى سبيل المثال لو شب حريق باحد المنشآت الفندقية او السياحية ، وترتب على ذلك توقف المنشأة عن العمل خلال فترة الاجازة الضريبية المقررة ، فهل يتم اعتبار فترة التوقف ضمن مدة الاعفاء الضريبى باعتبار ان هذا التوقف كان بسبب خارج عن ارادة الشركة . وهناك ظروف اخرى كثيرة مماثلة — مثلا بسبب ظروف حرب الخليج او بسبب احداث التطرف السائده فى الوقت الحالى توقفت كثيرمن المنشآت الفندقية او السياحية عن العمل او بالكاد تعمل بنصف طاقتها .

وقد تنازع هذا الموضوع رأيين اولهما ينادى بعدم دخولها ضمن فترة الاعفاء، وثانيهما يرى اعتبارها تدخل ضمن فترة الاجازة الضريبية .

يعتمد الرأى الاول الخاص بتضمين فترة التوقف ضمن مدة السنوات الخمس المقرره للاعفاء من الضرائب على رأى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (ينظر رأى الجمعية بتاريخ ٨٤/٦/٦ — ملف ٣٨١/٢/٣٧) والذى انتهى الى ان الاعفاء من الضريبة لمدة خمس سنوات يبدأ من اول سنه ماليه تالية لبداية الانتاج او لمزاولة النشاط حسبما يتبين من نص المادة ١٦ من القانون ٤٣ لسنة ٧٤ (الذى استبدل بعد ذلك بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩) . وهو نص خاص يقضى صراحة بان يكون الاعفاء من الضريبة لمدة خمسة سنوات اعتبارا من المدة المذكورة سلفا ،ولم يتم النص على خمس سنوات انتاجيه حتى يمكن القول بعدم حساب المده التى يتوقف فيها المشروع خلال مده الاعفاء المشار اليها ، وبما ان هذا النص يعد استثناء من القواعد العامه للضريبة ، فمن ثم لايجوز التوسع فى تفسيره او القياس عليه ويتعين تطبيقه فى الحدود الواردة فيه .

تاسيسا على تلك الفتوى تجرى مصلحة الضرائب على تطبيق تلك الفتوى (التعليمة التفسيرية رقم ٣١) للمادة ١٦ صادره بتاريخ ٨٤/٩/٣ باعتبار ان مدة الاعفاء

بدات فعلا ببداية الانتاج وتلك المده ليست مماثلة لمدة التقادم المعروفه ،ومن ثم فهى لاتخضع لاحكام الوقف والانقطاع ، بل هى مدة اعفاء ضريبى لايرتبط حسابها بالانتاج الفعلى .

الا ان الباحث يتفق مع الرأى الثانى الخاص بعدم ادخال فترة التوقف ضمن فترة الاعفاء الضريبى المقرره للمنشأة الفندقية او السياحية وذلك للاسباب التالية :

١ — ان الاصل العام هو خضوع المشروعات للضرائب ، الا ان المشرع رغبة فيه فى تشجيع الاستثمارات الخاصة بتنمية السياحه وتنشيطها ، قد منح تلك المنشآت اعفاءات ضريبية لمدة خمسة سنوات ، ومن ثم فانه تنفيذا لروح او مفهوم القانون الذى يهدف الى تشجيع المستثمرين يتعين عدم تضمين تلك الفترة ضمن فترة الاعفاء الخمسى .

٢ — ان فترة الاجازة الضريبية او الاعفاء الضريبى يبدأ من تاريخ بدء مزاولة المنشآت الفندقية او السياحية للنشاط ، ويتعين ان يستمر حسابها بالمزاولة الفعلية فاذا ماتوقف المشروع عن المزاولة لاسباب خارجه عن ارادة المنشأة الفندقية او السياحية ، يتعين عدم ادخال فترة التوقف ضمن الاجازه الضريبية والعكس صحيح .

تأسيسا على ذلك يرى الباحث تعديل النص التشريعى للماده (٥) من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ على النحو التالى :

" تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الارباح التجارية وذلك لمدة خمسة سنوات انتاجية تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

٢/٢ : يثور تساؤل هام وهو يتعلق بمدى الاعفاء الضريبى للمنشآت السياحية المعدة اساسا لاستقبال السياح لتقديم الماكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى نفس المكان او خارج المكان .

وقد اوضحت المادة الاولى من القانون رقم (١) لسنة ٧٣ ان المنشآت

السياحية التى يسرى عليها الاعفاء تتمثل فى الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم وقد اشترطت تلك المادة لسريان الاعفاء مايلى :

" ان تكون معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات اليهم لاستهلاكها فى ذات المكان "

من هذا النص يتضح انه يتعين ان يكون المكان مزودا بالامكانات والتسهيلات اللازمة لتناول تلك المأكولات والمشروبات بداخل المكان ، كما يسرى الاعفاء ايضا حتى اذا ماقامت تلك الاماكن ببيع المأكولات والمشروبات الاستهلاكية خارج المكان ، حيث ان هذا النشاط الاضافى لايخرجها عن طبيعتها ،وهى انها مخصصه اساسا لتناول تلك الاشياء فى ذات المكان (د.حسن كمال ود.سعيد عبدالمنعم ، ١٩٩٠، ص ٢٢٨) .

أما اذا كان المكان معد اساسا لتقديم المأكولات والمشروبات بغرض استهلاكها بخارجه ، فلايسرى عليه هذا الاعفاء الضريبى ، وهذا ماتسير عليه مصلحة الضرائب(ينظر التعليمات التفسيرية رقم٤لسنة٨٩ الصادره بتاريخ٢١/٨/١٩٨٩لأن الباحث يرى بعدمراجعته للقانون لسنة ٧٣ انه من الخطأ سريان الاعفاء على الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات سواء كانت تلك الاماكن معدة لتقديم ماكولات ومشروبات فى ذات المكان او خارجه ، على ان يقتصر الاعفاء على المطاعم السياحية فقط ، نظرا لان طبيعة الاماكن الاربعة الاولى تختلف عن طبيعة المطاعم فضلا عن شمولها لانشطة اخرى بخلاف المأكولات والمشروبات المعتاده ، فضلا عن مخالفاتها الواضحة للتعليمات الدينية ، من ثم يتعين تعديل النص التشريعى بحيث يقتصر الاعفاء فى تلك الفقرة على ماتقدمه المطاعم السياحية من مأكولات ومشروبات لاستهلاكها فى ذات المكان عن طريق السائحين .

٢/٣ : تتعلق المشكلة الثالثة بتساؤل هام — مؤداه هل يشترط لكى تتمتع المنشأة الفندقية او السياحية بالاعفاء الضريبى المقرر ان تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحة ؟

من الناحية النظرية يشير نص المادة الاولى من القانون (١) الى انه يتعين صدور تراخيص من وزارة السياحة للمنشآت الفندقية او

السياحية التى يسرى عليها الاعفاء تتمثل فى الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات والمطاعم وقد اشترطت تلك المادة لسريان الاعفاء مايلى :

" ان تكون معده اساسا لاستقبال السياح لتقديم المأكولات والمشروبات لاستهلاكها فى ذات المكان "

من هذا النص يتضح انه يتعين ان يكون المكان مزودا بالامكانات والتسهيلات اللازمة لتناول تلك المأكولات والمشروبات بداخل المكان ، كما يسرى الاعفاء ايضا حتى اذا ماقامت تلك الاماكن ببيع المأكولات والمشروبات الاستهلاكية خارج المكان ، حيث ان هذا النشاط الاضافى لايخرجها عن طبيعتها ،وهى انها مخصصه اساسا لتناول تلك الاشياء فى ذات المكان (د.حسن كمال ود.سعيد عبدالمنعم ، ١٩٩٠، ص ٢٢٨) .

أما اذا كان المكان معد اساسا لتقديم المأكولات والمشروبات بغرض استهلاكها بخارجه ، فلايسرى عليه هذا الاعفاء الضريبى ، وهذا ماتسير عليه مصلحة الضرائب(ينظر التعليمات التفسيرية رقم٤لسنة٨٩ الصادره بتاريخ٢١ / ٨ / ١٨٩ لأن الباحث يرى بعدم راجعته للقانون رقم لسنة ٧٣ انه من الخطأ سريان الاعفاء على الملاهى والنوادى الليلية والكازينوهات والحانات سواء كانت تلك الاماكن معدة لتقديم ماكولات ومشروبات فى ذات المكان او خارجه ، على ان يقتصر الاعفاء على المطاعم السياحية فقط ، نظرا لان طبيعة الاماكن الاربعة الاولى تختلف عن طبيعة المطاعم فضلا عن شمولها لانشطة اخرى بخلاف المأكولات والمشروبات الصادره ، فضلا عن مخالفاتها الواضحة للتعليمات الدينية ، من ثم يتعين تعديل النص التشريعى بحيث يقتصر الاعفاء فى تلك الفقرة على ماتقدمه المطاعم السياحية من مأكولات ومشروبات لاستهلاكها فى ذات المكان من طريق السائحين .

٢ / ٣ : تتعلق المشكلة الثالثة بتساؤل هام — مؤداه هل يشترط لكى تتمتع المنشأة الفندقية او السياحية بالاعفاء الضريبى المقرر ان تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحة ؟

من الناحية النظرية يشير نص المادة الاولى من القانون (١) لسنة ٧٣ الى ان تتعين صدور تراخيص من وزارة السياحة للمنشآت الفندقية او السياحية

الا ان الناحية العملية تشير الى ان حصول المنشآت (البواخر السياحية مثلا) على الترخيص النهائى من وزارة السياحه يستغرق وقتا زمنيا طويلا قد يصل لاربعة او خمسة اعوام على الرغم من تشغيلها السياحى خلال تلك الفترة بتراخيص موقته من وزارة السياحة ويزداد الامر صعوبة عند قيام مصلحة الضرائب بفحص البواخر السياحية قبل حصولها على الترخيص النهائى ، الامر الذى قد يترتب عليه خضوع تلك البواخر موقتا للضريبة لحين حصولها على الترخيص .

وتؤكد الممارسة العملية على عدم وجود باخره سياحية حصلت على ترخيص نهائى قبل مزاولة نشاطها السياحى هذا من جهة ، اما الاخرى فليس هناك حاله عمل واحدة تشير الى خضوع الباخره للضريبة وقيامها بسداد ضرائب الارباح التجارية، حيث انها فى النهاية تتمتع بالاعفاء الضريبى سواء حصلت او لم تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحة .

حسما لتلك الخلافات وبهدف البت فى المنازعات الضريبية التى قد تنشأ يوصى الباحث بتمتع تلك البواخر السياحية بالاعفاء الضريبى المقرر حتى ولم تحصل على ترخيص نهائى استنادا الا نص الماده الثانيه من القانون (١) لسنة ٧٣ والتى تنص بما يلى :

" لايجوز انشاء او اقامة المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها او ادارتها الا بترخيص من وزارة السياحه طبقا للشروط والاجراءات التى يصدر بها قرار من وزير السياحة .

من هذا النص يتضح ان انشاء او اقامة الباخرة السياحية لايمكن ان يتم قبل الحصول على ترخيص بذلك من وزارة السياحة ، بمعنى اخر ان تشغل الباخرة السياحية من الاقصر لاسوان لايمكن ان يبدأ قبل الحصول على موافقة وزارة السياحة، وبالتالى يقترح سريان الاعفاء الضريبى للبواخر السياحية حتى ولو لم تكن قد حصلت على ترخيص نهائى من وزارة السياحة .

٤/٣ : ترتبط المشكلة الرابعة بمدى تمتع منشأة سياحية (مطعم او اتوبيس سياحى بدأت نشاطها باعتبارها منشأة غير سياحية وقد تم محاسبتها فى تلك الفترة على هذا الاساس لمدة سنه ، ثم صدر قرار وزير السياحه باعتبار المطعم

او الاتوبيس السياحى منشأة سياحيه والمشكلة تتمثل فى هل تتمتع تلك المنشأة بالاعفاء الضريبى المقرر وكيف يتم احتساب الاجازه الضريبية . وحسما لذلك يرى الباحث ان تلك المنشأة السياحية يتعين ان تتمتع بالاعفاء الضريبى الخمسى المقرر من تاريخ اعتبارها منشأة سياحية وتطبيقا لقرار وزير السياحه ، ويؤيد ذلك الرأى رأى ادارة الفتوى والبحوث بوزارة المالية (الصادرة بتاريخ ٨٩/١٢/٢) والتى انتهت الى استفادة نشاط المنشأة السياحية (المطعم) من الاعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ٧٣ باعتباره منشأة سياحية اعتبارا من ٨٥/١/٣١ (حيث كان المطعم منشأة غير سياحية قبل هذا التاريخ) .

٥/٢ : ترتبط المشكلة الخاصه بتحديد المنشأة الفندقية فى تطبيق احكام القانون (ق لسنة ٧٣ والتى يحق لها التمتع بالاعفاء الضريبى الخمسى المقرر ، حيث من ناحية ثار خلاف حول مدى اعتبار الفنادق التى تعتبر منشأة فندقية تطبيقا للقانون المذكور يجب ان تكون فنادق سياحية معدة لاقامة السائحين دون غيرها من الفنادق .

ويرى الباحث ان لفظ الفنادق الوارد فى صدر الفقرة الاولى من الما الاولى من القانون ينصرف الى كافة الفنادق لوروده عاما مطلقا ، ويؤكد ذلك ماذهبت اليه راى الجمعيه العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (ينظر الفتوى الصادره بجلستها بتاريخ ١٩٧٥/٤/٩) ، وقد سارت مصلحة الضرائب على تلك الفتوى (ينظر التعليمات التفسيرية رقم (١) لسنة ٧٣ للمصلحة بتاريخ ٨٣/١١/٥ .

رغما عن ذلك فان الباحث يعترض على اعتبار الاستراحات والبيوت والمفروشه (التى يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة) من المنشآت الفندقية ، لاختلاف طبيعتها عن الفنادق والقرى السياحية والبواخر السياحية بالاضافة لذلك يتعين تعديل نص الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون على النحو التالى :

تعتبر منشأة فندقيه فى تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات

او الاتوبيس السياحي منشأة سياحية والمشكلة تتمثل في هل تتمتع تلك المنشأة بالاعفاء الضريبي المقرر وكيف يتم احتساب الاجره الضريبية . وحسم ذلك يرى الباحث ان تلك المنشأة السياحية يتعين ان تتمتع بالاعفاء الضريبي الخمسي المقرر من تاريخ اعتبارها منشأة سياحية وتطبيقا لقرار وزير السياحه ، ويؤيد ذلك الرأي رأي ادارة التشريعات والبحوث بوزارة المالية (الصادرة بتاريخ ٨٩/١٢/٢) والتي انتهت الى استفادة نشاط المنشأة السياحية (المطعم) من الاعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ٧٣ باعتباره منشأة سياحية اعتبارا من ٨٥/١/٣١ (حيث كان المطعم منشأة غير سياحية قبل هذا التاريخ) .

٢/٥ : ترتبط المشكلة الخاصه بتحديد المنشأة الفندقية في تطبيق احكام القانون (١) لسنة ٧٣ والتي يحق لها التمتع بالاعفاء الضريبي الخمسي المقرر ،حيث من ناحية ثار خلاف حول مدى اعتبار الفنادق التي تعتبر منشأة فندقية تطبيقا للقانون المذكور يجب ان تكون فنادق سياحية معدة لاقامة السائحين دون غيرها من الفنادق .

ويرى الباحث ان لفظ الفنادق الوارد في صدر الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون ينصرف الى كافة الفنادق لوروده عاما مطلقا ، ويؤكد ذلك ماذهبت اليه راى الجمعيه العمومية لقسمي الفتوى والتشريع بمجلس الدولة (بنظر الفتوى الصادره بجلستها بتاريخ ١٩٧٥/٤/٩) . وقد سارت مصلحة الضرائب على تلك الفتوى (بنظر التعليمات التفسيرية رقم ١) لسنة ٨٣ للمصلحة بتاريخ ٨٣/١١/٥ .

رغما من ذلك فان الباحث يعترض على اعتبار الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه ، التي يصدر بتحديدها قرار من وزير السياحة ، من المنشآت الفندقية ، لاختلاف طبيعتها عن الفنادق والقرى السياحيه والمواخر السياحية بالاضافة لذلك يتعين تعديل نص الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون على النحو التالي :

تعتبر منشأة فندقيه في تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والمنشونات

والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية والمخيمات السياحية وما اليها من الاماكن المعده لاقامة السائحين وتقديم الخدمات السياحية اليهم " حيث ان ذلك النص المعدل يمتاز بما يلى :

- استبعاد الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه من التمتع بالاعفاء لان طبيعتها تختلف عن المنشآت الفندقية سالفة الذكر .
- اضافة المخيمات السياحيه الى المنشآت الفندقية .
- شمول النص جميع خدمات المنشآت الفندقية ، حيث ان البواخر السياحيه مثلا لاتقتصر خدماتها على الاقامة وانما هى تشتمل على التسيير وتقديم المأكولات والمشروبات وما الى ذلك من الخدمات السياحية المرتبطه .

٦/٢ : ترتبط المشكلة السادسه بمدى سريان الاعفاء المقرر بالقانون رقم (١) لسنة ٧٣ بشأن المنشآت الفندقية والسياحية فى حالة قيام مالك هذه المنشأة بتاجيرها للغير نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

فقد ثار تساؤل عن مدى سريان هذا الاعفاء الخمسى فى حالة قيام صاحب المنشأة والمرخص لها سياحيا بتاجيرها نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

انتهى رأى مجلس الدولة (ينظر فتوى ادارة الفتوى بالجلسة المنعقدة بتاريخ ١٩٨٧/٧/٣٠) فى هذه المشكلة الى ان مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك مستغل المنشأة يتمتع كلاهما بالاعفاء الخمسى المقرر وفقاللقانون (٥) لسنة ٧٣ استنادا الى نص المادة الخامسة من هذا القانون ، حيث من العموم بحيث يسمح باعفاء كل من المالكومستغل المنشأة الفندقية او السياحية فى حالة تاجيرها للغير للقيام باستغلالها ، حيث ان المشرع قد ربط الاعفاء باقامة الفندق ومباشرته لنشاطه بمجرد اقامة الفندق وحده دون مباشرة النشاط لايكسب حقا فى الاعفاء ، وانما يلزم لبدء سريانه مباشرة الفندق لنشاطه فعلا ، فاذا كان مستغل الفندق شخصا اخر غيرمالكه فان مستغل الفندق يفيد هو ومالكه من الاعفاء الخمسى باعتبار ان كل منهما قد ساهم

بنشاطه فى توافر شروط الاعفاء ، فالمالك اقام الفندق او المنشأة السياحية والمستأجر او المستغل قد باشر النشاط فعلا ، وبنشاط كل منهما مجتمعين توافر شرطى الاعفاء ومن ثم يفيد كلاهما من الاعفاء المقرر .

وتنفيذا لتلك الفتوى فقد اصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها بتنفيذ ما انتهت اليه تلك الفتوى باعفاء كل من مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك المستغل فى حالة الحصول على ترخيص من وزارة السياحة طبقا لاحكام القانون (١) لسنة ٧٣ (ينظر تعليمات تفسيريه رقم (١) لسنة ٨٧ الصادرة بتاريخ ٨٧/١١/١٩) .

مما سبق يتضح ان هناك عدة ضوابط لسريان هذا الاعفاء على كل من المالك والمستغل او المستأجر للمنشأة الفندقية او السياحية هى :

أ ـ ان يتم تاجير المنشأة الفندقية او السياحية من المالك الى المستغل نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

ب ـ ضرورة حصول كل من المالك والمستغل على ترخيص من وزارة السياحة ايا كانت تلك الضوابط ، فان الباحث لايتفق مع ماجاء بتلك الفتوى ، حيث ان اعفاء كل من المالك والمستغل معا يشير الى وجود ازدواج فى التمتع بالاعفاء الضريبى المقرر ، حيث يتعين ان يستفيد من هذا الاعفاء احداهما فقط اما المالك او المستأجر ، وتنفيذا لروح القانون فان المالك هو الذى يجب ان يتمتع بهذا الاعفاء حيث انه الذى قام بانفاق استثمارات ضخمه فى سبيل اقامة تلك المنشأة وهو مايتفق مع وجهة نظر المشرع فى منح اعفاء لتشجيع تلك المنشآت بغرض تنمية الحركة السياحية .

بالاضافة لذلك فهناك صعوبة عملية فى تحديد ضوابط لاستفادة المستأجر او المستغل للاعفاء المقرر ، حيث عادة مايكون عقد الايجار عن سنة او اكثر ومن ثم فلو تم ايجار الباخرة السياحيه لمدة معينه لاحد المستاجرين ثم اخرى لمستأجر اخر ، ومدة ثالثة اخرى لمستأجر ثالث ، هنا هل يتم الاعفاء كل مستغل حسب الفترة التى قام بتاجيرها واستغلالها للباخرة

نشاطه فى توافر شروط الاعفاء . فالمالك اقام الفندق او المنشأة السياحية والمستأجر او المستغل قد باشر النشاط فعلا ، ونشاط كل منهما مجتمعين توافر شرطى الاعفاء ومن ثم يفيد كلاهما من الاعفاء المقرر .

وتنفيذا لتلك الفتوى فقد اصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها بتنفيذ ما انتهت اليه تلك الفتوى باعفاء كل من مالك المنشأة الفندقية والسياحية وكذلك المستغل فى حالة الحصول على ترخيص من وزارة السياحة طبقا لاحكام القانون (١) لسنة ٧٣ (ينظر تعليمات تفسيريه رقم (١) لسنة ٨٧ الصادرة بتاريخ ١٩/١١/٨٧) .

مما سبق يتضح ان هناك عدة ضوابط لسريان هذا الاعفاء على كل من المالك والمستغل او المستأجر للمنشأة الفندقية او السياحية هى :

أ ـ ان يتم تاجير المنشأة الفندقية او السياحية من المالك الى المستغل نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات .

ب ـ ضرورة حصول كل من المالك والمستغل على ترخيص من وزارة السياحة ايا كانت تلك الضوابط ، فان الباحث لايتفق مع ماجاء بتلك الفتوى ، حيث ان اعفاء كل من المالك والمستغل معا يشير الى وجود ازدواج فى التمتع بالاعفاء الضريبى المقرر ، حيث يتعين ان يستفيد من هذا الاعفاء احداهما فقط اما المالك او المستأجر ، وتنفيذا لروح القانون فان المالك هو الذى يجب ان يتمتع بهذا الاعفاء حيث انه الذى قام بانفاق استثمارات ضخمه فى سبيل اقامة تلك المنشأة وهو مايتفق مع وجهة نظر المشرع فى منح اعفاء لتشييد تلك المنشآت بغرض تنمية الحركة السياحية .

بالاضافة لذلك فهناك صعوبة عمليه فى تحديد ضوابط لاستفادة المستأجر او المستغل للاعفاء المقرر ، حيث عادة مايكون عقد الايجار عن سنة او اثنين ومن ثم فلو تم ايجار الباخرة السياحية لمدة معينه لاحد المستاجرين ومدة اخرى لمستأجر اخر ، ومدة ثالثة اخرى لمستأجر ثالث ، هنا هل يستفيد بالاعفاء كل مستغل حسب الفترة التى قام بتاجيرها واستغلالها للباخرة

السياحية . والاجابه بالقطع تؤيد وجهة نظر الباحث فى عدم الاتفاق مع رأى فتوى مجلس الدولة سالفه الاشاره والتى جاءت خاليه من تحديد ضوابط كافية ومحكمه لتقرير استفادة المالك والمستغل للاعفاء المقرر .

٢/٧ : مدى سريان الاعفاء على كل من المالك والمستغل للمنشأة الفندقية او السياحية اذا كان بينهما عقد اتفاق نظير ايجار ثابت ، الا ان الباخرة السياحية لم تحصل على الترخيص النهائى من وزارة السياحية بعد رغم مرور ثلاثة سنوات على بدء مزاولة نشاطها السياحى .

تعتبر هذه المشكلة شائعة فى الممارسة العملية ،وظاهريا لاتأخذ مصلحة الضرائب بهذا الاعفاء الا بعد حصول المالك على ترخيص نهائى للباخرة السياحية ، من هنا تنشأ المنازعات وتطول ، وكما سبق ان اشار الباحث فان مالك الباخره دائما مايتمتع بهذا الاعفاء فى النهاية .

من هنا يرى الباحث تمتع المستغل للباخره السياحيه طالما توافرت الشروط الخاصة بهذا الاعفاء ، ومنها حصول الباخره ذاتها على ترخيص عند اقامتها او تسييرها ، ويؤكد ذلك نص المادة الثانية من القانون (١) لسنة ٧٣ والتى تشير الى مايلى :

لايجوز انشاء او اقامة المنشآت الفندقية والسياحية او استغلالها أوادارتها الا بترخيص من وزارة السياحة " .

٢/٨ : مدى سريان الاعفاء على كل من المالك والمستغل للمنشأة الفندقية او السياحية اذا كان الاتفاق بينهما ليس مقابل ايجار ثابت ، او حصة من الايرادات ، وانما نظير اقتسام الربح او الخسارة الناتجه من تشغيل الباخرة السياحية او نظير سداد مبالغ مقابل التكاليف الثابته (اجور وتأمينات ...) ومبالغ اخرى متغيره حسب عدد النزلاء والسائحين واليال السياحية المرتبطه باشغال الباخرة السياحية .

فى الواقع ان التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٨٧ التى ارتكزت على فتوى مجلس الدولة سالفة الذكر قد اشارت الى سريان هذا

الاعفاء اذا كان التأجير نظير ايجار ثابت او حصه من الايرادات ،الا ان الباحث يرى ان الاعفاء يستمر سواء للمالك او المستغل ايا كانت طريقة وشكل المحاسبة بينهما ، حيث ان العبره فى الاعفاء باقامة المنشأة (عن طريق المالك) ومباشرة المنشاة للنشاط (عن طريق المستغل) ، وطالما ان كل منهما قد ساهم بنشاطه فى توافر شروط الاعفاء فان كل منهما يتعين ان يستفيد من الاعفاء المقرر ٠

٩/٢ : مدى سريان الاعفاء على الانشطه الفرعيه او المكملة او غير الرئيسية للمنشآت الفندقية او السياحية ٠

فمثلا يتطلب تشغيل البواخر السياحية وتقديم الخدمات المرتبطه باقامة السائحين تتطلب ان يكون هناك انشطه اخرى مكمله او فرعية مثل مبيعات البازار او مبيعات البار من مشروبات او عصائر مختلفة وما الى ذلك ٠

كذلك فقد يتطلب تشغيل القرى السياحية مثلا بالغردقة ـ أن تكون هناك ايرادات مكملة او فرعية ناتجة من استغلال معدات الغوص او القوارب وماالى ذلك ولحسم هذه المشكلة يتعين تحديد الانشطه الفرعيه والمكملة للنشاط الرئيسى والتفرقة بينها وبين الانشطه المخالفة ، وتلك الانشطة الاخيرة التى يمكن ان تمارس عن طريق تلك المنشات وتكون خارجه عن النشاط الذى يدخل فى اغراضها التى تمتعت بالاعفاء من اجله ٠

تأسيسا على ذلك تعتبر مبيعات البازار او ايجار محل البازار والكوافير بالبواخر السياحية او الفنادق او القرى السياحية غير معفاه من الضريبة لانها بمثابة انشطه تخرج عن نطاق النشاط الرئيسى (حيث انها تعبر عن نشاط تجارى يتمثل فى شراء وبيع ذهب ومواد خان الخليلى وما الى ذلك) نفس الامر ينصرف على اقامة الحفلات والمؤتمرات وعروض الازياء فى المنشآت الفندقية ٠

اما انشطة الغوص والقوارب التى يتم ممارستها فى القرى السياحية تعتبر بمثابة انشطه مكمله وفرعيه من النشاط الرئيسى ، ومن ثم تعتبر معفاه من الضريبة ٠ ومن هنا يتعين دراسة كل حاله على حده من اجل ابداء راى دقيق وصحيح عنها ٠

الاعفاء اذا كان التأخير لعشر ايجار ثابت او جزء من الايرادات . الا ان الباحث يرى ان الاعفاء يستمر سواء للمالك او المستغل ايا كانت طريقة وشكل المحاسبة بينهما ، حيث ان العبرة في الاعفاء باقامة المنشأة (عن طريق المالك) ومباشرة المنشأة للنشاط (عن طريق المستغل) ، وطالما ان كل منهما قد ساهم بنشاطه في توافر شروط الاعفاء فان كل منهما يتعين ان يستفيد من الاعفاء المقرر .

٩/٢ : مدى سريان الاعفاء على الانشطه الفرعيه او المكملة او غير الرئيسية للمنشآت الفندقية او السياحية .

فمثلا يتطلب تشغيل البواخر السياحية وتقديم الخدمات المرتبطه باقامة السائحين تتطلب ان يكون هناك انشطه اخرى مكمله او فرعية مثل مبيعات البازار او مبيعات البار من مشروبات او عصائر مختلفة وما الى ذلك .

كذلك فقد يتطلب تشغيل القرى السياحية ـ مثلا بالغردقة ـ أن تكون هناك ايرادات مكملة او فرعية ناتجة من استغلال معدات الغوص او القوارب وماالى ذلك. ولحسم هذه المشكلة يتعين تحديد الانشطه الفرعيه والمكملة للنشاط الرئيسى، والتفرقة بينها وبين الانشطه المخالفة ، وتلك الانشطة الاخيرة التى يمكن ان تمارس عن طريق تلك المنشات وتكون خارجه عن النشاط الذى يدخل فى اغراضها التى تمتعت بالاعفاء من اجله .

تأسيسا على ذلك تعتبر مبيعات البازار او ايجار محل البازار والكوافير بالبواخر السياحية او الفنادق او القرى السياحية غير معفاه من الضريبة لانها بمثابة انشطه تخرج عن نطاق النشاط الرئيسى (حيث انها تعبر عن نشاط تجارى يتمثل فى شراء وبيع ذهب ومواد خان الخليلى وما الى ذلك) نفس الامر ينصرف على اقامة الحفلات والمؤتمرات وعروض الازياء فى المنشآت الفندقية .

اما انشطة الغوص والقوارب التى يتم ممارستها فى القرى السياحية تعتبر بمثابة انشطه مكمله وفرعيه من النشاط الرئيسى ، وعن ثم تعتبر معفاه من الضريبة . وعن هما ينعين دراسة كل حاله على حده من اجل ابداء راى دقيق وصحيح عنها .

٢/١٠ : مدى سريان الاعفاء الضريبى المقرر على المالك والمستأجر للمنشأة الفندقية أو السياحية — اذا ماقام المالك بتأجير كبائن البواخر السياحية كاقامه فحسب ، وقيامه بادارة وتشغيل الباخره السياحية عن طريقه وليس عن طريق المستأجر لكبائن الباخره بالكامل او جزء منها .

بعبارة اخرى ان المالك هو الذى قام باقامة المنشأة الفندقية أوالسياحية وهوالذى يقوم بتشغيل المنشأة وادارتها فى حين ان المستأجر يقوم باستغلال الكبائن لصالحه وهناك يتطلب الامر التفرقه بين حالتين :

— اذا كان المستأجر يقوم بتأجير كافة الكبائن — فى تلك الحالة يستفيد المستأجر بالاعفاء الضريبى المقرر بالاضافة الى المالك (تطبيقا لفتوى مجلس الدولة) .

— اما اذا كان المستأجر يقوم بتأجير نصف الكبائن فقط ، ففى هذه الحالة لن يستفيد المستأجر بالاعفاء الضريبى . تطبيقا لنص فتوى مجلس الدولة.

تلك المشكلة تؤيد وجهة نظر الباحث فى اهمية ان يستفيد بالاعفاء الضريبى المقرر المالك فحسب .

٢/١١ : مدى سريان الاعفاء الخمسى المقرر على وسائل النقل السياحى اذا ماقامت شركة السياحه التى تمتلكها بتشغيلها لنقل :

أ — غير السائحين . ب — المصريين .

ج — الاجانب الخبراء التى تستقبلهم احدى شركات القطاع العام او الخاص لاغراض علميه او للتدريب وتطوير التكنولوجيا او خبراء بترول وما الى ذلك .

لحسم تلك المشكلة يتعين القول ان هناك شرطين اساسيين لاعفاء وسائل النقل السياحى من الضريبة على الدخل هما الحصول على قرار وزارى بالاعفاء بالاضافة الى تشغيل تلك الوسائل لنقل السائحين .

ومن ثم فان تشغيل تلك الوسائل لنقل السائحين اما كانت جنسيتهم

(مصريين اما اجانب) ولاغراض السياحة تعتبر شرط اساسى للتمتع بالاعفاء الخمسى المقرر ، اما اذا تم نقل مصريين غيرسائحين اى لاغراض غير سياحية مثل نقل الموظفين او التلاميذ كدورات سوف يترتب عليه فقد المنشأة السياحيه لاهم شروط التمتع بالاعفاء الخمسى ، كذلك الامر بالنسبة لنقل الاجانب الخبراء .

الا ان الامر الهام الذى يتعين التركيز عليه هو اذا لو تبين لمأمور الضرائب عند فحصه لوسائل النقل السياحى ، انها تستخدم لاغراض السياحه ونقل السائحين بوجه عام ، الا انها قد استخدمت لنقل المصريين او الاجانب لاغراض غير سياحية فهل تفقد المنشأة السياحية الاعفاء الخمسى المقرربالكامل ، أم تفقده فى السنة المالية التى تم اكتشاف فيها هذا الخروج عن شروط الاعفاء هذا اذا قامت بتحقيقه فى السنوات الاخرى بالكامل .

يرى الباحث فى هذا الصدد ان من الاحرى على الفاحص ان يذكر فى فحصه نسبة هذا النشاط المخالف مقارنة باجمال تشغيلات النقل السياحى فى العينة محل فحصه ومن ثم يمكن تحديد تمتع المنشأة السياحية بالاعفاء المقرر فى حدود ٨٠٪ وليس بنسبة ١٠٠٪ او صفر ٪ (عدم التمتع بالاعفاء بالكامل) ، وذلك على النقيض مما تسير عليه مصلحة الضرائب فى مثل هذه المواقف .

١٢/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبى المقرر على وسائل النقل السياحى ، اذا قامت احدى الشركات السياحية التى تمتلكها بتأجيرها الى شركات اخرى بناء على اوامر حجز (قسائم تناول) عن طريقها .

لحسم هذا الامر يتعين التفرقة بين تلك الشركات الاخرى التى تستفيد من وسائل النقل السياحى ، فهى هى شركات سياحية ام هل هى شركات غيرسياحية (شركات الرحلات والسفر غير الخاضعه لقانون مزاولة الاعمال السياحية رقم ١١٨ لسنة ٨٣) .

حيث انه اذا كانت الشركات المستأجرة من غير الشركات السياحية، منح

ثم فان ذلك يؤثر على استخدام وسائل النقل السياحى فى غير الاغراض السياحيه ،ولذلك يتعين خضوع هذا الاستخدام للضريبه (حسب ما اشار اليه الباحث فى البند السابق ، اما اذا كانت الشركة المستأجرة شركة سياحية قد يكون ذلك مؤشـــرا على استخدامهـــا للاغراض السياحية،على انه يتعين على الفاحص التدقيق فى هذا الامر ــ وبحث كل حالـه بعنايه حيث قد يكون التشغيل لشركات السياحة لغير اغراض سياحيـه وهنا يتعيـــن خضوعها طبقا لما سبق الاشارة اليه .

١٣/٢ : مدى استمرار سريان الاعفاء الضريبى على المنشآت الفندقية او السياحيـــة اذا قامت الشركة المالكة لها بالتنازل عنها او بيعها الى احد الشركات الاخـــرى وذلك خلال فتـرة الاجازة الضريبية .

قبل حسم هذه القضية ، يتعين الاشارة الى نص المادة (٣٩)مـــن القرار الوزارى رقم ١٨١ لسنة ٧٣ الخاص بشروط واجراءات الترخيص بالمنشآت الفندقية والسياحية (صادر بتاريخ ٧٤/٨/٢٢) والتى يقضى بما يلى :

" يجوز التنازل عن ترخيص المنشأة الفندقية او السياحية بموافقـــة ادارة التراخيص بوزارة السياحة ، وعلى المتنازل اليه خلال اسبوعين من تاريخ التنازل ان يقدم طلبا بنقل الترخيص اليه مرفقا له عقد التنازل مصدقا علـــى توقيعات طرفيه باحد مكاتب التوثيق ... "

تأسيسا على ذلك يستمر تمتع المنشأة الفندقية او السياحية بالاعفـــاء المقرر طالما تم التنازل عنها من شركة لاخرى خلال فترة الاجازة الضريبيـــة وطالما تحققت الضوابط والشروط الخاصه بسريان الاعفاء .

١٤/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبى على المنشآت الفندقية او السياحية اذا ماتبيـــن للفاحص الضريبى ان الحسابات والدفاتر والمستندات المتعلقة بتشغيل واستغلال تلك المنشآت غير امينه ، وثبت بالدليل القاطع ذلك ،وكامثلة على هـــذا ادراج الشركات التى لديها هذه المنشآت حسابات اتوبيسين سياحيين دون حسابات الاتوبيس السياحى الثالث ، عدم ادراج بعض المعاملات الخاصة بالنقل السياحى بشكل متعمد .

في هذه الحاله يمكن للباحث القول بان اعفاء المنشأة الفندقية او السياحية ينصب عليها فحسب ، كما ان هذا الاعفاء يتعدد بطبيعة الحال بتعدد تلك المنشآت بمعنى تمتع كل منها بالاعفاء الخمسى من تاريخ بدء نشاطها ،ومن ثم فلو تبين أن وجود حسابات غير امينه تتعلق بأحد المنشآت يتعين عدم تمتعها بالاعفاء المقرر دون ان ينصرف هذا الخضوع الى باقي المنشآت الاخرى ، وذلك فى السنة التى ثبت فيها ذلك دون ان ينصرف الى باقى السنوات التى يثبت فيها عدم وجود هذه الحسابات غير الامينة .

١٥/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبى للمنشآت الفندقية او السياحية اذا ماقامت شركة السياحة بتحميل بعض مصروفات التشغيل الخاصه بتلك المنشآت السياحية المعفاه من الضرائب .

على سبيل المثال قامت احد الشركات السياحية بتحميل بعض مرتبات سائقى النقل السياحى او تامیناتهم وما الى ذلك على حـ/ ارباح وخسائر الشركة الخاضع للضريبة ، بدلا من تحميلها على حساب ارباح وخسائر المنشأة السياحية. والاجابة بوضوح تتمثل فى ان الاعفاء الضريبى ينصب على المنشأة السياحية ذاتها وليس على الشركة ، ولاشك ان هذا الاعفاء يكون من ضريبة الارباح التجارية ، وحيث الضريبة تفرض على صافى ارباح المنشأة السياحية ، من ثم يتعين تحميل كافة المصروفات المرتبطه بتشغيل المنشأة السياحية ضمن حساب الارباح والخسائر ، فى نفس الوقت ان يستفيد حساب الارباح والخسائربالايرادات الحقيقية لتلك المنشأة ، تأسيسا على ذلك فاذا ماتبين تدنيه تكاليف تشغيل النقل السياحى ، يتعين على الفاحص رد تلك المصروفات الى حساب ارباح وخسائر النقل السايحى ، مع تحميله كافة المصروفات الخاصه بالتشغيل فضلا عن نصيبه من المصروفات المشتركة او العموميه والادارية المختلفة وذلك باى اساس معقول ، مثل نسبة حجم ايرادات النقل السياحى الى اجمالى ايرادات الشركة من ذلك يتضح ان هذا اجراء لايفقد المنشأة السياحية حقها فى تحقيقها بالاعفاء الضريبى المقرر ، وانما يترتب على ذلك تعديل حساب الارباح والخ المرتبط بها .

في هذه الحالة يمكن للباحث القول بان اعفاء المنشأة الفندقية او السياحية ينصب عليها فحسب ، كما أن هذا الاعفاء يتحدد بطبيعة الحال بتحدد تلك المنشآت بمعنى تمتع كل منها بالاعفاء الخمسي من تاريخ بدء نشاطها ، ومن ثم فلو تبين أن وجود حسابات غير امينه تتعلق بأحد المنشآت يتعين عدم تمتعها بالاعفاء المقرر دون ان ينصرف هذا الخضوع الى باقي المنشآت الاخرى ، وذلك في السنة التي ثبت فيها ذلك دون ان ينصرف الى باقي السنوات التي يثبت فيها عدم وجود هذه الحسابات غير الامينة .

١٥/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبي للمنشآت الفندقية او السياحية اذا ماقامت شركة السياحة بتحميل بعض مصروفات التشغيل الخاصه بتلك المنشآت السياحية المعفاه من الضرائب .

على سبيل المثال قامت احد الشركات السياحية بتحميل بعض مرتبات سائقي النقل السياحي او تاميناتهم وما الى ذلك على حـ/ أرباح وخسائر الشركة الخاضع للضريبة ، بدلا من تحميلها على حساب ارباح وخسائر المنشأة السياحية .

والاجابة بوضوح تتمثل في ان الاعفاء الضريبي ينصب على المنشأة السياحية ذاتها وليس على الشركة ، ولاشك ان هذا الاعفاء يكون من ضريبة الارباح التجارية ، وحيث الضريبة تفرض على صافي ارباح المنشأة السياحية ، من ثم يتعين تحميل كافة المصروفات المرتبطه بتشغيل المنشأة السياحية ضمن حساب الارباح والخسائر ، في نفس الوقت ان يستفيد حساب الارباح والخسائربالايرادات الحقيقية لتلك المنشأة . تأسيسا على ذلك فاذا ماتبين تضمنه تكاليف تشغيل النقل السياحي ، يتعين على الفاحص رد تلك المصروفات الى حساب ارباح وخسائر النقل السايحي ، مع تحميله كافة المصروفات الخاصه بالتشغيل فضلا عن نصيبه من المصروفات المشتركة او العموميه والادارية المختلفة وذلك باي اساس معقول ، مثل نسبة حجم ايرادات النقل السياحي الى احمالي ايرادات الشركة من ذلك يتضح ان هذا اجراء لايفقد المنشأة السياحية حقها في تحقيقها بالاعفاء الضريبي المقرر ، وانما يترتب على ذلك تعديل حساب الارباح والخسائر المرتبط بها .

١٦/٢ : مدى سريان الاعفاء الضريبى لمدة عشرة سنوات على المنشآت الفندقية أوالسياحية القائمة او الجديدة تطبيقا لنص القانون رقم ١٠٢لسنة ٩٣ بتعديل بعض احكام القانون رقم (١) لسنة ٧٣ (صادر بتاريخ ٩٣/٣/٢٠) .

لحسم هذا الموضوع يتعين الاشارة الى نص القانون رقم ١٠٢لسنة ٩٣ حيث تقضى المادة الاولى بما يلى :

" يضاف للقانون رقم(١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية مادة جديده برقم (٥)مكرر تنص على الاتى :

" مع عدم الاخلال باحكام قانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠لسنة ٨٩ ، أو باية اعفاءات ضريبية مقررة فى قانون اخر ، يكون الاعفاء من الضرائب المنصوص عليه فى المادة السابقة لمدة عشرة سنوات بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التى تقام فى المناطق النائية ويصدر بتحديد تلك المناطق قرار من رئيس مجلس الوزراء .

بينما تنص المادة الثانية من ذات القانون الى مايلى :

" يسرى حكم الماده السابقه على المنشآت الفندقية والسياحية التى اعفيت وفقا للماده (٥) من القانون رقم (١)لسنة ٧٣ المشار اليه ،ويكون الاعفاء مقصورا على المده المتممه للعشر السنوات ، وتحسب اعتبار من تاريخ العمل بهذا القانون "

وقد صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٩) لسنة ٩٣الصادر بتاريخ ٩٣/٨/٥) باعتبار بعض الاماكن مناطق نائيه فى حكم القانون رقم (١) لسنة ٧٣ فى شأن المنشآت الفندقية والسياحية المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ حيث قرر فى المادة الاولى مايلى :

" تعد الاماكن الاتية مناطق نائية فى حكم القانون رقم (١) لسنة ٧٣ المعدل بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ المشار اليه :

محافظات اسوان والوادى الجديد وشمال سيناء وجنوب سيناء والمنطقة الواقعة من قرية الزعفرانه ، رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة

حلايب جنوب وبعمق ٥ كيلومترات " .

تاسيسا على ماتقدم يتضح مايلى :

١ ــ ان المنشآت الفندقية والسياحية التى تقام باسوان (او غيرها من المناطق النائية التى تم تحديدها بقرارئيس مجلس الوزراء) هى فقط التى تتمتع باعفاء ضريبى لمدة عشرة سنوات تطبيقا للقانون ١٠٢ لسنة ٩٣ .

٢ ــ ان المنشآت الفندقية او السياحية التى اقيمت من قبل فى تلك المناطق النائية والتى اعفيت وفقا للماده (٥) من القانون رقم (١) لسنة ٧٣ لمدة خمسة سنوات ، يحق لها الاعفاء لمدة خمسة سنوات اخرى متممه للعشر سنوات.

٣ ــ لايحق للمنشآت الفندقية او السياحية التى اقيمت فى غير المناطق النائية (التى حددها القرار سالف الذكر) ان تتمتع بفترة اعفاء اخرى اضافية لمدة خمسة سنوات .

على الرغم من تلك النتائج السابقة ، الا ان الباحث يرى ان هناك عديد من المشاكل العملية التى نشأت نتيجة تطبيق هذا القانون ولعل ابرزها مايلى :

١ ــ شركة سياحة بالقاهرة تمتلك اتوبيسات سياحية وبواخر سياحية تعمل فيما بين اسوان والاقصر ، فهل تتمتع تلك المنشآت الفندقية او السياحية باعفاء ضريبى اضافى لمدة خمسة سنوات .

٢ ــ شركة اقيمت باسوان ، وقد قامت بشراء باخره سياحية من شركة اخرى اقيمت خارج اسوان ــ وقد استمر تشغيلها لمدة ثلاثة سنوات ، والتساؤل هو هل يمكن ان تتمتع تلك المنشأة الفندقية باعفاء ضريبى خمسى اضافى بجانب باقى الخمس سنوات الاول .

للاجابة على تلك التساؤلات يتعين الاشارة الى الشروط التى يتعين توافرها حتى تتمتع المنشآت الفندقية والسياحية بالاعفاء العشرى المقرر بالقانون رقم ١٠٢ لسنة ٩٣ المعدل للقانون (١) لسنة ٧٣ وهى :

١ ـ يكون الاعفاء بالنسبة للمنشآت الفندقية والسياحية التى تقام فى المناطق النائية فالشرط هنا هو اقامة المنشآت وليس عملها اوتشغيلها .

٢ ـ ان تقام تلك المنشآت فى محافظات اسوان والوادى الجديد وشمال وجنوب سيناء والمنطقة الواقعة من قرية الزعفرانه / رأس غارب حتى الحدود المصرية السودانية بمنطقة حلايب .

٣ ـ فى حالة المنشآت الفندقية والسياحية المقامة بالفعل فى تلكالمناطق والتي تعفى لمدة خمسة سنوات طبقا للقانون (١) لسنة ٧٣ ان تحظى باعفاء اضافى لمدة خمس سنوات اخرى .

تطبيقا لتلك الشروط (الموضحة فى صدر القانون ١٠٢ لسنة ٩٣) لاتتمتع المنشآت الفندقية او السياحية التى تمتلكها شركة السياحه بالقاهرة لاجازة ضريبية خمسية اضافية ، حيث ان العبرة ليس بتشغيل تلك المنشآت باسوان مثلا وانما الاهمية لاقامة تلك المنشآت فى المناطقالنائية ، كذلك لاتتمتع المنشأة السياحية التى كانت تمتلكها شركة بالقاهرة وتم بيعها لشركة اخرى باسوان ، حيث ان الاعفاء ينصب على المنشأة الفندقية او السياحيه وليس على الشركة التى تمتلكها .

على الرغم من ذلك فان الباحث يرى ان نص القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ المعدل للقانون (١) لسنة ٧٣ وكذلك القرار رقم ١٢٩٦ بتحديد المناطق النائيه قد جاء غير واضحا ومثيرا للجدل لحد كبير وله سوء صياغه للاسباب التالية :

١ ـ عدم وضوح لفظ اقامة المنشآت الفندقية والسياحية بالمناطق النائية .
وهل يقصد بذلك بنائها او الحصول على ترخيص لها ام تشغيلها .

٢ ـ عدم وضوح فلسفة منح الاعفاء الضريبى الاضافى للمنشآت الفندقية او السياحية حيث اقتصر الاعفاء على المنشآت المقامه بالمناطق النائية فحسب ،الامر الذى يشير الى ان هناك اهداف سياسية اكثر منها اقتصادية ،ويؤكد ذلك صدق الرأى الخاص باهمية الاقتصاد السياسى لسياسة الحافز الضريبى ، حيث يعكس الهيكل الضريبى عادة ليس الهيكل الاقتصادى فحسب وانما ايضا الهيكل السياسى (Shah Toye, 1978) .

٣ ـ افتقدت المادة الثانية من القانون ١٠٢ لسنة٩٣ للدقة والتحديد ، حيث قد يفهم شمول الاعفاء لكافة المنشآت الفندقية او السياحية ايا كانت ، على الرغم من ان ارتباط القانون والاعفاء بتلك المنشآت المقامة فى المناطق النائية .

٤ ـ يتعجب الباحث من ادراج محافظة اسوان ضمن المناطق النائية وتجاهل منطقة الاقصر معقل النشاط السياحى كما ان هناك صعوبه فى شمول الاعفاء للبواخر السياحية التى تعمل بين الاقصر واسوان ،فهل يقتصر الاعفاء هنا المعاملات الخاصه ببرنامج لاسوان فقط دون الاقصر .

لذلك فان الباحث يوصى بتعديل القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ وكذلك قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٣٩٦ لسنة ٩٣ بحيث يكون واضحا ودقيقا ومرتكز على فلسفه اقتصادية وسياسية تستند على العداله بحيث يقوم هذا التعديل على مايلى :

١ ـ شمول الاعفاء الضريبى الاضافى لكافة المنشآت الفندقية والسياحية ايا كان مكان اقامتها او تشغيلها .

٢ ـ ان يضم قرار تحديد المناطق النائيه منطقة الاقصر بجانب اسوان حيث يكون من الصعب بمكان الفصل بين ايرادات البواخر السياحية التى تعمل بين الاقصر واسوان .

ثالثا : خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته :

اهتم هذاالبحث باجراء دراسة تحليلية للمشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية في المنشآت الفندقية والسياحية — مع اقتراح طرق تلافيها ، وتحقيقا للهدف الرئيسى للبحث فقد تم تقسيمه الى جزئين اساسيين ، حيث تناول الجزء الاول دراسة تحليلية لطبيعة الحوافز الضريبية وصورها المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية ، وقد تم تقسيم ذلك الجزء الى ثلاثة اجزاء فرعية حيث تم اولا تحديد طبيعة المنشآت الفندقية والسياحية وقد تم ثانيا دراسة طبيعة واشكال الحوافز الضريبية المختلفة ، وثالثا تم استعراض صور الحوافز الضريبية المرتبطه بالمنشآت الفندقية والسياحية سواء تلك المرتبطه بقانون المنشآت الفندقية والسياحية رقم (١) لسنة ١٩٧٣ ، او تلك الحوافز الاخرى المتعلقة بتلك المنشآت والواردة فى قوانين اخرى (مثل قانون المجتمعات العمرانية الجديدة ، او قانون الضرائب على الدخل ، او قانون الاستثمار او قانون تنظيم الاعفاءات الجمركية) .

بينما تناول الجزء الثانى دراسة المشاكل العملية لتطبيق الحوافز الضريبية المرتبطة بالمنشآت الفندقية والسياحية وطرق تلافيها . حيث تم استعراض تلك المشاكل وحصرها فى ستة عشر قضية ، وقد قام الباحث بتحليل النتائج واقتراح الوسائل المختلفة لتلافيها .

وقد اسفر البحث عن عديد من النتائج والتوصيات لعل من ابرزها مايلى :

١ — تتمتع المنشآت الفندقية والسياحية بعديد من الحوافز الضريبية (الاعفاءات الضريبية والجمركية ، ترحيل الخسائر ، رد الضريبة ، تخفيض سعر الضريبة) ، الا ان الصوره الاكثر شيوعا للحوافز هى الاعفاءات من الضرائب او الاجازة الضريبية وتلك الاعفاءات تنصب اساسا على المنشأة الفندقية او السياحية بعينها وليس على الشركة التى تمتلكها .

٢ — منع التضارب الواضح فى تطبيق الاعفاءات ، حيث من ناحية تعفى التجهيزات والمعدات اللازمة لانشاء واقامة المنشات الفندقية والسياحية من الرسوم الجمركية وفقا لاحكام القانون رقم (١) لسنة ٧٣ وذلك فى صورة اعفاء مطلق ، الان

مصلحة الجمارك تقوم بالافراج المؤقت عن الاحتياجات السياحية مقابل خطاب ضمان مصرفي لحين اتخاذ الاجراءات بالنسبة للافراج النهائي مما يلقي على المستثمرين اعباء وتكاليف باهظه من ناحية اخرى فان القانون رقم ١٨٦ لسنة ٨٦ الخاص بتنظيم الاعفاءات الجمركية قد نص على فرض ضريبة واردات بمقدار ٥٪ على المنشآت الفندقية والسياحية ومستلزماتها المستوردة.

٣ ـ يجب اعتبار فترة التوقف عن تشغيل المنشآت الفندقية او السياحية بسبب ظروف قهرية او حالات طارئة او احداث مفاجئه (الحروب ، الحرائق)ضمن فترة الاجازه الضريبية او خلال فترة الاعفاء المقررة حيث ان فلسفة منح تلك المنشآت هذا الاعفاء ترتكز على تشجيع الاستثمارات في هذا القطاع ، كما ان تحديد بداية فترة الاجازة الضريبية تبدأ من تاريخ بدء مزاولة النشاط ومن ثم فعند التوقف لاسباب خارجة عن ارادة اصحاب تلك المنشآت يتعين عدم تضمين فترة الاعفاء لفترة التوقف الجبرية ، على ذلك فقد اقترح الباحث تعديل نص المادة (٥) من القانون (١) لسنة ٧٣ :

" تعفى المنشآت الفندقية والسياحية من ضريبة الدخل ... وذلك لمدة خمسة سنوات انتاجية تبدا من تاريخ بدء مزاولة النشاط ".

٤ ـ يتعين تعديل نص الفقرة الثانية من المادة الاول من القانون (١) لسنة ١٩٧٣ بحيث يقتصر الاعفاء المرتبط بتلك الفقرة على المطاعم السياحية فحسب ، حيث من الخطأ استمرار سريان الاعفاء على الملاهي والنوادي الليلية والكازينوهات والحانات حيث ان طبيعة تلك الاماكن تختلف نسبيا عن طبيعة المطاعم السياحية، فضلا لشمولها عن انشطة اخرى بخلاف الماكولات والمشروبات المعتادة ، فضلا عن مخالفتها الصريحة لتعليمات الدين .

٥ ـ يتعين تعديل نص الفقرة الاولى من المادة الاولى من القانون (١) لسنة ٧٣ بحيث لايمتد الاعفاء الى الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه لاختلاف طبيعتها عن الفنادق والقرى السياحية والبواخر السياحية ،ويقترح ان يكون النص المعدل مايلي :

" تعتبر منشأة فندقية في تطبيق احكام هذا القانون الفنادق والبنسيونات

والقرى السياحية والفنادق العائمة والبواخر السياحية والمخيمات السياحية وما اليها من الاماكن المعده لاقامة السائحين وتقديم الخدمات السياحية المرتبطه . حيث يتميز هذا النص باضافة المخيمات السياحية للمنشآت الفندقية ، فضلا عن استبعاد الاستراحات والبيوت والشقق المفروشه بالاضافة الى تضمين النص لجميع خدمات المنشآت الفندقية ، حيث لايقتصر خدمات البواخر السياحية على سبيل المثال على الاقامة فحسب وانما تمتد لتشمل تقديم المأكولات والمشروبات والتسيير وما الى ذلك من الخدمات السياحية المرتبطه .

٦ — لايتفق الباحث على ماجاء بفتوى مجلس الدولة وتعليمات المصلحة الخاصه باعفاء كل من المالك والمستغل في حالة وجود اتفاق بينهما على التأجير مقابل ايجار ثابت او حصه من الايرادات حيث ان ذلك يشير الى وجود ازدواج في الحصول على الاعفاء الضريبي ، بحيث يتمتع بهذا الاعفاء طرف واحد فقط هو المالك لانه الذي قام بانفاق تكاليف استثمارية كبيرة فضلا عن تهيئة المركب للتشغيل الامر الذي يتفق حتما مع فلسفة المشرع في منح هذا الاعفاء ، فضلا عن عدم منطقية تجزئة هذا الاعفاء لكل مستأجر للباخره حسب سنة تاجيرها .

٧ — يتعين عدم اخضاع معاملات وسائل النقل السياحي لضريبة الدخل بالكامل في حالة ملاحظة الفاحص وجود تشغيل لوسائل النقل لاغراض غيرسياحية ، حيث الاحرى ان يكون الخضوع في تلك الحاله بنسبة معينة حسب الحاله المعروضة محل الفحص ، حيث تشير الممارسه العملية الى قيام المصلحة باستبعاد الاعفاء الضريبي عن تلك المنشآت ، بالاضافة لذلك يتعين وضع ضوابط دقيقة لتحديد ما اذا كان التشغيل لنقل السائحين من عدمه ، حيث قد يتم تأجير وسائل النقل السياحي لشركة سياحية اخرى ، ولايمكن للفاحص ان يعرف طبيعة هذا التأخير بدقة وما اذا كانت مخصصة لنقل السائحين من عدمه .

٨ — يوصي الباحث بتعديل نص القانون ١٠٢ لسنة ٩٣ وكذلك قرار رئيس مجلس الوزراء رقم ١٢٩٦ لسنة ٩٣ بحيث تكون صياغته واضحة ودقيقة وبحيث ترتكز فلسفته على الجوانب السياسية والاقتصادية معا ، ويقترح ان يشمل نص هذا القانون الاعفاء الضريبي الاضافي لكافة المنشآت الفندقية والسياحية الفنادق

القرى السياحية ، البواخر السياحية ، وسائل النقل السياحى ، المخيمات السياحية) ايا كان موقع اقامتها او تشغيلها ، تشجيعا للاستثمارات الضخمة فى قطاع السياحة الامر الذى من شأنه زيادة موارد الدولة .

رابعا : مراجع البحث :

٤/١ : مراجع باللغة العربية :

١ ـ د. احمد ماهر ، د. عبدالسلام ابو قحف ، ادارة المنشآت السياحية والفندقية المكتب العربى الحديث ، الاسكندرية ، ١٩٨٨.

٢ ـ د. أمين السيد احمد لطفى ، تقويم سياسات الفحص الضريبى واثارها على الخلافات بين الممولين والادارة الضريبية ، دراسة تطبيقيه على شركات السياحة مع اطار محاسبى منهجى مقترح ، بحث مقدم الى المؤتمر العلمى السنوى العاشر الذى نظمته جامعة المنصوره ـ كلية التجارة ، القاهرة ٢٨ـ٢٩ ابريل ١٩٩٣.

٣ ـ ـــــــــ ، الجوانب التشريعية والمعارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على شركات الاستثمار ، دار النهضه العربية ، القاهرة ١٩٩٣ .

٤ ـ د. حامد عبدالمجيد دراز ، دراسات فى السياسات المالية ، مؤسسة شباب الجامعة ، الاسكندرية ، ١٩٨٤ .

٥ ـ حسين بدران ، مشكلات التنمية السياحية فى مصر ، ورقة مقدمه الى مؤتمر مقومات التنمية السياحية فى مصر ، المؤتمر العلمى السنوى العاشر الذى نظمته جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، القاهرة ٢٨ـ٢٩ ابريل ١٩٩٣ .

٦ ـ د.حسن محمدكمال ،د.سعيد عبدالمنعم محمد،مشكلات ضريبية .تحليلها ـ اقتراحات علاجها ،مكتبة عين شمس ،القاهرة ١٩٩٠ .

٧ — د. حسن محمد كمال ، د. سعيد عبدالمنعم محمد ، الضرائب على الدخل ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٩٠ .

٨ — رمضان صديق محمد حسين ، الاعفاءات الضريبية لتشجيع الاستثمار في المجتمعات العمرانية الجديدة ومدى كفايتها في تحقيق التنمية، بحث مقدم الى المؤتمر الضريبي الاول — دور الضرائب في التنمية ، فندق ماريوت — القاهرة ، ٢٢—٢٤ نوفمبر ١٩٩١ .

٩ — عادل محمد خير ، مبادئ القانون في مجال التشريعات السياحية، عالم الكتب ،القاهرة ، ١٩٩٠ .

١٠ — د.محمود السيد الناغي ،المحاسبه عن ضرائب الدخل (تنظير وتحليل واتجاهات للتطوير) ، مكتبة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٧.

٢/٤ : مراجع باللغة الاجنبية :

(1) Bird, Richard M. and Cliver Oldman, Taxation In Developing Countries, Fourth Edition, The Johns Hopkins University Press, Baltimore and London, 1990.

(2) Comiskey, E.E. and Roger E. Grover, United Kingdom Development In Tax Allocation, The International Journal of Accounting, 1982.

(3) Hicks, S.A., Choosing The Form For Business Tax Incentives, The Accounting Review, Vol.III, No.3, July, 1978.

(4) Lent, G.E., Tax Incentives For Investment In Developing Countries, International Monetary Fund Staff Papers, 1967.

(5) Lent, G.E., Tax Incentives For The Promotion of Industrial Employment in Development Countries, International Monetary Fund Staff Papers, 1971.

(6) Miller, Martin, AICPA Guide, Harcourt Brace Jovanich, 1983.

(7) Oldman, Oliver and Richard Bird, The Transition To A Global Income Tax: A Comparative Analysis, Bulletin For International Fiscal Documentation, 1977.

(8) Prest, A.R., Public Finance In Developing Countries, 3rd, ed., N.Y.: St. Martin's Press, 1985.