

January 2022

Review of Tax Incentive Legislations Conducive to Investments in Jordan

Dr. Abdelrauof A. Al Kasasbeh

Associate Professor of Public Law Law School, Mutah University, Karak, Jordan,
raoof333@MUTAH.EDU.JO

Follow this and additional works at: https://scholarworks.uaeu.ac.ae/sharia_and_law



Part of the [Tax Law Commons](#)

Recommended Citation

Al Kasasbeh, Dr. Abdelrauof A. (2022) "Review of Tax Incentive Legislations Conducive to Investments in Jordan," *Journal Sharia and Law*. Vol. 2022: No. 91, Article 6.

Available at: https://scholarworks.uaeu.ac.ae/sharia_and_law/vol2022/iss91/6

This Article is brought to you for free and open access by Scholarworks@UAEU. It has been accepted for inclusion in *Journal Sharia and Law* by an authorized editor of Scholarworks@UAEU. For more information, please contact sljournal@uaeu.ac.ae.

Review of Tax Incentive Legislations Conducive to Investments in Jordan

Cover Page Footnote

د. عبدالرؤف أحمد الكساسبة أستاذ القانون العام المشارك- كلية الحقوق – جامعة مؤتة - الأردن
raoof333@MUTAH.EDU.JO

Review of Tax Incentive Legislations Conducive to Investments in Jordan*

Dr. Abdelraouf. A. Al Kasasbeh;

Associate Professor of Public Law
Law School, Mutah University, Karak, Jordan

raoof333@MUTAH.EDU.JO

Abstract:

Generally, all countries will try and encourage economic growth by providing the right economic environment for investor. Tax incentives legislations are considered one of the most used tools that can encourage foreign and local investors to bring in and inject the required cash to any economy.

Jordan, like any country, has its own set of tax incentives legislation to help grow its own economy. In this article these tax incentives legislations will be looked at and scrutinised, as some of these legislations do contradicts others within the Jordanian law. These contradictions within the Jordanian tax legislations come from the following factors:

- 1) Lack of clarity in definition of “investment”.
- 2) Many sources of incentives legislations, that are not conducted or referenced by a single legislative body. This is clearer when looking at the Jordanian income and investors tax legislations.
- 3) Lack of legislative synchronising body that overlooks these legislations.

All the above points lead negatively on the Jordanian economy and its growth. This study came out to the conclusion that all the Jordanian tax incentive legislations should be centralised or centrally controlled by a single

* Received on December 15, 2020 and authorized for publication on April 12, 2021.

legislative body that controls these sets of law and make sure that they don't contradicts each other. Also, the tax incentive legislations should be directly related to the growth of the economy that these investments bring.

Key Words: Tax incentives, Investment incentives, Discriminatory taxes, The concept of investing, Investment taxes.

نظرة في القواعد الناظمة للحوافز الضريبية للاستثمار في الأردن*

د. عبد الرؤوف أحمد الكساسبة

أستاذ القانون العام المشارك - كلية الحقوق - جامعة مؤتة - الأردن

raoof333@MUTAH.EDU.JO

ملخص البحث

تعد الحوافز الضريبية من أهم صور الأنشطة الاستثمارية التي تحرص التشريعات على تحفيزها بشتى الوسائل، لخلق بيئة استثمارية جاذبة متمثلة في تخفيف العبء الضريبي على المستثمرين مقارنة بما هو مفترض في تحمل نصيبهم من الأعباء المالية العامة.

وقد سار المشرع الأردني بهذا الاتجاه أيضاً من حيث منح العديد من الحوافز الضريبية للمستثمرين، إلا أنه خالف العدالة التشريعية بإيراد نصوص تتضارب مع بعضها، سواء من حيث تحديد مفهوم الاستثمار، أو من حيث تعدد المرجعية القانونية الناظمة لهذه الحوافز، ففي الوقت الذي ذهب قانون الاستثمار إلى تحديد العبء الضريبي بشكل محفز للبيئة الاستثمارية؛ ذهب قانون ضريبة الدخل إلى خلاف ذلك في تباين لا نجد له ما يبرره بين القانونين.

ومن جانب آخر نجد أن قانون الاستثمار افتقر إلى التنظيم الضامن لتحقيق الحوافز الاستثمارية لهدفها، مما ينعكس سلباً على البيئة المفترضة لهذه الأنشطة، وخلص البحث إلى ضرورة توحيد المظلة التشريعية للحوافز الضريبية للأنشطة الاستثمارية وتوحيد الأعباء الضريبية من خلال إزالة التعارض في العبء الضريبي، وربط منح هذه الحوافز بمقدار انعكاسها أثرها إيجابياً على الأهداف المرجوة منها.

الكلمات الدالة: الحوافز الضريبية، حوافز الاستثمار، الأسعار الضريبة التمييزية، مفهوم الاستثمار، ضرائب الاستثمار.

* استلم بتاريخ 2020/12/15 و أجز للنشر بتاريخ 2021/04/12.

مقدمة

يعد الاستثمار من المنظومات المركبة من حيث طبيعتها، كما أنها تشكل جزءاً حيوياً من مكونات كثير من اقتصاديات دول العالم، وتتميز هذه المنظومة بوجودها في نطاق سوق عالمي عالي التنافسية بين دوله المختلفة، التي تحاول كل دولة منها جذب هذا النوع من الأنشطة الاقتصادية إلى أراضيها. بالإضافة لذلك تتميز البيئة الاستثمارية بحكم التنافسية المشار إليها؛ بحساسيتها تجاه الحوافز المالية عموماً والمنافسة الضريبية خصوصاً؛ لذا تتدخل الدول عبر تشريعاتها المختلفة بمنح هذه الحوافز للتأثير على قرارات المستثمرين وجذبهم إليها.

وبذات الاتجاه تبنى الأردن في تشريعاته الضريبية منها والاستثمارية أيضاً؛ آلية الحوافز الضريبية لجذب الاستثمارات المختلفة لكل قطاعاتها الاقتصادية، ومنها قطاع الإنتاج والاستخراج والسياحة؛ ما ينعكس إيجاباً على النمو الاقتصادي.

وفي ضوء ما تقدم يهدف هذا البحث إلى دراسة مدى اثر استخدام الحوافز الضريبية في القوانين الضريبية والاستثمارية المختلفة، مصويين نظرنا على قانون ضريبة الدخل رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤، ومعرجين على قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم: (٦) لسنة ١٩٩٤ ومدى توافق هذين القانونين مع قانون الاستثمار رقم (٣٠) لسنة ٢٠١٤ لمعرفة مدى قدرة تلك القوانين على تحويل أهداف السياسة الضريبية في جذب الاستثمارات واقعاً قائماً محققاً.

وبناء على ما تقدم سنقسم هذا البحث إلى مبحثين نتناول في الأول منهما: مفهوم الحوافز الضريبية ومدى انسجام أو تباين هذا المفهوم بين القوانين الناظمة للعبء الضريبي، كما سنتناول أيضاً صور الحوافز الضريبية، أما في المبحث الثاني فسوف نتناول إلى أي مدى تتباين القوانين المشار إليها في تنظيم العبء الضريبي على الأنشطة الاستثمارية.

مشكلة البحث:

تتمثل المشكلة البحثية في بيان أوجه التباين بين حجم العبء الضريبي المفروض في قانون ضريبة الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات من جهة واختلافهما عن ذات العبء في

قانون الاستثمار من جهة أخرى بخصوص ذات الأنشطة الاستثمارية، وكذلك التباين بينهما من حيث مفهوم الاستثمار عموماً، ومن حيث المظلة التشريعية للأنشطة الاستثمارية.

تساؤلات البحث:

١- مدى التوافق بين قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار في تحديد المفهوم بالاستثمار أو الأنشطة الاستثمارية.

٢- هل ساوى المشرع الضريبي بين المستثمر الأردني والمستثمر غير الأردني من حيث حق الاستفادة من الحوافز الضريبية في مجال الاستثمار.

٣- مدى التوافق بين قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار في مجال الأعباء الضريبية وحجمها ومظلتها التشريعية.

٤- مدى ارتباط قانون الضريبة العامة على المبيعات مع قانون الاستثمار وكيفية إسناد تنظيم الأعباء الضريبية في مجال ضريبة المبيعات بينهما.

٥- هل حرص المشرع على توفير الضمانات التشريعية الكافية للتأكد من انعكاس أثر الحوافز الضريبية الاستثمارية على الاقتصاد الوطني ومدى تحقيق الغاية من منح هذه الحوافز.

محددات البحث:

تقتصر الدراسة على النصوص القانونية الواردة في قانون ضريبة الدخل وقانون الضريبة العامة على المبيعات ومدى توافقها مع قانون الاستثمار في مجال الحوافز الضريبية للأنشطة الاستثمارية.

منهج البحث:

سنتكئ في دراستنا هذه على المنهج الوصفي التحليلي من خلال التحليل الدقيق للنصوص الناظمة للأعباء الضريبية على الأنشطة الاستثمارية، ومدى توافق هذه النصوص مع بعضها البعض.

المبحث الأول

مفهوم وصور الحوافز الضريبية

تتعدد المفاهيم المختلفة للحوافز الاستثمارية من حيث الزاوية التي ينظر بها إليها ومن حيث الأهداف المرجوة منه وعليه سنتناول في هذا المبحث مفهوم الحوافز الضريبية ومدى انسجام أو تباين هذا المفهوم بين القوانين الناظمة للعبء الضريبي، (مطلب أول) كما سنتناول أيضاً صور الحوافز الضريبية المختلفة (مطلب ثانٍ).

المطلب الأول

مفهوم الحوافز الضريبية

اختلف الفقه الاقتصادي في تعريف الحوافز الضريبية حسب الجوانب الأساسية التي تركز عليها تلك التعريفات وتبرزها باعتبارها مكونة لماهية الحافز الضريبي، فذهب البعض إلى أنها كل القواعد التي ينص فيها صراحة على معاملة ضريبية تمييزية أو تفضيلية لبعض الأنشطة أو القطاعات مقارنة بالمعاملة السائدة لسائر الأنشطة والقطاعات الاقتصادية الأخرى⁽¹⁾.

وذهب جانب آخر من الفقه⁽²⁾؛ إلى التمييز في تعريف الحوافز الضريبية بين بعدها القانوني وبعدها الاستثماري، فهي من الناحية القانونية (statutory terms) مجموعة من النصوص الضريبية الخاصة أو الاستثنائية التي تعالج العبء الضريبي على مشاريع استثمارية محددة، وتمثل خروجاً على القواعد الناظمة للعبء الضريبي لسائر المشروعات الاستثمارية الأخرى (أي المشروعات التي لا تشملها الحوافز الضريبية)، ويترتب على الأخذ بهذا التعريف أن أي قاعدة ضريبية تمييزية تنطبق على جميع الاستثمارات لا تشكل حافزاً ضريبياً؛ ولكن تخفيض

(1) see: Klemm, Alexander. "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," International Tax and Public Finance 17, no. 3 (06, 2010):p 315

(2) see: Zee, Howell H., Janet G. Stotsky, and Eduardo Ley, "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries." World Development 30, no. 9 (09,2002) :p.1498.

العبء الضريبي بنسب معينة على استثمارات أو قطاعات معينة من الاقتصاد دون غيرها يعد حافظاً ضريبياً.

أما من الناحية الفعلية فتتمثل الحوافز الضريبية بمجموعة من القواعد الضريبية الخاصة أو الاستثنائية التي تنطبق على جميع المشاريع الاستثمارية، ويكون لها تأثير في خفض العبء الضريبي الفعلي -بطريقة ما- على كل هذه المشاريع مقارنة بالعبء الفعلي الذي يتحمله المستثمرون فيما لو لم توجد مثل هذه الحوافز.

ويسلط تعريف الحوافز وفقاً للمعنى القانوني؛ الضوء على أهداف صانعي السياسة الضريبية من منح الحوافز، في حين أن التعريف من الناحية الفعلية يركز على آثار أو تأثيرات الحوافز الممنوحة. ويترتب على هذا التمييز أن التوافق بين الأهداف والتأثيرات -المرتبطة بالحوافز في التعريفين -بالمعنى القانوني والفعلي- ليس دائماً التحقق. فعلى سبيل المثال، إذا ما تم تخفيض معدل الضريبة على مشروع استثماري ما، فإنه قد لا يستفيد من هذا الحافز إذا لم تكن لديه أرباح خاضعة للضريبة، وهذا الوضع عادة ما يكون قائماً في بداية حياة أي مشروع. فمن الناحية القانونية تحقق وجود الحافز الضريبي من خلال النص على تخفيض المعدل الضريبي، ولكن من الناحية الفعلية لم يتحقق التأثير المتمثل في خفض العبء الضريبي، لعدم تحقق الربح الخاضع للضريبة ذات المعدل المنخفض.

وبالإضافة إلى ما تقدم عرف جانب من الفقه بحق؛ الحوافز الضريبية بأنها قواعد محددة هدفها الرئيس تخفيض العبء المالي الذي يتحمله دافع الضرائب المشاركون بأنشطة محددة وزيادة ربحيتهم المفترضة لأهداف اقتصادية ينعكس أثرها على الاقتصاد الوطني عموماً⁽³⁾.

أو هي عبارة عن نظام يتم تصميمه في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار

(3) see: Sassi, Amine M, "The Regulation of Interstate Fiscal Competition: Defining the Borders of the Concept of Tax Incentives, " Manchester Journal of International Economic Law vol, 1, no. 2 (2004): 32.

والاستثمار ويتفاوت من دولة لأخرى حسب ظروفها (٤).

وعليه نجد أن التعريفات السابقة ركزت على جوانب مختلفة في تعريفها الحوافز الضريبية، كالطابع الاستثنائي لقواعدها، أو الجانب المرتبط بتأثيرها في خفض العبء الضريبي، أو باعتبارها جزءاً من السياسة المالية ودورها في تشجيع أنواع من السلوك الاقتصادي للمشاريع، يتوافق ومتطلبات الدولة الاقتصادية، ولكن رغم تعدد الجوانب التي تناولتها التعريفات السابقة نجد أنها أظهرت دور الحوافز الضريبية في بعدها الاقتصادي الجاذب للاستثمار في تلك الجوانب المتعلقة بكل تعريف منها .

وبعد دراسة المفاهيم المختلفة التي تبين مفهوم الحوافز الاستثمارية سوف نتناول موقف المشرع الأردني من هذا الجانب وما هي الطريقة أو الآلية التي سار عليها في تحديد مفهوم هذه الحوافز ومقدار التباين بين قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار في هذا المفهوم مما شكل إرباكاً لكل المهتمين في الركون للحوافز الاستثمارية.

وكما أسلفنا وعلى غرار التشريعات الضريبية عامة، سار المشرع الضريبي الأردني في قانون ضريبة الدخل رقم (٣٤) لسنة ٢٠١٤. (٥) في تحديد المقصود بالاستثمار حيث بدأ في تعريف الدخل من الاستثمار في المادة الثانية بأنه "أي دخل متحقق خلاف الدخل من الوظيفة أو الدخل من نشاط الأعمال". وبهذا نجد أن المشرع الضريبي الأردني وضعنا في حيرة شديدة فهل هو أخذ بالبعد القانوني لمفهوم الحوافز الضريبية حيث منح جميع الأنشطة الاستثمارية مثل هذه الحوافز واستثنى نشاط الأعمال أم أخذ بالبعد الفعلي بحيث إنه منح الحوافز الضريبة وفق

(٤) د. صفوت عبد السلام، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢، ص٧.

(٥) قانون ضريبة الدخل رقم: (٣٤) لسنة ٢٠١٤ والمنشور في الجريدة الرسمية، عدد رقم: ٥٣٢٠ تاريخ: ٢٠١٤/١٢/٣١، والمعدل بموجب قانون ضريبة الدخل المعدل رقم: (٣٨) لسنة ٢٠١٨، والمنشور في الجريدة الرسمية عدد رقم: ٥٥٤٧ تاريخ: ٢٠١٨/١٢/٢.

حيث إن المادة الثانية من قانون الاستثمار^(٦) عملت على تعريف النشاط الاقتصادي المستفيد من الحوافز الاستثمارية بأنه: أي نشاط صناعي أو زراعي أو سياحي أو إعلامي أو حرفي أو خدمي بما فيها تكنولوجيا المعلومات، وبهذا نرى أن المشرع الاستثماري أخذ بمفهوم الحوافز من الناحية الفعلية وليس من الناحية القانونية حيث منح هذه الحوافز لكل نشاط ضمن الأنشطة المذكورة آنفاً.

ولهذا كان الأولى بالمشرع الضريبي ترك تعريف الاستثمار لقانون متخصص بهذه الغاية تجنباً لأي تعارض بينها وتجنباً لإخضاعه أو إعفائه أنشطة لم يتناولها قانون الاستثمار ذاته، حيث نرى أن المشرع الاستثماري عمل على شمول كل الأنشطة الاستثمارية بمظلة هذا القانون وما سرده لها سابقاً من باب الحصر وإن كان لا يتصور أن هناك أنشطة تخرج عما تم ذكره وفق أحكام هذا القانون باستثناء أنشطة الشركات المالية التي نص على استثنائها صراحة بموجب المادة (١١/ج). وقد يقول قائل إن القانون الضريبي قصد تحديد الدخول المعفاة لغايات الاستثمار وليس الاستثمار كنشاط له محاور عدة. وهذا رأي غير متجانس لكون القانون الضريبي ترك الباب على مصراعيه ولم يعمل على تحديد الأنشطة المستفيدة من الحوافز الضريبية حصراً، بل يمكن وفق مفهوم التعريف الضريبي أن يشمل بالإعفاء أو الإخضاع أي نشاط سواء كان استثمارياً أم لا وبالتأكيد لا يتصور أن ذهن المشرع قد انصرف إلى هذه النتيجة.

المطلب الثاني

صور الحوافز الضريبية

تتعدد صور الحوافز الضريبية التي يستخدمها المشرع تحقيقاً لأغراضه المختلفة، والتي تتفاوت زمنياً ما بين الديمومة والتأقيت، تتفاوت سعرياً بحسب المعدلات الضريبية عن السعر العام الضريبي، بالإضافة إلى الصورة المرتبطة بتضييق الأوعية الضريبية التي تفرض عليها الضريبة، وتتناول بعض هذه الصور تبعاً.

(٦) قانون الاستثمار رقم: (٣٠) لسنة ٢٠١٤، المنشور في الجريدة الرسمية، عدد رقم: ٥٣٠٨ تاريخ: ١٨/١٠/٢٠١٤.

أولاً- الإعفاءات الضريبية المؤقتة.

يقصد بها "منح إعفاء ضريبي مؤقت لنشاط اقتصادي ما، بحيث لا يطلب من الممول دفع ضريبة عن الإيرادات أو الأرباح التي يحصلها من هذا النشاط، خلال فترة زمنية محددة تتراوح بين ثلاث إلى عشر سنوات" (٧).

وتعد الحوافز الضريبية المؤقتة من الحوافز الضريبية الأكثر شيوعاً في الدول النامية، حيث تتسم بمجموعة من المزايا وبعض أوجه القصور المختلفة (٨).

أما مزاياها فتتجلى في كونها:

- ١- تعفي الإدارة من ثقل الإشراف على إدارة الأنشطة الاستشارية.
- ٢- تسهل على المستثمرين وتجنبهم عبء التعامل مع القواعد الضريبية غير الواضحة.
- ٣- حيادية تأثيرها على كثافة العوامل النسبية (رأس المال والعمالة) للمشاريع المتمتعة بها أو المنطبقة عليها.

وتتمثل أوجه القصور فيها بما يلي:

- ١- خسارة كم لا يستهان به من الإيرادات الضريبية وبغض النظر عن حجمها مما يشجع المستثمر على الاستثمار نظراً لما يتوقعه من أرباح عالية.
- ٢- تمكن المستثمر من التحايل على وخداع الإدارة الضريبية بالحصول على مدد معفاة جديدة من خلال تغيير طبيعة النشاط المعفى إلى نشاط معفى آخر.
- ٣- يشجع هذا النوع من الإعفاء على جذب مشاريع استثمارية قصيرة المدى وذات أثر متواضع على النتائج المتوخاة من منح مثل هذا الإعفاء.

(٧) د. محمد إبراهيم محمود، سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، ٢٠٠٦،

(8) see: Zee, Howell H., Janet G, Stotsky, and Eduardo Ley, "Tax Incentives for Business Investment. oPcit, 1503

٤- يمكن المستثمرين من نقل استثماراتهم إلى دول أخرى حال نهاية مدة الإعفاء الممنوحة لهم.

ثانياً- الأسعار الضريبية التفضيلية.

يقصد بالأسعار الضريبية التمييزية "فرض ضريبة بسعر منخفض، استثناء من السعر العام، وذلك على الإيرادات الناتجة من الأنشطة والقطاعات المراد تشجيعها على الاستثمار"^(٩)

ويعد هذا الحافز أيضاً من أكثر أنواع الحوافز الضريبية شيوعاً، ففي الصين على سبيل المثال؛ ينخفض المعدل الضريبي المطبق على المشاريع الاستثمارية الأجنبية من ٣٠٪ - وهو السعر الضريبي العادي - إلى ١٥٪ بالنسبة للاستثمارات الموجودة في المناطق الاقتصادية الخاصة، وتتسم هذه التخفيضات في المعدلات الضريبية أهمية كبرى؛ إذا أخذنا بعين الاعتبار أن ٨٠٪ من الاستثمار الأجنبي في الصين يقع في تلك المناطق^(١٠).

ويعد هذا الحافز صورة جزئية من صورة الإجازات الضريبية مع الأخذ بالاعتبار أن الإجازة تشمل العبء الضريبي كاملاً، بينما يقتصر هذا الحافز على بعض العبء الضريبي، وبالتالي نجد أن هذا الحافز يعاني من بعض جوانب القصور الذي يعاني منه حافز الإجازات الضريبية، إلا أنه يؤدي إلى تشوه في الوضوح النسبي لآثاره الاقتصادية لكونه ورغم بساطته التي تؤدي إلى توقع آثار اقتصادية واضحة، إلا أنه لا يمنح الاستثمار استناداً لمبدأ العمومية، بل يمنحه بصورة انتقائية لبعض الاستثمارات مما يميز بين الشركات المستفيدة من هذا الحافز عن مثيلاتها من ذات الأنشطة، مما يدفع الأخيرة إلى التصرف بطريقة مختلفة للحصول على ذات الحوافز الضريبية^(١١).

(٩) انظر: د. محمد إبراهيم محمود، مرجع سابق ص ١١.

(10) A. J. Easson, "Tax Incentives for Foreign Direct Investment in Developing Countries," Australian Tax Forum 9, no. 4 (1992): 408

(11) See: - A. J. Easson. op.cit. p.408

-وفق المفهوم الاقتصادي- الخضوع لتكرار العبء الضريبي رغم اختلاف المكلف، أو اختلاف المصدر من خلال تحمل العبء الضريبي مرتين.

وتعد اتفاقيات منع الازدواج الضريبي^(١٦) صورة من صور الحوافز الاستثمارية التي تشجع المستثمرين ضمن الأنشطة التي تشملها هذه الاتفاقيات لتجنبهم تحمل أعباء ضريبية إضافية تشجيعاً لهم على الاستثمار بأوجه أو أماكن معينة تشملها هذه الاتفاقيات.

وتأخذ هذه الاتفاقيات صورة تشجيع الاستثمار سواء من خلال تقديم الدولة إعفاء لمن يرغب بالاستثمار لديها بإرادة منفردة -وهذه ليست مقصودنا هنا حيث تناولها ضمن الحوافز الضريبية إجمالاً- وإنما المقصود باتفاقيات منع الازدواج الضريبي كصورة من صور الإعفاء الاستثماري هو اتفاق دولتين أو أكثر على تبادل الإعفاء الضريبي فيما يتعلق بمنتجات كل منها لتشجيع الصناعات المحلية على تسويق منتجاتها خارجياً بأقل كلفة ممكنة، مما يمكن منتجاتها من منافسة مثيلاتها، ومن هنا يعتبر الإعفاء الممنوح للأنشطة الخارجية بمثابة إعفاء وتشجيع للأنشطة المحلية لحصولها على إعفاء ضريبي مقابل وما كان لها أن تحصل عليه لولا هذه الاتفاقيات مما يشكل حافزاً غير مباشر من حوافز تشجيع الاستثمار.^(١٧)

المبحث الثاني

مدى انسجام الحوافز الضريبية في التشريعات الأردنية وغاياتها

كما أسلفنا سابقاً؛ فقد حرصت التشريعات الضريبية على اختلافها على إيلاء موضوع الاستثمار أهمية خاصة لما لذلك من انعكاس إيجابي على الاقتصاد الوطني والدخل القومي بشكل عام، خاصة لما يحقق ذلك من محاربة سرطان الدول (البطالة) إضافة إلى ما يوفره من عملات صعبة تعتبر من ركائز العملية الاقتصادية والتنمية إجمالاً.

(١٦) انظر تفصيلاً: د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة، بيروت، ١٩٩٧، ص ٣٨١.

(١٧) انظر تفصيلاً: د. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٤، ص ١٨٠.

المشروع الأردني بهذا الاتجاه حيث نص على إعفاء الدخل الذي يحققه المستثمر غير الأردني المقيم من مصادر خارج المملكة من استثماره لرأس ماله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثمارات أو بيعها. وجاء هذا الإعفاء في المادة الرابعة التي عدت الدخل المعفاة حيث نصت الفقرة (أ/٩) حيث جاء فيها: "الدخل الذي يحققه المستثمر غير الأردني المقيم من مصادر خارج المملكة والناشئة من استثمار رأساله الأجنبي والعوائد والأرباح وحصيلة تصفية استثمارات أو بيع مشروعه أو حصصه أو أسهمه بعد إخراجها من المملكة وفق أحكام قانون الاستثمار أو أي قانون آخر يجل محله".

ورغم أن هذا النص الذي يميلنا إلى قانون الاستثمار يخرجنا من مفهوم الاستثمار وتعريفه الوارد في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل كما أسلفنا؛ ولا تعارض في ذلك إلا أن لنا فيه وقفين الأولي: لماذا وضع المشروع شروطاً لم ترد في قانون الاستثمار لمنح هذا الإعفاء؟ حيث إنه قصره على المستثمر المقيم فقط، فما الغاية من اشتراط الإقامة طالما أن العبرة من هذه الحوافز جلب رؤوس الأموال غير الوطنية؟.

وبالعودة إلى تعريف المقيم في المادة الثانية من قانون ضريبة الدخل فهو إما الشخص الطبيعي الذي يقيم أكثر من ١٨٣ يوماً، أو الشخص المعنوي المقيم الذي يتمتع بالجنسية الأردنية أو الذي تملك الحكومة أكثر من (٥٠)٪ من رأس ماله، أو الذي يكون له فرع أو مركز يمارس الرقابة أو الإدارة على أعماله في الأردن.

وبالتالي وإذا افترضنا أن الاستثمارات التي يوليها المشروع الرعاية هي الاستثمارات الرأسمالية القائمة على نشاط اقتصادي كبير وليس الاستثمارات الشخصية البسيطة فإن هذا الإعفاء يمنح للشركات الأجنبية التي لها مركز أو فرع للرقابة أو الإدارة على أنشطتها في الأردن ولا يمنح لغيرها، باعتبار أن مثل هذه الشركات تستثمر أموالاً أجنبية ولهذا لا ندرى ما هي الحكمة من اشتراط الإقامة طالما أن مثل هذه الاستثمارات ليس باليسير إيجادها أو انتقالها إلا وفق تراخيص وإجازات معينة.

أما الوقفة الثانية: فهي لماذا منح المشرع الإعفاء فقط للشخص الأجنبي؟ فما المانع أن يمنح الإعفاء إلى أي شخص أردني أو غير أردني مقيم أو غير مقيم، طالما أنه يستثمر أموالاً اكتسبها من خارج الأردن بداخل الأردن وفق ضوابط تؤكد وجود مثل هذا الاستثمار حقيقة لا صورة، لما لذلك من انعكاس إيجابي على الاقتصاد الأردني والتنمية الاقتصادية عموماً ومحاربة البطالة خصوصاً، ثم لو افترضنا أن هناك شخصاً طبعياً أردنياً أو غير أردني مقيم أم غير مقيم فلماذا لا يتمتع كلاهما بذات الحافز طالما أن النتائج المرجوة من استثمار أي منهما متحققة ولا ندري لماذا حصرها المشرع في غير الأردني مع اشتراط الإقامة. فعلى سبيل المثال لو أن شخصاً غير أردني ولا يقيم في الأردن ١٨٣ يوم لمتابعة أعماله في الخارج فهل يتم حرمانه من الإعفاء لغايات الاستثمار وما هي الحكمة من ذلك رغم استثماره لأموال غير وطنية.

ومما يثير الاستغراب أن هذه الشروط غير واردة في قانون الاستثمار الذي يميلنا إليه قانون ضريبة الدخل بل على العكس نجد ان المشرع الاستثماري -وحسناً فعل- قد ساوى بين المستثمر الأردني والمستثمر الأجنبي دون اشتراط الإقامة للاستفادة من هذه الحوافز، وبالتالي فإن هذا يدخلنا في تعارض ما بين الخضوع لهذه الشروط؛ أو الاكتفاء بها ورد في قانون ضريبة الاستثمار -الذي نراه أحق- من أحكام بصفته المظلة التشريعية لأي مستثمر.

ثانياً: إعفاء استثمارات البنوك الأجنبية

أعفت المادة ٤/أ/١٦^(١٩) من القانون الضريبي البنوك والشركات المالية غير العاملة في المملكة، أي التي ليس لها فروع أو مراكز إدارة في المملكة من العبء الضريبي الناجم عن دخلها نتيجة استثماراتها داخل البنوك الأردنية، أو بالمشاركة معها، -وحسناً فعل المشرع بهذا- لأن أي اقتصاد لأي دولة يقوم قدرة البنوك التمويلية لأي نشاط تجاري أو اقتصادي أو مالي، وما ينعكس بالتالي على قدرتها الإقراضية داخل المجتمع الذي بدوره يفعل الأثر المضاعف

(١٩) جاء في المادة ٤/أ/١٦: " ما يتحقق للبنوك والشركات المالية غير العاملة في المملكة من البنوك العاملة في المملكة من فوائد الودائع والعمولات وأرباح الودائع المشاركة في استثمار البنوك والشركات المالية التي لا تتعاطى بالفائدة".

لحركة السوق التجارية نتيجة ذلك، وبالتالي يعتبر استثمار البنوك الأجنبية أو تشجيعها على هذا الاستثمار من خلال الإعفاء ينعكس إيجاباً على الثقة الائتمانية في السوق المصرفي الوطني وقدرته المالية وما يوفر ذلك من عملات صعبة دعماً لميزان المدفوعات.

ثالثاً: تعارض المظلة التشريعية للأعباء الضريبية في مجال الاستثمار:

تحرص المنظومة التشريعية على انسجام أحكامها—ما أمكن إلى ذلك سبيلاً— وفي حال ظهور التباين بين النصوص الناظمة لأمر معين تبرز لدينا أدوات المفاضلة بين هذه النصوص مثل قاعدة الخاص يقيد العام أو اللاحق ينسخ السابق. هذا إذا تعذر التوفيق بينها لأن انسجام النصوص وإعمالها هو الأساس والأولى بالإتباع إذا ما وجدت لذات الغاية وذات الهدف، ورغم ذلك فقد وجدنا تناقضاً جلياً بين أحكام قانون ضريبة الدخل وقانون تشجيع الاستثمار في تنظيم الأعباء الضريبية على الأنشطة الاستثمارية بصورة يصعب معها—حسبما نرى— إعمال أي من القواعد سالفة الذكر حيث برز التناقض جلياً ما بين المادة (١١/ ط) / ((٤+٣+٢+١)) من قانون ضريبة الدخل وما بين قانون الاستثمار ناهيك عن التناقض بين نصوص قانون ضريبة الدخل ذاته.

فقانون ضريبة الدخل يحيلنا كما مر معنا بموجب المادة (٤/ أ/ ٩) التي أعفت الدخل الذي يحققه المستثمر غير الأجنبي إلى قانون الاستثمار؛ لتعود هذه المادة لتخضع دخول المؤسسات المسجلة لغايات الاستثمار في المناطق التنموية لنسب غير الواردة في قانون الاستثمار، ونرى التناقض في تنظيم الأعباء الضريبية على الأنشطة الاستثمارية من خلال صياغة النصوص الناظمة لهذه الأعباء بين القانونين، حيث نجد أن مطلع المادة (١١/ ط) من قانون ضريبة الدخل تبدأ بعبارة على الرغم مما ورد في المواد (١١) و (١٤) و (٤٤) من قانون الاستثمار: "تفرض ضريبة على دخول المؤسسات المسجلة في المناطق التنموية... (٢٠)".

(٢٠) جاء في المادة (١١/ ط) من قانون ضريبة الدخل بموجب التعديل الذي تم على القانون سنة ٢٠١٨: ((على الرغم مما ورد في الفقرة (ب) من المادة (٧٨) من هذا القانون والمواد (١١) و (١٤) و (٤٤) من قانون الاستثمار رقم (٣٠) لسنة=

وبالعودة إلى قانون تشجيع الاستثمار وقبل الخوض في تحليل المواد الواردة فيه نجد أن مطلع المادة ١١/ (٢١) منه وخاصة الفقرتين (أ+ب) تبدأ بعبارة "على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل..."

مما يضعنا في حيرة جدية فعلاً، فأبي القانونين يرغم الآخر؟ وأيهم أولى بالتطبيق؟ وكلاهما يبدأ بعبارة (على الرغم مما ورد بالآخر) وبالعودة للمادة ١٤ (٢٢) من قانون تشجيع الاستثمار

٢٠١٤: ١ - تفرض الضريبة على دخل المؤسسة المسجلة في المناطق التنموية الناشئة عن أنشطة الصناعات التحويلية التي لا تقل القيمة المحلية المضافة فيها عن (٣٠٪) بنسبة (٥٪). ٢- تفرض الضريبة على دخل المؤسسة المسجلة في المناطق التنموية لباقي المشاريع والأنشطة بنسبة (١٠٪). ٣- لمجلس الوزراء بناء على تنسيب مجلس الاستثمار تخفيض هذه النسبة، سواء للأنشطة والمشاريع المسجلة قبل نفاذ أحكام هذا القانون المعدل أو بعده وفقاً للنشاط الاقتصادي والأسس المحددة بذلك بما فيها المنطقة والعملية والقيمة.... ٤- تفرض الضريبة على الدخل المتأتي للمؤسسة المسجلة في المناطق الحرة التي تمارس نشاطاً صناعياً أو أي نشاط آخر من البيع أو التنازل أو التوريد للسلع والخدمات داخل حدود هذه المناطق بنسبة الضريبة المحددة وفقاً للنشاط الاقتصادي أو الشخص في الفقرتين (أ) و (ب) من هذه المادة.

(٢١) جاء في المادة (١١) من قانون الاستثمار: ((أ- على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ تكون ضريبة الدخل بنسبة (٥٪) من دخل المؤسسة المسجلة الخاضع للضريبة والمتأتي من نشاطها الاقتصادي داخل المنطقة التنموية ب- على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ تكون ضريبة الدخل بنسبة (٥٪) من دخل المؤسسة المسجلة الخاضع للضريبة والمتأتي من نشاطها الاقتصادي في القطاع الصناعي. - لمجلس الوزراء بتسيب من المجلس أن يستثني من أحكام هذه المادة أي من المناطق التنموية التي كانت في الأصل مدناً صناعية قائمة بمقتضى قانون مؤسسة المدن الصناعية الأردنية رقم (٥٩) لسنة (١٩٨٥) ونظام إنشاء المدن الصناعية الخاصة رقم (١١٧) لسنة ٢٠٠٤. - تستفيد المؤسسة المسجلة من أي إعفاءات ضريبية سارية في المملكة تتعلق بالصادرات من السلع والخدمات إلى خارج المملكة. ه- لا تسري الأحكام الواردة في الفقرات (أ، ب) من هذه المادة على الدخل المتأتي لكل من البنوك وشركات الاتصالات الحاصلة على رخص فردية وشركات الوساطة المالية والشركات المالية، بما فيها الشركات التي تمارس أعمال الصرافة أو التمويل أو التأجير التمويلي وشركات الاستشارات والتدقيق المالي والضريبي، والنقل بكافة أشكاله (منها النقل الجوي والنقل البحري والسكك الحديدية ونقل البضائع على الطرق) وشركات التأمين وإعادة التأمين، والصناعات التعدينية والاستخراجية الأساسية، وتوليد وتوزيع الكهرباء ونقل و/ أو توزيع و/ أو استخراج المياه والغاز والمشتقات النفطية باستعمال خطوط الأنابيب.

(٢٢) جاء في المادة (١٤) من قانون الاستثمار: ((تمتع المؤسسة المسجلة التي تمارس نشاطاً اقتصادياً في المنطقة الحرة=

نجدها نصت صراحة على الإعفاء من أية ضرائب أو رسوم جمركية أو رسوم أبنية أو إنشاءات أو تراخيص أبنية أو عوائد تحسين وتنظيم، وكلمة ضرائب هنا تشمل كافة أنواع الضرائب. فالمطلق يجري على إطلاقه، ولتكتمل ثلاثة الأثافي في المادة ٤٤ (٢٣) التي نصت صراحة على العمل بقانون الاستثمار عند تعارضه مع أي تشريع آخر وحقيقة لنجد أنفسنا أمام تحبط تشريعي غريب ما بين النصوص الناظمة لمسألة الأعباء الضريبية على الأنشطة الاستثمارية في الأردن لنقف حائرين أمام عبارة أن المشرع لا يلغو، خاصة إذا علمنا أن قانون ضريبة الدخل يصعب إعمال أي تشريع آخر غيره أمام المحكمة الضريبية كما سنتناول ذلك لاحقاً.

ومما يزيد الأمر غرابة أيضاً ظهور التناقض بين نصوص قانون ضريبة الدخل ذاته فنجد في المادة (٧٨/أ/١٢) (٢٤) قد أحالت صراحة إلى الركون لأحكام قانون تشجيع الاستثمار بخصوص

=بها يلي: أ- الإعفاء من ضريبة الدخل عن الأرباح المتأتية من الأنشطة التالية: ١- تصدير السلع أو الخدمات خارج المملكة

2- تجارة الترانزيت. 3- البيع أو التنازل عن السلع داخل حدود المناطق الحرة. 4- تقديم الخدمات وتوريدها داخل المنطقة الحرة. ب. الإعفاء من ضريبة الدخل عن رواتب وعلاوات الموظفين غير الأردنيين العاملين في المشاريع التي تقام في المنطقة الحرة. ج- الإعفاء من الرسوم الجمركية وسائر الضرائب والرسوم المترتبة على البضائع المصدرة من المنطقة الحرة لغير السوق المحلي وعلى البضائع المستوردة إليها بما في ذلك المواد والمعدات والآلات والتجهيزات ومواد البناء الداخلة في بناء وإنشاء وتجهيز وتأثيث جميع أنواع المشاريع التي يتم أقامتها من هذه المؤسسات في المنطقة الحرة وقطع الغيار اللازمة لصيانتها المستمرة ولا يشمل الإعفاء بدل الخدمات. د- إعفاء الأبنية والإنشاءات المقامة في المنطقة الحرة من رسوم الترخيص ومن ضريبي الأبنية والأراضي ومن عوائد التعبيد والتنظيم والتحسين. هـ- السماح لها بتحويل العملات الأجنبية والأرباح الناشئة عنها من المنطقة الحرة وفق أحكام التشريعات النافذة. و- إخراج الآلات والمعدات والمواد والسلع والتجهيزات اللازمة لإقامة أي مشروع فيها وتشغيله أو توسعته والأرباح الناشئة عنه إلى خارج المملكة وفق أحكام التشريعات النافذة".

(٢٣) جاء في المادة (٤٤) من قانون الاستثمار يعمل بأحكام هذا القانون عند تعارضها مع أي نص في التشريعات النافذة (٢٤) جاء في المادة (٧٨) من قانون ضريبة الدخل: أ- مع مراعاة أحكام الفقرة (ب) من هذه المادة، لا تطبق أي أحكام وردت في أي تشريع آخر تتعلق بفرض الضريبة أو الإعفاء منها كلياً أو جزئياً باستثناء ما ورد النص عليه بمقتضى أحكام كل من القوانين التالية: - وليس من ضمنها قانون الاستثمار. ب- تطبق الأحكام الواردة في كل من قانون

العبء الضريبي - وهذا موقف موفق - إلا إننا نجد قانون ضريبة الدخل يعود ليتعارض مع نفسه صراحة من خلال المادة (١١ / ط) من نفس القانون، حيث نصت صراحة على استثناء المادة (٧٨) سالفة الذكر؛ مما يعني أن أحكام المادة (١١) قد أهدرت الإحالة الواردة في المادة (٧٨) برمتها وكأنها لم تكن، لنجد أنفسنا أمام نصين متعارضين ينظمان ذات الغاية.

وإن كنا قد أوجدنا بعض العذر الضعيف في أن المشرع الضريبي قد يسهو عما ورد في قانون تشجيع الاستثمار خلال مناقشة الأعباء الضريبية في هذا القانون؛ فكيف نجد له العذر بهذا التعارض بين نصوص ذات التشريع، وهو يناقش أحكام القانون الضريبي ونصوصه، حيث أحالتنا المادة (٧٨) من القانون الضريبي إلى قانون الاستثمار لنجد المادة (١١ / ط) تهدر هذا الإحالة مستهتلة مطلعها بعبارة: على الرغم مما ورد في المادة (٧٨) من هذا القانون.

رابعاً: مدى التناقض في حجم الأعباء الضريبية بين قانون ضريبة الدخل وقانون الاستثمار:

رأينا فيما سبق أن قانون تشجيع الاستثمار ليس هو المظلة التشريعية الوحيدة لغايات الأعباء الضريبية على الأنشطة الاستثمارية وعلى العكس نرى أن المشرع يتخطى - مع تحفظي على استخدام هذا التعبير - في شأن تنظيم الأعباء الضريبية وقد فصلنا ذلك سابقاً ولا نريد إعادة ما تناولناه لكن نرى تسليط الضوء على المادة (١١ / أ+ب+ج+د) من قانون الاستثمار^(٢٥) التي تناولت حجم الأعباء الضريبية على المستثمر التي يفترض بالمستثمر الركون إليها إن رغب في ممارسة أي نشاط استثماري في الأردن حيث جاء في هذه المادة:-

أ- على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ تكون ضريبة الدخل بنسبة (٥٪) من دخل المؤسسة المسجلة الخاضع للضريبة والمتأتي من نشاطها الاقتصادي داخل المنطقة التنموية.

منطقة العقبة الاقتصادية الخاصة وقانون الاستثمار فيما يتعلق بفرض الضريبة والإعفاء منها.

(٢٥) لا نريد الخوض في مسألة مدى دستورية هذه المادة ومدى انسجامها مع المادة ١١١ من الدستور من حيث فرض الضريبة وفقاً للقدر والتكلفة المتصاعدة بينها نجد هذه المادة قد فرضت ضريبة موحدة على هذه الأنشطة دون أخذ القدرة الشكلية والتصاعد الضريبي بعين الاعتبار.

- ب- على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل النافذ تكون ضريبة الدخل بنسبة (٥٪) من دخل المؤسسة المسجلة الخاضع للضريبة والمتأتي من نشاطها الاقتصادي في القطاع الصناعي
- ج- لمجلس الوزراء بتنسيب من المجلس أن يستثني من أحكام هذه المادة أي من المناطق التنموية التي كانت في الأصل مدناً صناعية قائمة بمقتضى قانون مؤسسة المدن الصناعية الأردنية رقم (٥٩) لسنة (١٩٨٥) ونظام إنشاء المدن الصناعية الخاصة رقم: (١١٧) لسنة (٢٠٠٤).
- د- تستفيد المؤسسة المسجلة من أي إعفاءات ضريبية سارية في المملكة تتعلق بالصادرات من السلع والخدمات إلى خارج المملكة.

ومن الملاحظ أن عبارة على الرغم مما ورد في قانون ضريبة الدخل تعني أن قانون ضريبة الدخل لا يمت للأعباء الضريبية الاستثمارية بأية صلة باعتبار قانون الاستثمار قانوناً خاصاً وهو ما يتم الركون إليه عند إنشاء أي نشاط استثماري. ونجد هذه المادة- التي أشرنا إليها آنفاً- قد وضحت بصريح العبارة حجم الأعباء الضريبية، حيث فرضت ٥٪ على النشاط الاقتصادي بالمناطق التنموية بموجب الفقرة أ وفرضت ٥٪ على النشاط الاقتصادي الصناعي إذا سجل لغايات الاستثمار بواقع ٥٪ مع إمكانية إعفاء أي نشاط في أي من المناطق التنموية من الضريبة نهائياً إذا كانت بالأصل مدناً صناعية بموجب قانون المدن الصناعية. (٢٦)

(٢٦) جاء في المادة الثامنة من قانون المدن الصناعية رقم ٥٩ لسنة ١٩٨٥ المنشور في الجريدة الرسمية العدد رقم (٣٣٤٣) تاريخ ١/١٠/١٩٨٥: بالإضافة إلى الإعفاءات التي يتمتع بها المشروع الصناعي بموجب قانون تشجيع الاستثمار المعمول به أو أي قانون آخر محل محله تتمتع تلك المشاريع التي تقام في المدن الصناعية بالإعفاءات التالية:

أ. إعفاء المشاريع الصناعية الجديدة التي تقام في المدن الصناعية عند إنشائها من ضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية لمدة سنتين من تاريخ مباشرتها للإنتاج. ب. إعفاء المشاريع القائمة خارج المناطق الصناعية والتي تنتقل إلى المدن الصناعية من ضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية لمدة سنتين من تاريخ مباشرتها للإنتاج في المدينة الصناعية.

ج. إعفاء المشاريع القائمة في المناطق الصناعية والتي تنتقل إلى المدن الصناعية من ضريبي الدخل والخدمات الاجتماعية من تاريخ مباشرتها للإنتاج بقرار من مجلس الوزراء وتنسيب من الوزير. د. إعفاء المشاريع القائمة في المدن الصناعية من ضرائب الأبنية والأراضي.

إلا أن التعارض الضريبي يظهر جلياً ما بين ما نصت عليه المادة: (١١) من قانون الاستثمار (١١/ط) مع ما نصت عليه المادة (١١/ط) من قانون ضريبة الدخل حيث فرضت الأخيرة العبء الضريبي في البند الأول منها على أي نشاط داخل المناطق التنموية ناشئ عن الصناعات التحويلية بواقع (٥٪) وهو مسعى موفق ويتوافق مع قانون الاستثمار، ولكنها فرضت في البند الثاني منها ضريبة على أي نشاط غير الصناعات التحويلية بواقع (١٠٪) وهذا تعارض صارخ مع قانون الاستثمار الذي فرض ضريبة بنسبة (٥٪) على جميع الأنشطة كما جاء معنا في المادة (١١/أ+ب+ج+د) من هذا القانون خاصة أن المادة (١١/ط) من قانون ضريبة الدخل أشارت صراحة إلى استثناء قانون الاستثمار مما يعني أننا أمام قانونين كلاهما خاص وكلاهما يتعارض مع الآخر.

بمعنى أن قانون الاستثمار أخضع جميع الأنشطة الاستثمارية لنسبة (٥٪) دون تمييز، بينما نجد أن قانون ضريبة الدخل أخضع بعضها لذات النسبة وعارض قانون الاستثمار وأخضع البعض الآخر لنسب مختلفة.

ومما يصعب الأمر ما جاء في المادة (٤٢) من قانون ضريبة الدخل التي حصرت النظر في أي خلاف ناجم عن تطبيق أحكام هذا القانون لمحكمة البداية الضريبية، وحصرت المحكمة أيضاً بأن تحكم بأي دعاوى ناجمة عن تطبيق أحكام هذا القانون وليس أي قانون آخر، سواء كانت متعلقة بالضريبة أو الغرامة التي تم دفعها أو توريدها بموجب أحكام هذا القانون، وهذا ما نصت عليه المادة (٤٢) حيث جاء فيها: "تنشأ محكمة بداية تسمى (محكمة البداية الضريبية) تؤلف من رئيس وعدد من القضاة يعينهم المجلس القضائي وتختص بالنظر في جميع الدعاوى الناشئة عن تطبيق أحكام هذا القانون والأنظمة والتعليمات التنفيذية والتعليمات الصادرة بمقتضاه".

ونخلص مما سبق أن قانون الاستثمار نظم الأعباء الضريبية بصورة تغاير ما جاء بقانون ضريبة الدخل لينظم الأخير بعضها بصورة تهدر ما جاء في الأول دون أدنى اعتبار لقانون الاستثمار، في حال الخلاف القضائي ولكون المظلة القضائية للزاعات الضريبة بكافة أنواعها تسند إلى المحكمة الضريبية دون سواها؛ التي ألزمها المشرع بتطبيق أحكام قانون ضريبة الدخل

فقط دون الالتفات إلى أي قانون آخر، فإن هذا يفضي إلى اعتبار الأعباء الضريبية المحفزة في قانون الاستثمار كأن لم تكن إذا ما تعارضت مع الأعباء الضريبية في قانون ضريبة الدخل.

خامساً: مدى توافق قانون الاستثمار مع قانون الضريبة العامة على المبيعات:

إضافة للتعارض الوارد بين قانون الاستثمار وقانون ضريبة الدخل نجد أن هناك عدم انسجام بين المادة (١٢/أ) (٢٧) من قانون الاستثمار التي نصت على خضوع جميع المشتريات أو المستوردات للمشاريع الاستثمارية داخل المناطق التنموية إلى نسبة الصفر من ضريبة المبيعات دون التزام المؤسسة الاستثمارية بتقديم أي كفالة لدى الإدارة الضريبية، وبين أحكام قانون الضريبة العامة على المبيعات (٢٨) الذي لم يتضمن مثل هذا النص، لندخل دوامة أيهما الخاص وأيها العام؟ كما أشرنا بخصوص قانون ضريبة الدخل، حيث إن قانون الضريبة العامة على المبيعات هو الخاص بالنسبة للإدارة الضريبية وهو القانون الواجب التطبيق أمام المحاكم الضريبية - كما أسلفنا - لم ينص على كيفية تنظيم الأعباء الضريبية المتعلقة بضريبة المبيعات الخاصة بالأنشطة الاستثمارية كما لم ينص على الإحالة إلى قانون الاستثمار كما هو الحال في قانون ضريبة الدخل، ليجد المستثمر نفسه أمام قانون يتعلق بخضوع مشترياته لضريبة المبيعات حتى وإن كانت بنسبة الصفر وما يترتب على ذلك من أعباء إدارية ليس هنا مجالها، إلا أنه لا يخضع إلى قانون الاستثمار، ودون ورود مثل هذا الإعفاء في القانون الأخير الذي تلتزم الإدارة الضريبية والمحكمة الضريبية بتطبيق أحكامه دون سواه يسمي الإعفاء المشار إليه كأن لم يكن. أما فيما يخص الإعفاءات والحوافز الضريبية المتعلقة بضريبة المبيعات الممنوحة للمستثمر في

(٢٧) جاء في المادة (١٢/أ) من قانون الاستثمار: - أ- تخفض الضريبة العامة المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات على السلع والخدمات التي تقوم المؤسسة المسجلة بشرائها أو استيرادها لغايات ممارسة نشاطها الاقتصادي داخل المناطق التنموية لنسبة (الصفر) دون التزام المؤسسة المسجلة بتقديم أي كفالة لدى دائرة ضريبة الدخل والمبيعات بهذا الخصوص.

(٢٨) قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم: (٦) لسنة ١٩٩٤، المنشور في الجريدة الرسمية عدد رقم: (٣٩٧٠) تاريخ: ١٩٩٤/٥/٣١.

الثابتة ذات الاستخدام المزدوج من الرسوم الجمركية وضريبة المبيعات حيث أخضعها لضريبة مبيعات بنسبة الصفر.

٣- أبقى المشرع أيضاً كافة الخدمات التي تم استيرادها من المستثمر خارج المناطق التنموية من الخارج من خلال ردها من قبل الإدارة الضريبية خلال ٣٠ يوماً من طلب استردادها.

٤- حدد الجدول رقم (٣) السلع التي تعفى من الرسوم الجمركية وتخضع للضريبة العامة بنسبة الصفر في حال تم استيرادها أو شراؤها محلياً.

وحسباً فعل المشرع بعدم خلق أي تعارض أو تداخل ما بين قانون الضريبة العامة على المبيعات وقانون الاستثمار وترك تنظيم الإعفاء من ضريبة المبيعات العامة أو الخاصة على السلع أو المستلزمات لقانون الاستثمار، تجنباً للتداخل التشريعي الذي لمسناه جلياً مع قانون ضريبة الدخل، وأثر ذلك على العلاقة القانونية بين المستثمر والدولة، وما يتبع ذلك من عدم استقرار اقتصادي يجفّل المستثمر، وما يلحق ذلك من تبعات اقتصادية سلبية، لهذا نتمنى على المشرع الضريبي إيراد نص صريح في قانون الضريبة العامة على المبيعات بالإحالة إلى قانون الاستثمار تجنباً لأي إشكال ينجم عند منح الإعفاءات الواردة آنفاً استناداً لقانون الاستثمار ليصير جزءاً من قانون الضريبة العامة على المبيعات بموجب هذه الإحالة الذي تلتزم الإدارة الضريبة والمحكمة الضريبة بأحكامه دون غيره .

ومن جانب آخر نرى أن ما يثير الاستغراب أن المشرع لم يعمل على تسهيل عملية أو آلية التعامل مع ضريبة المبيعات فقد رأينا أن المشرع فرض الضريبة العامة على المبيعات في حال شرائها عملياً ثم تقوم الإدارة الضريبية بردها لاحقاً (م/٤/ب/١).

وكذلك فرض ضريبة مبيعات على الخدمات المستوردة والتي تم شراؤها عملياً على أن تقوم الإدارة الضريبية بردها لاحقاً خلال (٣٠) يوماً من المطالبة باستردادها (م/٤/ب/٣) ولا ندري الحكمة من إدخال المستثمر في دوامة العمل الروتيني مع الإدارة ولماذا يقوم بدفعها ثم المطالبة باستردادها لاحقاً، ولماذا لا يعفى منها فوراً خاصة أن أكثر ما يرهق المستثمر، هو البيروقراطية الإدارية التي تجعل المستثمر يضعها بكفة الأعباء المالية للدولة عند دراسة أي

للمستثمر غير الأردني ومنها. (٣٢)

- ١- معاملته معاملة المستثمر الوطني.
- ٢- الإعفاءات الضريبية.
- ٣- حق إخراج أمواله بأي عمله يراها قابلة للتحويل.
- ٣- إدارة نشاطه بمن يراه مناسباً من الأشخاص الذين يختارهم.
- ٤- تحويل رواتبهم وأرباحهم وتعويضاتهم إلى خارج المملكة.
- ٥- إعفاء رواتبه ورواتب عماله من أي ضرائب.
- ٦- حق إخراج معداته وآلياته إلى الخارج معفاة من الرسوم والضرائب.
- ٧- إعفاؤه من أي رسوم تتقاضاها أي من الهيئات المركزية أو غير المركزية.
- ٨- الإعفاء من الرسوم الجمركية.

وعلى ما سبق سوف نتناول ضعف الضمانات التي وضعها المشرع في مواجهة المستثمر لتحقيق الغايات الأساسية من منحه هذه الحوافز، فهل مجرد التسجيل ضمن قانون الاستثمار لأي أجنبي كمستثمر كافٍ لتحقيق ذلك.

وهل أورد المشرع قيوداً تفرض على المستثمر تشغيل العمالة المحلية وضح جزء من إيراداته ضمن الاقتصاد الوطني للتمتع بكل الامتيازات السابقة

حيث نجد أن للمستثمر التمتع بكافة الميزات التي منحها إياه القانون دون أدنى التزام بتحقيق أي من الأهداف التي يسعى لتحقيقها قانون الاستثمار، وسوف نتناول باختصار أهم غايتين هما تشغيل العمالة المحلية لمكافحة البطالة وجلب العملات الأجنبية أو ضخ جزء من أرباحه في السوق المحلي دعم لميزان المدفوعات أو التزام المستثمر بحجم معين من مشترياته من السوق المحلي دعماً للقطاع التجاري والصناعي الوطني.

(٣٢) المواد: (١٠+١١+١٢+١٣+١٤) وغيرها من قانون الاستثمار.

أولاً: من حيث محاربة البطالة نجد أن القانون أتاح للمستثمر الحق في إدارة مشروعه بالأسلوب الذي يراه مناسباً وبالأشخاص الذين يختارهم لهذه الغاية.

وبالتالي ما هو الضمان أو الالتزام الذي يفرض على المستثمر تشغيل العمالة المحلية طالما أن له الحق باستخدام عمالة غير محلية؟ ولماذا لم يربط المشرع نسبة الإعفاءات الممنوحة إلى نسبة العمالة المحلية بحيث يتمتع بكل هذه الامتيازات إذا ما كان (٥٠٪) مثلاً من عماله من العمالة المحلية، أو أي نسبة يراها المشرع مناسبة حسب ظروف كل مشروع فلكل نشاط ظروف مختلفة عن غيرة من الأنشطة الأخرى؟.

ثانياً: إن جلب العملة الأجنبية لغايات دعم ميزان المدفوعات تعني أن على المستثمر ضخ جزء من العملات التي يحققها من استثماره في السوق المحلي، بينما لم نجد في قانون الاستثمار أي التزام على المستثمر لهذه الغاية بل أن المشرع نص صراحة على حق المستثمر إخراج رأس المال الأجنبي الذي أدخله - وهذه أصلاً أموال غير وطنية ولا مشكلة بها- ولكن له أيضاً إخراج عوائد استثماره أو أرباح أو حصيلة تصفية استثماره أو بيع مشروعه أو حصته أو أسهمه إلى الخارج دون قيود.

كما أتاح له المشرع تحويل رواتب العاملين والإداريين وتعويضاتهم إلى خارج المملكة دون أي التزام بضخ أي منها في السوق المحلي.

وكما أسلفنا في النقطة السابقة؛ فقد كان من الأولى ربط حجم الاستفادة من الحوافز عامة؛ بقدر مساهمة المستثمر بدعم الاقتصاد الوطني بأي نسبة يراها المشرع مناسبة، مثل ربط أي إعفاءات ضريبية أو جمركية أو تسهيلات حكومية بما يقدمه المستثمر من فوائد تعود على الاقتصاد المحلي وبما يحقق الأهداف التي منح من أجلها هذه الامتيازات.

ثالثاً: إن إلزام المستثمر الأجنبي بضرورة جعل جزء أو نسبة من مشترياته -سواء المتعلقة بمدخلات الإنتاج إن توفرت أو أي مستلزمات يحتاجه- من السوق المحلي يساهم برفد الجهاز الإنتاجي والتنمية الاقتصادية وتحريك عجلة الاقتصاد بما يتناسب مع حجم المشتريات

على أن يترك للمشرع أو السلطة التنفيذية تحديد هذه النسبة بما يتوافق مع توفرها في السوق المحلي وحسب طبيعة كل نشاط استثماري.

وخلصنا مما سبق أن المشرع الأردني لم يفرض أيًا من القيود أو يضع أيًا من الضمانات على المستثمر الأجنبي لتحقيق أي من الغايات التي أوردناها آنفًا، سواء من حيث تشغيل نسبة من عمالته من العمالة المحلية، أو ضخ جزء من إيراداته الاستثمارية في السوق المحلي، أو المساهمة في دعم المشاريع الإنتاجية الوطنية، مما يعني أن بإمكان أي مستثمر إنشاء أي نشاط تجاري أو صناعي وبعامة أجنبية، مع حصر مشترياته وخاصة مدخلات الإنتاج بالسوق الأجنبي، وتصدير منتجاته للخارج، وتحويل إيراداته وأرباحه وتعويضات عمالة للخارج، مستفيدًا من كافة الامتيازات والحوافز القانونية الاستثمارية دون أدنى مقابل يعود على الاقتصاد الوطني.

(٥٪) على بعضها و(١٠٪) على البعض الآخر كما جاء في المادة (١١ / ط / ١).

٥- يفتقر قانون الضريبة العامة على المبيعات إلى نص يميلنا إلى قانون الاستثمار كما هو المعمول به في قانون ضريبة الدخل رغم أن قانون الاستثمار يتضمن العديد من النصوص التي تنظم الأعباء الضريبية المتعلقة بضريبة المبيعات، بصورة مغايرة لما يتضمنه قانون الضريبة على المبيعات عموماً، مما قد يوقعنا في شرك التناقض عند تطبيق الأعباء الضريبية على المبيعات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية.

٦- لم يحرص المشرع الأردني على توفير ضمانات تؤكد تحقيق الغاية من منح الحوافز الاستثمارية عموماً والحوافز الضريبية خصوصاً ومدى انعكاس ذلك إيجابياً على الاقتصاد الوطني سواء من حيث النمو الاقتصادي أو الحد من البطالة المحلية إلا أننا لا نرى أي ربط بين منح هذه الحوافز ومدى انعكاس ذلك على تحقيق الغاية منها ومقدار ما تقدمه من أثر إيجابي على الاقتصاد الوطني.

التوصيات:

١- نحث المشرع الضريبي على ترك تحديد أو تعريف الاستثمار لقانون الاستثمار حسبما ورد في المادة الثانية منه لكونه القانون الخاص بهذه الغاية، وأن يكتفي المشرع الضريبي بالإحالة الواردة به في المادة (٧٨) التي تحيل إلى قانون الاستثمار فيما يتعلق في الأنشطة الاستثمارية ومفهومها.

٢- نتمنى على المشرع الضريبي إزالة قيد الإقامة بالأردن على المستثمر، جاء في المادة (٩/أ) التي تشترط على المستثمر الإقامة للاستفادة من الحوافز الضريبية لأن الهدف هو حجم استثماراته وليس إقامته؛ لما لذلك من أثر ذلك على الاقتصاد الوطني.

٣- نحث المشرع الأردني على المساواة بين المستثمر الأردني وغير الأردني من حيث الاستفادة من هذه الحوافز وإلغاء التمييز بينهما الذي جاء في المادة (٩/أ) طالما أن الهدف جلب رؤوس أموال غير أردنية، لأن العبرة بحجم هذه الاستثمارات ومصدرها وليس جنسية

المراجع

أولاً: الكتب العربية:

- ١) د. خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الضريبية، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٤.
- ٢) د. صفوت عبد السلام، الحوافز الضريبية وأثرها على الاستثمار والتنمية في مصر، دار النهضة العربية، القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٣) د. عادل أحمد حشيش، أصول الفن المالي في الاقتصاد العام، دار النهضة، بيروت، ١٩٩٧.
- ٤) د. عادل العلي، المالية العامة والقانون الضريبي، دار إثراء للنشر، عمان، ٢٠١١.
- ٥) د. عبد الباسط وفا، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح الشركات في مصر، دار النهضة العربية القاهرة، ٢٠٠٢.
- ٦) د. عبد العال العكيان، مقدمة في علم المالية العامة، ج ١، مؤسسة دار الكتب للطباعة والنشر، الموصل، ١٩٧٦.
- ٧) د. كمال أحمد الحسييني، أصول الفن المالي، دار النهضة، بيروت، ١٩٦٧.
- ٨) د. محمد إبراهيم محمود، سياسة الإعفاءات الضريبية في ظل القانون الضريبة على الدخل رقم، ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأثرها على التنمية الاقتصادية في مصر، د.ن، ٢٠٠٦.

ثانياً: الدراسات العلمية:

- ١) د. محمد علي السيد سرور، سياسة الإعفاءات في ضريبة الدخل في التشريع المصري - دراسة مقارنة، رسالة دكتوراة، جامعة القاهرة، كلية الحقوق.

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

- 1- A. J. Easson, "Tax Incentives for Foreign Direct Investment in Developing Countries," Australian Tax Forum 9, no. 4 (1992).
- 2- Klemm, Alexander. "Causes, Benefits, and Risks of Business Tax Incentives," International Tax and Public Finance 17, no. 3 (06, 2010).
- 3- Sassi, Amine M, "The Regulation of Interstate Fiscal Competition: Defining the Borders of the Concept of Tax Incentives," Manchester

Journal of International Economic Law vol. 1, no. 2 (2004).

- 4- Howell H., Janet G. Stotsky, and Eduardo Ley, "Tax Incentives for Business Investment: A Primer for Policy Makers in Developing Countries." World Development 30, no. 9 (09,2002).

Romanization of Arabic references

- 1) Dr. Khalil Awwad Abu Hashish, almuhasabat aldaribiatu, dar althaqafati, eaman, 2004.
- 2) Dr. Safwat Abdel Salam, alhawafiz aldaribiat wa'atharuha ealaa alaistithmar waltanmiat fi masara, dar alnahdat alearabiati, alqahirata, 2002.
- 3) Dr. Adel Ahmed Hashish, 'usul alfani almali fi aliaiqtsad aleami, dar alnahdati, bayrut, 1997.
- 4) Dr. Adel Al-Ali, almaliat aleamat walqanun aldaribiu, dar 'iithra' lilnashri, eaman, 2011.
- 5) Dr. Abdel Basset Wafa, nahw tatwir shamil linizam aldaribat ealaa 'arbah alsharikat fi masra, dar alnahdat alearabiati alqahirata, 2002.
- 6) Dr. Abdul-Aal Al-Akiban, muqadimat fi eilm almaliat aleamati, ja1, muasasat dar alkutub liltibaeat walnashri, almusil, 1976.
- 7) Dr. Kamal Ahmed Al-Hussaini, 'usul alfani almali, dar alnahdati, bayrut, 1967.
- 8) Dr. Muhammad Ibrahim Mahmoud, siyasat al'iefa'at aldaribiat fi zili alqanun aldaribat ealaa aldakhl raqma, 91 lisanat 2005 wa'atharuha ealaa altanmiat alaiqtisadiat fi masra, da.n, 2006.
- 9) Dr. Mohamed Ali El-Sayed Sorour, siyasat al'iefa'at fi daribat aldakhl fi altashrie almisrii -dirasat muqaranati, risalat dukturati, jamieat alqahirat, kuliyat alhuquqi.

