

الجمعية المصرية للإقتصاد السياسى والإحصاء والتشريع
المؤتمر العلمى للقانونيين المصريين

" دور التشريعات الضريبية فى حماية البيئة وبصفة خاصة : من التلوث الناشئ عن البترول "

بحث مقدم من

رمضان صديق محمد حسين

الباحث بالإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل
بمصلحة الضرائب

سكرتير تحرير مجلة التشريع المالى والضريبى

القاهرة ١٢ - ١٤ فبراير ١٩٩٢

١- البيئة والانسان :

يعتبر لفظ البيئة من الالفاظ الشائعة الاستعمال الذي يتعذر وضع تعريف محدد له ، وقد يرجع ذلك الى تباين مدلوله تبعاً لنمط العلاقة التي تربط الانسان بهذا اللفظ، اذ يمكن النظر الى البيئة من حيث انها الخير المكاني الذي يتواجد فيه الانسان ، ومن ثم توجد البيئة المدرسية ، وبيئة المنزل ... الخ كما يمكن النظر اليها من زاوية النشاط البشري فهناك البيئة الزراعية او الصناعية ... وهكذا .

وقد حاول مؤتمر الامم المتحدة للبيئة البشرية المنعقد في عام ١٩٧٢ بمدينة استوكهولم، عاصمة السويد ، وضع تعريف محدد للبيئة ، الا ان هذا التعريف جاء متسعاً بحيث يشمل (١) " رصيد الموارد المادية والاجتماعية المتاحة في وقت ما ، وفي مكان ما ، لاشباع حاجات الانسان وتطلعاته " .
بينما يعرفه البعض (٢) بأنه " الاطار الذي يعيش فيه الانسان ويحصل منه على مقومات حياته من غذاء وكساء ودواء وماوى ويمارس فيه علاقاته مع اقاربه من بني البشر " .

ومن هذا يبدو تفاعل الانسان مع البيئة ، وتأثير كل منهما في الآخر، بحيث يصبح من قبيل التماهي في الخطأ النظر الى الانسان باعتباره مالكا للبيئة ملكية خاصة ، وخارجاً عن اى نظام يتعلق بها اذ " يستحيل تحديد البيئة المثلى للانسان ، اذا كان المـــــــرء لا يفكر الا في الانسان وحده " . (٣)

ولقد تطورت علاقة الانسان بالبيئة التي يعيش فيها تطوراً مذهلاً منذ بزوغ عصر الصناعة، ولم تعد هذه البيئة مصدراً لغذائه وكسائه فقط ، بل اصبحت محلاً لاجتماعه ، ومنبعاً لاشباع رغبته المتزايدة في الكشف عن المجهول ، ويعتبر اكتشاف الفحم والبتروك نواة هذه الانطلاقة التي ادت الى اختراع وسائل غاية في التقدم ، في مجالي السلم والحرب ، مما اثرت على البيئة تأثيراً يشمل الارض والبحار والهواء ،

وقد احدث تدخل الانسان في التوازن الطبيعي لانظمة البيئة الكثير من المشكلات ذات الاثر العالمي (٤) ، منها تغير المناخ ، وانحسار الغابات وانقراض بعض الحيوانات

البرية والبحرية وزحف الصحارى . . . وغيره مما اثار مشكلة تلوث البيئة ، وما تؤدى اليه من اثار سلبية فى حياة الانسان ذاته حيث يأتى هذا التأثير من خلال الهواء والماء والطعام الذى يصل الى الانسان ملوثا فيهدد حياته وبقاءه على الارض .

لذلك تبذل الجهود المتعددة لحماية البيئة ، سواء اتخذت هذه الجهود صورا فردية تتمثل فى التشريعات الداخلية (٥) التى تصدرها الدول لهذا الغرض ، او كانت على المستوى الدولى حيث تعددت المؤتمرات الدولية (٦) التى تعقد لدراسة مشكلات البيئة والاتفاق على اساليب حمايتها وصيانتها .

٢ - اثر شركات البترول على البيئة :

وتعتبر شركات البترول ، اكثر الجهات تعرضا للهجوم العنيف بسبب ما يؤدى اليه نشاطها من تلوث للبيئة ، سواء كان هذا التلوث ناتجا من انسياب البترول من خطوط الانابيب الارضية او البحرية او من عمليات التكرير ذاتها او من التفريغ وتنظيف الناقلات او نظرا لحوادث تصادم الناقلات او جنوحها او غرقها ، مما يؤدى الى الاضرار البيئية المتعددة ، ومنها تلوث الهواء الناتج عن حرق الغازات المنبعثة من الابار او تسمم الحياة الناتج عن تدفق البترول وعدم التحكم فيه واختلاطه بالارض او الماء الذى يعيش عليه الانسان .

وهناك من الكوارث البيئية التى تسببت فيها شركات البترول ، مايقوى ادلة الاتهام ضدها ، ولعل كارثة الناقله Torrey Conyon (٧) التى حدثت فى ١٨ مارس سنة ١٩٦٧ ، كانت نقطة التحول التى نبهت الرأى العام الى مخاطر صناعة البترول على البيئة ، حيث اصطدم قاع الناقله التى يبلغ طولها ٩٤٧ قدما - بنتوء من الجرانيت على بعد ١٦ ميلا من الشاطئ البريطانى ، فانساب حوالى ٣٦ مليون جالون من البترول ، ادى الى تلوث الشواطئ البريطانية حتى مضيق دوفر .

ثم توالى هذه الحوادث ، الى ان شهد العالم ما قامت به القوات العراقية قبيلا انسحابها من الكويت فى يناير سنة ١٩٩١ باحراق الابار البترولية التى غطت سماء الكويت بسحابة قاتمة من الغيوم السوداء ، وانذرت بوابل من الامطار الحمضية ، وما يستتبع ذلك من مزار على الانسان والحيوان .

لذلك كان لابد من الزام شركات البترول ، على وجه خاص ، باتخاذ التدابير اللازمة لحماية البيئة من التلوث الناجم عن نشاطها ، سواء باستخدام اجهزة او مواد معينة ، او بمنعها من التصرف او استعمال البترول على نحو معين قد يضر بالبيئة ، مع توقيع الجزاءات الرادعة عليها عند مخالفتها للالتزامات الموقعة عليها .

٣ - اهمية البحث :

واذا كان مبدأ استخدام الضريبة كمورد مالى فقط لم يعد مقبولا في الفكر الحديث ، بل اصبح من المسلم به استخدام الضريبة لتحقيق اغراض اجتماعية واقتصادية بجانب كونها معنيا للخراسة العامة للدولة .

ومن ثم يمكن ان تتضمن التشريعات الضريبية العديد من الحوافز او القيود التي تشجع على حماية البيئة من مخاطر مزاوله نشاط معين او الحد من مخاطره ، سواء كان ذلك الحافز متمثلا في اعفاء ضريبي تحصل عليه الشركة مقابل اداء التزام معين ، او كانت هناك من القيود الضريبية ما يجعل الشركة - او الممول - يفكر جديا قبل مزاوله هذا النشاط او مخالفة الحظر خشية تعرضه لهذه القيود .

ومن هنا ، فقد اختار الباحث موضوع " دور التشريعات الضريبية في حماية البيئة " لابرار الوسائل التي يمكن للتشريعات الضريبية ان تأخذ بها بهدف المساهمة في حماية البيئة ، وتأتي اهمية هذه الوسائل في كونها تؤثر تأثيرا مباشرا او ماديا على الشخص الذي يؤثر بفعله على البيئة تأثيرا سلبيا ، اذ ان الحوافز الضريبية قد تعمل على زيادة ايراداته - ومن ثم ارباحه - من هذا النشاط ، كما قد تؤدي القيود - او الضريبة العقابية - الى تخفيض ارباحه ، وهي كلها اسباب جديرة بأن تلزم هذا الشخص على الاداء الذي يريده المشرع .

وتزداد اهمية هذه الحوافز او القيود ، بازدياد ربح الشخص من مزاوله النشاط ، وخاصة في مجال الشركات البترولية ، التي تحقق قدرا كبيرا من الارباح بالمقارنة بغيرها من الانشطة بجانب تأثيرها الخطير على البيئة .

لذلك كانت الحاجة الى التركيز بصفة خاصة على الشركات البترولية .

٤ - خطة البحث :

وبناء على ما تقدم ، فقد رأينا ان نقسم هذا الموضوع الى ثلاثة مباحث :

- المبحث الاول : الحوافز الضريبية لحماية البيئة •
- المبحث الثاني : الإعفاءات الضريبية لحماية البيئة •
- المبحث الثالث : تخفيض وعاء الضريبة •

ثم نختم البحث بتقييم لدور التشريعات الضريبية في حماية البيئة والاقتراحات

التي يوصي البحث بها •

المبحث الأول

الحوافز الضريبية لحماية البيئة

٥ - ماهية الحوافز الضريبية :

أخذت النظرة الضريبية تتطور ، حتى تطلعت في العصر الحديث من النظرة التقليدية التي كانت تعتبرها مجرد أداة مالية لحباية أكبر قدر ممكن من الإيرادات لتمويل الخزنة العامة ، وأصبح حاليا ، الهدف العالي أحد أهدافها التي تسعى إلى تحقيقها ، بجانب العديد من الأغراض الاقتصادية والاجتماعية الأخرى .

ويُقاس مدى نجاح التشريع الضريبي في دولة ما بما يحققه من أغراض يسعى إليها هـذا التشريع ، إذ يمكن استخدام الضريبة كأداة لتحقيق الاستقرار الاقتصادي (٨) سواء كان ذلك في فترة التضخم حيث يمكن أن تزداد الضريبة لتقليل القوة الشرائية ، وبالعكس يمكن أن يسـوء دى تخفيض مقدار الضريبة في فترات الانكماش إلى زيادة الإنفاق في فترات الانكماش .

كما يمكن أن يـوء دى فرض الضريبة أو الإعفاء منها إلى تشجيع المستثمر إلى ولوج نشاط معين أو التفكير جديا في الاستمرار في مواصلة هذا النشاط تبعاً للآثار الضريبية التي تترتب على هذا القرار .

وأخيرا قد يـوء دى فرض الضريبة على السلع الضارة بالصحة إلى المحافظة على المستوى الصحي للأفراد في المجتمع ، كما قد يقابل الطبقات الاجتماعية الصغيرة معاملة مميزة بالغـاء الحد الأدنى اللازم لمعيشتها من أداء الضرائب .

وهكذا يمكن أن تستخدم الضريبة بقصد حفز الأفراد على اتباع سلوك معين أو نشاط معين لتحقيق هدف أو أكثر من الأهداف التي تسعى الدولة إليها ، ويعرف ذلك بالضريبة الحافزة أو الحوافز الضريبية

٦ - صور الحوافز الضريبية :-

يمكن أن نميز في مجال الحوافز الضريبية بين مجموعتين (٩) :

حواجز تؤدى الى تخفيض تكاليف المشروع ، سواء كان ذلك فى مرحلة الانشاء او التأسيس

او الغاء مزاولة النشاط .

ويتمثل ذلك فى الاعفاءات الجمركية وغيرها التى تعين المشروع على استيراد الاصـول
الرأسمالية والالات والمعدات والتركيبات ووسائل النقل والمواد الاولية والمسلمات السلعية ، كما
يمكن ان يمتد هذا الاعفاء الجمركى الى كافة ما يستورده المشروع اثناء حياته من مستلزمات انتاج
وغیرها بما يتفق وطبيعة نشاط المشروع .

وبالعكس يمكن ان تمتد حماية المشرع الضريبى للمشروع من خلال فرض الضرائب الجمركية
على السلع المستوردة التى تماثل مايقوم المشرع المحلى بانتاجه بما يحقق لهذا المشروع فرصة
تصريف منتجاته دون منافسة من السلع الاجنبية داخل الدولة .

وايضا يمكن ان يقتصر الحماية الضريبية لسلعة معينة دون غيرها مما ينتجه المشروع ،
أو لالات معينة بذاتها يستلزم الامر ضرورة استيرادها ، ويتمثل ذلك بالنسبة للمشروعات التى
تؤثر تأثيرا مباشرا على البيئة ، اذ قد يلزمها قانون معين بالتزامات معينة فى محاولة لتجنب
التلوث البيئى الناجم عن نشاطها ، ويبدو ذلك واضحا فى حالة المصانع التى تنطلق ادخنتها
وأبخرتها السامة فى الهواء فتلوث البيئة مثلا مما يتطلب من هذه المصانع استيراد اجهزة والات
معينة تمتص هذه الابخرة او تحول دون انطلاقتها فى الجو ، وفى هذه الحالة ليس هناك
مايحول دون النص على استيراد هذه الاجهزة بذاتها - دون غيرها - من الضرائب الجمركية
لتخفيف العبء المالى الذى قد يفرض على المشروع نتيجة الاستيراد .

كذلك ، قد يتطلب الامر استعانة المنشأة بخبراء اجانب متخصصين فى شئون البيئة
لزالة اثار التلوث الناجم عن نشاطها ، كما هو الحال بالنسبة لشركات البترول التى تحتاج
الى الخبرة الاجنبية المتقدمة فى هذا المجال اما لازالة بقع الزيت او صيانة الالات والمعدات
التي تحول دون ذلك .

ولا شك ان الامر يتطلب معاملة هؤلاء الخبراء الاجانب ضريبيا معاملة مميـزة ،

تتمثل فى منحهم اعفاءات من الضرائب لتلك المبالغ التى يحصلون عليها من هذه الشركات كحافز
لهم على تقديم خدماتهم .

وفى احيان اخرى تحتاج المنشأة الى التخلص من آلة معينة لاستبدالها بآلة اخرى اكثر كفاءة فى الانتاج ، او افضل قدرة على مزاولة النشاط دون اثار سلبية على البيئة ، وفى هذه الحالة يمكن استخدام الضريبة كحافز للمشروع على احلال الاصول القديمة بأصول جديدة تساهم على نظافة البيئة من خلال رد الضريبة السابق اداءها عند بيع الاصل القديم ، وذلك فى حالة شراء الاصل الجديد الذى يخدم البيئة التى يعمل المشروع فى نطاقها .

ولا يمتد اثر الضريبة على ذلك الاصل ، بل يمكن تشجيع المنشأة على تطوير منتجاتها وتطويرا يحافظ على صحة الانسان وحسن انتفاعه بالمنتج ، فتعفى من الضريبة المبالغ التى تنبىع بها المنشأة اصولا قديمة وتشتري بدلا عنها ماكينات والالات تحسن خطوط الانتاج وتطورها ، كذلك التى تدخل عمليات التغليف والتعبئة الآلية بدلا من الاستخدام اليدوى فى ذلك .

المجموعة الثانية :

ومن صور الحوافز ايضا ، ما يؤدى الى زيادة الربح الصافى للمشروع ، وهو الهدف الذى يسعى الممول اليه مباشرة من تحقيق الربح ويتمثل ذلك فى تحديد سعر ضريبي خالص لنشاط معين يقل (او يزداد) عن السعر العادى للضرائب فى هذه الدولة ، او عن طريق منح نشاط معين إعفاء ضريبيا لمدة معينة بما يعرف بالاجازة الضريبية Tax Holiday او منح المشرع بعض المزايا التى تعوض المستثمر (نتيجة ارتفاع اثمان الاصول بما يصعب تعويض الاصول المستهلكة بأصول جديدة) حتى يوفر مبالغ كافية لشراء الاصول الجديدة ، وينأتى ذلك باستخدام طريقة ملائمة لتقويم الاصول تقويما يجيز خصم بعض التكاليف من الدخل

الصافى بما يعرف بمسموحات الاستبدال Replacement Allowances

او بتطبيق قواعد الاستهلاك المعجل Accelerated Depreciation

التي تؤدى الى استهلاك بعض الاصول الرأسمالية على فترة زمنية اقل من فترة حياتها الانتاجية بما يشجع المنشأة على الاستثمار فى نشاط معين او استقطاب اصل معين يمكن تعويضه بصورة اسرع من غيره من الاصول .

٧ - الحوافز الضريبية فى التشريعات المختلفة :-

وتأخذ معظم التشريعات الضريبية سواء فى الدول المتقدمة او المتخلفة الحوافز

ضريبية وسيلة لتحقيق اهدافها المتنوعة ، وقد لوحظ ان عددا من هذه الدول ، فى

السنوات الاخيرة ، يجرى مراجعة كاملة بهدف احداث بعض التغيرات في نظمها الضريبية وخاصة فيما يتعلق بأحكام الخوافز الضريبية بهدف التنسيق (١٠) بينها وبين قواعد تخفيض وعاء الضريبة او لتبسيط تطبيق قواعدهما .

ومن ثم يمكن ان تراد هذه الخوافز او تنقص تبعا للاهداف التي تبناها الدولة ، ويتضح ذلك في المثال الامريكى (١١) حين تزايد اهتمام الولايات المتحدة الامريكية بالبيئة فأضاف الكونجرس حوافز ضريبية للسيطرة او الرقابة على التلوث Pollution Control

وعلى اية حال يمكن ان نركز في دراستنا على صورتين من صور الخوافز الضريبية التي قد تؤثر على البيئة وهما :-

١ - الاعفاءات الضريبية .

٢ - تخفيض وعاء الضريبة .

ونتناول ذلك في المبحثين التاليين .

المبحث الثاني

الاعفاءات الضريبية لحماية البيئة

٨ - دور الاعفاءات الضريبية في حماية البيئة :

يعتبر الاعفاء من اهم الصور الشائعة كحافز ضريبي ، ويمثل اعانة سلبية من الحكومة تقدمها الى نشاط معين بقصد التخفيف من الصعوبات التي قد يقابلها المشروع عند بداية عهده بالنشاط .

وتختلف صور هذه الاعفاءات في مجال الضرائب المباشرة عنها في مجال الضرائب غير المباشرة :
اذ يمكن ان يرتبط الاعفاء في مجال الضرائب المباشرة بمدة معينة او بمكان معين
او بنشاط بذاته .

اما في مجال الضرائب غير المباشرة فيمكن ان نلاحظ الاعفاء من الضريبة الجمركية او الضريبة على المبيعات سواء كان الاعفاء مطلقا او نسبيا ، كما يمكن تطبيق بعض النظم الضريبية الخاصة كاعفاء في هذا المجال ومنها الدروبك او ما يعرف باسم السماح المؤقت .

وليس هناك ثقة مانع يحول دون استخدام المشرع للاعفاءات الضريبية في مجال الضرائب المباشرة وغير المباشرة بغرض حماية البيئة .

* ففي مجال الضرائب المباشرة :

ويقصد بها الضرائب التي تفرض على الدخل ورأس المال بصورة مباشرة ، يمكن التمييز على اعفاء الارباح التي يحققها مشروع او نشاط معين يخدم البيئة بصورة مباشرة ، اذ يمكن اعفاء شركات النظافة او مصانع الات حماية البيئة من التلوث اعفاء ضريبيا لمدة معينة يساعد على نجاح هذه المشروعات .

ويشترط لكي يحقق الاعفاء الضريبي اهدافه في مثل هذه الحالات ان يكون بالقدر الكافي يحقق الغرض البيئي ، ويقصد بذلك ان يقتصر الاعفاء على الارباح المستحقة من النشاط الصناعي يحمي البيئة بصورة مباشرة .

وفي ذلك تشجيع للقطاع الخاص على ان يقتحم مثل هذه المجالات ، دون ان يقتصر

الامر على بعض الاجهزة والجهات الحكومية التي تقوم بهذه الاعمال .

ونقصد بها الضرائب التي تفرض على التصرفات والمعاملات التي ترد على عناصر الثروة ، واهم ما يبدونها في هذا المجال الاعفاء الجمركي ، والاعفاء من ضريبة المبيعات .

وتعرف الضريبة الجمركية نوعاً من الاعفاءات (١٢) احدهما اعفاء شخصي اي ينصب على الشخص نفسه ، وفي هذه الحالة لا يمتد الاعفاء الى الغير ولا ينتقل اليه ، وثانيها اعفاء عيني ينصب على السلعة نفسها ، وهو ينتقل الى الغير بمعنى انه اذا بيعت السلعة المعفاة او انتقلت ملكيتها الى شخص غير معفي من الضريبة بأي وسيلة كانت ، فان الاعفاء يستمر في هذه الحالة ما لم ينص القانون على خلاف ذلك .

اما في مجال الضريبة على المبيعات ، وهي التي تفرض على واقعة البيع ، يمكن النص باعفاء واقعة بيع سلعة معينة ، سواء كانت الضريبة على المبيعات تفرض في مرحلة واحدة او على مراحل متعددة بما يعرف بالضريبة على القيمة المضافة ، بهدف تشجيع انتاج او استهلاك سلعة ما .

ولما كانت حماية البيئة يتطلب انتاج اجهزة وادوات معينة ، او حتى استيرادها ، فيبذل اعفاءها من الضرائب الجمركية او الضريبة العامة على المبيعات ، امراً ضرورياً لتشجيع هذا الغرض ، ولتقليل العبء المالي الذي يمكن ان يقع على المشروع عند استيراد هذه الالات او المعدات او حتى انتاجها او عند شرائها .

٩ - الاعفاءات الضريبية المقررة لشركات البترول :

١ - تقرر بعض التشريعات تطبيق نظام Foreign Tax Credit

بما يسمح بخضم الفرائض المالية التي تقع على شركات البترول ، وهي بصدد تنفيذ برنامج حماية البيئة من التلوث ، ويمكن ان يحتسب مقدار الخصم على اساس الرسوم والضرائب الواجب دفعها بالنسبة لالات معينة .

ومن ذلك مايسمح به قانون البيئة الفلبيني The Philippine Environment Code

رقم ١١٥٢ لسنة ١٩٧٢ بمنح حوافز لالات ووسائل الرقابة والسيطرة على التلوث على النحو الاتي :—

- اثنتان ضريبي Tax Credit يعادل ٥٠٪ من الرسوم والضرائب المفروضة على الواردات من الآلات السيطرة على التلوث ، وذلك خلال خمس سنوات .
- اثنتان ضريبي يعادل ٥٠٪ للرسوم والضرائب الواجب دفعها على الآلات وأدوات السيطرة على التلوث التي يتم شراءها من منتج محلي بدلاً من استيرادها وذلك لفترة سبع سنوات .
- ٢٥٪ خصم اضافي يصل الى ٥٠٪ من النفقات المستحقة في مجال البحث عن انتاج وتطوير الآلات السيطرة على التلوث .

٢ - تلزم الدول التي أصدرت قوانين خاصة بالثروة النفطية ، الشركات العاملة في نشاط استخراج البترول وارضها على اتخاذ الاجراءات الضرورية لمنع الاخطار وللمحافظة على البيئة ، فقد نصت المادة الثالثة من قانون صيانة الثروة النفطية والمواد الهيدروكربونية العراقية (١٣) على إلزام الجهات المعنية باتخاذ كافة الاجراءات اللازمة لمنع الاضرار والمخاطر التي قد تنتج عن العمليات والتي تهدد صحة وحياة الافراد او الممتلكات او الثروات الطبيعية او المقابر او الاماكن اللازمة لمنع تلوث الهواء والمياه السطحية والجوفية " .

وفي هذا الصدد نصت المادة الخامسة من القانون المذكور على انه " يجب ان تكون المكائن والمعدات والمواد المستعملة في العمليات مطابقة للمواصفات القياسية العالمية والتي تتوافر فيها مستلزمات السلامة والكفاءة " .

كما يجيز قانون مراقبة التلوث البحري الصادر عن سلطنة عمان سنة ١٩٧٤ ان يصدر الوزير المختص " انظمة تحدد نوع المعدات التي يجب ان تجهز بها المراكب المسجلة في عمان او بمعنى انواع المراكب غير العمانية التي تستعمل الموانئ العمانية او تبخر عبر المنطقة الخالية من التلوث وذلك من اجل خفض خطر التلوث الى حد ادنى " .

ويلاحظ ان هذه الالتزامات الواقعة على شركات البترول في هذه الدولة تفرض عليها التزامات مالية تمثل في شراء الآلات والادوات اللازمة ، الا ان هذه الالتزامات يقابلها من ناحية اخرى الاعفاءات الجمركية الشاملة التي تتمتع بها هذه الشركات وفق عقود الامتياز البترولي في هذه الدول .

وبذلك يمكن القول ان من بين اغراض الاعفاءات الجمركية فى هذه العقود المساهمة فى
حماية البيئة من خلال اعفاء جمركى للالات والمعدات التى تعين على ذلك .

ومصر ، تطبق هذه السياسة السخية للاعفاء من كافة انواع الضرائب والرسوم ، الا ما
استثنى بنى (١٥) خاص ، بالنسبة لشركات البحث واستخراج البترول بها ، ويشمل هذا الاعفاء
اعفاء من الضرائب الجمركية والضريبة على المبيعات ، وبذلك تستفيد الشركات التى تجلب هذه
الات الخاصة بالبيئة بالاعفاء الجمركى اذا كانت مستوردة وبلاعفاء من ضريبة المبيعات اذا اشترت
من مصر ، وان كان النص على الات بذاتها غير وارد ، الا انه يمكن اعتبار الات الخاصة
بمكافحة تلوث البيئة داخلا ضمن الات المعفاة جمركيا ، وذلك لعموم نص الاعفاء فى اتفاقيات
البحث من ناحية ، ولان على الشركات العاملة يقع الالتزام بدفع الاضرار ، ولا شك ان التلوث
ضرر بيئى يتعين درؤه .

١٠ - تقييم دور الاعفاءات الضريبية فى مجال البيئة :

١ - تعتبر الاعفاءات الضريبية حافزا لجلب الات والادوات اللازمة لحماية البيئة ،
كما انها عامل على تشجيع المنشآت التى تزاوِل أنشطة من شأنها حماية البيئة .

الا ان التركيز على الاعفاءات الضريبية الجمركية وحدها لا يعتبر كافيا فى هذا المجال ،
اذ ان هذه الاعفاءات من شأنها فقط التشجيع على استيراد الات ومعدات من الخارج دون أن
تترك الفرصة للمنشآت المحلية فى ان تنتج مثيلاتها داخل الدولة دون ان تتعرض لمنافسة
اجنبية غير عدالة .

لذلك كان النص فى القانون القلبنى الخاص بالبيئة - سالف الاشارة اليه - على منح
خصم ضريبى يعادل خمسين فى المائة من قيمة الرسوم والضرائب التى يتم دفعها مقابل شراء
الات ومعدات للسيطرة على التلوث من الخارج وذلك فى حالة شرائها من داخل البلاد ، كما
كان هذا النص حافزا فى هذا الصدد على تشجيع الانتاج المحلى لهذه الات .

٢ - بالاضافة الى اننا نشير الى ان الاتفاقيات البترولية العربية وان كانت تنص
بصورة اجمالية على الاعفاءات الضريبية الشاملة - الا ما استثنى بنى خاص - الا انه

تفتقد النص الصريح بالنسبة لما يتعلق بشئون البيئة البترولية من الات ومعدات وغيرها مما يتطلبه عملية مقاومة التلوث او تنظيف البيئة .

لذلك وجب الاشارة ، في نصوص صريحة ، على الزام الشركات العاملة في مجال البترول والمعادن على المحافظة على البيئة نظيفة ، وذلك من خلال استخدام تقنيات فنية متطورة في هذا المجال ، مع السماح لها باستيراد الات والمعدات اللازمة لذلك ومنحها اعفاءات ضريبية تشجعها على ذلك .

ولا بأس من منح اعفاء مماثل في الحالات التي تشتري فيها هذه الشركات والالات والمعدات الخاصة بهذا المجال من الدولة ذاتها لتشجيع المنتج المحلي بشرط الا يكون اقـل كفاءة وقدرة على حماية البيئة من نظيره الاجنبى .

المبحث الثالث

تخفيض وعاء الضريبة

١١ - خصم النفقات اللازمة لحماية البيئة :

١ - يعتبر الاعفاء الضريبي امرا ضروريا في مرحلة التأسيس او مزاولة نشاط المشـروع او خلال التوسع فيه حتى يعين المنشأة على المضي قدما في تحقيق اهدافها واسترداد جزء من رأسمالها في تلك المرحلة التي تتطلب منها جهودا غير عادية لنجاحها .
الا ان هذه الاعفاءات لن تكون مؤبدة ، اى طوال حياة المشروع ، بل هى فى الغالب اعفاءات مؤقتة المدة ولفترة محددة تختلف من دولة الى اخرى ، ومن نشاط الى اخر ، لذلك يودى انحسارها او انتهاء مدتها الى خضوع المنشأة للضريبة عن كافة الانشطة التي تزاوُلها .
وتفرض الضريبة على صافي ارباح المنشأة ، بمعنى ان الواقعة المنشأة للضريبة هو تحقيق المنشأة ربحا صافيا في فترة معينة تعرف بالسنة الضريبية .

ويتطلب حساب الارباح الصافية معرفة الايرادات الاجمالية التي حققتها المنشأة خلال هذه الفترة ثم بيان النفقات التي تكبدتها في سبيل الحصول على هذه الايرادات ، واذا كان حاصل خصم النفقات من الايرادات ايجابيا اعتبرت المنشأة قد حققت ربحا صافيا يخضع للضريبة ، والعكس تعتبر المنشأة خاسرة ولا تفرض الضرائب عليها .
ومن ثم تبدو اهمية تحديد النفقات الحقيقية التي تبذلها المنشأة لتحقيق الربح ، وضرورة التعرف على حكم المشرع الضريبي بالنسبة لنفقة معينة ، وهل يجيز القانون خصمها من الايرادات ام لا يجوز ؟ وخاصة اذا كانت هذه النفقة لا تساهم في تحقيق الربح بصورة مباشرة كالنفقات البيئية التي تلتزم المنشأة بها التزاما قانونيا او ادبيا ، دون ان يؤثر عدم الوفاء بهذا الالتزام ، او حتى الوفاء به ، على تحقيق المنشأة لربح معين او على حجم هذا الربح او مقداره .

٢ - وتقوم اغلب التشريعات الضريبية على عدم تحديد معنى خاص للنفقات الواجب خصمها من الربح الاجمالي ، وذلك حتى (١٦) لا يقيد المشرع نفسه بتعريف لا يلبث بعد فترة من الزمن ان يكون قاصرا عن مسايرة التطور ، او ان يودى ذلك الى ان يتنافى مع النصوص التي يجب ان يوفر لها قدرا من اسباب الاستقرار التشريعي .

ولذلك فقد تباينت اتجاهات الفقه في تحديد ما يعتبر تكلفة او نفقة يجب خصمها ، فـ _____
 يضيق هذا الاتجاه بحيث يقتصر على " كل نفقة توجه مباشرة وخصيما للحصول على الدخل (١٧) " ،
 او " كل نفقة متصلة بمباشرة المهنة او لازمة لاستثمار المنشأة او الحصول على الربح وحفظه _____
 في الادارة الحسنة بشرط الا يكون هناك مبالغة او اسراف غير معقولين " (١٨) .

وقد يتسع ليشمل (١٩) الاعباء الحقيقية التي تحملتها المنشأة بصفة مباشرة في سبيل الحصول
 على الايرادات الخاضعة للضريبة او بصفة غير مباشرة للمحافظة على مستوى تلك الايرادات او تنميتها
 او في سبيل المحافظة على كيان المنشأة واموالها حتى ولو لم يتوافر الارتباط المباشر بالحصول على
 الدخل او المحافظة عليه ، فتشمل بذلك كل نفقة يرتبط وجودها بوجود المنشأة ونشاطها وتنفق في
 سبيل مصلحتها العامة .
 وعلى اية حال ، فان التشريعات الضريبية تحصر على عدم ورود تعريف للنفقة ، على
 النص صراحة على خصم بعض النفقات باعتبارها تمثل الحد الأدنى الذي لا يجوز الاختلاف عليه
 بين الممول والادارة الضريبية ، او لاعتبارات معينة ، اذ قد يكون من هذه النفقات ما هو غير متصل
 مباشرة بمزاولة المنشأة لنشاطها او لتحقيق الربح ، او لانه لا يمكن اعتباره من الناحية الفنية
 نفقة ، او لان المشرع يريد معاملة النفقة على نحو خاص ، كأن يعتبرها من النفقات الرأسمالية
 رغم كونها من حيث الاصل نفقة ايرادية او العكس .
 ويثور التساؤل ، هنا ، حول طبيعة النفقة التي تتكبدتها المنشأة لحماية البيئة ؟
 وهل تعتبر نفقة لازمة لتحقيق الربح بصورة مباشرة ام لا ؟ ، وهل تعتبر نفقة ايرادية ام انها
 نفقة رأسمالية ؟ .

١٢ - طبيعة النفقات البيئية :

١ - تعتبر النفقة مباشرة ، اذا كان الغرض منها ان تعود على المنشأة مباشرة
 بنفع خاص يتمثل في زيادة ارباحها او المحافظة على هذا الربح ، وعلى اساس هذا النظر مفتاح حكام
 القضاء في مصر ، بين النفقة واستعمال الربح حين رأت :

- ان التبرعات والاعانات التي تعد من التكاليف هي التي تدفع للهيئات الخيرية
 والمؤسسات الاجتماعية المعترف بها من قبل الحكومة . (٢٠)

— لا يعد اجر المقرء من المصروفات اللازمة لانتاج الربح او المحافظة عليه ، بل هو جزء من الربح يخرج الممول لوجه الله تعالى ، واخراجه من الربح ماهو الا طريقة من طــــرق استعماله " (٢١) .

ولعل ماجاء به اللورد (٢٢) Davey عند نظر احدي القضايا الضريبية فى بريطانيا يعبر بوضوح عن هذه المسألة وذلك حين قال بوجود ان تكون النفقة " بغرض تمكين الشخص من ممارسة التجارة وتحقيق الربح ، فلا يكفي ان تكون النفقة قد بذلت خلال ممارسة التجارة او ناشئة عنها او متصلة بها ، بل يجب ان تكون قد صدرت لغرض تحقيق الربح " .

وفى رأى الباحث ، فانه يشترط لان تكون النفقة مباشرة تحقق احد امرين او كليهما معا :
الاول : ان يؤدى عدم انفاقها الى نقص فى كفاءة المنشأة يؤدى الى تخفيض الربح او زيادة الخسارة ، أو بمعنى اوضح انه يمكن القول لولا انفاقها مابلغت ارباح المنشأة هذا الحد او لتزايدت الخسارة .

والثانى: ان تكون المنشأة ملزمة قانونا بانفاقها ، الزاما بوقعها مخالفتها تحت طائلة القانون ، او بمعنى اخر ان المنشأة مضطرة الى هذه النفقة التى لا تساهم مباشرة فى تحقيق الربح ، الا ان القانون يجبرها على ذلك الاتفاق والا كانت النتائج المترتبة على مخالفتها تؤثر مباشرة على استمرار نشاط المنشأة او تحقيق ارباحها .

وعلى اساس هذا النظر ، تعتبر النفقات البيئية نفقات مباشرة فى الحالات الاتية :-

١ — اذا كانت طبيعة عمل المنشأة تتطلب بيئة نظيفة ، كما هو الحال بالنسبة لنشاط صناعة الدواء والغذاء .

٢ — اذا كانت النفقة البيئية تعمل على زيادة ارباح المنشأة ، كما هو الحال بالنسبة لانشطة بيع المواد الغذائية والمشروبات وغيرها .

٣ — اذا كانت المنشأة ملتزمة قانونا بانفاق مبالغ معينة للمحافظة على البيئة او حمايتها من التلوث ، ويترتب على مخالفتها هذا الالتزام جزاء معين يؤثر فى نشاطها او رقم اعمالها ، ويمكن ان تعتبر حالة الشركات البترولية مثالا لذلك ، اذ ان فى اغلب الاتفاقيات البترولية تلتزم الشركات العاملة بنشاط البحث والاستخراج عن درء الاضرار التى تتسبب

فيها ، ومنها الاضرار البيئية ، والا كان عدم الالتزام مؤديا الى جزاءات تتحملها الشركة ، فتضطر الى انفاق مبالغ معينة كالالتزام قانونى لحماية البيئة ، ومن ثم تعتبر هذه النفقات لازمة ومباشرة يتعين خصمها .

٢ - ولا يكتفى المشرع الضريبي بالحكم على وجوب خصم النفقة ، وانما يفرق بين نفقة يمكن خصمها بالكامل فى ذات السنة التى تحققت فيها وتعرف بالنفقة الايرادية ، ومن النفقة التى تخصم على عدد من السنوات وتعرف بالنفقة الرأسمالية .

وتعتبر النفقة ايرادية (٢٣) اذا كانت المنشأة قد تحملتها فى سبيل الحصول على الربح ، اما النفقة الرأسمالية فهى التى تنفقها المنشأة فى سبيل الحصول على اصول جديدة - عـدا البضائع - او فى سبيل زيادة اصولها او لزيادة القوة الانتاجية الموجودة .

ونظرا لعدم وضوح هذه القاعدة ، فان الفقه والقضاء يسترشد بمعايير عدة للفرقة بينهما ، ومن هذه المعايير (٢٤) :-

حجم النفقة :

اذ تعتبر نفقات الاعلان من حيث الاصل نفقات رأسمالية لان المنشأة تستفيد بها عددا من السنوات ، الا انه يجوز (٢٥) خصم مصاريف الاعلان الصغيرة التى تدفعها المنشأة - من وقت لآخر دفعة واحدة .

الدورية والتكرار :

النفقة الايرادية هى التى تتكرر فى اغلب الاحوال اكثر من النفقات الرأسمالية اذ تتعلق النفقات الايرادية بوظائف المنشأة كالبيع والانتاج والتوزيع ، بينما تتعلق النفقات الرأسمالية غالبا بالحصول على اصل جديد او زيادة كفاءة اصل قائم .

طبيعة النفقة والغرض منها :

اذ تعتبر النفقة رأسمالية اذا كانت بغرض الحصول على منافع او خدمات تمتد لأكثر من فترة مالية ، بينما تعتبر ايرادية ، اذا كان الغرض منها الحصول على منفعة او خدمة عاجلة .

وهكذا يتبين صعوبة الحكم على نفقة بذاتها انها ايرادية او رأسمالية دائما ، اذ ما يعتبر نفقة ايرادية لمنشأة قد يعتبر نفقة رأسمالية لغيرها فالممول الذى يشتري سيارة يستخدمها فى مزاولة النشاط يعتبر قد تكبد نفقه رأسمالية تستهلك على عدد من السنوات ، بينما صاحب معرض السيارات حين يشتري السيارة للاتجار فيها تعتبر بضاعة أى نفقة ايرادية .

وتبدو أهمية التفرقة فى الحكم على القدر الجائز خصمه من هذه النفقة خلال السنة ، فإذا كانت نفقة ايرادية خصمت بالكامل ، واذا كانت نفقة رأسمالية لم يخصم منها خلال السنة الا قدرها محددًا على ان يرحل باقى الخصم على عدد اخر من السنوات بما يعرف بقواعد الاستهلاك .

وتعتبر النفقة البيئية من النفقات الرأسمالية التى تتكبدتها المنشأة لضمان الاستمرار فى نشاطها وتستفيد بها المنشأة عددا اكبر من السنوات ، اذ يترتب على شراء الآلات والمعدات اللازمة للمحافظة على البيئة ، او اعداد برنامج بيئى معين من قبل المنشأة ، ان تحوز المنشأة اصلا جديدا او تزيد من كفاءة الاصول القائمة عددا كبيرا من السنوات ، او تتأثر نتيجة هذا البرنامج البيئى لاكثر من سنة ، ومن ثم كانت النفقة البيئية من النفقات الرأسمالية التى يجب خصمها على عدد معين من السنوات ، يختلف مقدارها تبعا لحجم النفقة ونوعها واثارها .

١٣ - قواعد خصم النفقات البيئية :

١ - تعتبر الاصول التى تقتنيها المنشأة بغرض استخدامها خلال عمر المنشأة او لعدد معين من السنوات للمساهمة فى الانتاج وتحقيق الربح اصولا رأسمالية ، وهذه الاصول تتعرض خلال عمرها الانتاجى للتناقص بسبب الفناء او التقادم لمضى المدة او بهجرها والتخلي عنها لظهور اصول رأسمالية جديدة ، مما يتطلب من المنشأة تجديد اصولها بما يضمن استمرار المنشأة .

لذلك تبدو فكرة الاستهلاك " ونعنى بها المبالغ التى تخصم لمواجهة ما يصيب بعض الاصول من تناقص فى قيمتها ، قائمة على اساس تعويض المنشأة بمبالغ معينة تخصم من الوعاء الخاضع للضريبة خلال عدد معين من السنوات هو عمر الاصل الانتاجى ، بحيث تستطيع المنشأة ان تستفيد من هذه المبالغ فى نهاية عمر الاصل بشراء اصل جديد يحل محل الاصل المستهلك الانتاجى ، بحيث تستطيع المنشأة ان تستفيد من هذه المبالغ فى نهاية عمر الاصل

بشراء اصل جديد يحل محل الاصل المستهلك ويطبق في تحديد مقدار الاستهلاك السنوي للمنشأة طرقاً عدة ، ليس جالها بحثنا ، منها طريقة القسط الثابت ، وطريقة القسط المتناقص ، وطريقة اعادة التقدير ، ولكل طريقة مزاياها وعيوبها . (٢٦)

وما يهمنا في هذا الصدد هو ان طرق الاستهلاك جميعها تصطدم بحقيقة التضخم الذي يعاني منه الاقتصاد في الدولة ، وما يترتب على ارتفاع الاسعار من تزايد في قيمة الاصول الجديدة تزايداً تعجز مبالغ الاستهلاك المحتجزة عن تمكين المنشأة من تعويض الاصل المستهلك ، لذلك تحاول التشريعات الضريبية المختلفة الحد من هذه المشكلة عن طريق استحداث قواعد خاصة للاستهلاك نذكر منها قواعد الاستهلاك الاضافي وقواعد الاستهلاك المعجل وهما :

أ - الاستهلاك الاضافي : Additional Depreciation

وتسمح هذه الطريقة للمشروع ان يخصم ضمن التكاليف الجائر خصمها من ايرادات المنشأة في سنة ما نسبة معينة يحددها القانون بصورة جزافية من قيمة الآلات والمعدات الجديدة دون ان يؤثر ذلك على رصيد حساب الآلة في نهاية العام ، ولا على قيمة اقساط الاستهلاك طوال حياة الاصل الانتاجية .

وكان القانون الامريكي الصادر سنة ١٩٦٢ (٢٧) قد سمح للمنشآت بأن تخصم ما يعادل ٧٪ من تكلفة الاصول الجديدة (بشرط ان يزيد عمرها الانتاجي عن ثمانى سنوات) وذلك في السنة الاولى من قيمة الضرائب المستحقة على المستثمر وليس من الوعاء الضريبي) . (٢٨)

كما تنص المادة رقم ٢٤ / ٣ من قانون الضرائب على الدخل بمصر رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على خصم ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التي تشتريها المنشأة لاستخدامها في الانتاج وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها بالفقرة السابقة ، ويحسب الاستهلاك الاضافي اعتباراً من تاريخ الاستخدام في الانتاج ، ولمرة واحدة ، وبشرط ان يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقاً لحكم المادة (٣٦) من هذا القانون .

وبعني تطبيق نظام الاستهلاك الاضافي في السماح للمنشأة بأن تخصم ما يزيد عن القيمة الحقيقية للاصل الذي قامت بشرائه كتعويض لها عن نسبة التضخم التي تتعرض لها في نهاية

عمر الاصل ومحاولة استبداله باصل جديد ، اذ تبلغ قيمة الاستهلاكات الحقيقية والاضافية للاصل وفق التشريع المصرى مايعادل ١٢٥٪ من قيمة الاصل وتعتبر الاصول التى تشتريها المنشأة لحماية البيئة من الاصول التى يسمح القانون المصرى بمنحها الاستهلاك الاضافى اذا توافر فيها شرطان الشرط الاول ان تكون اصولا جديدة لم يسبق استعمالها والشرط الثانى ان تكون هذه الاصول مشتراه بغرض استخدامها فى الانتاج .

ومن ثم يثور التساؤل حول مدى اعتبار الآلات والمعدات التى تشتريها المنشأة بقصد المحافظة على البيئة اصولا مستخدمة فى الانتاج ؟

وفى هذا الصدد يجب فى رأينا تفسير استخدامها فى الانتاج ، تفسيراً يتفق والحكمة التى توخاها المشرع من هذا الاستهلاك الاضافى ، اذ قصد به ان تعين هذه الآلات والمعدات المساهمة على الانتاج ، سواء كانت هذه الفائدة مباشرة او غير مباشرة ، ومن ثم فان الآلات التى تشتريها المنشأة فى تنظيف البيئة المحيطة بها او جعلها مكانا صحيا متوافقا مع الاشتراطات التى تتطلبها الجهات المعنية بهذه الامور ، من قبيل الآلات التى تستحق الاستهلاك الاضافى .

واخيرا ، لسنا نرى داعيا على النص بأن تكون " هذه الآلات جديدة " اللهم الا رغبة المشرع بعدم استفادة الالة بأكثر من استهلاك اضافى عند تعدد المستفيدين ، الا انه يجب ان يسمح باستهلاك الآلات التى بحالة جيدة والتى تقوم المنشأة بشرائها لعجزها عن شراء اصول جديدة تماما اما لارتفاع سعرها او لحظر استيرادها طالما كانت لازمة للمنشأة لاستخدامها فى الانتاج ، وقد تكون من هذه الآلات ما يفيد فى حماية البيئة من التلوث .

ب - الاستهلاك المعجل Accelerated Depreciation

ويقصد به تمكين المنشأة من استهلاك قيمة التكلفة التاريخية للاصول بصورة أسرع من استخدام الطرق العادية للاستهلاك وقد استخدمت الولايات المتحدة (٢٩) طريقة الاستهلاك المعجل مرة اثناء الحرب العالمية الاولى حين سمح للمستثمر ان يحصل على شهادات الضرورة Certificates of Necessity من مجلس الدفاع الوطنى بأن انتاجه ضرورى للعمليات الحربية ، ومن ثم يسمح له بأن يخصم صافى التكلفة التاريخية للاصول على مدى الخمس سنوات الاولى من تاريخ شرائها وقد انتهت هذه المرحلة فى

سنة ١٩٤٥ ولازالت لهذا النظام تطبيقات عدة في كثير من التشريعات ويؤدى نظام الاستهلاك المعجل الى تخفيض قيمة الضرائب المستحقة خلال السنوات الاولى من حياة الاصل الانتاجية مما يؤدى الى زيادة درجة السيولة في المشروع بما يحسن مركز المنشأة المالى .

ويمكن تطبيق هذا النظام على الاصول الخاصة بحماية البيئة ، اذا كان القانون الضريبي في الدولة يسمح بتطبيق هذا النظام ، مما يشجع على تعويض المنشآت بالمبالغ التى دفعتهــا في سبيل الحصول على هذه الاصول في وقت قريب ، مما يمكنها من استبدالها او تطويرها لصالح هذا الغرض .

١٤ - المعاملة الضريبية للنفقات البيئية التى تتكبدها شركات البترول :

١ - يسمح القانون النرويجي (٣٠) لمنشآت التعدين دون المنشآت البترولية، بأن تخصص اموالا تستخدمها في شراء اصول تستخدم لحماية البيئة ، على ان يتم خصم هذه المبالغ كنفقة ايرادية ، بشروط منها الا تزيد هذه النفقة عن ٢٥٪ ، وفي بعض الحالات عن ٥٠٪ من اجمالى الدخل الخاضع للضريبة قبل حساب هذا المبلغ ، وان يتم انفاقه خلال فترة معينة .

واذا لم يثبت استخدام هذه المبالغ في غرض شراء هذه الاصول ، يلغى الخصم ويعاد حساب الضريبة بأثر رجعى .

٢ - يسمح القانون الكندى بتطبيق نظام الاستهلاك المعجل بالنسبة لاصول معينة تستخدم في حماية البيئة .

بينما اجاز القضاء الامريكى (٣١) بخصم المبالغ التى يتكبدها صاحب المنجم ، عند انتهائه او نفاذه ، بغرض اعادة التعمير او تنظيف البيئة المحيطة بالمنجم ، كنفقة ايرادية وخاصة " عندما يكون هناك التزاما على الممول بذلك ويفرضه القانون " . (٣٢)

٣ - يسمح قانون الايرادات البترولية (٣٣) البريطانى بخصم بعض النقص ، عند انتهاء العمل بالحقل او المنجم بشرط ان تكون هذه النفقات مستحقة بسبب يتعلق باجراءات الامان او الحماية من التلوث .

٤ - وحتى في التشريعات الضريبية التي لا تنص صراحة على قواعد معاملة النفقات البيئية التي تتكبدتها شركات البترول فإنه يسمح بخصم هذه النفقات تبعاً لطبيعتها وفقاً للقواعد العامة في هذه التشريعات ، فإذا كانت هذه النفقات من طبيعة إيرادية جاز خصمها خلال السنة ، وإذا كانت طبيعة رأسمالية أمكن استهلاكها وفقاً لقواعد الاستهلاك المسموح بها .

ولقد لاحظ الباحث أن التشريعات الضريبية البترولية في المنطقة العربية ، في حدود ما توافر لديه من مراجع ، قد خلت من أي نص يتعلق بنفقات البيئة وكيفية معالجتها ، على الرغم من الأخطار التي يمكن أن تتعرض لها مناطق البحث عن البترول واستخراجه مع انعدام الحافز لدى الشركات على تجنب هذه المخاطر وحماية البيئة منها .

لذا يوصي الباحث بالنص صراحة على المعاملة الضريبية لهذه النفقات بما يساعد الشركات العاملة على البحث والاستخراج على تنظيف آلية من التلوث سواء أثناء عمل الشركة أو عند انتهاء نشاطها .

١ - مدى كفاءة التشريعات الضريبية في المساهمة في حماية البيئة :

١ - تبين لنا من خلال البحث ، ان للتشريع الضريبي دورا لا ينكر في حماية البيئة ، وذلك اذا احسن استخدام ادواته التي تحفز المشروعات او الممولين الذين يؤدى نشاطهم الى الاضرار بالبيئة بصورة مباشرة او غير مباشرة .

ويعتبر الاعفاء من الضريبة وخصم التكاليف من وعاء الضريبة هما اهم الادوات الضريبية لتحقيق هذا الهدف باعتبار ان الاعفاء الضريبي ، سواء كان فى مجال الضرائب المباشرة او غير المباشرة ، يعنى بمثابة اعانة حكومية سالبة تقدمها للمشروع بما يعادل دين الضريبة او مقدار الرسوم المستحقة على شراء او استيراد الآلات والمكينات وغيرها مما تتطلبه عملية تنظيف البيئة او المحافظة عليها وحمايتها ضد التلوث .

كما يساعد خصم التكاليف التى تتكبدها المنشأة ، وهى بصدد شراء الآلات والمكينات المذكورة ، فى تخفيض دين الضريبة المستحقة ، كما يمكنها ذلك من احتجاز مبلغ معين يعادل مقدار الاستهلاك الذى طرأ على هذه المكينات بما يمكنها من القدرة على استبدالها بأصول جديدة عند انقضاء حياة الاصل الانتاجية .

٢ - واذا كنا نوافق على ان التشريع الضريبي لا يمكن ان يلعب بمفرده دورا فعالا واكيدا فى حماية البيئة من التلوث الا انه يجب ان لا نتجاهل دوره فى تحقيق هذا الهدف باعتباره وسيلة لتشجيع المنشآت على ذلك ، بتقليل اعبائها المالية من خلال الحوافز الضريبية وغيرها من الوسائل التى اشرنا اليها من قبل .

٣ - ويشترط لان يؤدى التشريع الضريبي دوره فى هذا المجال ان يكون واضحا ، ومحددا ، وحكيما :

ويأتى هذا الوضوح من التعبير صراحة على الاعفاء المقرر لحماية البيئة او كيفية معاملتها النفقات الخاصة بها ضريبيا دون ان يترك الامر لاجتهادات ، يتلمس بها القائلون على تنفيذ القانون حكمة التشريع ومراعية ، مما يؤدى الى اختلاف الفهم بنظر الغموض الذى لا يعبر بوضوح عن تشجيع ضريبي معين لهذا المجال .

كما يأتي التحديد من ذكر النفقات البيئية صراحة ، ويمكن ايراد تعريف هذه النفقات بما يمنع الخلاف بشأنها ، وبما يشير الى عدم التوسع فيها دون مقتضى او عدم التضييق مما ينقص الفائدة منها .

واخيرا تأتي الحكمة في السماح باعفاء الالات والادوات التي تستخدم في حماية البيئة ويمكن انتاجها محليا ، مماثل او يقترب من مقدار الضرائب والرسوم التي كان يمكن للممول أن يودها اذا كان قد استورد هذه الالات من الخارج ، وفي ذلك تشجيع للمنتجات المحلية وتطوير لها .

٢ - الانتقادات الموجهة للتشريعات الضريبية العربية في هذا الخصوص :

وفيما يختص بالتشريعات الضريبية العربية ، فان المطلع عليها يجد انها قد اغفلت الاشارة صراحة الى النفقات البيئية ، بل يزداد الغموض بالنسبة للتشريعات البترولية ذاتها التي تعبر عنها اتفاقيات البحث بين الدولة والشركات العاملة في اراضيها ، وبو دى هذا التجاهل او الغموض الى تضارب الرأى حول معالجة النفقات البيئية ، اذ يكتفى في احسن الحالات بمعاملتها ضريبيا اسوة بالنفقات الاخرى ، بينما قد يرى البعض عدم جواز خصمها باعتبارها لا تساهم مباشرة في زيادة الانتاج او مواولة النشاط ، في الوقت الذي تفصح فيه التشريعات الضريبية الاجنبية مكانا لا بأس به للنفقات البيئية على النحو السالف الاشارة اليه .

٣ - التوصيات :

وفي ختام هذا البحث يوصى الباحث بما يأتي :

- ١ - اصدار قانون موحد لحماية البيئة يتضمن كافة القواعد القانونية التي تكفل هذه الحماية ومن بينها النصوص الضريبية الخاصة التي تتضمن الاعفاء الضريبي وغيره من الحوافز الضريبية .
- ٢ - وحتى يتحقق ذلك ، يمكن النظر في تعديل قوانين الضرائب بما يودى الى :
 - أ - النص صراحة على اعفاء الالات والمعدات المستوردة من الخارج بقصد حماية البيئة من التلوث من كافة انواع الضرائب والرسوم .
 - ب - تقرير اعفاء مماثل في حالة شراء الالات والمعدات الخاصة بالبيئة من منتجات محلية ، يعادل او يقترب من الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم التي كان يمكن للمنشأة ان تدفعها اذا قامت باستيراد هذه الالات والمعدات من الخارج .

ج - السماح برد الضريبة في حالة قيام الممول بشراء آلة جديدة تستخدمها المنشأة بغرض الحماية البيئية وفي حدود قيمة هذه الآلة .

د - النص على اعفاء عملية بيع الآلات والمعدات الخاصة بحماية البيئة من الضريبة العامة على المبيعات بما يشجع على شرائها وعدم تحمل المشتري اعباء اضافية تعوقه عن هذا الغرض .

هـ - النص صراحة على وجوب خصم النفقات البيئية من وعاء الضريبة على ارباح الشركات

و - تعديل قواعد الاستهلاك الاضافي المقررة بالمادة ٣/٢٤ من القانون رقم ١٥٧

لسنة ١٩٨١ بشأن قانون الضرائب على الدخل ، والمشار اليها سابقا ، بحيث يكتفى

بخمسة ٢٥٪ من قيمة الآلات والمعدات التي تكون بحالة جيدة وبحيث يسمح بخمص

هذه الآلات والمعدات التي تستخدم لحماية البيئة من التلوث الناجم عن نشاط

المنشأة .

٣ - اما فيما يتعلق بالاتفاقيات البترولية ، فان الباحث يوصي بضرورة النص صراحة على التزام

الشركات العاملة بالبحث والانتاج في الدولة بانفاق مبالغ معينة للحفاظ على البيئة العاملة

فيها على ان تتضمن هذه النصوص الاحكام الاتية :-

١ - تحديد حد ادنى للمبالغ التي تخصصها الشركات للنفقات البيئية كل سنة .

٢ - التزام الشركات بشراء آلات ومعدات خاصة بالمحافظة على البيئة والسماح للجهات

المعنية بالتفتيش عليها بصفة دورية والتأكد من سلامتها وكفاءتها في المحافظة على البيئة .

٣ - السماح للشركات بخمص هذه النفقات من وعاء الضريبة المستحقة على الشركة .

٤ - تحديد معاملة ضريبة خاصة لسنة اغلاق الحقل او البئر البترولى او انتهاء نشاط

الشركة يراعى فيه النص على جواز خصم النفقات الخاصة بتنظيف البيئة وتطهير مواقع العمل

قبل تركه الشركة هذا الحقل او البئر ، وذلك بما يقلل من وعاء الضريبة المستحقة

في هذه السنة .

وختاماً : فان الباحث يرى عن قناعة ان المحافظة على البيئة وحمايتها هدف قومي يتحقق

بتنمية السلوك البشرى وتدريبه على هذا الهدف من خلال قواعد القدوة والتي يشعر بها المرء

في كل مكان مع اصدار التشريعات الجادة التي تقرر الالتزام بحماية هذه البيئة من خطر التلوث

الذي اصبح حقاً من حقوق الانسان يجب المحافظة عليه مع ضمان تنفيذ هذه التشريعات

بكل دقة . والله الموفق .

هوامش البحث

- ١ - اليونسكو : التقرير النهائي عن اعمال المؤتمر الدولي للحكومي للتربية البيئية ، تبليسى ، " الاتحاد السوفيتى " اكتوبر ١٩٧٧ .
- ٢ - رشيد الحمد ، ومحمد سعيد صباريني : البيئة ومشكلاتها ، سلسلة عالم المعرفة رقم ٢٢ المجلس الوطنى للثقافة والفنون والاداب ، الكويت ، اكتوبر ١٩٧٩ ، ص ٢٦ .
- ٣ - المجلة الدولية للعلوم الاجتماعية ، تصدر عن مجلة رسالة اليونسكو ، عدد يوليه / سبتمبر ١٩٧٥ / القاهرة ص ١٧ .
- ٤ - رشيد الحمد ، ومحمد سعيد صباريني ، المرجع السابق ص ١٣٩ .
- ٥ - اسست الولايات المتحدة الامريكية في سنة ١٩٧٠ وكالة حماية البيئة EPA ومن اهم اختصاصاتها اصدار تشريعات خاصة بحماية البيئة ، اقر منها الكونجرس الامريكى عددا من القوانين منها ، قانون حماية الهواء ، وقانون منع تلوث الماء وقانون حماية مياه الشرب ، وقانون تنظيم التخلص من المخلفات الصلبة
- كما تهتم وكالة حماية البيئة فى اليابان بقضايا البيئة وخاصة مشكلات التلوث الناجم عن التقدم الصناعى .
- وكادت بريطانيا قد جعلت فى سنة ١٩٧٠ وزارة خاصة لحماية البيئة عن طريق وضع استراتيجية الادارة البيئة وحمايتها وتحسينها وعلى مستوى الدول العربية صدر فى الكويت القانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ بشأن منع تلوث المياه الصالحة للملاحة بالزيت وفى عمان القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٤ بشأن مراقبة التلوث البحرى .
- ٦ - من هذه الجهود : مؤتمر الامم المتحدة للبيئة البشرية ، الذى عقد في يونيو سنة ١٩٧٢ بمدينة استوكهولم فى السويد واتفاقية الكويت الاقليمية - المبرمة مع دول الخليج العربى السبعة - للتعاون فى حماية البيئة البحرية من التلوث ، وذلك بتاريخ ٢٤ ابريل ١٩٧٨ .
- ٧ - د. مصطفى خليل : ازمة الطاقة فى الولايات المتحدة الامريكية ، مركز الدراسات السياسية والاستراتيجية ، مؤسسة الاهرام ، القاهرة ، ١٩٧٤ ، ص ٣١ ، ٣٢ .
- ٨ - انظر فى تطور اغراض الضريبة ، د. عاطف صدقى : مبادئ المالية العامة ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ١٩٦٩ ص ٣٠٥ ، ٣١٩ ، د. السيد عبدالمولى ، المالية العامة ، دراسة للاقتصاد العام ، مطبعة جامعة القاهرة ، والكتاب الجامعى ١٩٨٨ ص ٣٠٧ ، ٣١٢ .
- ٩ - د. حامد عبدالمجيد : دراسات فى السياسات المالية ، مؤسسة شباب الجامعات ، الاسكندرية ١٩٨٤ ، ص ١٤٠ ، ١٧٠ .

Stanly S. Surry & Emil M. Sunley: Report General of the I.F.A. Congress, 1976, it's titile is TAX incentives as an instrument for achievement of government goals, KLUWER, Netherlands, Vol. LXIa pp. 36-37.

Bruce F. David & Stephen A. Nauhim, I.F.A., op.cit., p.325.

١٢- يوسف الغرياني : دائرة المعارف الجمركية ، هيئة البحوث والمراجع الجمركية ، الاسكندرية

١٩٧٠/١٩٧١ ، ص ٥٢٤ .

١٣- القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٧٠ .

١٤- المادة ٥/٣ من المرسوم السلطاني رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٤ .

١٥- من هذه الاستثناءات التي مني مزاخنة على الخصوع للامرية على الارباح التجارية والصناعية

او الضريبة على ارباح شركات الاموال بحسب الاحوال ، راجع العديد من الاتفاقيات

البتروولية التي ابرمتها مصر منذ سنة ١٩٧٣ وحتى الان وكلها تتضمن هذا الاستثناء .

١٦- د . مدحت عباس امين : نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي ، غير محدد اسم

الناشر ، ١٩٨٠ ، ص ٩٤ .

١٧- من هذا الرأي :-

- حبيب المصري : ضريبة الدخل في مصر ، القاهرة ١٩٤٥ ص ٤٨١-٤٨٢ .

- محمد رشاد : ضريبة الارباح التجارية والصناعية في التشريع المصري ، القاهرة

١٩٤٧ ص ١٦٤ .

- عبدالحكيم الرفاعي: الضرائب المباشرة ، دراسة مقارنة ، مكتبة عبدالله وهي

القاهرة ١٩٤٢ ص ٣٣١-٣٣٢ .

١٨- كمال الجرف ، المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية ، الجزء الثامن ، ص ٣٨٩ .

١٩- من هذا الرأي بعض احكام القضاء التي صدرت في مصر والتي يمكن الرجوع اليها

تفصيلا في :

- كمال الجرف ، المراجع السابق ، الجزء الرابع ص ٣٣٣ .

- محمد وجدي عبدالصمد ، قضاء الضرائب ، عالم الكتب ١٩٧٠ ص ٧٧/٧٨ .

وبميل د • مدحت عباس امين ، فى المرجع السابق ص ١٣٣ الى الاخذ بهذا الاتجاه الواسع
 عندما يعرف التكلفة بأنها " النفقة اللازمة - المؤكدة والحقيقية ، التى تربط بالمنشأة
 ونشاطها ولا يترتب عليها زيادة فى اصولها او نقص فى التزاماتها بهذع المحافظة على
 رأس مالها وضمان استمرار استثماره " •

٢٠- كمال الجرف ، المرجع السابق ، الجزء الرابع ص ٣٣٣ •

٢١- كمال الجرف ، المرجع السابق ، الجزء الخامس ، ص ٤٤٧ •

٢٢- راجع Toch H. "Income TAX including corporation TAX and Capital
 Gains TAX (9th-ed) Macdonald and Evens, London, 1976, p.59

٢٣- حكم استئناف القاهرة ، بتاريخ ١٦/٥/١٩٦٣ نشر فى المجموعة الرسمية ص ٥٩٢ •

٢٤- د • مدحت عباس امين : المرجع السابق ص ١٤٤ - ١٤٨ •

٢٥- طبقت مصلحة الضرائب فى مصر هذا رأى فى تعليماتها رقم ٨ فى ١٩/٤/٤١ ، ٢٣ فى

١٩٤٤/٨/٨ •

٢٦- لمزيد من التفاصيل راجع د • السيد عبدالمولى : الوسيط فى التشريع الضريبى المصـرى

مطبعة جامعة القاهرة ١٩٨٨ •

د • خبرت ضيف ، المحاسبة الضريبية ، دار النشر للجامعات المصرية ، الاسكندرية •
 ٢٧- The Revenue Act of 1962.

٢٨- راجع George Terlorg: "Incentive to Capital Instrument, Two
 Approaches Compared, Machinery and Allied Products
 Institute, November, 1961.

مشار اليه فى: د • حامد عبدالمجيد دراز ، المرجع السابق ص ١٧٥

٢٩- د • حامد عبدالمجيد دراز ، المرجع السابق ص ١٦١ وتطبق انجلترا والولايات المتحدة

الامريكية وكندا هذا النظام بتطبيقات مختلفة •

٣٠- I.F.A., op.cit., P.26.

٣١- Ibid, P.232.

٣٢- قضية Denis Coal Co. V. Commissioner, 271 F. 2d, 930, 3rd circ. 1959.

وهناك عدد من الولايات الامريكية مثل كولورادو ومونتانا وغيرهما ينص قانونها على الزام

صاحب المنجم بذلك •