



بسم الله الرحمن الرحيم  
جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا  
كلية الدراسات العليا



اثر إعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار في السودان  
( 2001-2013م )

**Effect of Indirect Taxes Exemptions on Encouraging  
Investment in Sudan  
(2001-2013)**

بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد التطبيقي (تمويل)

اشراف:

د. احمد على احمد

اعداد:

هيام محمد على سليمان

ديسمبر 2016



## الآية

قال تعالى :

(( قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي \* وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي \*

وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِنْ لِسَانِي \*

يَفْقَهُوا قَوْلِي ))

صدق الله العظيم

سورة طه الايات: (25،26،27،28)

## شكر وتقدير

من لم يشكر الناس لم يشكر الله  
فالشكر لله تعالى الذي وفقني لهذا و أنعم علي  
ثم اتقدم بالشكر الى أسرة جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا - كلية الدراسات  
العليا، ومكتبه ديوان الضرائب السودان، ولكل إنسان أمدني بيد المساعدة من  
قريب أو من بعيد

و على رأسهم الأستاذ المشرف الدكتور احمد علي احمد الذي لم  
يبنخل علي بالنصائح والتوجيهات برغم كثرة مهامه وانشغالاته.  
وكل من علمني وأنار دربي في الدنيا بالعلوم والمعارف من أساتذتي  
الأفاضل وزملائي الكرام.

الي كل الذين قدموا لي التوجيه والمساعدة في التحصيل العلمي  
واتقدم بالشكر الى الذين عملو من خلف الستار في توفير البيانات والمعلومات .  
لكم جميعاً كل الشكر والتقدير لما قدمتموه لي من عون ودعم وارشاد وتوجيه  
اعاني في أعداد هذا البحث.

وبالله التوفيق

## إهداء

إلى كل من عرف حق ربه عليه فأطاعه، إلى مثال الحب والحنان والتضحية، إلى من أستمد منها الدفء والحنان، إلى من سهرت على راحتي، إلى من علمتني وأرشدتني إلى طريق الخير والهدى... التي أطفأت شمعة عمرها لتضيء شمعة

أبنائها،، امي

إلى الذي أضاء دربي بالدعاء وتحمل في تربيتي كل مشقة وعناء وواصل الليل

بالنهار من أجل أن يسمو بأبنائه،،، ابي

سندي في مشواري وعوناً لي ..... اختي

إلى من كشفت لي الحياه مقدار حبي لهم واحتياجي إليهم رمز المحبة والإخلاص

اخواني واخواتي الأحاب

أساتذتي الأجلاء... وزملائي الأوفياء

أحبيتي.... صديقاتي.... وزميلاتي

أهدي هذا البحث راجيةً من المولى

عز وجل أن يجد القبول والنجاح

## المستخلص

تناولت الدراسة اثر اعفاءات الضرائب غير المباشرة (ضريبه الوارد، ضريبه القيمه المضافه) علي تشجيع الاستثمار في السودان خلال الفترة (2001-2013) هدفت الدراسة الي التعرف على الاعفاءات الضريبية وتحليل العلاقة الاحصائية بين إعفاءات الضرائب غير المباشرة والإستثمار السودان،جات مشكله البحث من خلال السؤال المحوري: ما هو تأثير إعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار في السودان خلال فترة الدراسة، اتبعت الدراسة المنهج الوصفي والمنهج التحليلي لإستنتاج النتائج،كانت اهم نتائج الدراسة وجود علاقته طردية بين حجم الاعفاءات الضريبية وحجم الاستثمار،الاعفاءات الضريبية تستخدم كاداة في توجيه الاستثمارات نحو قطاع معين أو مشروعات معينه أو مناطق جغرافية معينة، الاسراف في منح الاعفاءات الضريبية بشكل غير مخطط ومدروس يؤثر سلبا علي الايرادات الضريبية للدوله،وكانت اهم التوصيات تقديم المزيد من الاعفاءات الضريبية وهذا بدوره يؤدي الي جعل السودان دوله مشجعة للاستثمار وتحسين المناخ الاستثماري وتوجيه اعفاءات الضرائب غير المباشرة نحو قطاعات ذات مزايا تنافسية وذات انتاجيه عالية والمتابعه والرقابه للعمل الاعفاءات الضريبية والتقييم المستمر حتي يعمل الاعفاء الضريبي علي توجيه الاستثمارات في المجالات المطلوبه وضبط الاعفاءات بحيث تكون اداه مشجعه للاستثمار وعدم هدر الايرادات العامه.

## **Abstract**

**The impact of tax breaks and indirect study examined (tax inbox, VAT) to encourage investment in the Sudan during the period (2013-2001) study aimed to identify the tax breaks and analyze the relationship the statistical between indirect taxation and investment Sudan exemptions, Gat research problem through the central question: what is the effect of indirect taxes exemptions to invest in Sudan during the period of study, study followed the descriptive and analytical approach to conclude the results, the most important results of the study and there is direct relationship between the size of the tax breaks and the size of investment, tax breaks are used as a tool in steering investments toward Gaza particular or specific projects or certain geographic areas, extravagant in granting tax breaks are unplanned and thoughtful affect negatively on the tax revenue of the state, were the most important recommendations to provide more tax exemptions and this in turn leads to making Sudan its encouraging investment and improving the investment climate and directing exemptions indirect taxes towards sectors with competitive advantages and high productivity, monitoring and supervision of the work of the tax breaks and continuous assessment until the tax exemption operates direct investments in the required fields and adjust the exemptions so that the tool encouraging investment and not a waste of public revenues.**

## قائمة المحتويات

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الاستهلال
ب	الآية
ج	الشكر والتقدير
د	الاهداء
هـ	المستخلص
و	Abstract
ز	فهرس المحتويات
ى	فهرس الجداول
ل	فهرس الاشكال
الفصل الاول : الاطار المنهجي والدراسات السابقة	
2	المقدمة
2	اهمية البحث
2	مشكله البحث
2	اهداف البحث
3	مصادر البحث
3	منهجية البحث

4	حدود البحث
4	هيكل البحث
5	الدراسات السابقة
<b>الفصل الثاني (الاطار النظري)</b>	
11	المبحث الاول : نشأة الضرائب
11	المبحث الثاني : تعريف الضرائب
14	المبحث الثالث : أهداف الضرائب
15	المبحث الرابع :انواع الضرائب
<b>الفصل الثالث (مفهوم الاعفاءات الضريبية والازدواج الضريبي)</b>	
21	المبحث الاول : مفهوم وتعريف الاعفاءات الضريبية
30	المبحث الثاني : الازدواج الضريبي
<b>الفصل الرابع (مفهوم واهميه الاستثمار)</b>	
41	المبحث الاول : مفهوم وتعريف الاستثمار
46	المبحث الثاني: واقع الاستثمار في السودان
<b>الفصل الخامس (الدراسة التطبيقية)</b>	
62	المبحث الاول: دراسته تطبيقية لأثر اعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار في السودان
66	المبحث الثاني: اثر الاعفاءات الضريبية وسعر الصرف علي الاستثمار في السوان

الفصل السادس (النتائج والتوصيات)

69	النتائج
69	التوصيات
71	المصادر والمراجع
75	الملاحق

## فهرس الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
57	حجم الإستثمارات الوطنية في الفترة (2001-2013م) القيمة بملاين الدولار	جدول رقم (1/4)
57	تدفق الإستثمار الأجنبي حسب القطاعات الإقتصادية (القيمة بالمليون دولار)	جدول رقم (2/4)
58	مساهمه الإستثمار الأجنبي المباشر في الناتج المحلي الاجمالي خلال الفترة (2001-2013م)	جدول رقم (3/4)
62	تقدير النموذج المعدل	جدول رقم (1/5)
65	تقدير النموذج المعدل	جدول (2/5)

# الفصل الاول

الاطار المنهجي والدراسات السابقة

المبحث الاول : الاطار المنهجي

المبحث الثانى : الدراسات السابقة

## المبحث الاول الاطار المنهجي

### 1-1-1 مقدمة

إن الضريبة وفقا للفكر المالي المعاصر يمكن أن تكون ضريبة هادفة ترمي إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية في التخصيص و التوزيع والاستقرار والنمو وذلك من خلال التأثير على الدخل والادخار و الاستثمار و الإنتاج ،اذا نجد اتجاه الاستثمار إلى دولة معينة يتوقف على عوامل جذب هذا الاستثمار والحوافز المقدمة لجذبه إلى هذه الدول، وتعتبر الإعفاءات الضريبية أحد الأساليب المستخدمة من طرف الدول المضيفة لجذب المستثمرين ،ولهذا نجد ان الدول اصبحت تتسابق الى تطوير انظمتها الضريبية . بحيث تكون الضريبة اداة ماليه مشجعة للاستثمارات المحلية والاجنبية التي تلعب دورا مهماً في اقتصاديات الدول.

### 1-1-2 أهمية البحث :

**اهميه البحث العمليه :** تتمثل أهمية هذه الدراسة في تمكين واضعي السياسات الإقتصادية والمهتمين بشأن قطاع الاستثمار في السودان من التعرف على الدور الذي يمكن أن تساهم به اعفاءات الضرائب غير المباشره في تشجيع الاستثمار في السودان، وبالتالي ربما تساعد الدراسة بكفاءة وفاعلية في وضع المقترحات وخطط وسياسات الاستثمار في المستقبل. وكذلك قد تساهم هذه الدراسة في تقييم اعفاءات الضرائب غير المباشره في السودان لتعزيز الايجابيات ومعالجة ما يعترضها من أوجه القصور من أجل توفير بيئة مشجعه للمستثمرين في السودان.

**الاهميه البحث العلميه:** تأتي اهميه هذه الدراسه العلميه لتوضيح العلاقه بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار ومعرفة اتجاه العلاقه بينهم الضريبية وعلي ان تغطي كل الجوانب الخاصه بموضوع الدراسة وإلقاء الضوء عليها . لذا فان الدراسة ربما تعمل على إثراء المكتبة السودانية مما قد يسد جزءاً من الفجوة العلمية في هذا المجال

### 1-1-3 مشكله البحث :

تكمن مشكله البحث من خلال السؤال المحوري للبحث: ما هو تأثير إعفاءات الضرائب غير المباشره (ضريه الوارد، القيمه المضافه) علي الاستثمار في السودان خلال فترة الدراسه؟

### 1-1-4 أهداف البحث :

تحاول هذه الدراسة تحقيق الأهداف التالية:

1. التعرف على الإعفاءات الضريبية.
2. تحليل العلاقة الاحصائية بين إعفاءات الضرائب غير المباشرة والإستثمار السودان.
3. التعرف على الأثر الذي تحدثه الإعفاءات علي الاستثمار وذلك لمعرفة ايجابيات وسلبيات الإعفاءات

### 1-1-5 مصادر المعلومات :

تم جمع البيانات من المصادر الثانوية، وذلك عن طريق الدراسات العلمية السابقة المراجع والكتب والتقارير الاقتصادية .

### 1-1-6 منهجية البحث:

تستخدم الدراسة المنهج الوصفي لمناقشه أدبيات الموضوع، بينما يستخدم المنهج التحليلي في بيان طبيعة العلاقة ما بين الاعفاءات الضريبية والاستثمار .

### 1-1-7 حدود البحث :

الحدود الزمنية : 2001م -2013م  
الحدود المكانية : جمهورية السودان

### 1-1-8 هيكل البحث :

حيث يحتوى **الفصل الاول** علي المقدمة والدراسات السابقة ، اما **الفصل الثاني** و يتناول الإطار النظري للدراسة الذي يشتمل على التعريف علي المفاهيم المتعلقة بالضرائب ، والضرائب غير المباشرة فيما يتناول **الفصل الثالث** الإعفاءات الضريبية ومفهوم الازدوج الضريبي ،اما **الفصل الرابع** يحتوي علي مفهوم وأهميه الإستثمار و واقع الاستثمار فى السودان، وفي **الفصل الخامس** يحتوى علي جانب الدراسة التطبيقية لاثر الاعفاءات الضرائب غير المباشرة علي تشجيع الاستثمار . ثم الخاتمة فتشمل نتائج وتوصيات.

## المبحث الثاني الدراسات السابقة

### 1-2-1 دراسة: ليلي محمد حمد الامين (1995م)<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسة الى التعرف تطور الضريبة من حيث المفهوم وتطورها في السودان والتشريع الضريبي والدخل الخاضع للضريبة وتعريف الاعفاءات الضريبية وأنواعها الموجودة في السودان وايضا التعرف عن الاعفاءات المانعه للزواج الضريبي، وكانت مشكله البحث حول ان النظام الضريبي السليم يوفق بين العناصر الثلاثة للضريبة وهي شخصية الضريبة وعداله وفرتها المالية بجانب اثر مجموعه من لأهداف والعوامل الاجتماعية والسياسيه والاقتصادية، وتاتي أهمية هذه الدراسة بان الضرائب لها أثر علي الاشخاص المستهلكين أو المنتجين حيث نجد أن هدف المنتج النهائي هو تعظيم الارباح وعندما تقوم بمنح الإعفاءات الضريبية تؤثر علي حصيله من الايرادات مما يقلل من رفاهية المجتمع بنيت الدراسه علي فرضيات هل هذا الإعفاءات مواكبه للتطورات التي طرأت علي سياسة الدوله الإقتصادية والاجتماعية في السودان، وماهو تأثير هذه الاعفاءات علي الحصيله النهائية للضريبة وهل استخدام هذا الاعفاءات وفقا لمبرراتها، واستخدمت المنهج الوصفي التحليلي الاستقرائي، وكانت اهم النتائج التي توصل اليها البحث مراعاة الأعباء العائلية والتساعد في أسعار الضريبة ، اما اهم التوصيات ان يعجل المشرع في تعديل قانون ضريبة الدخل بحيث يشمل تعديلات الإعفاءات، وحصر الاعفاء علي الدخل الوارد لتعرف كلمه الدخل القانون مع الالتزام به

### 1-2-2 دراسة : تيسير عبد اللطيف السر(2003م)<sup>(2)</sup>

هدف البحث الى معرفة دواعي الاعفاءات الضريبية ومدى تحقيقها للاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ادت التشريعيها ، توضيح الايراد الضريبية على القيمة المضافة للسلع الخاضعه والسلع المعفية في حالة اخضاعها ، والتعرف على الاثر الذي تحدثه الاعفاءات على الايرادات الضريبية وذلك معرفة الايجابيات وسلبيات الاعفاءات. تتمثل مشكلة البحث في ان الاعفاءات التي يتم اصدارها بصورة متواصلة وفق قرارات وزارية تؤثر على الايرادات بصورة سالبية مما يقلل من المساهمة في ايرادات الدولة ، بنى الباحث فروضه على ان الاعفاءات التي تتم للسلع والخدمات من الضريبة على القيمة المضافة تتسبب في ضياع ايرادات اضافية يمكن ان تحصل عليها اذا ما اخضعت تلك السلع والخدمات للضريبة ، وان الاعفاءات التي تتم بصورة مستمرة لسلع وخدمات غير الضرورية والتي تتم دون دراسات اقتصادية والتي تشمل مدخلات القطاع الصناعي والخدمي تتسبب في تشويه نظام الضريبة على القيمة المضافة ،

1. ليلي محمد حمد الامين ، الإعفاءات من ضريبة الدخل ودورها في السياسه الضريبية في السودان ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعه ام درمان الاسلامية كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعية ، 1995م  
2 تيسير عبد اللطيف السر، دور الأعباءات الضريبية واثرها علي الايرادات العامه ،رساله ماجستير غير منشوره ،جامعه الازهري ،كلية الدراسات العليا 2010م

وقد اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي الذي من خلاله يتعرف الباحث على انماط المشاكل المرتبطة بموضوع البحث واستخدم المنهج الاستقرائي لاختبار الفروض وكذلك المنهج التحليلي الوصفي. اهم النتائج التي توصل اليها البحث انه لم يسبق تطبيق الضريبة على القيمة المضافة اجراء الدراسات والبحوث والتخطيط ليكون تأثيرها ايجابيا كما اهتم الديوان بتدريب العاملين بالضريبة على القيمة المضافة خارج السودان للاستفادة من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في الدول الاخرى ، كما تطرق على عدم وعي المكلف بتحصيل الضريبة مما يجعل يتخذ اجراءات غير صحيحة ، نجد ان سياسات الاعفاءات الضريبية لها سلبيات متعددة حيث تؤدي الى النقص في حصيله ايرادات الدولة ، كما اوصت الدراسة بالتالي عدم ربط الضريبة على القيمة المضافة الا بعد اجراء الدراسات الشاملة حول المكلف ومقدرته التكاليفية مع تكثيف الدورات التدريبية بالخارج للاستفادة القصوى من تجارب الدول الاخرى ، توعية وتنقيف المكلفين عن طريق وسائل الاعلام المختلفة ، تقليل الاعفاءات التي تمنح لبعض المؤسسات والشركات ، اخضاع الخدمات المالية للضريبة اسوة بالخدمات الاخرى ذلك لعدم وجود مبررات لاعفاءها.

### 1-2-3 دراسة : ايمان محمد سيد احمد الفكي 2005م<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسة الي توضيح الاعفاءات الضريبية في التشريع السوداني بالتطبيق علي قطاع النقل واثره علي تشجيع الاستثمار ، وطرح البحث مشكله البحث من خلال سؤال ماهو اثر الاعفاءات الضريبية علي وعاء ضريبه دخل ارباع الاعمال في قطاع النقل ،وتاتي اهمية هذا البحث في ضبط التوازن الجيد بين الفاقد الناتج من الاعفاءات الضريبية والعائد المرجو منها بالاضافو الي تحسين جوده التقارير المالية،بنيت الدراسة علي فرضيات ان الاعفاءات الضريبية احد مصادر التمويل الداخل للمنشاه وان الاعفاءات الضريبية تحقق استمراريه المنشاه وانها تؤدي الي تحسين المعلومات المحاسبية المقدمه للمنشاة ،اتبعت الباحثه في هذا الدراسة المنهج الاستنباطي والمنهج الوصفي ،توصلت الدراسة الي عدد من التوصيات منها ضروره امساك الجهات والمشروعات المعنيه بدفاتر محاسبية سليمة وتحديد القائد المرجو من الاعفاءات وتحديد الفاقد الضريبي،توحيد الجهات المانحه للفعاءات مما يخلق نوعا من الاستقرار في الاستثمار.

### 1-2-4 دراسة نعيم فهيم حنا 2005<sup>(2)</sup>:

هدفت الدراسة الي اقتراح نموذج مستحدث للاعفاءات الضريبية يحقق التوازن بين اهداف الدوله المضيفه للاستثمار واهداف المشروع الاستثماري ،ومقارنه لسياسه الاعفاءات الضريبية التي تمنحها قوانين الاستثمار في مصر لتقرير مدي نجاحها في جذب الاستثمار الاجنبي المباشر وتحقيق الاهداف القوميـه المبتغاة،تمثلت مشكله الدراسة في ان احدي المشاكل الرئيسيـه التي تواجه عمليه التنمية في الدول الناميـه هي مشكله توفير القدر اللازم والكافي من راس المال لتمويل مشروعات التنمية الاقتصاديـه والاجتماعية ونظرا الي ان راس المال المحلي لا

1.ايمان محمد سيد احمد الفكي ،اثر الاعفاءات علي وعاء ضريبة ارباح الاعمال في التشريع السوداني، رساله ماجستير غير منشوره ،جامعه النيلين كليه الدراسات العليا 2005م

2.نعيم فهيم حنا ،نموذج محاسبي مقترح لترشيد سياسه الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية في ضوء توجيهات قانو الضرائب الجديد ،مجلة الدراسات المالية والتجارية ،جامعه بني سويف ،مليه التجاره ،الجزء الثاني العدد الثاني والثلاث ،2005م

يكفي في الغالب لتحقيق أهداف خطة التنمية الاقتصادية والدول النامية تحتاج الي الاستثمار الاجنبي بجميع اشكاله لان ورود هذه الاستثمارات وزيادتها باضطراد يودي الي تنشيط الطلب علي المشروعات الاقتصادية اللازمه للتنمية ،وكذلك تنشيط سوق راس المال من خلال زياده حجم الاسهم المتداوله في بورصه الاوراق الماليه.اختبرت الدراسه الفرضيات أن الاعفاءات الضريبية رغم أنها احد عوامل جذب الاستثمار الاجنبي المباشر الا انها ليست الحاسم او المتحكم في ذلك، كانت اهم النتائج ان الاعفاءات الضريبية تحمل المجتمع المانع لها بتكاليف وأعباء اجتماعيه محدده يمكن قياسها وتقويمها،واهم التوصيات ان ترشيد الاعفاءات الضريبية يتطلب ان لا يتم منعها منعاً باتاً وقاطعاً بل منحها علي اسس من الرشد الاقتصادي و ان يتم التحقق من العائد الاجتماعي لهذه الاعفاءات بفوقالتكاليف الاجتماعية المترتبة عليها .

### 1-2-5 دراسة : ادم احمد عبد الرحيم سبيل (2008م)<sup>(1)</sup>

هدفت الدراسه الي معرفه الإعفاءات الضريبية ومدى تحقيقها للاهداف الاقتصادية والاجتماعية التي ادت الي تشريعها وتوضيح إيرادات الضريبة علي قيمه المضافه للسلع المعفيه في حاله إخضاعها والتطرق للتاثير الذي تحدثه الاعفاءات علي الإيرادات الضريبية وذلك لمعرفه ايجابيات وسلبيات الاعفاءات، وتمثلت مشكله الدراسه في أن الاعفاءات الضريبية تتم وفق مقتضيات اقتصاديه ولتحقيق اهداف اجتماعيه وماليه معينه من ناحيه اخري فتؤدي الي تخفيض الإيرادات الضريبية لذلك تتبلور مشكله الدراسه في ما مدي تاثير الاعفاءات علي الإيرادات الضريبية وهل في الامكان الحد من الاعفاءات الضريبية المستمره التي تقع وفق دوافع سياسيه،اختبرت الدراسه فرضيات ان الاعفاءات الضريبية التي تتم للسلع والخدمات من الضريبة علي القيمة المضافه تتسبب في ضياع إيرادات اضافية يمكن ان تحصل إذا ما أخضعت تلك السلع والخدمات للضريبه،ان الاعفاءات التي تتم بصوره مستمره لسلع وخدمات غير ضروريه والتي تتم دون دراسه اقتصادية والتي تشمل مدخلات القطاع الصناعي والخدمي يتسبب في تشويه نظام الضريبة علي القيمة المضافه، انتهجت المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج الوصفي التحليلي والمنهج التاريخي ،كانت اهم النتائج ان الضريبه علي القيمة المضافه تسبب في ضياع إيرادات ضريبية كانت ستحصل لو فرضت عليها ضريبه،وان الضريبة القيمة المضافة تحقق إيرادات سريعه وبتكاليف اقل من الضرائب الاخرى ،اوصت الدراسه بالقيام بورش وسمنارات او دراسات للسلع والخدمات التي يري ان هناك ضروره من اعفاءها قبل صدور اي قرار للاعفاء ،واعفاء مدخلات السلع لاخضاعه او اخضاع السلع المدخلات الخاضعه للضريبة علي القيمة المضافه لتفادي وجود خلل .

### 1-2-6 دراسة: مها يحي احمد الجمل (2009)<sup>(2)</sup>:

هدفت الي التعرف بالضرائب المباشرة ودورها وأهميتها في الإقتصاد السوداني خلال فترة الدراسة عكس الآثار المتبادله بين الضرائب المباشرة والمتغيرات الإقتصادية ،اظهار الآثار التي تنفرد بها الضرائب المباشرة دون الإيرادات الأخرى عند تحقيق المشروعات والافراد ،عكس الوظائف الأخرى التي تقوم بها الضريبه سوي تعظيم

1 ادم احمد عبد الرحيم سبيل ، الأعفاءات الضريبية واثرها علي الإيرادات الضريبية القيمة المضافه ،رساله ماجستير غير منشوره ،جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا 2008م  
2.مها يحي احمد الجمل ، تقييم اثر الإيرادات الضريبية على الإقتصاد السودان دراسة حالة الضرائب المباشرة في الفترة (1996-2005)، رساله دكتوراه ، جامعه امدرمان الاسلاميه ، 2009

الإيرادات العامة من وظائف إقتصادية واجتماعية. يطرح الباحث مشكله البحث من خلال العديد من الاسئلة التي اهمها ما أهميه وعلاقه الضرائب بالإقتصاد القومي؟ ما دور الايرادات الضريبية في الانفاق التنموي ودعم التنميه الإقتصادية؟ ما أثر الضرائب علي ارباح شركات البترول وقطاع الإستثمار؟ ما أثر استخدام الحوافز الضريبية في الإقتصاد القومي الخاص بالاعفاءات وفتات الضريبية؟ وهل يمكن استخدام ضريبة أخرى؟ كانت اهميه البحث هي ان الايرادات الضريبية تزيد من فرص الدوله في تنفيذ الخطط التنمويه عند توفيرها ،تؤثر الضرائب المباشرة علي الإقتصاد الكلي والجزئي عند تحصيلها وانفاقها ،كما تنفرد باثار خاصه عند نقل عبئها الي الممول النهائي ،توفر الضرائب المباشرة عند استخدام الحوافز الضريبية بدائل لاستخدام حافز الاعفاءات وحافز خفض او تعديل سعر الضريبه ،كانت فروض البحث للاجابه عن الاسئلة السابقه اعتمدت الدراسه علي المنهج التاريخي للمقارنه والمنهج الاحصائي باسلوبيه الاستنباطي والاستقرائي اهم النتائج تؤدي الضرائب المباشرة عدة وظائف أهمها تمويل الخزنية العامة،تم تأني الوظائف الاجتماعيه والاقتصاديه والسياسة الأخرى والتي من أهمها إعادة توزيع دخول الأفراد،إن أهم أسباب انخفاض إيرادات يمكن تلخيصها فيما يلي :((عدم ظهور ضرائب أرباح الأعمال للشركات البترولية ضمن الضرائب المباشرة ،سياسة الإعفاءات حيث أن أكبر الدخل تخضع لشروط الاستثمارات،تدني الوعي الضريبي،مشكلات البيئة الداخليه والخارجيه للضرائب))، الضريبية اهمية في الإقتصاد القومي ومنها الاعفاءات الضريبية على الإستثمارات وحافز تخفيض الفئة الضريبية(اسعارها) اهم حافزان يستخدمان في الإقتصاد السودان يؤثران في جذب وحركة رؤوس الاموال الاجنبية والمحلية كما ان للضرائب اثار تنفرد بها عن الايرادات الاخرى هي نقل العبء الضريبي واستقراره .ان ديوان الضرائب سيستمتع بتحصيل إيرادات الاستثمارات بعد انتهاء فترة الاعفاء ، امكانية توسيع المظلة الضريبية افقيا وراسيا دون المساس بسياسة قوانين الاعفاءات،اوصت الدراسه علي صياغة السياسة الماليه والضريبية بحيث تهدف إلي تحقيق اكبر عائد ضريبي باقل التكاليف ودراسه جميع حوافز الإستثمار بدقه وتأتي من جانب وأضعي السياسات وإختيار الأكبر وأقل تكاليف وذلك لارضاء المستثمرين والانتقاع بأكبر عائد علي الإقتصاد القومي،تخفيض أسعار الضريبة وإتباع حوافز ضريبة أخرى تشجيع وتخفيض من الاستهلاك للسلع الكمالية.

### 1-2-7 دراسة : معتصم محمد دفع الله علي القرقي (2010م) (1)

هدفت الدراسة الي شرح مفهوم الايرادات الضريبي وأنواعها ومفهوم وأهمية الإعفاءات المقرره ومدى ملاءمتها للعدالة الضريبية من حيث التحصيل و بيان اثر الإعفاءات الضريبية لمنظمات الأعمال علي الايرادات الضريبية ومعرفة دواعي منح الاعفاءات، تتبلور مشكله البحث في تساؤلات هل الأساليب التي تتبع لمنع الاعفاءات الضريبية لمنظمات الاعمال تتم بصوره صحيحه حتي تعود بايرادات للدوله وهل اظهار خسائر بعد انتهاء مده الاعفاء يشكل تهرب ضريبي ،كانت اهميه البحث من كونه يلقي الضوء علي أثر الاعفاءات الضريبية لمنظمات الأعمال علي الإيرادات الضريبية وان فلسفه الإعفاءات انما تختلف من ضريبة لأخرى ، افترضت الدراسة علي ان الاساليب المتبعه من قبل ديوان الضرائب لمنح الاعفاءات لمنظمات الأعمال لا يتم بصوره صحيحة حتي

1. معتصم محمد دفع الله علي القرقي، اثر لإعفاءات الضريبة لمنظمات الأعمال علي الايرادات الضريبية دراسة تحليلية تطبيقية علي ديوان الضرائب ، رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2010م.

تحقق إيرادات كبيرة للدوله وان تحاول وتهرب منظمات الأعمال واطهارها للخسائر بعد انتهاء مده الاعفاء يشكل ضغط علي الإدارة الضريبية من اجل الحصول علي اعفاء جديد، انتهج البحث المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي والمنهج التاريخي والمنهج الوصفي، واهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة إن الطرق التي بموجبها يتم منح الإعفاءات الضريبية لا تتم بصوره صحيحه حتي تحقق إيرادات اكبر للدولة ،وفي ظل الإعفاءات يمكن الحد من هروب رؤس الاموال المحلية والاجنبية للخارج وتشجيعها علي الاستثمارات ،واهم التوصيات: إدخال فترة التوقف بسبب الظروف القهريه ضمن فتره الاعفاء المقررة وتحديد تعريف للمشروع الاستراتيجي والمشروعات الاستثمارية وضرورة تجميع الاعفاءات الضريبية في قانون واحد تتوافر في ضياعته عده خصائص من اهمها تحديد الاعفاءات بدقه وبناء علي معايير واضحه،والبعد عن العبارات المطاطه والعدالة في منح الاعفاءات .

### 1-2-9 دراسته محمود نمر توفيق مهاني (2010م)<sup>(1)</sup>

هدفت هذه الدراسة إلى: الوقوف على الحوافز التشجيعية الضريبية وتحليلها وأثرها على الإيرادات الضريبية. التعرف على الحوافز التشجيعية ودورها في توفير حوافز كافية لزيادة الإيرادات الضريبية. تحليل التغيرات والتطورات في الحوافز التشجيعية الواردة في قانون ضريبة الدخل مقارنة بما كانت عليه في التشريعات السابقة. وكانت مشكلة البحث تدور حول السؤال الرئيسي التالي: (ما هي أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية) وتتفرع منه الأسئلة التالية: ما أثر وجود إعفاءات محددة على الإيرادات الضريبية؟ ما أثر الحوافز المؤقتة على الإيرادات الضريبية؟ ما أثر الطرق والأساليب المتبعة في تحصيل الضرائب على الإيرادات الضريبية؟ افترضت الدراسة ان إقرار تطبيق شرائح ونسب ضريبية ملائمة تؤثر بصورة ذات دلالة إحصائية على الإيرادات الضريبية وجود إعفاءات محددة تؤثر بصورة ذات دلالة إحصائية على الإيرادات الضريبية وإقرار وتطبيق تنزيلات ضريبية تؤثر بصورة ذات دلالة إحصائية على الإيرادات الضريبية. الطرق والأساليب المتبعة في تحصيل الضرائب تؤثر بصورة ذات دلالة إحصائية على الإيرادات الضريبية. تم اتباع المنهج الوصفي التحليلي والحصول علي البيانات والمعلومات الأولية عن طريق استبانة تم إعدادها وتوزيعها على مجتمع الدراسة. هذا وقد تم التوصل إلى عدة نتائج أهمها أن تطبيق حوافز تشجيعية ضريبية تؤدي إلى زيادة حصيله الإيرادات الضريبية، وأن توعية المكلفين بالتنزيلات والخصومات الواردة في قانون ضريبة الدخل تعمل على تسهيل إجراءات التحصيل الضريبي، وأن تطبيق الإعفاءات بصورة عادلة بين المكلفين يحقق العدالة والمساواة بينهم. وفي ضوء تلك النتائج توصي الدراسة بضرورة قيام المشرع الضريبي الفلسطيني بتطوير الشرائح الضريبية المنصوص عليها بما يتلاءم مع المقدرة التكاليفية للأفراد، وإعادة النظر فيها من فترة لأخرى حسب الظروف الاقتصادية ، حتى يشعر المكلف بالعدالة الضريبية، مع العمل على تخفيض النسب الضريبية للحد من التهرب الضريبي، مع تنمية الوعي الضريبي لدى كل من الإدارة الضريبية والمكلفين بالضريبة على حد سواء، الأمر الذي يؤدي إلى إزالة الحاجز النفسي بين المكلف والدائرة الضريبية، ويقلل من ظاهرة عدم الرضا من الضرائب ويؤدي بالتالي إلى تخفيض ظاهرة التهرب الضريبي، وبالتالي زيادة حصيله الإيرادات الضريبية.

1. محمود نمر توفيق مهاني، أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير، الجامعة

الاسلامية غزة 2010م

## اختلاف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة

من خلال استعراض الدراسات السابقة نجد ان اوجه الشبه انها تدور حول الاعفاءات الضريبية باشكالها المختلفه ، اما وجه الاختلاف يتمثل في معظم هذه الدراسات كانت عن اثر الاعفاءات علي الايرادات بينما تناول الدراسه الحاليه اثر اعفاءات الضرائب غير المباشره في تشجيع الاستثمار في السودان في فترات زمنييه مختلفه ، وايضا ان الدراسات التي تناولت هذا الجانب كانت في قطاعات محدده او في دول غير السودان .

# الفصل الاول

**نشأة وتعريف وانواع واهداف الضرائب**

المبحث الاول: نشأة وتعريف الضرائب

المبحث الثاني: اهداف الضرائب

المبحث الثالث: انواع الضرائب

## المبحث الاول

### نشأة وتعريف واهداف وانواع الضرائب

#### 2-1-1 نشأة الضرائب

"ظلت الحياة البشرية لعصور طويلة في حالة استقرار مع غياب العلاقات المشتركة بين الناس ، رغم ذلك كان هناك إكتفاء ذاتي وظروف معيشة بسيطة ، لم تتطلب فرض الضرائب ولكن مع تطور حياة الانسان واستقرار الجماعات البشرية ظهرت الحاجة الى توفير الحماية والامن الداخلى والخارجى لهذه الجماعات ورافق ذلك ظهور السلطات التى تعهدت بتوفير الامن والحماية وبالتالي ظهرت الضرائب ، لغايات الانفاق على احتياجات المجتمعات وكانت السلطة هى الجهة المخولة بجمعها ، ومن ذلك نلاحظ ان ظهور الضرائب كان مرافقاً لوجود الدولة واستقرار المجتمعات وتطورها." تطور مفهوم الدولة وتوسعت وظائفها ولاسيما نتيجة الأزمات الاقتصادية التي شهدتها العالم في أثناء الأزمة الاقتصادية العالمية (1929-1931م) فانقلت من الدولة الحارسة التي كانت تنحصر مهامها في الدفاع والأمن وتحقيق العدالة . بينما تركت للفعالية الفردية مختلف أوجه النشاط الاقتصادي في ظل الدولة الراعية المتدخله في نواحي الحياة الاقتصادية والاجتماعية لتأمين الاستقرار والتوازن الاقتصادي والاجتماعي ودفع عملية التنمية والتطور من خلال استخدامها لسياسات مالية واقتصادية مختلفة تؤثر في النشاط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي . ونتيجة لذلك فقد ازدادت حاجة الدولة إلى مصادر تمويل جديدة لتلبية الوظائف المتطورة . وتعد الضرائب من أهم الأدوات المالية التي تساعد الدولة في تأمين تلك الموارد وتوجيهها وفقاً للسياسات المالية والاقتصادية لتحقيق الأهداف المرسومة مسبقاً، فلم تعد الضريبة وفقاً لذلك غاية بحد ذاتها وإنما وسيلة تسعى الدولة من خلالها في تطبيق سياستها التدخلية وتحقيق غاياتها الاجتماعية وأهدافها الاقتصادية.<sup>(1)</sup>

"لتخيل التطور الذي وصل اليه المفهوم الضريبي في هذا الوقت يمكن ان نلاحظ ظهور مفاهيم مهنية واكاديمية مرتبطة بالعمل الضريبي ، ومنها التخطيط الضريبي وهو من الوسائل التي تستعملها الادارة الناجحة للاستفادة من المزايا القانونية حيث تساعد في اتباع سياسة استثمارية مفيدة سواء كان ذلك بالموجودات الثابتة ام الاستثمارات المالية او حتى تقليل مبلغ الالتزام الضريبي او تجنب الضريبة بأكملها.

#### 2-1-2 تعريف الضرائب:

هنالك تعريفات عديدة للضريبة لكن اكثر هذه التعريفات شيوعاً هي ( ان الضريبة مبلغ نقدي يتم جمعه بمعرفة الدولة جبراً من الافراد بهدف تحقيق أهداف عامة بغض النظر عن النفع الخاص الذي يعود عليه المتحمل الفعلي لهذه الضريبة).

(1) محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 العدد الثاني 2003م.

وايضاً عرفت الضريبة بانها مبلغ من المال تفرضه الدولة على المكلفين مساهمة منهم في تغطية نفقاتها العامة بصفة نهائية ودون ان يعود عليهم نفع خاص مقابل دفع الضريبة بإعتبارهم اعضاء متضامنين في منظمة سياسية مشتركة تهدف لخدمات عامة . (1)

وهناك تعريف بان الضريبة فريضه الزاميه تحدها الدولة ويلتزم الممول بأدائها بلا مقابل تمكينا للدولة من القيام بتحقيق أهداف المجتمع.

لقد عرفت الضريبة عدة تعاريف مختلفة لكنها لم تخرج عن المعنى العام والشامل لها،فوق التعاريف التي سبق ذكرها من حيث محتواها، يمكن اعتبار الضريبة بأنها مصدر إيرادات الدولة وأداة اقتصادية وسياسية لتحقيق العدالة الاجتماعية.وذلك من خلال اقتطاع مالي تقوم به الدولة عن طريق الجبر من ثروة الأشخاص الآخرين، وحسب مقدرتهم التكلفة، ودون مقابل خاص بدافعها(بمعنى دون أن يتحصل دافعها على منفعة مباشرة)، وذلك من أجل تحقيق منفعة عامة.

يتضح من التعريفات السابقة يمكن استخلاص أهم خصائص وأركان الضريبة التي تمثلت في التالي:

#### أ/:الضريبة اقتطاع مالي نقدي :

خلافًا لما كان سائدا قديما حيث كانت الضريبة تفرض عينا، ذلك نتيجة لعدم سيادة الاقتصاد النقدي، ومع التقدم الاقتصادي والاجتماعي وظهر عيوب الضرائب العينية وصعوبة جبايتها، أخذت الضريبة صفة الاستقطاع النقدي من مال المكلف.

#### ب/:الضريبة فريضة جبرية:

إن الضريبة تفرض جبرا، أي أن المكلف ليس حرا في دفعها، بل السلطات العامة هي التي تحدد مقدار الضريبة، وكيفيةها وموعد دفعها، لذلك فالضريبة تؤخذ بقرار من جانب واحد، وهذا ما يميزها عن غيرها من الإيرادات المالية الأخرى، كالرسوم والقروض الاختيارية، التي تستخدم الدولة أساليبها في إغراء الأفراد على الاكتتاب فيها مع تعهدا برد الأصل وسداد خدمات القرض.

#### ج/الضريبة تفرض من قبل الدولة

إن الضريبة لا يمكن أن تفرض أو تعدل أو تلغى إلا بقانون، فالإدارة الضريبية التي تقوم بتنفيذ إدارة السلطة العامة لا يحق لها إلا جباية الضرائب المسموح بها وتحصيلها من قبل السلطات المختصة. كما نشير بالنسبة للعنصرين السابقين للضريبة يدلان على أن المكلف عندما يتأخر عن دفع الضريبة، أو يمتنع بدفعها، بمعنى إذا حاول التهرب يتعرض لجزاء وعقوبات محددة قانونا. (2)

د/الضريبة تفرض وفقا للمقدرة التكلفة للمكلفين:إن الضريبة تفرض على شخص قادر على الدفع تبعا لمقدرته المالية، فالضريبة هي طريقة لتقسيم الأعباء العامة بين الأفراد وفق قدرتهم التكلفة، وهذا ما ناد به آدم سميث من خلال قاعدة العدالة أي أن يساهم كل أعضاء المجتمع في تحمل أعباء الدولة تبعا لمقدرتهم النسبية على الدفع

(1) جهاد سعيد خصاونه، المالية العامة والتشريع الضريبي، عمان:دار وائل للنشر، 1999-2000،ص(23)

(2) منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامة ، دار الكتب الوطنية 2004م،ص(115)

## ه/تفرض الضريبة بلا مقابل ومن أجل تحقيق منفعة عامة:

إن المكلف الذي يدفع الضريبة لا يحصل على منفعة مباشرة وإنما يتحصل عليها من خلال قيامه بالإتفاق العام على مختلف المجالات الاقتصادية والاجتماعية كما أن الإيرادات الضريبية يجب أن يكون هدفها هو تحقيق منفعة عامة وليس خاصة.<sup>(1)</sup>

### 2-1-3 القواعد الأساسية للضرائب

يقصد بالمبادئ العامة التي تحكم الضريبة مجموعة قواعد و أسس التي يتعين على المشروع

إتباعها و مراعاتها عن وضع أسس النظام الضريبي في الدولة و تتلخص فيما يلي :

**أ/قاعدة العدالة أو المساواة في المقدرة التكلفة:** حسب هذه القاعدة فإن كل الأفراد المكلفين بدفع

الضريبة ملزمون بدفع الضريبة، ولكن حسب قدرتهم التكلفة، ومن لا دخل له فهو معفى من ذلك،

وكتب آدم سميث في هذا الصدد قائلاً: " يجب أن يساهم كل أفراد المجتمع في نفقات الدولة بحسب

مقدرتهم النسبية بقدر الإمكان أي بنسبة الدخل الذي يتمتعون به في ظل حماية الدولة.

ونلاحظ الآن بأن أغلب الدول قد أخذت بهذا المبدأ، وخير دليل على ذلك هو تطبيق الضريبة

التصاعدية وإقرار الإعفاءات العائلية والحد الأدنى اللازم للمعيشة.

**ب/ قاعدة الوضوح واليقين:** يجب أن تكون الضريبة المفروضة على المكلفين القانونيين واضحة

المعالم، بحيث يعرف الخاضع لها، مقدار الوعاء، ومعدل الضريبة وتاريخ سداد الضريبة، وكذا

الجزاء والعقوبات التي تترتب عن التهرب والغش الضريبيين.

فكل ضريبة لا يعرف المكلف مقدارها وزمان جبايتها ومكان دفعها معرفة تامة، تعتبر ضريبة تعسفية

بحيث تؤدي في النهاية إلى التهرب والغش، وعليه لا يجب دفعها.

ولقد أخذت التشريعات الضريبية المعاصرة بقاعدة الوضوح واليقين وأولتهما اهتماما كبيرا بحيث

أصبحت الضريبة واضحة ومحددة من جانب مكوناتها.

**ج/قاعدة الملاءمة:** على الضريبة أن تجبى في أكثر الأوقات ملائمة للمكلف وبالكيفية الأكثر تسييرا

له، ويعتبر الوقت الذي يحصل فيه المكلف على دخله أكثر الأوقات ملائمة لدفع الضريبة، كأن تجبى

ضريبة المرتبات والأجور من المكلفين في أوقات استلام أجورهم، وتجبى ضريبة الأرباح التجارية

والصناعية في نهاية الدورة المالية، وعند تحقيق الأرباح.

**د/ قاعدة الاقتصاد:** المقصود بالاقتصاد هنا أي الاقتصاد في نفقات الجباية بحيث تكون النفقات التي

تتفقا الدولة في سبيل الحصول على الإيرادات الضريبية أقل ما يمكن وهذا الأمر يتطلب فرض

الضرائب التي تكثر إيراداتها وتقل نفقات تحصيلها. إن قاعدة الاقتصاد ليس من السهل دوما تطبيقها

فهناك ضرائب يستدعي جمعها عدد كبيرا من العاملين عليها وخاصة في عصرنا الحديث مما يتطلب

أعباءات ونفقات مالية مرتفعة<sup>(2)</sup>

(1) منصور ميلاد يونس ، المصدر السابق ، ص ص115،116

(2) علي العربي و عبد المعطي عساف إدارة المالية العامة ،مصر:جامعه الإسكندرية،م، ص ص80،81.

## 2-1-4 النظام الضريبي:

هو عبارة عن مجموعة الضرائب التي تفرضها الدولة على المكلفين في زمن معين بما فيها الضرائب المباشرة وغير المباشرة، العامة والنوعية، ويعد أداة فعالة بيد الدولة لتحقيق الأهداف التي تصبو إليها. وتتعدد الأنظمة الضريبية وتتنوع باختلاف العناصر والمعطيات المكونة لها، حيث تتسم الأنظمة الضريبية في الدول المتقدمة بغلبة كبيرة للضرائب غير المباشرة التي تطبق بشكل ضريبية عامة على الدخل إلى جانب ضرائب نوعية ثانوية على الإنفاق، أما بالنسبة للدول النامية فإنه يتألف من مجموعة من الضرائب النوعية على الاستهلاك أساسها الضرائب والرسوم الجمركية. ويتأثر النظام الضريبي بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية وبالأهداف التي تحددها السلطة الحاكمة وتسعى في تحقيقها من خلاله، وبذلك نجد أن النظام الضريبي لا يقتصر على كونه مجموعة قواعد قانونية وأصولاً فنية تحدد مطرح الضريبة ومراحل تحققها وجبايتها، بل هو أيضاً عبارة عن إجمالي العناصر الاجتماعية والاقتصادية التي يجب أخذها بالحسبان في سبيل تبني قواعد قانونية تتلاءم مع النظام الاقتصادي والاجتماعي للدولة فلا يتم وضع هذا النظام الضريبي بصورة عشوائية وفق مبادئ ثابتة تقرها السلطة التشريعية وإنما هو حصيلة دراسة الواقع الاجتماعي والاقتصادي والعلاقات المتبادلة بين القطاعات الاجتماعية والاقتصادية للبلاد. (1)

## 2-2-1 أهداف الضرائب:

تستخدم الدولة الضريبة كوسيلة لتحقيق أهداف معينة وتطورت هذه الأخيرة بتطور الضريبة، وهذه الأهداف متمثلة فيما يلي:

### أ/هدف مالي و اقتصادي:

تعتبر الضريبة من أهم الوسائل المستعملة في تحصيل نفقات الدولة المتنوعة و المتزايدة إلا أن هذه الأهمية تختلف من دولة إلى أخرى، فالهدف المالي يتمثل في تغطية الأعباء العامة ويعني هذا أن تسمح بتوفير الموارد المالية للدولة صورة تضمن لها الوفاء بالتزامها اتجاه الإنفاق على الخدمات المطلوبة لأفراد المجتمع ، أي تمويل الإنفاق على الخدمات العامة وعلى الاستثمارات (كبناء السدود و المستشفيات و الجامعات و شق الطرق...الخ)

أما الهدف الاقتصادي يتمثل في الوصول إلى حالة الاستقرار الاقتصادي و أصبحت الضريبة من الناحية الاقتصادية في إطار الدول الحديثة وسيلة للتأثير على الفعاليات الاقتصادية (الاستثمار ، الاستهلاك ، استيراد ، تصدير).

ب/هدف اجتماعي:الهدف الاجتماعي للضريبة يكون في استعمالها لتحقيق أهداف ذات صبغة اجتماعية فيمكن استعمال الضريبة للتقليل من الفوارق الاجتماعية الموجودة بين مختلف الفئات ، ويتم ذلك بفرض الضرائب على الطبقة الغنية وتخصيص مواردها لزيادة دخول الطبقة الفقيرة ، و هذا ما

(1) حامد عبد المجيد دراز، النظم الضريبية العربية، بيروت:الدار الجامعية، بيروت 1995م،ص89

سماء الباحثون الاقتصاديون (إعادة توزيع الدخل القومي)

### ج/هدف سياسي :

أي أن الضريبة أصبحت مرتبطة بشكل مباشر بمخططات التنمية الاقتصادية و الاجتماعية العامة ، فرض رسوم جمركية على منتجات بعض الدول و تخفيضها على منتجات أخرى ، و يعتبر استعمال الضريبة لأهداف سياسية كما هو الحال في الحروب التجارية بين البلدان المتقدمة مثلا(اليابان ،الولايات المتحدة الأمريكية) .كما أن إعفاء بعض الفئات كالمجاهدين أو تخفيض من الضريبة يعتبر استخداما للضريبة لأغراض سياسية.<sup>(1)</sup>

**2-3-1 أنواع الضرائب :** يمكن تصنيف الضرائب بالاستناد إلى عدة معايير هي معيار وعاء الضريبة، معيار الواقعة المنشأة للضريبة، معيار تحمل العبء الضريبة، معيار معدل أو سعر الضريبة .

### أولاً: معيار وعاء الضريبة:

وفقا لهذا المعيار ، تقسم الضرائب إلى "ضريبة واحدة" و"ضرائب متعددة

**أ: الضريبة الواحدة :** يقصد بنظام الضريبة الواحدة أن يقتصر الأمر على فرض ضريبة واحدة فقط على كل مكلف. وأول من نادى بتطبيقها هم الطبيعيون الذين فرضوا ضريبة و حيدة على الناتج من الأرض الزراعية، وذلك لاعتقادهم أن الأرض هي المصدر الوحيد للثروة، وأن باقي الطبقات (التجار والصناع)هي طبقات عقيمة.

تمتاز الضريبة الواحدة بما يلي:

- سهولة تحصيلها و قلة نفقات جبايتها.

- تمتاز بالوضوح.

- تأخذ بعين الاعتبار الأوضاع الشخصية للمكلف.

يؤخذ على هذه الضريبة ما يلي :

لا تصيب إلا جزء من الثروة أو مظهرا واحداً من مظاهر النشاط الاقتصادي ،الضريبة الوحيدة ثقيلة العبء على المكلفين، حيث تؤدي إلى إرهاق وعاء الضريبة وتجعل المكلفين يتهربون من دفعها، ويشبهها البعض بحجر يقع دفعة واحدة على رأس المكلف فيؤذيه، في حين لو تم تقنين هذا الحجر إلى حصى صغيرة لما أحدث أي ضرر .

**ب: الضرائب المتعددة:** يعني نظام الضرائب المتعددة إخضاع المكلفين لأنواع مختلفة من الضرائب على أوعية ضريبية متعددة، كأن تفرض على المؤسسة الواحدة رسوم مختلفة على رقم الأعمال وضرائب على أرباحها...إلخ. هذا التعدد في الضرائب والرسوم يهدف إلى مراعاة اختلاف مصادر الثروة وتكاليف تحقيق الدخل، وهذا الأسلوب يعتبر أكثر عدلا وشمولية<sup>(2)</sup>.

(1) علي العربي و عبد المعطي عساف مصدر سابق ، ص 80-81.

(2) احمد سعيد عبد السلام ، مقدمة علم الضريبة ، عمان ،بدون دار نشر، جامعة عمان ، 1968 ، رقم الصفحة 20 .

لهذا النوع من الضرائب مزايا عدة أهمها:

- يقلل من ظاهرة التهرب الضريبي، إذ لا يمكن للمكلف أن يتهرب من جميع الضرائب والرسوم بعكس الضريبة الوحيدة.

- يقلل العبء الجبائي على المكلفين.

ويعاب على تعدد الضرائب أن الإفراط في التعدد يؤدي إلى تعقيد النظام الضريبي وإلى عرقلة سير النشاط الاقتصادي وزيادة نفقات الجباية

**ثانياً : معيار الواقعة المنشأة للضريبة**

يقصد بالواقعة المنشأة للضريبة أن الالتزام بالضريبة ينشأ بمجرد تلك الظروف الموضوعية والشخصية التي تؤدي إلى ظهور الالتزام بالضريبة. طبقاً لهذا المعيار نميز الأنواع الآتية:

أ. **الضرائب على رأس المال:** هي الضرائب التي تنشأ عن واقعة تملك رأس المال. و يقصد بواقعة تملك رأس المال من الناحية الضريبية، مجموع الأموال المنقولة (الأسهم، السندات، والعقارات (المبنية و غير المبنية)) التي يمتلكها الشخص في لحظة معينة، والقابلة للتقدير بالنقود، سواء كانت تدر دخلاً أم لا. و من أمثلتها حقوق التسجيل المدفوعة بمناسبة تملك عقار مبني أو غير مبني.

ب. **الضرائب على الدخل:** وهي التي تنشأ عن واقعة تحقق الدخل، ويقصد بالدخل كل ما يحصل عليه الشخص من إيراد صافٍ مقابل السلع التي ينتجها أو الخدمات التي يقدمها، وبذلك تكون مصادر الدخل الأساسية هي: العمل، رأس المال، العمل ورأس المال معا فللعمل عائد يسمى الأجر، تفرض عليه الضريبة على الأجر، بينما رأس المال يدر عائداً هو الفوائد أو الأرباح تخضع للضريبة على الدخل..

ج. **الضرائب على الإستهلاك - الإنفاق:**

هذه الضرائب هي نتاج واقعة الإستهلاك، فهي تنشأ بمجرد إنفاق الدخل للحصول على سلعة أو خدمة. قد تفرض ضرائب الإستهلاك على اقتناء أنواع معينة من السلع بذاتها على شكل "الرسم الداخلي على الإستهلاك"، وقد تفرض على جميع أنواع السلع في صورة ضريبة عامة على الإستهلاك، "كالرسم على القيمة المضافة.

**رابعاً: معيار معدل أو سعر الضريبة:**

يعرف معدل الضريبة بأنه مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة. ويتحدد معدل الضريبة بشكل عام من طرف السلطات العامة بناء على السياسة التي تنتهجها لتحقيق أهدافها.

وتبعا لمعيار معدل الضريبة نميز بين الضريبة النسبية والضريبة التصاعدية:

أ: **الضريبة النسبية:** يقصد بها تلك الضريبة المحسوبة على أساس معدل ثابت مهما كان حجم الوعاء الخاضع لها. و من أمثلة الضرائب النسبية (الرسم على القيمة المضافة (vat) الذي يفرض بنسبة 7 % أو 17 %، "الرسم على النشاط المهني" نسبته 2...%)<sup>(1)</sup>

(1) احمد سعيد عبد السلام، المصدر السابق، رقم الصفحة 21 .

**ب: الضريبة التصاعديّة:** تعني ارتفاع معدل الضريبة مع تزايد حجم المادة الخاضعة للضريبة (تزايد حجم الوعاء الضريبي)

**رابعاً: معيار تحمل العبء الضريبي:** وفقاً لهذا المعيار نميز بين الضرائب المباشرة وغير المباشرة. **أ. الضرائب المباشرة:** هي الضرائب التي يتحملها المكلف مباشرة، ولا يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر بأي حال، فمثلاً ضريبة الدخل، سواء كانت على الأشخاص كما هو الحال بالنسبة للضريبة على الدخل الإجمالي، أم على الشركات كما هو الحال بالنسبة للضريبة على أرباح الشركات، فهم يتحملونها مباشرة دون استطاعتهم نقل العبء إلى غيرهم.

**ب: الضرائب غير المباشرة:** وهي عكس الضريبة المباشرة، أي أن المكلف يستطيع نقل عبئها إلى شخص آخر، ومثال ذلك الضرائب والرسوم الجمركية على الواردات، والرسم على القيمة المضافة، فهما من الضرائب غير المباشرة باعتبار أن التاجر يحتسبها ضمن سعر البيع، أي أن الدافع الحقيقي لها هو المستهلك النهائي<sup>(1)</sup>. (سيتم تناول الضرائب الغير مباشرة بشكل من التفصيل في المبحث القادم)

## 2-3-2: مفهوم الضرائب غير المباشرة

هي التي يستطيع من يقوم بتوزيعها نقل عبئها إلى غيره، فتكون بمثابة الوسيط فقط و هذه الضريبة ليست لها صفة الثبات و لاستقرار، كضريبة الاستيراد، التصدير، الإنتاج، الاستهلاك، و الرسوم الجمركية.

## 2-3-3: أنواع الضرائب غير المباشرة :

1 / **الضرائب علي الانفاق:** يقصد بالضرائب علي الانفاق استعمال الدخل في الاستهلاك دون الاستثمار، لان الانفاق الاستثمار يعامل معاملة ضريبة خاض الضريبة علي الانفاق، ونجد ان فرض الضريبة علي الانفاق يثير مشكله حول اختيار السلع والخدمات المراد اخضاعها للضريبة وحول اساليب تحصيل الضريبة، وتصنف الضرائب حسب الانفاق الي :

(أ) **ضريبة المبيعات:** تخذ ضريبة المبيعات اسماء مختلفه من بلد فيطلق عليها احياناً ضريبة الاستهلاك كما يطلق عليها ضريبة المشتريات أو ضريبة القيمة المضافة، ولقد أصبحت هذه الضريبة من أهم إيرادات الضرائب في كل العالم .

تفرض ضريبة المبيعات علي بعض السلع المحلية والمستوردة ويتم تحصيلها ضمن الضرائب الجمركية أو ضمن ضرائب الانتاج علي الصناعات المحلية أو طريق مصلحه الضرائب بالنسبة للسلع والخدمات الاخرى.<sup>(2)</sup>

(ب) **ضريبة الانتاج:** تفرض ضريبة الانتاج علي السلع المصنعة محلياً موازية الي الضرائب الجمركية التي تفرض علي السلع المصدرة والمستوردة من الخارج فان كانت الضرائب الجمركية تحصل في مرحلة التدوال السلع في العالم الخارجي، فـضريبة الانتاج تحصل في مهاية مرحله إنتاج السلع محلياً فيقوم المنتج

(1) احمد سعيد عبد السلام، المصدر السابق، رقم الصفحة 21 .

(2) سعيد عبد العزيز عثمان، وآخرون، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية، مصر عام 2003م ص (19)

برفعها وتحويل عبئها الي المستهلك بإضافة قيمتها لثمن السلعه وبهذه الصفه تشبه ضريبة المبيعات تفرض عند البيع كما أن ضريبة الانتاج محدودة علي الانتاج المحلي ،أما ضريبة المبيعات فتشمل كل المبيعات سواء كانت محلية او مستورة.

(ج) **الضريبة علي الواردات**: من أهم الضرائب علي الاتفاق هي الضرائب الجمركية التي تفرض علي السلع المستورده عن تخطيها للحدود الجغرافية للدوله.وتهدف هذه الضريبة الي تحقيق عدة اهداف بعضها مالية كتوفير عائد للخزينة العامه وبعضها اقتصادية كتوفير الحماية للصناعات الوطنية من منافسة السلع الأجنبيه وبعضها اجتماعية كتقليل استيراد السلع الصارة بالمجتمع (1)

وتفرض ضريبة الوارد أما كنسبة مئوية من قيمة السلعة وتسمي بالضريبة القيمية أو ك مبلغ معين عن كل وحدة من السلعه كالمتر أو الكيلو وتسمي بالضريبة النوعية.

ان الاصل في التشريع السوداني للضرائب علي الواردات هو فرض الضريبة علي كلو الواردات الا ان هنالك بعض الاستثناءات والإعفاءات علي السلع الابرة الي الدول الاخري والسلع المتداولة في الاسواق الحرة والسلع ذات الإفراج المؤقت ولعل السبب في ذلك الاستثناء هو ان السلع العابرة الي الدول الاخري تشكل منافسة للانتاج المحلي.

(د) **ضرائب الصادرات**: ان ضريبة الصادرات قد تكون قيمه انو نوعيه كما هو الحال في ضريبة الواردات ،وان ومعظم الدول من بينها السودان لا يميل الي فرض الضرائب علي كل الصادرات كما هو الحال في الواردات ،لان فرض الضريبة علي الصادرات من شأنه ان يقلل من منافسيها في الخارج ويقلل بالتالي من حصيله البلاد من العملات الاجنبيه،لذلك تجدها محصوره في بعض السلع التي تتمتع بمركز احتكاري في الخارج وكان الطلب عليها غيرمرن .

#### (هـ) **الضرائب علي التداول:**

قد يدخر الفرد جزء من دخله بدلا من إنفاقه بأكمله على استهلاك السلع والخدمات، و يشتري بمدخراته أموالا عقارية أو منقولة أو يتصرف بالبيع في الأموال المتاحة لديه إلى شخص آخر و في هذه الحالات يفرض المشرع الضريبي ضرائب غير مباشرة تحصل بمناسبة تداول و انتقال لأموال بين الأفراد و تسمى بالضريبة علي التداول و أهم هذه الضرائب في العصر الحديث هي الضريبة على انتقال الملكية و ضريبة الدمغه.

1- ضرائب على انتقال الملكية (أو التسجيل):ويطلق عليها أحيانا رسوم التسجيل أو التوثيق لأنها تدفع عند تسجيل أو توثيق التصرفات القانونية الناقلة للملكية مما يثبت حق من انتقلت إليه الملكية فيها و تمتاز هذه الضريبة بأنها تحصل من أشخاص ثبتت مقدرتهم المالية ومن ثم تحقق اعتبار العدالة.

2- ضريبة الدمغه :تفرض على عمليات تداول الأموال التي تتم عن طريق تحرير مستندات كالعقود والكمبيالات و الفواتير والسندات الإذنية و يتم تحصيل هذه الضريبة بعدة طرق مختلفة ك لصق طوابع دمغه على المحررات أو دمغ المحررات نفسها بالإدارة المالية المختصة. (2)

(1) سعيد عبد العزيز عثمان، المصدر السابق ص (19)

(2) احمد زهير شامية و خالد الخطيب ،مصدر سابق،ص(132)

## 2-3-3 مزايا و عيوب الضرائب غير المباشرة

### أولاً: مزايا الضرائب غير المباشرة

-وفرة و غزارة الحصيلة فهي عامة يدفعها معظم أفراد المجتمع لا فرق بين غني و فقير أو بين صغير و كبير و حصيلتها مستمرة باستمرار الوقائع و الممارسات المنشأة من قبل الأشخاص كالإنتاج والاستهلاك و النقل والخدمات...الخ.

وهي أكثر مرونة من الضرائب المباشرة و سريعة التأثير بالأحوال الاقتصادية ، فهي تزداد في وقت الرخاء نتيجة زيادة الاستهلاك والإنتاج و المعاملات و الخدمات و تنقص وقت الكساد لانخفاض حجم الإنتاج والاستهلاك و هذا كله عكس الضرائب المباشرة حيث لا تفترض إلا على حد معين تصل إليه الدخول .

-ضعف عبئها حيث تتميز بسهولة دفع الممول لهذه الضرائب فهو يتحمل عبئها بكل رضا نتيجة ضعف عبئها و توفر عنصر الاختيار لدى المكلفو ذلك أنها تختفي في ثمن السلعة التي يشتريها ، فالممول يدفع الضريبة دون أن يحس بها و ذلك عكس الضرائب المباشرة لا يستطيع الممول أو المكلف استخدام إيراداته في تخفيض عبئها و ذلك بالانتقاص بالوقائع كإنقاص الاستهلاك و الشراء و الممارسة الأقل للمعاملات فالضرائب الغير مباشرة لا تسند إلى الإيجاب و القصر في الإلزام ، إلا انه يرد على هذه الميزة افتقارها لبعض الوقائع المستحدثة حيث يندم عنصر الاختيار بالنسبة لسلم الاستهلاك الجاري كالسجائر و سعر الشاي و الخبز....الخ.

- قلة نفقات الجباية و هذا يرجع إلى بساطة الهيكل التنظيمي للضرائب الغير مباشرة وعدم الضرورة لوجود

الجدول الاسمية والكشوف و الإقرارات كما هو الحال بالنسبة للضرائب المباشرة و كذلك ما يدفع للموظفين مما يقلل من هذه النفقات.

- إمكانيةها في أن تعكس الانتعاش الاقتصادي وهو ما يضمن للخزينة العامة أن تستفيد من هذا الانتعاش ، كما تعطي حصيلتها بصفة مستمرة أي طوال السنة و هو ما يفيد في تمويل الميزانية و خاصة في الشهور الأولى من السنة المالية .

### الفرع الثاني : عيوب الضرائب غير المباشرة

- لعل من أهم عيوب الضرائب غير المباشرة أنها لا تتناسب مع المقدرة التكاليفية للممول بل نتيجة إلى تناسب مع هذه المقدرة تناسباً عكسياً ، و ما يزيد من خطورة العيب أن الضرائب الغير مباشرة الأكثر حصيلة هي تلك التي تفرض على السلع الضرورية أو الواسعة الاستهلاك و أن فكرة العدالة تتعارض مع فكرة الحصيلة فالضرائب الغير مباشرة اشد عبئاً على الفقراء منها على الأغنياء ، ولذلك تعتبر الضرائب الغير مباشرة ضرائب غير عادلة .

-انخفاض حصيلتها خاصة في وقت الكساد والتي تتطلب الضرورة الملحة للأموال ويرجع عدم الثبات في الي ضعفها وانخفاضها. (1)

(1) حامد عبد المجيد دراز المصدر السابق صص (185-186)

# الفصل الثالث

**الاعفاءات الضريبية والازدواج الضريبي**

**المبحث الاول : مفهوم وتعريف الاعفاءات الضريبية**

**المبحث الثاني : مفهوم الازدواج الضريبي**

## المبحث الاول

### الاعفاءات الضريبية

#### 3-1-1 ماهية الإعفاء الضريبي:

يعد الإعفاء الضريبي أحد أنواع الحوافز الضريبية التي تعرف على أنها "نظام يصمم في إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار أو الاستثمار على نحو يؤدي إلى نمو الإنتاجية القومية وزيادة المقدرة التكاليفية للاقتصاد، وزيادة الدخل القومي نتيجة قيام المشروعات الجديدة أو التوسع في المشروعات القائمة . كما تعرف على أنها "استثناء من نظام الضرائب العام بحيث تخفض الأعباء الضريبية عن المشروعات من أجل حفزها للاستثمار في مشروعات محددة، أو قطاعات معينة". وتتعدد أنواع هذه الحوافز، فالى جانب الإعفاءات الضريبية هناك نظام تخفيض الضرائب، ونظام تأجيل الضريبة، ونظام تثبيت الضريبة، ونظام ترحيل الخسائر، ونظام الإهلاك المعجل، ونظام معونات الاستثمار، ونظام رد الضريبة، ونظام الأسعار التمييزية للضريبة.

وسيتم شرح هذه الماهية من خلال ثلاث نقاط، أولها التعريف بمفهوم الإعفاء وأنواعه، والثاني تمييز مفهوم الإعفاء من عدم الخضوع للضريبة، والثالث تبيان العلاقة بين مفهوم الإعفاء الضريبي ومفهوم العدالة الضريبية.

**3-1-2 مفهوم الإعفاء الضريبي وأنواعه:** يقصد بالإعفاء الضريبي تنازل الدولة عن حقها لشخص عن تحصيل الضريبة بناء على تشريع ضريبي أو غيره من إيراد خاضع أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات إقتصادية واجتماعية.

كمان يمكن تعريفها بأنها : سياسة تؤدي إلى إعفاء الدخل المتولدة للأشخاص كلياً و جزئياً للخضوع لكافة أو بعض أنواع الضرائب. <sup>(1)</sup>

#### 3-1-3 طبيعة وانواع الإعفاءات الضريبية:

هنالك عدة صور للإعفاءات الضريبية وهي كالآتي:

أ . قد يكون هذا الإعفاء مؤبداً يستفيد منه النشاط طوال حياته، أو مؤقتاً يحدد بمدة زمنية معينة ينتهي بانتهائها، ويسمى عندئذ بالإجازة الضريبية التي تعرف على أنها (الإعفاء الكامل أو الجزئي للشركات الجديدة أو الشركات التي تم توسيع نشاطها من الضرائب المباشرة لفترة محددة)

ب . قد يكون الإعفاء كاملاً أو جزئياً، بحيث يعفى المشروع بموجب الإعفاء الكامل من جميع الضرائب طوال فترة الإجازة، وهذا هو الأصل، وقد ينصب على جزء من الدخل الخاضع للضريبة، وقد يقسم الإعفاء قسمين بحيث تستفيد المنشأة من إعفاء كامل في القسم الأول، وإعفاء جزئي في القسم الثاني.

(1) أمين السيد لطفي، الحوافز والإعفاءات الضريبية، القاهرة: دار النهضة العربية ، 1997، ص45

ج . قد يكون الإعفاء مكانياً أو نوعياً من حيث المحل ويمنح الإعفاء المكاني بنص القانون لمشروعات مقامة في مناطق معينة، كالمناطق الاقتصادية الخاصة التي تعرف بأنها: "موقع أو منطقة جغرافية ضمن بلد يكون لها قوانين والتزامات خاصة بها، الهدف من إنشائها تشجيع المستثمرين المحليين والأجانب على الاستثمار في منطقة بعينها، حيث تعمل هذه المناطق على إزالة العوائق التي تواجه حركة عناصر الإنتاج والمنتج النهائي من بلد لآخر"، وتتسم هذه المناطق بمزايا وإعفاءات ضريبية مستقرة ودائمة.

أو المناطق الحرة والتي تعرف بأنها: "جزء داخل إقليم الدولة، لا تسري عليها الإجراءات الجمركية والإدارية التي تسري على باقي إقليم الدولة"، بيد أنها سياسياً خاضعة للسيادة الوطنية، من خصائصها الأساسية لا ضريبة، لا قانون، لا بيروقراطية، والهدف منها تحرير التجارة الدولية وزيادة حركة الاستثمار الدولي من أجل التصدير، وجذب الشركات متعددة الجنسية.

أو مناطق عمرانية جديدة، أو مناطق نائية، هذا التخصيص بالإعفاء يكون لأهداف رسدها المشرع تعود إلى طبيعة هذا المكان، فالمناطق النائية والمناطق العمرانية الجديدة تكون أقل جاذبية للمستثمرين فتكون بحاجة لتدخل المشرع لجعلها أكثر جاذبية لإعمارها، فيقدم حوافز ضريبية تشجع على الاستثمار فيها.

أما الإعفاء النوعي فينصرف إلى نشاطات محددة ومشروعات معينة من الضرائب على الدخل بغض النظر عن مكان ممارستها.

د . قد ينصب الإعفاء على الضرائب المباشرة، كضرائب الدخل، والإعفاء من الضريبة على أرباح الشركات لبعض النشاطات، أو لنوع محدد من الشركات كالشركات المساهمة تشجيعاً للادخار.

هـ . وقد تنصب على الضرائب غير المباشرة كالضريبة على الاستهلاك، والضريبة على القيمة المضافة، والضريبة الجمركية، فمثلاً يتم إعفاء مستوردات بعض الشركات المراد تحفيزها كالمشروعات الصغيرة مثلاً من الضريبة الجمركية على الواردات، أو إعفاء الصادرات من الضريبة الجمركية تشجيعاً للتصدير، أو إعفاء المستوردات من الآليات ومستلزمات الإنتاج من الضريبة الجمركية تشجيعاً للتصنيع المحلي والتصدير بشكل منتج نصف مصنّع أو كامل التصنيع، أو إعفاء عقود تأسيس الشركات والمنشآت من رسوم التوثيق والشهر وتمثل النظم الجمركية الخاصة إحدى الصور التي تجسد مثل هذا الشكل من الإعفاء، وتتجسد في نظام الترانزيت، ونظام رد الضريبة، ونظام السماح المؤقت.<sup>(1)</sup>

### 3-1-4 أهداف الإعفاء الضريبي:

تمثل الإعفاءات الضريبية كما قلنا سابقاً إحدى أدوات السياسة الضريبية التي تعرّف بأنها "فن فرض الضرائب بشكل تعزز فيه فاعلية الاقتصاد وتضمن توزيعاً عادلاً للدخل".

(1) وليد صالح عبد العزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، دار النهضة العربية، الطبعة الأولى 2002م، ص (33).

من خلال هذا التعريف يتوضح لنا أن أهداف هذه الإعفاءات يتجسد على نحو رئيس بأهداف اقتصادية واجتماعية، ودور الضريبة هذا يرتبط بتطور دور الدولة وتدخلها في الحياة الاقتصادية، حيث كانت تتصف الضريبة بداية بالحيادية في ظل الدولة الحارسة، لذا كانت الضريبة أداة تمويل فقط لأوجه الإنفاق المحددة للدولة، ومن ثم تحولت إلى أداة ذات أثر فعال وتوجيهي للحياة الاقتصادية والاجتماعية في ظل الدولة المتدخلة في كل مناحي الحياة.

**1. الأهداف الاقتصادية للإعفاء الضريبي:** تستخدم هذه الأداة لتوجيه الاقتصاد باتجاه معين، وذلك بالتأثير في قرارات الإنتاج والاستثمار والاستهلاك للأفراد، وشكل هذا التأثير يختلف باختلاف الدولة ومستوى تقدمها، فالدول النامية تستخدم السياسة الضريبية عموماً؛ وسياسة الإعفاءات الضريبية خصوصاً من أجل تخطي المشاكل التنموية لديها والمتمثلة في نقص رؤوس الأموال، وضيق نطاق السوق المحلي، وتخلف الأساليب الفنية والتقنية الحديثة للإنتاج، والبطالة.

أي من أجل حفز التراكم الرأسمالي، وتشجيع الادخار، والحد من الاستهلاك، وتشجيع التصنيع ولاسيما الصناعات الصغيرة والمتوسطة التي تتلاءم وإمكانات هذه الدول، وتشكل الخلية الأولى باتجاه بناء صناعات مغذية وعناقيد صناعية تشكل أساساً لصناعات كبيرة فيما بعد، وتشجيع التصدير لسد فجوة التجارة الخارجية، وحفز الاستثمارات المحلية والأجنبية وحفز التقدم التكنولوجي وتشغيل مزيد من اليد العاملة، وتطوير المناطق النامية وتسريع وتيرة تشغيلها.

أما الدول المتقدمة فتهدف من خلال هذه السياسة إلى ضمان الاستمرار في النمو مع الاستقرار، لأنها قطعت أشواطاً مهمة في تميمتها الاقتصادية، فحققت هيكلًا إنتاجياً متماسكاً معتمدة على قطاع صناعي قوي، وتطور تكنولوجي ملحوظ.

**2. الأهداف الاجتماعية للإعفاء الضريبي:** تتعدد الأهداف الاجتماعية التي تدفع الحكومات لاستخدام الإعفاءات الضريبية، ويأتي في مقدمتها إعادة توزيع الدخل لمصلحة الطبقات الفقيرة، ورفع مستوى متوسطي الدخل، وتشجيع بعض النشاطات ذات الطابع النفعي اجتماعياً كمعاهد تأهيل المعوقين مثلاً؛ ورياض الأطفال...إلخ.

وقد تقدم كأسلوب ترغيب، كأن تقدم للشركات التي توافق على اتباع بعض الإرشادات والأساليب التي تخفف من تلوث البيئة.

**3-1-4 الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة:** قد يقع لبس بين مفهومي الإعفاء الضريبي وعدم الخضوع للضريبة رغم اختلافهما، فالإعفاء يمثل تجنيب جزء خاضع أصلاً للضريبة لتوافر شروط فرض الضريبة عليه، بيد أن المشرع رأى عدم إلزامه الضريبة لاعتبارات معينة، قد تكون اجتماعية أو اقتصادية، وذلك بنص خاص، وعدم الإلزام هذا ينتهي بانتهاء تلك الاعتبارات، فالضريبة هنا لها وجود إلا أنها متوقفة في فترة الإعفاء. (1)

(1) وليد صالح عبد العزيز، المصدر السابق، ص (37).

أما عدم الخضوع للضريبة فيعني عدم جواز تحديد الضريبة وتحصيلها على نشاط معين لعدم توافر الشروط المعتمدة قانوناً لإلزام الشخص الضريبة، فالنشاط غير خاضع للضريبة، بيد أنه قد يخضع لها مستقبلاً.

وهنا يقع على المحاسبة عبء تبيان النشاط الخاضع والنشاط المعفي من الضريبة وتمييزهما وفق القوانين السارية والتعليمات والتفسيرات النافذة.

### 3-1-5 الإعفاء الضريبي وانسجامه مع مفهوم العدالة الضريبية:

إن تعريف العدالة عموماً والعدالة الضريبية خصوصاً يكتنفها شيء من الصعوبة، بيد أن علماء المالية حاولوا إيجاد تعريف يتلاءم ومقتضيات أيديولوجية المجتمع، فالنظام الضريبي العادل برأيهم هو النظام الذي يوفر معاملة ضريبية يؤمن أغلبية أفراد المجتمع بعدالتها، وتقوم على مبدئين:

\* **عدالة أفقية:** وتقوم على معاملة كل الممولين في ظل ظروف اقتصادية متماثلة معاملة ضريبية متماثلة.

\* **عدالة رأسية:** وتقوم على معاملة كل الممولين في ظل ظروف اقتصادية غير متماثلة معاملة ضريبية غير متماثلة.

ويرى الفقيه جودمييه إنه لا توجد ضريبة عادلة بصورة كاملة، فما يكون عادلاً على صعيد قد لا يكون كذلك على صعيد آخر. وما يكون عادلاً في ظروف بلد قد لا يكون عادلاً في ظل بلد آخر... وهكذا. ومع ذلك فقد استقر الفكر الضريبي على أن الضريبة العادلة هي الضريبة التي تفرض على المكلف على أساس القدرة على الدفع بعد أن كانت تعدّ كذلك على أساس المنافع التي يتلقاها المكلف من الدولة.

وبذلك تتعدد المعايير حول المبادئ التي يقوم عليها فرض الضريبة وفق ما يتوافق والعدالة، هذه العدالة التي قد تتصادم أو تتعارض أهدافها وفعاليتها أحياناً.

أما عن أثر وجود الإعفاءات الضريبية في هذه العدالة فيرى بعضهم أن هذه الإعفاءات لا تؤثر في عمومية الضريبة التي تمثل أحد مقومات عدالة النظام الضريبي والتي يقصد منها إخضاع جميع الأشخاص وجميع الأموال للضرائب متى توافرت الشروط القانونية في كل منها؛ وذلك لأن هذه الإعفاءات تمنح بعد فرض الضريبة على كل الأفراد، وذلك مراعاة لظروف خاصة بالمستفيدين من الإعفاء.

ويرى آخرون أن الإعفاء الضريبي يعدّ خروجاً عن مبدأ العمومية، ولكن بهدف تحقيق العدالة النهائية بين المكلفين، مع أن مبدأ العمومية هو أحد السبل اللازمة لتحقيق العدالة، والفرق بين الصورتين هو أنه في حالة عدم الإعفاء تكون العدالة نظرية بحتة، أما في وجود الإعفاءات فتصبح العدالة واقعاً ملموساً بشرط أن تمنح وفق سياسة مدروسة. (1)

(1) مها يحي احمد الجمل ، تقييم اثر الإيرادات الضريبية على الاقتصاد السودان دراسة حالة الضرائب المباشرة في الفترة (1996-2005)، رسالة دكتوراه ، جامعه امدرمان الاسلامية ،

### 3-1-5 أثر الإعفاء في جذب الاستثمارات وتوجيهها:

إن استخدام الإعفاءات الضريبية يرتب خسارة في عوائد الدولة الضريبية، لذا يجب أن يكون استخدامها مدروساً بحيث تقابل هذه الخسائر منفعة فعلية تعود على الدولة، وإلا غدت هذه الحوافز مجرد أداة لهدر موارد الدولة ليس إلا، ففاعلية هذه الإعفاءات تتحدد من خلال النقاط التالية:

**1. قد تكون الإعفاءات عقيمة:** بمعنى أنها غير ذات جدوى، فالاستثمار بوجودها وعدمه قائم، كالاستثمارات في المشروعات المربحة والجاذبة لأي مستثمر، إذ يسعى إليها حتى في غياب الإعفاءات. كذلك في حال وجود الإعفاء الضريبي إلى جانب حافز ضريبي آخر قد يحمل أثراً تنافسياً بينهما بحيث يصبح الإعفاء وقتها غير ذي جدوى.

ويكون الإعفاء كذلك عندما يقدم لأنشطة وقطاعات لا تحتاج الدولة إليها لدفع التنمية لديها، أو عندما يكون العبء الضريبي بالأصل منخفضاً أو معتدلاً.

**2. من ناحية المستفيد من الإعفاءات الضريبية:** تفيد الاستثمارات الجديدة دوناً عن الاستثمارات القائمة أو التوسعات، كما تعد المنشآت الصغيرة أكثر تأثراً بالإعفاءات من المشاريع الكبيرة. وتفيد الاستثمارات قصيرة الأجل، أما طويلة الأجل فلا تستفيد منها بالدرجة نفسها إلا إذا كانت الإعفاءات طويلة أو الإجازة الضريبية قابلة للتجديد.

فالإعفاءات لا تعد فعالة بخصوص المشروعات كثيفة رأس المال التي لا تستطيع تكوين أرباح في السنوات الأولى، فهي ستفيد الشركات الربحية لأنها ستزيد من عوائد استثمارها، ولن تفيد الشركات الخاسرة التي لن تدفع ضرائب بكل الأحوال، أي إن الإعفاء يفيد الاستثمارات محددة المخاطر، لذلك نرى أن معظم المشروعات التي اتجهت نحو الدول النامية في مجملها مشروعات تجارية وصناعات استهلاكية.

أما عن توقيتها فيرى بعضهم أن الإجازة عديمة الجدوى في السنوات الأولى للمشروع، ويرى بعضهم عكس ذلك، فالمشرع البريطاني قصر الإفادة من الحوافز الضريبية للمنشآت الصغيرة على بدايتها دوناً عن الفترة اللاحقة مسوغاً ذلك بأن حاجة أي مشروع صغير لحافز يظهر جلياً في بداية عمره الإنتاجي، فالذي يحدد قيمة الحافز هو وقت الحاجة إليه، ومنها الإعفاء الضريبي.

### 3-1-6 الإعفاء الضريبي وارتباطه بالتهرب الضريبي والتضخم: يجب أن يلاحظ أن الإعفاء

الضريبي يعد أكثر الأدوات الضريبية حساسية للتخطيط الضريبي، لأن العوائد من هذا الحافز مضمونة للمستثمر، وكذلك فإن الإعفاء الضريبي قد يصبح وسيلة لتجنب دفع الضريبة، فقد تنشأ منشآت تحت تسميات جديدة للاستفادة من مدد إعفاء جديدة؛ مما يؤدي إلى خسارة غير فعالة في موارد الدولة، أو قد تغير الشركة شكلها القانوني للاستفادة من إعفاء يرتبط بشكلها الجديد، أو تغير موقع المشروع، أو التوسع على مراحل أو الاندماج والتصفية للاستفادة من إجازة جديدة، أو قد تجزأ الشركة الكبيرة إلى وحدات صغيرة للإفادة من تخفيضات ضريبية مخصصة لمصلحة المنشآت الصغيرة. (1)

(1) أمين السيد لطفي، المصدر سابق ص (51)

أضف أن الإجازة الضريبية تجعل المستثمرين بمنأى عن اطلاع موظفي الضرائب على أعمالهم أثناء فترة السماح الضريبي.

كذلك فإن الشركات متعددة الجنسيات تجيد آليات التهرب الضريبي لتحول أرباحها إلى المناطق المسماة بالملاذات الضريبية ذات الإعفاءات الضريبية، وذلك من خلال التلاعب في أسعار التحويلات.

وأخيراً فإن الإعفاء قد يصبح سبباً للتضخم؛ لأن المستثمر وبعد انتهاء مدة هذا الحافز وخضوعه من جديد للضريبة التي قد يكون عبؤها المفروض كبيراً؛ يلجأ المستثمر لتعويض النقص في أرباحه المستوفاة على نحو ضريبي إلى رفع أسعار منتجاته؛ مما يعكس عبئاً ضريبياً على جموع المستهلكين ويؤدي إلى التضخم. (1)

### 3-1-7 مشكلات تصاحب تطبيق سياسة الإعفاءات الضريبية:

وهذه المشكلات تحتم على المشرع الضريبي التنبه لها عند إعداد برنامج الإعفاءات وتطبيقها، وهي كما التالي:

. وجوب تحديد دقيق لمحل هذا الإعفاء، وإلا أرهقت الإدارة الضريبية في تقييم مدى توافر الشروط المطلوبة للاستفادة من هذا الإعفاء، كتحديد مفهوم المشروع الصغير، أو نقل التكنولوجيا والبحث والتطوير.

. تحديد بدء سريان مدة الإعفاء الضريبي، وهذا يعتمد على عدة معايير منها:

- إتمام إجراءات شهر الشركة أو صدور قانونها.
- تاريخ ورود رأس المال للمستثمر.
- السنة الأولى التي يتحقق فيها أرباح متراكمة للشركة.
- تاريخ بدء الإنتاج أو مزاوله النشاط الاستثماري.

وهناك معايير أخرى تطبق أحياناً بحسب الحالة، كالانتهاء من أعمال إنشاء الفنادق مثلاً. ولا يخفى علينا مدى أهمية النتائج المترتبة على تحديد هذا التاريخ، فمثلاً قد يكون مثبطاً لهمة المستثمر إذا حدد ببدء الإنتاج في حال كان المشروع ضخم التكاليف، ويحتاج إلى عمالة مدربة، أو قد يكون خاسراً في بدايته...إلخ، لذلك هناك تشريعات كثيرة تحدد بدء الإعفاء بالسنة الأولى التي يتحقق فيها الربح. (2)

ولذلك ثار جدل كثير حول فاعلية الإعفاء الضريبي بوصفه أحد أنواع الحوافز الضريبية وحافزاً للاستثمار.

(1) أمين السيد لطفي، المصدر سابق ص (51)

(2) الوليد عبد العزيز صالح، مصدر سابق (27)

ومع ذلك فإن الإعفاء الضريبي حافز ضريبي مهم لحفز بعض الاستثمارات، ويقع على عاتق المشرع ربط هذا الحافز بالأهداف التنموية للدولة، وإطلاق الإعفاءات حيث مكانها المناسب بعيداً عن الهدر، ولا سيما المشروعات الصغيرة، كما لا بد من اعتماد سياسة التدرج في مدة الإعفاء بحسب أهمية الهدف المبتغى من تطبيق هذه السياسة.

والجدير بالذكر ان اعفاءات الضرائب المباشرة عاد تتمثل في منح اعفاء لجهة خلال فتره زمنية محددة (سنة-خمس سنوات) مما يصعب حصرها وتحديد اثرها لاختلاف المشاريع الممنحه واختلاف فترات تلك الاعفاءات لذلك تم دراسته وتحليل الاعفاءات الضريبية الخاصة علي الضرائب غير المباشر في السودان المتمثلة في الاعفاءات الجمركية التي تشمل (ضريبة الوارد، وضريبة القيمة المضافة) حيث تشكل الإعفاءات الجمركية جزءاً مهماً في السياسات المالية والاقتصادية للدولة لتحقيق أهداف محددة وأن هذه الإعفاءات تمنح بموجب نصوص قانونية ملزمة ترد في قوانين خاصة واتفاقيات مختلفة إقليمية ودولية وتشمل الإعفاءات البنود الآتية :-

- 1) إعفاءات المنظمات الطوعية (قانون العمل الطوعي الإنساني)
- 2) إعفاءات إعادة الوارد (قانون الجمارك).
- 3) إعفاءات قانون الاستثمار (قانون تشجيع الاستثمار القومي لسنة 2013 م المعدل لسنة 2015م).
- 4) إعفاء بموجب قانون الجمارك (تعريفه صفريه لبعض السلع ) بموجب المادة 51 للسلع الرأسمالية والتقاوى واليزور والاسمده والمعدات الطبيه)
- 5) إعفاء بموجب قانون الجمارك المادة 186(أ) والمادة 54 (ط) (الاتفاقيات مع الهيئات ذات الشخصيات الاعتبارية والمعاهدات التي توافق عليها الحكومه).
- 6) إعفاء بموجب قانون الحصانات والامتيازات الدبلوماسية
- 7) إعفاء بموجب الاتفاقيات الدولية والاقليميه (كوميسا منطقة عربية) بروتوكولات ثنائية للتجارة التفضيلية.
- 8) إعفاءات مالية للمؤسسات الحكومية ، المشاريع التنموية ، الكهرباء ، السدود وغيرها من المشاريع الحيويه.
- 9) إعفاء بموجب أوامر صادرة لبعض السلع الهامة والمؤثره في معيشة المواطنين السكر والادوية<sup>(1)</sup>

### 3-1-8 شروط الاعفاءات الضريبية

الاعفاء الضريبي أداة مساعده من ادوات جذب وتشجيع الاستثمار بالاضافة الي كونها اداة من ادوات التوجه الاستثماري ،لذلك لا بد من ان تتوفر الشروط الاتيه:

1/ قدرة الاعفاء الضريبي علي جذب الاستثمارات وعلي ما يحدثه من تخفيض في قيمة الأعباء الضريبية ،وان الاعفاءات الضريبية ليست هي السبب الرئيسي والمباشر في زيادة الاستثمار ولكن ربما دورها اذا تمت معالجتها بشكل جديد .

2/ قدرة الاعفاء الضريبي علي توجيه الاستثمارات في المجالات المرغوبه. (1)  
تحت الظروف التي يمر بها الاقتصاد السوداني التوظيف الامثل لكافه الاموال المتوفره في المجالات والانشطه التي تحتاج اليها خطة التنمية الاقتصادية والاجتماعية مثل توفير فرص للعمل والقضاء علي البطاله وتنشيط السوق ..الخ

يري الباحث انه يجب واضعي السياسة الضريبية التنسيق مع الجهات الاخرى المانحة الي الحوافز الاستثمار بان تكون هناك حوافز اخري تعمل مع الاعفاءات حتي تستطيع الاعفاءات الضريبية العمل بشكل يحقق الاهداف التي وضعت من اجلها وان لا تكون الاعفاءات الضريبية هي الحافز الاساسي لجذب الاستثمار

### 3-1-9 الاعفاءات الضريبية للاستثمار في السودان :

كما هو معلوم ان الضرائب غير المباشرة هي الاكثر انتشار في السودان نسبه الي المزايا التي ذكرت سابقا ،وعلي هذا نجد ان اعفاءات الضرائب غير المباشرة قادره ان تعمل علي جذب الاستثمارات وترشيدها

وتعتبر قضيه الاستثمار في السودان من اهم القضايا التي تشغل الساحة الاقتصادية ومن اهم المواضيع التي تمنح اهميه في برنامج الاصلاح الاقتصادي ،لأنها من خلال جذب وتوفير رؤوس الاموال وتنشيط الطلب علي المشروعات الاستراتيجية يشكلون قوه دافعه للتعجيل بعملية التنمية والاسراع بتنفيذ الاهداف القوميـه ورفع مستوي المعيشه وتقليل معدلات البطاله.

بالرغم من وجهه النظر التي تري ان الاعفاءات الضريبية ليست ذات جدوي كوسيلة لجذب الاستثمار لأنها تخلق شعور لدي المستثمرين لتجنب دفع الضرائب المستحقه عليه، وانها تعمل علي هدر ايرادات الضرائب لأنها تمثل استقطاع من حجم الايرادات العامة تؤثر سلبا علي حصيلة الدوله من تلك الايرادات خصوصا ايرادات الضريبة علي القيمة المضافة .

يشير الجدوال أدناه اجمالي الفاقد الضريبي للضرائب غير المباشرة للسنوات (2001-2013) الناتجه من تطبيق اعفاءات الضرائب غير المباشرة

(1) جمال مصطفى محمد الدالي ،العلاقة بين الانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا، ورقه عمل قدمت في المؤتمر الثامن 1996م ص191

جدول رقم (1/3)

الفاقد الضريبي للاعفاءات الضرائب غير المباشرة (مليون جينه)

العام	الفاقد الضريبي من الاعفاءات
2001	460.29
2002	718.33
2003	119.36
2004	132.53
2005	508.102
2006	330.139
2007	012.130
2008	211.145
2009	323.193
2010	467.238
2011	654.360
2012	442.574
2013	321.671

اداره المكلفين والبحوث الاحصاء

من الجدول يتضح أن انتشار الإعفاءات يمثل عائقاً أمام إيرادات الضرائب في السودان لذا يتعين اعتماد منهج أكثر انتظاماً في المنح الاعفاءات من الضرائب غير المباشرة الا انها مازالت هنالك حقيقه تتمثل في اهميه الاعفاءات الضريبية حتي يظل السودان بلد مشجعه للاستثمار ويستطيع الخروج من ظروفه الاقتصاديه ،كما ان للاعفاءات ايجابيات لا يستطيع انكارها بحيث تعمل علي توفير رؤوس الاموال المحلية والاجنبية والحد من هروب رؤوس الاموال الوطنية الي الخارج.

وبناء علي سبق ذكره يجب ان يتم توجيه اعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار العربي والاجنبي نحو القطاعات والمشروعات ذات الانتاجيه العاليه ، وعدم المساواه في منح الاعفاءات بمعني ان تمنح الاعفاءات حسب اهميه المشروع في الاقتصاد القومي والتي تحقق الاهداف الاقتصاديه ، وتحديد المناطق الاقل نموا التي تحتاج الي دخول رؤوس الاموال لتحريك الموارد لكن ويتطلب ذلك المتابعه والرقابه للعمل الاعفاءات الضريبية والتقييم المستمر حتي يعمل الاعفاء الضريبي علي توجيه الاستثمارات في المجالات المطلوبه وضبط الاعفاءات بحيث تكون اداه مشجعه للاستثمار وعدم هدر الايرادات العامه .

## المبحث الثاني الازدواج الضريبي

### 3-2-1 ماهية الأزواج الضريبي:

إن العدالة الضريبية من قواعد فرض الضريبة الأساسية هي التي تقضي بأن يسهم كل مكلف في تأمين نفقات الدولة حسب قدرته التكليفية ، وتحقيقاً لهذه القاعدة فإن المشرع يسعى الى توزيع الأعباء الضريبية بين أفراد المجتمع توزيعاً عادلاً يتوافق مع قدرته على الأداء تجنب دفعه للضريبة أكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه وتتحقق العدالة الضريبية عند عدم خضوع المكلف ذاته للضريبة نفسها وعلى المال نفسه وللسبب نفسه.

كما إن دفع الضريبة لأكثر من مرة على الوعاء الضريبي نفسه يثقل كاهل المكلف بأكثر من طاquته التكليفية ، وهنا يحدث الأزواج الضريبي الذي يعد من أهم الصعوبات التي تواجه الإدارات الضريبية في تطبيق القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة ونتيجة لتعدد القوانين والأنظمة والتعليمات المنظمة لأحكام الضريبة فقد يكلف الفرد بدفع الضريبة ذاتها أكثر من مرة مشكلاً بذلك إزدواجاً ضريبياً.

### 3-2-2 تعريف الأزواج الضريبي:

يمكن تعريف الأزواج الضريبي انه(خضوع المال أكثر من مرة لضريبة من النوع نفسه للشخص نفسه في الفترة الزمنية نفسها وأيضاً يمكن تعريفه على إنه فرض نفس الضريبة أكثر من مرة على الشخص ذاته وعلى نفس المال في المدة ذاتها وبفلس المضمون، عرفه بعض المختصين بانه فرض ذات الضريبة ، أو ضريبة من النوع ذاته أكثر من مرة على الممول ذاته ، ولذات الوعاء الضريبة ، وللفترة الزمنية ذاتها (1)

وبناء على ما تقدم يمكن تعريف الإزدواج الضريبي بانه" العبء الضريبي الذي تُحمّلها المكلف شخصاً طبيعياً كان أو معنوياً من جراء فرض نوع محدد من الضرائب مرتين على الأقل خلال فترة زمنية محددة وعلى ذات الوعاء الضريبي من قبل أكثر من سلطة مالية

### 3-2-3 شروط الأزواج الضريبي: أن يكون الممول واحد أي وحده الشخص الخاضع للضريبة حيث

أن الأزواج الضريبي يتحقق عندما يقوم دافع الضريبة ذاته بدفعها لأكثر من مرة، ودافع الضريبة هذا والمرتبط بشخص الممول يمكن أن يثير اختلافاً في النظرة للشخص من الناحية القانونية والنظرة إليه من الناحية الاقتصادية وبالذات فيما يتعلق بالأرباح التي تحققها الشركات المساهمة مثلاً والتي شركات أموال وتتمتع من الناحية القانونية بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية المساهمين فيها، ومن ثم فإن المساهم يدفع الضريبة على الأرباح التي يحصل عليها بعد توزيعها من قبل الشركة ، وكذلك تدفع الشركة التي يساهم بها ضريبة على ذات الأرباح التي حققتها الشركة ،(2)

1- خلف حسن فليح ،المالية العامة،الاردن:ارد:عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع،2008،صص192،193  
2- يونس احمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الإسكندرية : الدار الجامعية للطباعة والنشر، 1985، صص323

ومن ثم فإن الضريبة على الأرباح هذه يدفعها مرتين الأولى التي يقوم بدفعها من حصته في الأرباح مباشرة بعد استلامه لها ، وكذلك فإنه يدفعها في الحالة الثانية بصورة غير مباشرة من خلال الضريبة على الأرباح التي تدفعها الشركة عليه فإن وحده المكلف (خضوع الشخص نفسه لأكثر من ضريبة من النوع نفسه في الوقت نفسه).

ب - وحدة المادة الخاضعة للضريبة (الوعاء الضريبي): أن يكون المال الخاضع للضريبة واحد فيتحقق الأزواج الضريبي عندما تفرض الضريبة على ذات الوعاء الضريبي لأكثر من مرة ، ووحدة الوعاء الضريبي يجب أن ترتبط بها وحدة الواقعة التي تستدعي فرض الضريبة ، وإن وحدة الوعاء الضريبي تعني إن المال يخضع للضريبة بصورة متكررة أي خضوع الوعاء الضريبي لأكثر من ضريبة ف الوقت نفسه.

ت - وحدة الضريبة المفروضة : إن الضرائب التي تفرض على المال من النوع نفسه أو تكون على الأقل متشابهة كأن تفرض الضريبة على الدخل أكثر من مرة أو الضريبة على رأس المال أكثر من مرة ، يستلزم هذا الشرط أن تكون الضريبة التي يدفعها المكلف من طبيعة واحدة أو مشابهة كأن تفرض على المكلف مثلاً ضريبة الدخل لمرتين ولكن إذا دفع المكلف مثلاً ضريبة الدخل ثم ضريبة التركات فهنا سوف لن نكون بصدد الأزواج الضريبي بل نكون أمام تعدد الضرائب وأن يتم دفع الضريبة المعينة أو ضريبة من ذات النوع لأكثر من مرة من قبل الممول ومثال على الضريبة من ذات النوع ، الضريبة التي تفرض على الدخل مباشرة والتي تمثلها ضريبة الدخل ، وحيث إن الدخل هذا قد كُون ناجماً عن رأس المال والضريبة الأخرى من ذات النوعية التي تفرض على رأس المال ويتم الوفاء بها من الدخل الذي ولده رأس المال ودون أن يؤثر على رأس المال ورغم الاختلاف في نوع الضريبة حيث إن الأولى هي ضريبة على الدخل ، وإن الثانية ضريبة على رأس المال إلا إن دفعهما يتم من الدخل الذي ولده رأس المال ف الحاليتين وكلاهما يمثل عبئاً على الدخل هذا.

ث - الوحدة المدة الزمنية: أي أن تكون المدة التي تدفع عنها الضرائب واحدة ، ويجدر هنا أن نشير إلى إن الأزواج الضريبي يتحقق إذا فرضت الضريبة لأكثر من مرة خلال الفترة الزمنية المعينة والتي هي السنة عادة ومن ثم فإن فرض الضريبة على الدخل لأكثر من سنة لا يعني حصول أزواج ضريبي لأن فرض الضريبة ذاتها يتم في فترتين زمنيتين مختلفتين.

ويتحقق الأزواج الضريبي عند خضوع المكلف السنة المالية نفسها لأكثر من ضريبة من النوع نفسه (ويشترط لتوفر الأزواج الضريبي أن تكون الضرائب التي يدفعها المكلف عن نفس المدة وقد يحدث أن يدفع المكلف أكثر من ضريبة عن نفس الوعاء وبفترات زمنية مختلفة فلا يعد ذلك أزواجاً ضريبياً.

ج - وحدة الواقعة المنشئة للضريبة : إن الضرائب لا تفرض على الأشياء نفسها أي على ملكيتها وإنما تفرض أيضاً على تداولها بالتصرف فيها وعلى منافعها ومنتجاتها وغير ذلك من الأعمال القانونية أو المادية التي تعود عليها. (1)

1- يونس احمد البطريق ،المصدر السابق ،ص323

ح -تعدد سلطة فرض الضريبة:يعتبر تعدد سلطة فرض الضريبة كشرط لتحقيق الأزواج الضريبي كما هو الحالة في الأزواج الضريبي الدولي وربما يحصل هذا على مستوى الدولة الواحدة إذا كان فيها سلطة اتحادية وسلطة أقليمية لكلاهما الحق في فرض الضريبة واستحصالتها. (1)

### 3-2-4 أنواع الأزواج الضريبي: يقسم الأزواج الضريبي من حيث الاعتراف به الى :-

1. الأزواج الضريبي المقصود:- وهو الذي يقصد المشرع حصوله وتحققه وإيراد من أحداثه تحقيق أهداف عديدة قد تكون اقتصادية وقد تكون اجتماعية ، ومثال ذلك إن ضريبة الدخل ممكن أن تفرض لأكثر من مرة فيه إحداها يتم فرضها على الدخل حسب مصدره وبنسبة معينة ، ومن ثم يتم فرضها على إجمالي الدخل وحسب مصدره وبذات النسبة أو بأي نسبة أخرى وهو ما يمثل إزدواج ضريبي بفرض ذات الضريبة لأكثر من مرة وهي ضريبة الدخل وعلى ذات الوعاء وهو الدخل وعلى الممول ذاته وفي ذات الفترة وفي الغالب فإن الأزواج الضريبي المحلي يكون مقصوداً في حين إن الأزواج الضريبي الدولي لا يكون مقصوداً نتيجة ضعف التنسيق بين الدول الذي يتحقق معه مثل هذا الأزواج الضريبي .

ويحدث عندما تتوفر شروط الأزواج الضريبي المقصود بوعي مسبق من المشرع ليحقق من ذلك أغراض عدة منها :

أ - الحصول على زيادة في الإيرادات لصالح الخزينة، حاجة معظم الدول الى قدر أكبر من الإيرادات عن طريق فرض الضرائب التي تلبى حاجة هذه الدول المتزايدة للإنفاق ، وهو الأمر الذي قد يدفع الى تحقيق الأزواج الضريبي تحت ضغط الحاجة هذه يفرض المشرع ضرائب إضافية الى جانب الضرائب الأصلية .

ب- الحد من ارتفاع الدخل تحقيقاً للعدالة الضريبية من خلال رفع الضريبة على مصادر دخول معينة وتخفيف بعضها الآخر التوجه في العديد من الحالات الى تلافي فرض سعر مرتفع للضرائب من خلال فرض الضريبة ذاتها لأكثر من مرة أو ذات النوع بتقسيم السعر المرتفع هذا بحيث يكون أقل نتيجة لذلك ت- زيادة موارد الهيئات المحلية لتمويل نشاط أدارتها وذلك بأن يعطي المشرع للهيئات المحلية الحق في تقدير نسب مئوية إضافية لبعض الضرائب التي تحصلها الدولة بشرط أن لا تتجاوز هذه النسب حداً أعلى معيناً واتجاه بعض الدول نحو المعادلة بشكل مختلف بين فئات المجتمع أو بين النشاطات التي تفرض عليها الضريبة وهو الأمر الذي يتحقق معه الأزواج الضريبي لتحقيق أهداف اقتصادية واجتماعية.

ث- تصحيح نظام الضرائب بفرض ضريبة عامة على الإيراد الى جانب الضرائب النوعية والعينية المفروضة على كل فروع الدخل لتحقيق التناسب بين العبء الضريبي ومقدرة الأفراد على الأسهم في الأعباء العامة (2)

1) بونس احمد البطريق ،المصدر السابق ،ص323

2) خلف ،مصدر سابق،ص 194

ج- العلاقات الاقتصادية الواسعة بين الدول والتي ترتبط بانتشار عمل الشركات والمشروعات ونشاطها بين دول العالم وانتقال رؤوس الأموال واليد العاملة بين هذه الدول وبالذات في أطار التوجهات نحو عولمة الاقتصاد والتي تتسع مضامينها عبر الزمن والتي يتحقق معها إمكانية حصول أزواج ضريبيي.

د- إخفاء رفع سعر الضريبة من خلال لجوء المشرع الى أزواج الضرائب منعاً لرد الفعل السيء الناتج عن زيادة العبء الضريبي على المكلف.

2. الأزواج الضريبي غير المقصود:-

وهو الأزواج الذي لا يتعمد المشرع الضريبي حدوثه ويحصل نتيجة عدم تناسق أجزاء النظام الضريبي في داخل الدولة أو في حالة الأنظمة الضريبية لعدة دول ويقع هذا النوع من الأزواج نتيجة ممارسة هيئات مختلفة لسلطاتها في فرض الضرائب على نفس الأقليم وكما يحدث في الدول الاتحادية إذا فرضت كل من الحكومة الاتحادية وحكومات الولايات نفس الضريبة على المال ذاته كما يحدث عندما تفرض كل من الحكومة المركزية والهيئات المحلية نفس الضريبة على مادة معينة ويمكن تجنب تعدد الضرائب غير المقصود بواسطة التشريع.

- يقسم الأزواج الضريبي من حيث نطاقه الى :-

1. الأزواج الضريبي الداخلي:- يتحقق الأزواج الضريبي الداخلي إذا كان مجاله إقليم الدولة داخلي وينجم عن طبيعة النظام السياسي المعتمد داخل الدولة وخاصة في الدول التي تعتمد على النظام الفيدرالي والأزواج الضريبي الداخلي ينتج عن تعدد السلطات لفرض الضريبة كالسلطات المركزية والسلطات المحلية في الدولة الفدرالية وأيضاً يحدث عندما تتحقق شروط الأزواج الضريبي بالكامل داخل الحدود الإقليمية للدولة ، حيث يتم تطبيق القانون الضريبي نفسه على وعاء واحد عائد لنفس المكلف في ذات المدة الزمنية ويتحقق في الأغلب عند الدولة الاتحادية حيث تفرض السلطة المركزية ضريبة وكذلك تفرض السلطة المحلية نفس الضريبة على المال نفسه العائد للمكلف نفسه وأفضل سبيل لتلافي ذلك الخطأ هو أن تعتمد السلطة المركزية ضرائب معينة تمنع السلطة المحلية أن تلجأ إليها أو أن تحدد السلطة المركزية السعر الأقصى للضرائب المحلية على أن لا تتجاوز الضرائب المركزية ويكون الحل أصعب كلما زاد استقلال السلطات المحلية عن السلطات المركزية.

2- الأزواج الضريبي الدولي: يحدث بسبب ما تتمتع به الدول من السيادة والحق في سن قوانينها

الضريبية بما يتلاءم وحاجتها من دون مراعاة ما قد ينشأ من تعارض بين التشريع والتشريعات الضريبية للدول الأخرى ، فضلاً عن أن الدول لا تتبع نظاماً أو مبادئ مالية أو قواعد ضريبية موحدة. ويتحقق عندما تقوم دولتان أو أكثر بفرض ذات الضريبة أو ضرائب متشابهة على المادة نفسها وعلى الشخص نفسه<sup>(1)</sup>

(1) خلف ،مصدر سابق،ص 194

### 3-2-5 آثار الازدواج الضريبي

على الرغم من أن الازدواج الضريبي الدولي هو عمل مشروع من وجهة النظر القانونية، طالما أنه يستمد مشروعيته من حق السيادة الذي تتمتع به كل دولة على مواطنيها وعلى الأجانب المقيمين في إقليمها وعلى الأموال والدخول الناتجة من مصادر فيها بيد أنه يمثل في الواقع عقبة مهمة أمام استقطاب رأس المال الأجنبي إلى الدول المستقبلية للاستثمار فيها بل أنه يمثل عقبة في سبيل التجارة الدولية عموماً وفي الحقيقة تكمن المشكلة في أن الازدواج الضريبي يؤدي إلى تراكم الضرائب على الدخل أو المال نفسه نظراً لتعدد الدول التي ترعى اقتصادها من فرض الضريبة كما أنه يؤدي من جهة أخرى إلى تقليص العوائد التي كان المستثمر الأجنبي يأمل في الحصول عليها من وراء نشاطه الاستثماري، ومن ثم فإن هذا الازدواج في الضريبة يمثل عائقاً أمام استقطاب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الدول المختلفة. (1)

### 3-2-6 وسائل معالجة الأزواج الضريبي:-

#### 1. تقادي الأزواج الضريبي بواسطة التشريع الداخلي :-

ويكون ذلك بأن تقيد الدولة سلطتها المالية من حيث امتدادها الى خارج إقليمها كأن تعفى مواطنيها الذين يتخذون دولة أجنبية موطناً مالياً لهم من أن تسري عليه الضريبة العامة على الإيراد إذا كانت الدولة الأجنبية التي يقيمون فيها تفرض مثل هذه الضريبة واتباع نظام الإعفاء الذي بموجبه يتمتع الإيراد الخارجي لرأس المال بالإعفاء الضريبي الكامل في دولة المستفيد ولا يخضع للضريبة إلا في الدولة التي تحقق فيها فقط .

وأيضاً الإعفاء بالكامل ويشمل الإيرادات الخارجية كافة في دولة المستفيد أو الشركة الأم ونظام الإعفاء التصاعدي ، فالإيرادات الخارجية وإن كانت تعفى من الضريبة في دولة المستفيد أو الشركة الأم فإن تلك الإيرادات تؤخذ بنظر الاعتبار عند تحديد معدل الضريبة التصاعدي المطبق على الدخل في بلد الأصل.

#### 2. تقادي الأزواج بواسطة الاتفاقيات الدولية :-

أهتمت الأمم المتحدة بموضوع الأزواج وقبلها عصبة الأمم التي عينت لجنتين لبحثه أحدها من الخبراء الاقتصاديين وجاء في تقريرهم إحلال فكرة التبعية الاقتصادية محل التبعية السياسية كأساس لسلطة الدولة في فرض الضرائب وقدمت تقريرها سنة 1923 ولجنة أخرى من خبراء الفنينين قدمت تقريرها سنة 1925 ويعطي لدولة موطن المكلف ودولة موقع أمواله حقاً مشروعاً في فرض الضريبة عليه بنسبة المصلحة الاقتصادية في كلا الدولتين وعقدت لجنة الضرائب مؤتمرها الدولي الثاني في المكسيك لبحثه سنة 1943(2).

(1) البطريق مصدر سابق ص 325

(2) حسن مصطفي ، علم مبادئ المالية العامة ، الطبعه الاولى ، دار النهضة 1999 ، ص 504

وأهتمت به هيئة الأمم المتحدة وعملت الدول الى إبرام اتفاقيات ثنائية فيما بينها لمنع الأزواج بالنسبة لضريبة معينة أو بالنسبة لعدة ضرائب معينة ويوجد من هذه الاتفاقيات العدد الكبير.

3. قامت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بإعداد نموذج لتجنب الأزواج الدولي عام 1963 وتم أعيد تنقيحه في عام 1987 ويهدف هذا النموذج الى تحقيق التنسيق الضريبي والقضاء على الأزواج الضريبي الدولي بين الأعضاء في هذه المنظمة .

وأخيراً قام مجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية عام 1996 بإعداد مشروع عربي لتجنب الأزواج الضريبي بين الدول وأعضاء المجلس.

يلاحظ مما سبق إن الجهود الدولية المبذولة في مجال تنسيق الأزواج الضريبي الدولي أدت الى وضع اتفاقيات يسترشد بها الخبراء للدول المختلفة عند إبرام اتفاقيات ثنائية لتجنب الأزواج الضريبي الدولي

**3-2-7 اتفاقيات الأزواج الضريبي:** وهي من الاتفاقيات النمطية وتأتي دائماً مطابقة لأحكام وقوانين البلدين المتعاقدين وتكون المعاملة بها بالمثل وهي التي تعالج موضوع الأزواج الضريبي بين عدد من البلدان أو بين بلدي فقط. أهداف هذه الاتفاقيات تعزيز العلاقات الاقتصادية والتجارية والتي تشجع حركة الاستثمارات وانتقال رؤوس الأموال بين الطرفين، وهي أيضاً تحدد طبيعة المعاملة الضريبية وبالتالي الحد من الأزواج الضريبي. وهناك بعض الدول لا تلجأ إلى معالجة الأزواج الضريبي من خلال الاتفاقيات إذ أن أكثر دول العالم لا يوجد بينها اتفاقيات لتجنب الأزواج الضريبي لا بد من وجود طرق ولكنها لا تغني عن الاتفاقيات لأن الاتفاقيات تكون من مصلحة الدولتين وفي نفس الوقت حماية للمستثمرين في كلا الدولتين أن وجدت ومن هذه الطرق هي:-

1. نظام الإعفاء الكامل.

2. نظام تأجيل الضريبة الوطنية..

3. نظام خصم الضريبة الأجنبية من قيمة الضريبة الوطنية.

وهناك نوعين من اتفاقيات الأزواج الضريبي تصنف حسب عدد الدول الموقعة وهي بذات الأهداف والمعطيات وكما يأتي:-

**أ/الاتفاقيات الجماعية:** هي الاتفاقيات الموقعة بين مجموعة من الدول كالاتفاقيات التي تعقد في إطار الأمم المتحدة أو جامعة الدول العربية ومنها اتفاقية مجلس الوحدة الاقتصادية الموقعة عليها معظم الدول العربية لتجنب الأزواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال (1)

(1) حسن مصطفى، المصدر السابق 504

## ب/الاتفاقيات الثنائية:

هي الاتفاقيات بين دولتين وقد تكون الدولتين ضمن الاتفاق الجماعي إذ أن الاتفاقيات الجماعية لا تمنع الاتفاق الثنائي مثل الاتفاقية السودانية العراقية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من دفع الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال. (1)

يشترك السودان في اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية

### 3-2-8 اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي الموقعة بين السودان والدول الأخرى:

أولاً: اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب من الضرائب المفروضة على الدخل ورأس المال بين مجلس الوحدة الاقتصادية العربية/ اتفاقيات جماعية

الهدف من هذه الاتفاقية: إن الهدف من توقيع هذه الاتفاقية هو تشجيع الاستثمار وانتقال رؤوس الأموال بين الدول العربية عن طريق تجنب الازدواج الضريبي العربي وفرض معاملة ضريبية خاصة لبعض الدول تتميز عن المعاملة الضريبية الواردة في التشريعات الوطنية للدول المتعاقدة وكذلك تحقيق الإعفاء المتبادل لبعض الدخل من الضريبة والتعاون في تبادل المعلومات الضريبية بين الدول العربية لمكافحة التهرب الضريبي الدولي وعدم التمييز في المعاملة الضريبية بين مواطني الدول المتعاقدة الأخرى ، وعدد مواد هذه الاتفاقية (31) مادة .

ثانياً: اتفاقية التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية/ اتفاقيات جماعية.

تم إبرامها بتاريخ 1982/12/6 ، والدول الموقعة على هذه الاتفاقية هي (الأردن ، الإمارات ، السودان ، سوريا ، الصومال ، العراق ، فلسطين ، ليبيا ، مصر ، موريتانيا ، اليمن) .

الهدف من هذه الاتفاقية: رغبة في تعزيز العلاقات الأخوية والمنافع المتبادلة بين حكومات هذه الدول وانسجاماً مع مبادئ ومقتضيات الوحدة الاقتصادية العربية والسوق العربية المشتركة وفي ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية إضافة الى التعاون في تحصيل الضرائب والرسوم بين دول مجلس الوحدة الاقتصادية العربية عدد مواد هذه الاتفاقية (10) مواد. (2)

ثالثاً: الاتفاقيات التي تمت المصادقة عليها:

1. الاتفاقية العراقية لتجنب الازدواج الضريبي مع العراق وهي من الاتفاقيات الثنائية/ وتمت المصادقة

على الاتفاقية بموجب القانون رقم (37) لسنة 2002 .

والهدف من الاتفاقية تعزيز العلاقات بين حكومة البلدين الشقيقين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي بين مواطني البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (28) مادة .

3. الاتفاقية الصينية لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الضريبي على الدخل ورأس المال وهي من

(1) حسن مصطفى، المصدر السابق، ص 504-505)

(2) هاشم عثمان ، ورقة مقدمة عن اتفاقيات الازدواج الضريبي في السودان، ديوان الضرائب ، 2014م

الاتفاقيات الثنائية/ وتمت المصادقة على الاتفاقية والهدف منها تعزيز العلاقات الثنائية بين حكومة البلدين الشقيقتين إضافة الى تجنب الازدواج الضريبي بين مواطني البلدين وعدد مواد هذه الاتفاقية (31) مادة .  
4.الاتفاقية الإماراتية لتجنب الازدواج الضريبي عل الدخل ورأس المال ومنع التهرب من الضريبة وهي من الاتفاقيات الثنائية والهدف منها تعزيز العلاقات بين البلدين الشقيقتين لتجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب الجبائي في ميدان الضرائب على الدخل بين البلدين وتشجيع وحماية الاستثمارات الاماراتية في السودان وعدد مواد الاتفاقية(31) مادة

5.الاتفاقية القطرية السودانية تم ابرام هذا الاتفاقية الثنائية بشأن تجنب الازدواج الضريبي فيما يختص بضرريبة الدخل وضريبة الارباح الرأسمالية وتطبق احكام هذه الاتفاقية علي الأشخاص المقيمين في دولة متعاقدة او في كلتا الدولتين المتعاقبتين ،وعدد مواد هذه الاتفاقية (28)ماده .

6.الاتفاقية الكويتية وهي بشأن تجنب الازدواج الضريبي وتهدف الي تسهيل عمليات التبادل التجاري والاستثمار بين البلدين وتضمن الاتفاقية مواد عدة من أهمها المتعلقة ب"المنشأة الدائمة"والتي تعتبر المشروعات التي تقام في اي من الدولتين منشآت دائمة تحصل الضريبة عليها بعد مرور ستة أشهر وهي فترة السماح ،وتحصل الكويت من خلال الاتفاقية علي اعفاء كامل من الضريبة المفروضه علي فوائد وأرباح الاسهم علي الشركات ومؤسساتها العاملة في والسودان والتي تساهم فيها الحكومة بنسبه لا تقل عن 49%من راسمالها بشكل مباشر او غير مباشر ،كمان تحتوي علي مادة بشأن أرباح الاعمال وهي تنص علي تخفيض الضريبة المفروضه علي المشاريع التي تمتلكها اي من الحكومتين او من مؤسساتها او الشركات التي تساهم بنسبه 50%من قيمة الضريبة الاجمالية . (1)

وايضا هنالك العديد من الاتفاقيات المبرمه مع عدد من الدول منها(مصر،والمغرب وفلسطين)وايضا العديد من الاتفاقيات التي لم يتم التصديق عليها ،والعديد الاتفاقيات المقترحه ايضاً من الأفضل عقد اتفاقيات ثنائية وجماعية لتشجيع الاستثمار الأجنبي حيث إن الضرائب المرتفعة تمثل عائقاً أمام الاستثمار الأجنبي لكونها تؤدي الى تخفيف نسبة الأرباح وزيادة الكلفة ولذلك فإن الاستثمار سوف يتجه الى الأماكن التي تقل فيها نسبة الضرائب وتحقيق أعلى نسبة من الأرباح بالإضافة الى الاستقرار الأمني الاقتصادي للبلد الذي يتم الاستثمار ، خاص ان الوضع الاقتصادي في السودان يحتاج الي جذب العديد من الاستثمارات

(1) هاشم عثمان ،المصدر السابق

# الفصل الرابع

## الاستثمار

المبحث الاول : تعريف الاستثمار

المبحث الثاني : واقع الاستثمار في السودان

## المبحث الاول تعريف الاستثمار

### تمهيد

إن الاستثمار هو محور التنمية الاقتصادية الأساسي فهو أداة لتحقيق النمو الاقتصادي بحيث يتوقف معدل النمو الاقتصادي على كمية الاستثمارات وتوزيعها بين الفروع المختلفة للنشاط الاقتصادي. وتؤثر الضريبة في الميل إلى الاستثمار، فعندما تفرض الضريبة على قطاع اقتصادي ما بمعدل منخفض أو يكون الإعفاء فيه واسعاً يوجه الممولون استثماراتهم نحو هذا القطاع لأنه ذو ربحية أكبر. كذلك تكون الضريبة أداة فعالة في توظيف رؤوس الأموال في القطاعات الإنتاجية الخاضعة لمعدل ضريبي مرتفع. (1)

حيث تؤثر الضرائب في قدرة واستعداد الافراد والكيانات الاقتصادية المختلفة على تكوين الادخارات وبالتالي الاستثمار في مجالات متنوعة ومختلفة. وتعتمد هذه القدرة وهذا الاستعداد على السياسة الضريبية المتبعة وانواع الضرائب ومعدلاتها وطبيعة القطاعات التي تفرض عليها ضرائب مختلفة دون غيرها ، فضلا عن طبيعة اقتصاد البلد وانواع الانشطة الاستثمارية المتداولة ومدى تقدم هذا الاقتصاد او تخلفه. وهناك الكثير من المحددات الاساسية التي يتعامل معها النظام الضريبي والتي تفرض نفسها على العلاقة بين هذا النظام والاستثمار.. فلقد تحدثت النظرية الكنزوية عن الاستهلاك والدخل كمحددات اساسية للادخار والاستثمار في مجتمع ما، وتعد الضرائب من المحددات الاساسية للتأثير في مستوى الاستثمار. إذ تبين ان زيادة معدلات الضريبة سيؤدي الى عدم تشجيع الافراد في توجيه مدخراتهم نحو الاستثمار في المجالات التي شهدت زيادة في معدل الضريبة.

إلا ان العلاقة بين النظام الضريبي والاستثمارات تؤدي بالضرورة الى تكوين ما يسمى بالمحفزات الضريبية التي ترد في قوانين الضريبة او اي قانون آخر ذي علاقة بمنح معاملة ضريبية تفضيلية لبعض الانشطة على حساب أنشطة اخرى او لبعض المنظمات على حساب منظمات اخرى

" ويتضح أن فرض الضرائب أو زيادة معدلها سوف يؤثر تأثيراً مباشراً علي قرار الإستثمار الخاص ،ومن ثم التراكم الرأسمالي في القطاع الخاص ،ومن خلال التأثير علي كل من معدل العائد المتوقع ،ورده المخاطرة ،وحجم السوق الداخلي والخارجي ، والعديد من المحددات الأخرى للقرار الإستثماري (2)

كما تتزايد أهميه هذه الحوافز في التأثير علي قرار الإستثمار الخاص في الاتجاهات المرغوبه وبصفة خاصة في الدول النامية التي يكون نظام السوق غير فعال في تحقيق التخصيص الأمثل للموارد الإقتصادية نظراً لتدخل الدولة في تحديد أسعار غالبيية السلع وعوامل الإنتاج. ومن ثم تنشأ

(1) الوليد صالح عبد العزيز، مصدر سابق، ص (27)

(2) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، دار هومة، 2003، ص (13)

العديد من الفرص الإستثمارية التي تكون مريحة من وجهة النظر القومي وغير مريحة من وجهة النظر الخاصة. الامر يستلزم تدخل الدولة بمنح العديد من الحوافز الضريبية وغير الضريبية لزيادة الربحية الخاصة في الأنشطة الاقتصادية المرغوبة ، وسوف يختلف تأثير وفاعلية الحوافز الضريبية في تحقيق المستهدف باختلاف حجم ونوع الحوافز الضريبية الممنوحة، بالإضافة الي شكل تنظيمها ومدى التناسق بينهما وبين حوافز الإستثمار الأخر.

#### 1-4-1 تعريف الإستثمار:

" التعريف التقليدي للإستثمار والمتعارف عليه هو أن الإستثمار عبارة عن توظيف المالي بهدف تحقيق العائد أو الدخل أو الربح أو المال عموماً قد يكون الإستثمار علي شكل مادي ملموس أو علي شكل غير مادي .

فلو حاولت أن تنظر الي الموجودات المالية سواء لدي الأفراد(الأسر) أو لدي المشروعات لو بدلت أنها تكون موجودات مادية وموجودات مالية(غير مادية).

❖ الموجودات المادية:مثل الاراضي،البنائيات، المنشآت، السلع المعمرة،السيارات..الخ.

❖ الموجودات المالية (غير المادية):مثل النقود،الودائع تحت الطلب ،السندات والأسهم .. الخ .  
وعليه فإن أي عملية لتوظيف الأموال سواء كانت في موجودات مادية أو مالية تعتبر إستثمار.<sup>(1)</sup>

**تعريف اخري :** "يمكن تعريف الإستثمار علي أنه إستثمار للأموال في أصول سوف يتم الإحتفاظ بها لفترة زمنية علي أمل تحقيق من وراء هذه الأموال عائد في المستقبل ،معني ذلك أن الهدف من الإستثمار عائد يساعد علي زيادة ثروة المستثمر"<sup>(2)</sup>

علي الرغم من أننا نفترض أن المستثمر يهتم فقط بالعائد المتوقع من الإستثمار يسعى أيضاً للإستثمار من أجل حمايه ثروته من مخاطر الضرائب والتضخم وغيرها من المخاطر .

وبالتالي فإنه من المفترض أن يعمل المستثمر علي إدارة وإستغلال ثروته بأفضل طريقة ممكنه من خلال إستثمار أمواله في أصول مختلفه وهو ما يسمي بالمحفظة الإستثمارية.وبناء عليه فإن الإستثمار يهتم بإدارة ثروة المستثمر اي تشمل كل من الدخل بالإضافة الي قيمه الحاليه المتوقعه في المستقبل.

**2-1 مفهوم الإستثمار:** يستمد مفهوم الإستثمار أصوله من علم الإقتصاد وله صلة وثيقه بمجموعة أخرى من المفاهيم الإقتصادية مثل :الدخل ،الإستهلاك والإدخار، والإقتراض ويمكن تعريف مفهوم الإستثمار بما يلي : " التخلي عن أموال يمتلكها الفرد لخطه معينه ولفترة معينة من الزمن قد تطول أو تقصر وربطها بأصل أو اكثر من الأصول التي يحتفظ بها لتلك الفتره المعينه بقصد الحصول علي التدفقات مالية مستقبلية تعوض :

أ.القيمة الحاليه لتلك الأموال التي يتخلي عنها في سبيل هذا الاصل أو الأصول .

ب.النقص المتوقع في قوة تلك الأموال الشرائيه بفعل التضخم.

(1)طاهر حيدر جردان،مبادئ الإستثمار،الطبعة الاولى ،عمان : دار المستقبل،1997م،ص(13)

(2)محمد صالح الحناوي ،الإستثمار في الاسهم والسندات ،مصر:الدار الجامعية،2003م،ص(4)

ج. لمخاطر الناشئة عن احتمال عدم الحصول التدفقات المالية المرغوب فيها كما هو متوقع لها (1)

#### 4-1-2 أهداف الإستثمار :

1. الهدف العام للإستثمار هو تحقيق العائد أو الربح أو الدخل مهما يكن نوع الإستثمار من الصعب أن نجد فرداً يوظف أمواله دون أن يكون تحقيق العائد أو الربح .
2. تكوين الثروات وتنميتها ، ويقوم هذا الهدف عندما يضحي الفرد في الإستهلاك الجاري علي أمل تكوين الثروة في المستقبل وتنميه هذه الثروة.
3. تأمين الحاجات المتوقعه وتوفير السيولة لمواجهة تلك الحاجات . وبذلك المستثمر يسعى وراء الدخل .

4. المحافظة علي قيمة الموجودات وعندها يسعى المستثمر الي التنوع في مجالات إستثماره

وحتى لا تتخفف قيمه موجودات (ثروته) مع مرور الزمن يحكم عوامل الأسعار ونقلها. (2)

4-1-3: أهمية الإستثمار : تكمن أهمية الإستثمار في أي بلد على جوانب عديدة يمكن أن يستفيد منها البلد المضيف ، حيث يعمل الإستثمار على زيادة مستوى الدخل القومي باعتباره مكوناً رئيسياً من مكونات الطلب الكلي ، وعلى مستوى المهارات ونقل التكنولوجيا وخاصة الإستثمار الأجنبي على نقل التكنولوجيا الحديثة للبلد المضيف ، وكما يعمل على زيادة الخبرات المحلية وخاصة الخبرات الإدارية وذلك من خلال الأفكار الجديدة أو الغير موجودة في البلد المضيف مما يخلق نقلة نوعية . كما يربط الإستثمارات الأجنبية المباشرة إلى نقل الجودة وأساليبها مما يدفع بكفاءة السوق المحلي ، كما يساعد الإستثمار على خفض البطالة وخاصة إذا كانت الإستثمارات ذات كثافة عمالية مما يسهل عملية الادخار الاختياري، من خلال الأجور والمرتبات للعاملين والذي بدوره يؤدي إلى زيادة الدخل القومي والذي يساعد في الخروج من دائرة الفقر مما يدفع بعجلة التنمية بالبلاد فالإستثمار لاقتصادي أو ما يسمى بالإستثمار الحقيقي يعني برأس المالي أو زيادة الرصيد الكلي المتراكم في راس المال الحقيقي . أما الإستثمار المالي فهو الذي يهتم بتحويل مطالبات الأصول الحقيقية على ثلاث مستويات

- المستوى الأول : على مستوى الاقتصاد القومي كأحد المتغيرات التي تساهم في زيادة الدخل القومي  
- المستوى الثاني : مستوى قطاع الأعمال إذ يمثل المؤشر الحقيقي لقياس نشاطات القطاعات والعامل الحاسم في انتعاشها أو انحسارها .

- المستوى الثالث : مستوى القطاعات الاقتصادية إذ يقوم بدور فاعل في تطوير مستويات اقتصادية

معينة مما يقود بدوره على التأثير على قطاعات أخرى مؤدياً إلى انتعاشها. (3)

ترجع أهمية دراسة الإستثمار إلى حاجة كل فرد إلى امتلاك الخبرة الكافية التي تمكنه من تحقيق عوائد بالمقارنة بمستوى المخاطر الذي يكون على استعداد لتحمله وبالتالي فإن الإلمام بمبادئ

(1) زياد رمضان ، الإستثمار المالي والحقيقي، الطبعة الثانية، عمان: دار وائل ،ص(5)

(2) طاهر حيدر حردان ، مصدر سابق ،ص(16)

(3) ناظم محمد نوري واخرون - الإستثمار العيني والمالي - عمان رام الله دار وائل للنشر 1999م ص(10)

## 2-1-4 أنواع الاستثمار :

هناك أنواع متعددة للاستثمار طبقاً للهدف والغرض والوسائل، والعائد، والمخاطر ومن أنواعها يمكن تقسيم

### 1. الاستثمار من حيث وسائله الي:

- استثمار مباشر: وهو الاستثمار في جميع انواع المشاريع باستثناء المتعلقة بالمساعدات والمعونات المالية والفنية والتقنية التي تقدم الى الدولة.
- استثمار غير مباشر: وهو الاستثمار الذي يتم عن طريق شراء اوراق مالية لشركات تسهم في النشاط الاقتصادي المباشر بهدف الربح عن طريق البيع.

### 2. استثمار حسب جنسية المستثمر (وطني - أهلي)

أ. الاستثمار الوطني: وينتمي إلى البلد الذي يقام فيه المشروع الاستثماري، ويتم تمويله من مصادر داخلية ويصنف إلي:

- استثمار عام: يكون القائم عليه القطاع العام، أو الحكومة أو أحد المؤسسات أو الهيئات العامة بهدف دوافع عامة، مثل زيادة الرفاهية العامة، تخفيف حدة البطالة والاستقرار الاقتصادي، وزيادة معدل النمو

- استثمار خاص: ويقوم به الأفراد والمشروعات الخاصة وبحكمه دوافع تعظيم الربح وتقوية المركز التنافسي للمشروع

ب. استثمارات أجنبية مباشرة: وهي عبارة عن تحويلات مالية ترد من الخارج في صورة نقدية بهدف إقامة مشروع إنتاجي، تسويقي، إداري في الأجل الطويل، ويشمل الاستثمار الأجنبي المباشر :

- استثمار ثابت (مصانع، الآلات) .
- استثمار في المخزون (مواد خام - منتجات نهائية، استثمارات عقارية)
- استثمارات أجنبية غير مباشرة (الاستثمار في الأوراق المالية) وهي في شكل قروض (أجنبية) أو شراء سندات حكومية خاصة أو شراء أسهم، وهذا النوع من الاستثمار يبحث عن عائد لرؤوس الأموال .

3. من حيث الشكل (عيني - نقدي) .

- الاستثمار العيني : هو استخدام السلع والخدمات في تكوين طاقة إنتاجية جديدة أو المحافظة على الطاقة الإنتاجية الموجودة أو تجديدها

- الاستثمار النقدي : هو المقابل النقدي للاستثمار العيني معبراً عنه بالعملة المحلية أو الأجنبية<sup>(1)</sup>

4. من حيث طول المدة وعمر الاستثمار (قصير الأجل - طويل الأجل).

5. حسب سرعة ظهور العائد (ذو العائد السريع - ذو العائد البطيء).

6. حسب طبيعة الاستثمار (مالي - بشري)

(1) عبد الكريم أحمد عاطف، مناخ الاستثمار وأهميته في جذب الإستثمارات، اليمن: الدراسات والبحوث اليمني، ص (3،4)

## 7. الاستثمار (التلقائي - الاستثمار المحفز) .

- الاستثمار التلقائي: هو الاستثمار الذي تقوم به الدولة دون اعتبار لما يدره من عائد مثل الاستثمارات الحكومية في البنية الأساسية، والصناعات الحربية
- الاستثمار المحفز: هو الاستثمار الذي يقوم به الأفراد بدافع توقع عائد مجزي عنه. (1)

### 2-1-5 محددات الاستثمار

عملية الاستثمار ليست كأى فعالية اقتصادية أخرى ، نظراً لكونها تتميز بتقلبات سريعة وحادة ، وذلك لكثير من المتغيرات والعوامل التي تؤثر فيها ، منها عوامل يمكن السيطرة عليها " عوامل داخلية " وأخرى يصعب السيطرة والتنبؤ عنها مل العوامل الخارجية وأيضاً توجد عوامل مشجعة للاستثمار وأخرى غير مشجعة أما العوامل المحددة للاستثمار هي :

**أولاً سعر الفائدة :** يعتبر سعر الفائدة كلفة رأس المال المستثمر إحدى العوامل الأساسية المحددة للاستثمار وبهذا يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين سعر الفائدة وحجم الأموال المعدة للاستثمار فكلما انخفض سعر الفائدة " كلفة استخدام رأس المال " كلما شجع ذلك على عملية الاقتراض . وبالتالي على زيادة الاستثمار والعكس صحيح . عندما يرتفع سعر الفائدة يميل المستثمرون إلى إيداع أموالهم في شكل مدخرات في المؤسسات المصرفية بدلاً من استثمارها في شكل مشروعات إنتاجية لقلّة المخاطرة لهذا يلاحظ أن الدول المتقدمة تميل دائماً في سياستها المالية إلى تخفيض سعر الفائدة والعمل على تخفيضه باستمرار خاصة في أوقات الركود الاقتصادي ، من أجل تشجيع الاستثمار وما لذلك من أثر فعال في زيادة الاستخدام والإنتاج كوسيلة للخروج من الأزمة الاقتصادية والعكس صحيح في حالة التضخم الاقتصادي

**ثانياً الكفاية الحدية لرأس المال :** يقصد بالكفاية الحدية لرأس المال هو الإنتاجية الحدية لرأس المال المستثمر أو العائد على رأس المال المستثمر ، حيث يكون الحساب التقييم في مجال الاستثمار دائماً وأبداً على أساس العائد الذي تحققه الوحدة النقدية المستثمرة . وفي هذا الصدد يمكن القول أن هنالك علاقة عكسية بين حجم رأس المال المستثمر والكفاية الحدية لرأس المال ، وهذا يعني أنه كلما زاد حجم الأموال المستثمرة ، كلما انخفض العائد على الوحدة النقدية المستثمرة .

**ثالثاً التقدم العلمي والتكنولوجي :** أحد العوامل المحددة للاستثمار ، حيث أن ظهور الآلات والمكائن الجديدة ذات الطاقة الإنتاجية العالية تدفع المنتج يعيش في ظل سوق منافسة دائماً ، وذلك باستبدال ما لديه من آليات قديمة بالجديدة من أجل البقاء في السوق ، وأن التقدم العلمي والتكنولوجي لا يقف عند هذا الحد بل يتعداه ليشمل مجالات البحث العلمي والتطوير وإيجاد طرق إنتاج جديدة أو استخدام مواد جديدة أو إحلال عناصر جديدة محل عناصر تقليدية . ويعتبر الاتفاق في مثل هذه الحالات من أنواع الاستثمار . (2)

(1) عبد الكريم أحمد عاطف، المصدر السابق، ص(4،3)

(2) إبراهيم هارون محمد - محددات الاستثمار الأجنبي في السودان - بحث لنيل درجة الماجستير في الاقتصاد - جامعة النيلين - 2007م، ص(25)

رابعاً درجة المخاطرة : درجة المخاطرة تعتبر إحدى محددات الاستثمار لأن كل عملية استثمارية ، لابد أن يرافقها مستوى معين من المخاطرة ودائماً نجد أن هنالك علاقة وثيقة بين درجة المخاطرة والعائد المتوقع وبين درجة المخاطرة وفترة الاستثمار .

وعلى هذا الأساس يلاحظ أنه على الرغم من القوانين المشجعة للاستثمار وإصدار التشريعات الضمانات في الدول النامية ، إلا أنه يلاحظ أن الاستثمارات الأجنبية في الدول النامية ظلت قليلة ، نتيجة للمخاطرة .

**خامساً الاستقرار الاقتصادي والسياسي :** يعتبر توفر الاستقرار الاقتصادي والسياسي في أي بلد إحدى العوامل الأساسية المحددة للاستثمار والذي قد يفوق تأثيره العوامل المادية ، حيث يوفر الاستقرار السياسي والاقتصادي ظروف مشجعة للاستثمار والعكس صحيح . من أهم العوامل الاقتصادية سعر الصرف اذا يؤدي التقلب في سعر صرف إحدى العملات إلى أن تفقد الاستثمارات بعض قيمتها. قيمة ، و ينتج عنها خسارة في رأس المال عند بيع الأوراق المالية الأجنبية. وهذا هو ما يعرف بمخاطر سعر الصرف.

**سادساً عوامل أخرى الادخار:**مدى توفر الوعي الإدخاري والاستثمارات لدى أفراد المجتمع وكذلك مدى توفر السوق المالية الفعالة النشطة كلما كان ذلك مشجعاً للاستثمار (1)

(1) إبراهيم هارون محمد، المصدر السابق،ص(27)

## المبحث الثاني

### 4-2-1 واقع الاستثمار في السودان

يعتبر السودان من أكثر الدول التي تتميز بعدد من العوامل التي ساعدت في خلق مناخ جاذب للاستثمار. وعلى رأس هذه العوامل رغبة الحكومة الجادة في تطوير بيئة الاستثمار وجذب المستثمرين الاجانب للبلاد. وقد انعكس هذا على الاعداد الكبيره من المستثمرين الذين قاموا بزياره السودان بقصد تاسيس استثمارات لهم. " من اهم تلك العوامل :

1. موقع السودان الاستراتيجي: والذي يمثل مدخل للقاره الافريقيه من الجهة الشرقيه ، وتجاوره سبع دول افريقيه و يمثل السودان منفذاً بحرياً لعدد منها . يطل الموقع على البحر الاحمر مما يجعل السودان يتوسط الاسواق العالميه فى الشرق الاوسط والشرق الاقصى فى اسيا واوريا والولايات المتحده واستقبال السفن العابره للبحر الأحمر عبر قناة السويس . يرتبط السودان مع دول الجوار بطرق جويه وبريه ، ويرتبط مع بعضها الاخر بالملاحة البحرية والنقل النهري ايضاً .

2. الموارد والامكانيات الطبيعیه التي يزخر بها السودان : ويشمل ذلك الاراضى الزراعيه وموارد المياه العذبة من مصادر متعدده كألأنهار والأمطار والمياه الجوفيه اضافه الى الغابات والمراعى والثروه الحيوانيه والثروات المعدنيه التي تشمل الذهب وبعض المعادن النفيسه والثروه البترولييه . ويتميز السودان بوفرة المواد الخام لمعظم الصناعات، كذلك يتميز بوفرة الموارد البشريه التي تتمثل فى العماله الفنيه والمدريه وباجور نقل كثيرا عن الدول الاخرى.

3.البنيات الاساسيه والمرافق الخدميه :

- وجود بنيه اساسيه ومرافق خدميه قابله للتحديث والتطوير فى ظل سياسات الحكومه الجاده  
- تعزيز بيئة الإستثمار ومواكبة النهضه المرتقبه،ومن بينها مشروعات الطرق والسكك الحديديه والموانى البحرية والجويه والدوليه ومشروعات الاتصالات ومحطات الكهرباء وتنقيه المياه وشبكة المجارى وغيرها

- الاتجاه لتعزيز اوضاع المدن الصناعيه الحاليه وانشاء مدن صناعيه جديده مزوده بكافه الخدمات و المرافق اللازمه للمستثمرين

- وجود مناطق حره بمدينتى سواكن والجبلى ومنح المستثمرين فيهما العديد من المزايا التشجيعيه  
- وجود قطاع مصرفى ، وقطاع تأمين ، وخدمات المراجعه والاستشارات الماليه والقانونيه والفنيه .

4 . السياسات الإقتصاديّه والتي شملت :

- تحرير الإقتصاد.

- تطوير سوق الأوراق الماليه. (1)

- هيكله الاقتصاد (مخصصة المنشآت العامه ، وإلغاء احتكار الدوله لبعض المجالات الإنتاجيه والخدميه )
- تحديث قوانين ولوائح تشجيع الاستثمار .
- وضع قانون استثمار من تتوفر به كافة الامتيازات المشجعه للمستثمرين وتشمل الاتي:
- الاعفاء الكامل من الرسوم الجمركيه للتجهيزات الراسماليه.
- حرية حركة راس المال.
- حرية تحويل ارباح المشروع.
- تبسيط اجراءات الاستثمار عبر النافذه الموحده one stop-shop.
- منح المشروعات اعفاءات من ضريبه ارباح الاعمال تتراوح ما بين خمس الى عشره سنوات للمشروعات الاستثماريه.
- منح اعفاءات جمركيه كامله للمشروعات الاستراتيجيه وغير الاستراتيجيه على التجهيزات الراسماليه .
- يمنح المشروع الاستراتيجي الارض اللازمه مجانا .
- يمنح المشروع غير الاستراتيجي الارض بالسعر التشجيعي .
- للمستثمر حرية العمل بمفرده دون اشتراط شريك سوداني
- وفر القانون للمستثمر الضمانات الأساسيه التاليه :
- عدم التامم او المصادره او نزع الملكيه الا بالقانون ومقابل تعويض عادل.
- عدم الحجز على الأموال المستثمره أو مصادرتها أو تجميدها أو التحفظ عليها أو فرض حراسه عليها إلا بأمر قضائي.
- للمستثمر الحق في إعادة تحويل المال المستثمر في حالة عدم تنفيذ المشروع او تصفيته.
- تحويل الارباح وتكلفة التمويل بالعمله التي استورد بها في تاريخ الاستحقاق (بعد سداد الالتزامات المستحقه قانونا ) .
- يتم قيد المشروع في سجل المصدرين والمستوردين تلقائيا .
- 5. حجم السوق : يتميز السودان بسوق استهلاكيه محليه تضم 33 مليون مستهلك ويتسع هذا السوق بتعامل السودان التجارى مع دول الجوار، خاصه بعد التوقيع على الاتفاقيات التجاريه مع هذه الدول ليصبح حجم السوق الفعلى 400 مليون مستهلك.
- 6. الاتفاقيات الاقليميه والدوليه :
- لتعزيز مناخ الاستثمار عقدت الحكومه السودانيه اتفاقيات اقليميه ودوليه بهدف تشجيع الاستثمار وزيادة حجم التبادل التجارى مع هذه الدول :
- عقد عدد من الاتفاقيات مع دول الجوار في مجال التجارة البينيّه والبرتوكولات التجاريه . (1)

(1) مناخ الاستثمار، المصدر السابق

- انضمام السودان لمنظمة الكوميسا .
- سعى السودان للانضمام الى منظمة التجارة الدولية .
- قام السودان بتعزيز علاقات التعاون مع المنظمات والمؤسسات الاقليمية والدولية المهتمة بشؤون الاستثمار (1)

## 7. القطاع الخاص :

يتمتع القطاع الخاص في السودان باحترام واهتمام الدولة مما كفل له الحرية الكاملة في ممارسة النشاط الإقتصادي في كافة قطاعاته في الزراعة والصناعة والتجارة والمجالات الخدمية وهو قطاع مؤهل وراغب في المشاركة في مشروعات التنمية المختلفة . وللقطاع الخاص تنظيماته الإدارية المتمثلة في إتحاد أصحاب العمل ، وغرف التجارة والصناعة السودانية والتي تبذل مجهوداً كبيراً لدعم وتعزيز دور القطاع الخاص وزيادة مساهماته في مسيرة التنمية الإقتصادية والإجتماعية التي يشهدها السودان . وتقوم الغرف التجارية والصناعية بتوفير المعلومات للمستثمرين وإطلاعهم على الأنظمة والقوانين والإجراءات ، وتمكينهم من التعرف على الفرص الإستثمارية المتاحة . ووفقاً لسياسات الدولة تجاه هذا القطاع فسوف يتم الاعتماد عليه بنسبة 75% لاحداث التنمية الاقتصادية بالبلاد.

وبالرغم من الصعوبات التي يواجهها السودان ، فإنه يملك ثروات طبيعية ضخمة لم تستغل بعد ، لهذا اجتذبت اهتمام المستثمرين العرب والأجانب من شتى الدول كدولة واعدة ، ونسبة لندرة رأس المال الأجنبي وضعف التكنولوجيا وقلة الخبرة التقنية في السودان فقد برزت أهمية جذب الاستثمار الأجنبي لتحقيق التنمية الاقتصادية الشاملة.

ونظراً لأهمية الاستثمارات البالغة والتي تتبع من أنه أحد أهم المتغيرات التي تسهم في الإسراع بعملية التنمية وذلك لما توفره الاستثمارات المحلية والأجنبية من مقومات أساسية على حد سواء كان أهتمام الدول به كبيراً ، خصوصاً الدول الآخذة في النمو والسودان باعتباره أحد الأقطار النامية كان لابد من أن ينظر إلى موضوع الاستثمار وخصوصاً الأجنبي نظرة اهتمام بالغ . لذلك نجد أن الحكومات التي تعاقبت على السودان منذ أول حكومة وطنية في 1956م قد أولت هذه العامل أهمية كبيرة . لاسيما وأن السودان في تلك المرحلة أي بعد نياله الاستقلال مباشرة محتاج إلى عملية تنمية شاملة وسريعة لذلك كان من بين أهم الوسائل لتحقيق التنمية المعونات الأجنبية بكل أشكالها ومن بينها الاستثمارات الأجنبية سواء استثمارات حكومات أو أفراد ، وفي سبيل جذب الاستثمارات قامت الحكومة بسن قوانين تشجيع الاستثمار في سنة 1956م ، قانون الميزات الممنوحة ، في مجال خلق وتهيئة مناخ استثماري ملائم ، وسارت الحكومات المتعاقبة على السودان على ذلك المنهج ، سعياً حثيثاً من أجل توفير مناخ يكون قادر على جذب رؤوس الأموال إلى الداخل . (2)

(1) مناخ الاستثمار، المصدر السابق .

(2) خالد محمد علي - الاستثمارات الأجنبية وأثرها على التنمية في السودان رسالة ماجستير في الاقتصاد - جامعة النيلين 2002م ، ص25

وفي ظل التحويلات الكبيرة التي يعيشها العالم اليوم " الدولة الاقتصادية " وما يتبعها من سياسات الانفتاح الاقتصادي والتكتلات الاقتصادية ودخول السودان في " تجمع دول الكوميسا " وما سينتج من حرية تامة لحركة التجارة وحركة رؤوس الأموال التي تبحث عن فرص استثمار أو مناخ استثماري ملائم ، كان لابد للسودان من أن يسعى للاستفادة من الموارد المتوفرة لديه والتي يتميز فيها بميزة نسبية ، وذلك بأن يجذب رؤوس الأموال اللازمة لتحريك هذه الموارد والإمكانيات ، يتوفر مناخ استثماري تتوفر فيه كل الظروف التي تحتاجها المستثمر الأجنبي والمحلي. (1).

بفضل حزمة متناسقة من السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية والتشريعية والإجرائية التي تبنتها الدول شهد الاقتصاد السوداني خلال الفترة السابقة تطوراً إيجابياً ملحوظاً في الارتفاع المتزايد لمعدل النمو الاقتصادي والانخفاض المستمر بمعدل التضخم والاستقرار سعر العملة وتحس قوتها الشرائية مقابل العملات الأجنبية الأخرى خاص في فترة السلام وما قبل الانفصال .

وبعد ان تم إعداد البرنامج الثلاثي للأقصادي 1993-1995م أعقبه وضع الإستراتيجية القومية الشاملة 2002م التي شكلت الإطار الفكري والمهني للدولة حيث ربطت الإستراتيجية حلقات الاقتصاد والإصلاح المالي والنقدي والتنمية الاقتصادية والاجتماعية بحركة المجتمع في جوانبها السياسية والاجتماعية والثقافية وتم تنفيذها من خلال ثلاث برامج. (2)

وسعيًا من الدولة في إيقاف التدهور الاقتصادي فقد قامت بتطبيق إصلاحات اقتصادية وهيكلية شملت سياسة التحرير الاقتصادي، وتبنى حزم السياسات النقدية، المالية والتمويلية لتغطية العجز في الموازنة العامة، وخلق بيئة اقتصادية مستقرة إضافة إلي الإصلاح الضريبي وتوفير أوضاع البنوك المحلية واستحداث سوق الأوراق المالية، وقيام الصناديق الاستثمارية، بجانب مراجعة النظم واللوائح والقوانين المشجعة للاستثمار لسنة 1990 ولسنة 1999 تعديل 2002 ثم تعديل 2003م ثم مؤخرًا في 2015م لمنح مزيد من الضمانات والامتيازات والإعفاءات الجمركية والضرائبية لجذب رأس المال الأجنبي وتشجيع راس المال الوطني . واتبع برنامج الاقتصادي والضريبي والجمركي .

ولتوفير مزيد من الضمانات للاستثمارات الأجنبية المباشرة فقد تم التوقيع علي عدد من الاتفاقيات لتشجيع وحماية الاستثمارات المتبادلة بين السودان والدول الصديقة شملت الآتي :-

- اتفاقية منع الازدواج الضريبي.
- الاتفاقية الموحدة لاستثمار رؤوس الأموال العربية لعام 1980 م.
- الاتفاقية العامة للتعاون الاقتصادي و الفني لدول منظمة المؤتمر الإسلامي 1977م.
- اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار بين الدول العربية لعام 1974م.
- اتفاقية تسوية منازعات الاستثمار بين الدول العربية ومواطني الدول الأخرى 1965م.

(1) مها يحي احمد الجمل، مصدر سابق 189

(2) سيف الدين احمد، ورقة مقدمة عن مناخ الاستثمار في السودان، وزارة الاستثمار 2011م

كما شارك السودان في عضوية التجمعات الإقليمية والدولية التي تساعد علي جذب وحماية الاستثمارات وتضم تلك التجمعات :-

- عضوية السودان في المؤسسة العربية لضمان الاستثمار .

- عضوية السودان في الوكالة الدولية لضمان الاستثمار<sup>(1)</sup>

#### 4-2-3 الإصلاح الضريبي والجمركي لتشجيع الاستثمار

اتبع السودان خلال فترة دراسته برامج للإصلاح الضريبي وذلك من أجل استعادة الاستقرار الاقتصادي عبر رفع معدلات النمو الاقتصادي وتقليل حدة التضخم وتشجيع الاستثمار والذي هدف الي ازالة التشوهات في الضرائب الجمركية بإلغاء تعدد الضرائب بمسميات مختلفة على الوعاء الواحد والذي يتم بغرض تحقيق موارد مالية فقط .و إحداث توازن بين الإيرادات العامة للدولة وتشجيع الصادرات والاستثمار عبر منح الإعفاءات. ونسبة لأهمية قطاع الاستثمار فقد اتخذت الدولة إجراءات وسياسات أدت إلى منح ميزات الإعفاءات الضريبية الجمركية تلقائياً في إدارة الجمارك .وقد تم ذلك في إطار الإصلاحات الجمركية وتشمل تلك المزايا الآتي:-

1.إعفاء السلع الرأسمالية مثل الماكينات والالات والمعدات من الرسوم الجمركية بما فيها ضريبة التنمية.

2.إخضاع مدخلات الانتاج لفئة رسوم جمركية منخفضة (3%) بجدول التعريفات الجمركية.

3.مدخلات الانتاج ذات الاستخدام المزدوج التي لا تخضع لفئته 3% بموجب كشف احتياجات صادر من وزاره الاستثمار .

4.إعفاء جميع الصادرات من رسوم الصادر، ماعدا الجلود الخام (15%) والحديد الخردة (25%) ومنتجات القمح (200%).<sup>(2)</sup>.

ويمكن القول أن الاستثمار من أهم المتغيرات التي تسهم في الإسراع بعملية التنمية وذلك لما توفره الاستثمارات الأجنبية والمحلية من موارد للعملية الاستثمارية لذلك كان اهتمام الدول به كبير وأولته اهتمام بالغ . وباعتبار أن السودان أحد الدول النامية كان لا بد أن ينظر إلى الاستثمار بشقيه الوطني والأجنبي نظرة اهتمام ، وفي سبيل جذب الاستثمارات قامت الحكومة بشن قوانين الاستثمار لخلق مناخ استثماري ملائم وفي ظل التحولات الاقتصادية الكبيرة التي يعيشها العالم اليوم العولمة الاقتصادية ويتبعها من سياسات الانفتاح الاقتصادي .

#### 4-2-3 المعوقات التي تواجه الاستثمار في السودان :هناك مجموعة من المشاكل التي يمكن أن

تسهم في الإقلال من الاستثمارات المحلية والاجنبيه في السودان وان تؤدي انتقالها هذه

(1) إسماعيل الحاج موسى ، الاستقرار والاستثمار - ورقة عمل قدمت لمؤتمر الاستثمار الأفريقي الخرطوم 2004م

(2) دراسة الإصلاح الضريبي و الجمركي في السودان، لجان الإصلاح الضريبي و الجمركي وزارة المالية و الاقتصاد الوطني، السودان 2014

الاستثمارات ، وتختلف المشاكل والمعوقات بدرجات متفاوتة منها الذي يمكن السيطرة عليها ومعالجته ومنها الخارج من مستوى السيطرة نتيجة لعوامل متعددة .

وسنتناول التطرق لهذه المشاكل من خلال المداخل التالية :

1. المعوقات و السياسات الاقتصادية :

الإجراءات والسياسات الاقتصادية التي تنتجها الدولة لجذب الاستثمار والتي تؤثر بشكل فعال في جذب أو نفور المستثمر والتي تتمثل في :

أ. الضرائب أو السياسات الغربية .

ب. سياسات التسعير

ج. السياسات النقدية والتضخم .

هذه العوامل المختلفة يعتبر عنها بكونها السياسات الاقتصادية التي تمثل عنصر جاذب أو طارد حتى بالنسبة للمستثمر أو حتى الاستثمارات القائمة ، ومن هنا فإن السودان عمل رسم إجراءات وسياسات مالية واقتصادية تعمل على رفع عجلة الاستثمار إلى الأمام من خلال سن القوانين والتشريعات التي من شأنها أن تعزز من الاستثمارات الأجنبية وحركتها تجاه البلاد .

ت. عدم توفر النقد الأجنبي حيث يقف عائق أمام المستثمر عند رغبته في شراء بعض المعدات الاحتياجات التي يحتاجها المشروع .

د. تدهور قيمة العملة المحلية: هذه الظاهرة قد تؤدي إلي زيادة درجة المخاطرة بالنسبة للمستثمر. إذ يؤدي إلى تخفيض سعر الصرف للعملة المحلية مقومة بالعملة الأخرى . وبالتالي تآكل أرباح المستثمر أو تقلها عندما تحول إلى الخارج كما أنه في بعض الدول توجد أسعار متعددة للصرف

ذ. ازدواجية الضرائب : عادة ما تفرض الدولة أكثر من ضريبة واحدة على السلع التي تنتجها المشروعات أو الخدمات تقوم من قبل المستثمرين رغم الإعفاءات التي تمنح للمشروعات ولفترات مختلفة ، مثلاً في السودان توجد ضرائب متعددة مثل ضريبة الإنتاج وضريبة المبيعات وضرائب (2) الدخل وضرائب على المدخلات ، ضريبة التنمية رغم أنه تم إعلان ضريبة موحدة وهي ضريبة على القيمة المضافة .

2. معوقات قانونية :

المعوقات القانونية تعني التضارب في القوانين وسوء التطبيق خاصة فيما يتعلق لغرض الرسوم من مختلف الجهات الإدارية كالمحليات والولايات والمركز مع قانون الاستثمار أشار صراحة إلى النص التالي (أن تسود أحكام هذا القانون في حالة التعارض مع أي قانون آخر بالقدر الذي يزيل التعارض بينهما) ومن المعلوم أن قانون الاستثمار أشار إلى عدم فرض الرسوم على الاستثمارات القائمة خلال فترة الامتيازات الممنوحة (1).

(1) محمد نوري حامد، المعوقات المختلفة وقانون الاستثمار ، ورقة عمل قدمت لمؤتمر الاستثمار الأفريقي 2004م

### 3 المعوقات الدولية (معوقات سياسية) :

تتمثل المعوقات الدولية في الخطر الدولي الاقتصادي وعدم شراء المنتجات ومنح المستثمر الأجنبي وخاصة الشركات الكبرى التي تبيع وتشتري الأسهم في أسواق الأوراق المالية الدولية وذلك بخطرها من التعامل مع بعض الدول أو الأنظمة السياسية وتعدت المعوقات الدولية التي مورست ضد السودان إلي أكثر من ذلك كسحب الشركات الكبرى (شيفرون ، الشركة الكبرى للبتروك) ومنع إعتقاد البنوك التجارية السودانية ، قرارات تفتيش السلع عند الوصول للمواني وليست عند الشحن كل هذه الإجراءات تعيق من الاستثمارات الأجنبية وتحد من قدرته على الدخول في الاستثمارات في البلد المعني ، تعيق هذه السياسات نمو الاستثمارات الأجنبية أما ما حاولت الدخول إلي أسواق الدول الكبرى .

#### 4. نقص المعلومات :

تعد من أكبر المشكلات التي تواجه المستثمرين بسبب غياب المعلومات عن الشركات الاستثمارية كالمعلومات الصناعية والزراعية والمعلومات الخدمية الاقتصادية التي تعني فيما تعني الفجوة في الصناعة ، القدرة أو الكفاءة وما إلى ذلك مما يعد دراسة أولية تعين المستثمر على تحديد المشروعات التي يحتاجها .

كما يمثل غياب الخريطة الاستثمارية القومية على المستوى القومي مشكلة للمستثمرين الأجانب والوطنين على حد سواء .

#### 5. المشاكل الأمنية :

إن جدلية العلاقة بين السلام والتنمية ثابتة ، ففي الوقت الذي يخلق السلام كل ظروف الإبداع من التعاون ، المشاركة وتحقيق التنمية المستدامة والاستقرار والأمان فإن حالة العداء تصرف الجهود إلى الحروب والدمار لكافة الإمكانيات والتكلفة العالية لها لمن حشد للموارد الشيء الذي يقود للتخلف ، المرض والتلوث البيئي ، تراكم الديون وحرمان عمليات التنمية من الموارد اللازمة لتطويرها وبالتالي خلق لمعوقات أمنية تمنع من الاستثمار في مناطق غير آمنة والتي تشهد إفلات أمني وخير مثال الحرب الأهلية في بعض المناطق بدارفور وأبيي وغيرها من مناطق توترات أمنية وبالتالي التأثير على عملية التنمية والإستثمار .

#### 6. المشاكل الإدارية :

عادة ما يأتي المستثمرين الأجانب من دول تعتمد اقتصادياتها على سياسات السوق الحر وتعود هؤلاء على ظروف غير مقيدة ومرنة ، ولذا أن تطويل الإجراءات للمستثمرين الأجانب والبيروقراطية في الأداء تؤدي إلى الأحجام عن الاستثمار في الدولة والتحرك في الدولة المعنية . (1)

7. عدم ثبات قوانين وتشريعات الاستثمار حيث أنه من الملاحظ أن قوانين الاستثمار في معظم الأقطار تتغير من وقت لآخر مما يؤدي إلى تخوف المستثمر الأجنبي من أن يصدر تشريع في أي وقت يلغي

(1) محمد نوري حامد ، المصدر السابق

الأمثيازات والتسهيلات التي بموجبها أنشأ مشروعه أو قدم على الاستثمار في البلد المضيف وإن كان البعض يرى أن التغيير في القوانين إنما يعود إلي أنها يجب أن تواكب التغييرات الاقتصادية المشاركة كما يؤكد القول أن قوانين الاستثمار يجب أن تكون بدرجة من المرونة تمكنها من أن تستجيب للتغيرات التي تحدث في الاقتصاد العالي من وقت إلى آخر

12. عدم وجود برنامج واضح للاستثمار ومن ثم عدم وضوح أولويات للاستثمار فيها .
13. عدم وجود خارطة استثمارية والتي هي بمثابة دليل المستثمر توضح فيها كل إمكانية ومقومات القطر الاستثمارية من موارد طبيعية ومناطق توافرها وبنيات أساسية طرق جسور وموانئ ومطارات وكل ما يحتاجه المستثمر من معينات تعينه على اتخاذ قراره الاستثماري . والخرائط الاستثمارية في معظم الدول النامية لا تتوفر ومن بينها السودان . حيث لا توجد خارطة استثمارية قومية هذا يجعل مهمة المستثمر في غاية الصعوبة لمعرفة كل الجوانب المتعلقة بالاستثمار .
14. عدم الاستقرار السياسي وهذا تعاني منه معظم الدول النامية . حيث تكثر فيها الإضطرابات والنزاعات الداخلية المستمرة مما يشكل عائق أمام تنفيذ الاستثمارات المحلية والأجنبية . (1)

#### 4-2-4 قوانين الاستثمار في السودان

قامت الحكومات المختلفة في السودان بأصدار العديد من القوانين من أجل تحسين بيئة العمل الإستثماري في السودان وتشجيع الإستثمارات الوطنية بكل أنواعها وسوف يتم في هذا المبحث بالتطرق لهذه القوانين مع التركيز علي القوانين التي أصدره بعد 1995 م لان هذه الفترة شهدت حدوث تغييرات كبيرة في بيئة الاستثمار في السودان .

#### • قانون الاستثمار الصناعي 1967م :

يهدف القانون الي تشجيع الاستثمار في القطاع الصناعي وذلك بجذب رؤوس الأموال الأجنبية لقطاع الصناعي . (2)

#### • قانون التنمية وتشجيع الاستثمار 1972م :

صدر هذا القانون في عام 1972م وذلك لتشجيع التنمية والأستثمار الصناعي في السودان. (3)

(1) محمد نوري حامد ، مصدر سابق

(2) جمهورية السودان ،وزارة الصناعية والتعدين ،قانون تنظيم الإستثمار الصناعي لسنة 1967م ،الخرطوم ص (8)

(3) وزارة الصناعية والتعدين قانون تشجيع الإستثمار الصناعي لسنة 1972م ،الخرطوم. ص(5)

## • قانون تشجيع وتنظيم الصناعة لسنة 1974م: هدف هذا القانون لتحقيق المزيد من المكاسب

للمستثمرين في القطاع الصناعي وسد الثغرات في قانون 1972م. (1)

## • قانون تشجيع الاستثمار الزراعي لسنة 1976م:

هدف هذا القانون لتشجيع الاستثمار في كل القطاعات الاقتصادية خصوصا القطاع الزراعي المطري

التقليدي وتنمية ثروات الطبيعة والحيوانية وتحقيق الاكتفاء الذاتي في السودان (2)

## قانون تشجيع الاستثمار لسنة 1980م:

في هذا العام رات الدولة التحول من القوانين القطاعية للإستثمار الي قانون موحد للإستثمار وهو قانون

الاستثمار لسنة 1980م والذي قدم تعرفاً شاملاً للمشروع في كافة القطاعات الاقتصادية. (3)

## • قانون الاستثمار لسنة 1990م:

تم اعداد هذا القانون في العام 1990 م وتم تعديله في العام 1991م وذلك بغرض ازالة المعوقات وتبسيط الاجراءات واهم سمات هذا القانون انه اشار بكل وضوح انه لايجوز التمييز بين المشاريع المماثلة فيما يتعلق بمنح المميزات والتسجيلات والضمانات ،بموجب هذا القانون ايضا تم إنشاء جهاز مستقل عن الوزارات ذات الصلة بشؤون الاستثمار ،كما تم إنشاء هيئات استثمارية في كل الولايات بعد تطبيق الحكم الفدرالي في السودان .

## • قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1996م:

في عام 1996م تم التوقيع علي قانون تشجيع الإستثمار 1996م وتضمن نفس المزايا والتفضيلات والتسهيلات التي وردت في القوانين السابقة إلا انه ابتدع ثلاثة مستويات لترخيص المشروعات الإستثمارية والتعامل معها وهي الحكومات الولائية والوزارات الإتحادية المختصة ووزارة المالية وإقتصاد الوطني (4)

## • قانون تشجيع الاستثمار 1998م المعدل 2000م :

تم تعديل قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1998م في العام 2000 وصدرت لائحته تنفيذية في نفس العام من سمات هذا القانون أنه وحد الجهة التي تصدر التراخيص مره أخرى بعد أن التراخيص من اختصاصات 78 وزارة اتحادية ،26 ولائيه فاصبح استخراج التراخيص الإستثمارية الإتحادية ذات الصلة بالإستثمار بموجب هذا القانون حق ابدأ الراي الفني من حيث الموافقة المبدئية ووضع السياسات الاستثمارية ومتابعو المشروعات

(1) جمهورية السودان الديمقراطية، قانون تشجيع وتنظيم الصناعة لسنة 1974م، الخرطوم، ص(6)

(2) جمهورية السودان الديمقراطية، قانون تشجيع وتنظيم الاستثمار الزراعي لسنة 1967م، الخرطوم، ص(6)

(3) وزارة المالية والتخطيط الاقتصادي، قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1980م، الخرطوم، ص(7)

(4) جمهورية السودان المجلس الاعلي للاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار والمناطق الحرة لسنة 1990م المعدل 1998م، الخرطوم ص (21)

ذات الصلة ورفع التقارير بذلك ، ايضا هذا القانون قسم المشروعات الاستثمارية الي قسمين مشروعات إستراتيجية وغير إستراتيجية.<sup>(1)</sup>

## • قانون تشجيع الإستثمار 1999م المعدل 2003م: صدر هذا القانون في الام 2003م وذلك من أجل

معالجه سلبيات القوانين حسب متطلبات احتياجات التنمية الإقتصادية المتمثلة في عدم سياده قانون تشجيع الإستثمار علي القوانين الاخرى ومنع التضارب فيما بينها وحصر تعجيلات في لائحته تنفيذيه وهي كآلاتي :

1. إضافة محالات استثمارية لم يشملها قانو الاستثمار 1999م وهي الخدمات الأدرية والإستشارية والتقنيه المعلوماتية والمياه .

2. إلزام الولايات بإصدار قانون استثماري ولأئي علي نسق قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1999م.

3. تحديد وتفعيل المشروعات الإستراتيجية ومشروعات البنية التحتية

4. تحديد وتعريف المناطق الاقل نمواً التي تعطي أولوية في مجال منح الإعفاءات والامتيازات لدخول

الإستثمار إليها<sup>(2)</sup>

## • قانون تشجيع الاستثمار 1999م المعدل 2007م :

جاءت التعديلات في قانون عام 2007م حيث تم اعفاء ضريبة الارباح نهائياً من القانون لأول مرة منذ عام 1956م كم تم فرض ضريبة بنسبه(3%) علي كافة المشروعات الإستثمارية وتضمن هذا القانون عدد من الإستثناءات علي راسها الأتي :

1. اعفاء المشاريع الزراعيه من ضريبة أرباح الأعمال والرسوم الجمركية علي المعدات المستوردة بنسبة 100%.

2. اعفاء المشاريع الصناعية من ضريبة ارباح الأعمال بنسبه 90%.

3. اعفاء المشاريع المرتبطه بقطاع الخدمات بنسبه 85% من ضريبة ارباح.

4. عدم المصادرة والتاميم للمشاريع .

5. حريه تحويل الأموال والارباح .<sup>(3)</sup>

## قانون الإستثمار والمناطق الحره القومي لعام 2012م:

جاء هذا القانون ليواجه :

• انفصال جنوب السودان 2011/7/9م.

• حل وزارة الإستثمار ليحل محلها مجلس الإستثمار والمناطق الحره القومي .

( 1 ) جمهورية السودان المجلس الاعلي للاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار والمناطق الحره لسنة 1990م المعدل 1998م،الخرطوم ص (21)

( 2 ) جمهورية السودان ، وزارة التعاون الدولي والاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار لسنة 1990م المعدل 2003م،الخرطوم ص (12)

( 3 ) جمهورية السودان ،وزارة الاستثمار ،قانونتشجيع الإستثمار لسنة 1999م المعدل 2007م،الخرطوم ص (12)

- حظر التمييز بين المشاريع ، بحيث ولا يجوز التمييز بين المستثمر بسبب سوداني أو غير، أو بسبب قطاعاً عاماً أو خاصاً أو قطاعاً تعاونياً أو مشتركاً ، ولا يجوز التمييز بين المشاريع المتماثلة في المناطق المتماثلة التي تحددها اللوائح فيما يتعلق بمنح الميزات والضمانات .
- أنشأ جهاز نظام للنافذة الواحده بعضويه مفوضي الوزارات والجهات ذات الصله بالاستثمار والمناطق الحره .
- يعتبر المفوضين الذين يمثلون الوزارت والجهات ذات الصله بالإستثمار والمناطق الحره مفوضين تفويضاً كاملاً التي يمثلونها وتكون لهم ذات اختصاصات والصلاحيه والسلطات الممنوحة لتلك الجهات. (1)

### ● قانون تشجيع الاستثمار لسنة 2013م:

تم اصدار هذا هدف تشجيع الاستثمار في المشاريع التي تحقق أهداف الإستراتيجيه القوميه وخطط التنمية الإقتصادية السنوية والمبادرات الإستثمارية من قبل القطاع الخاص السوداني ، وغير السوداني ، والقطاع التعاوني ، والمختلط والعام أعاده التاهيل والتوسع في المشاريع الإستثمارية . الميزات الممنوحة

- الاعفاء من الضريبة علي القيمة المضافة : تعفي وراوات المشاريع الاستثمارية من التجهيزات الرأسمالية من الضريبة علي القيمة المضافة وفق لقائمة المعتمده من جهاز القومي للإستثمار
- الإعفاءات الجمركية : يجوز للجهاز القومي للإستثمار منح المشروع الاعفاء أ/ من الرسوم الجمركيه علي التجهيزات الرأسمالية بالتنسيق مع الوزارة المختصة . ب/الرسوم الجمركية لوسائل النقل باستثناء العربات الادراية (2)

### 4-2-5 الاستثمارات الوطنية في السودان :

يتمتع السودان بكثير من المقومات الاقتصادية في كل القطاعات وتمثل في القطاع الزراعي حيث تبلغ جملة الأراضي الزراعية 200 مليون فدان والمستغل مليون فدان ، وقطاع الثروة الحيوانية الذي يتمتع به يؤهله لسد فجوه الوطن العربي من الاحتياجات ، والقططاع الصناعي الذي يشمل الموارد الاقتصادية الهائلة المتمثلة في الإنتاج الزراعي والحيواني والحيواني والتعدين بالسودان .

( 1 ) جمهورية السودان والمجلس الاعلي للاستثمار ،قانون الإستثمار والمناطق الحره لسنة2012م ،الخرطوم ص ص(4-1 )

( 2 ) جمهورية السودان والمجلس الاعلي للاستثمار ،قانون تشجيع الإستثمار لسنة2013م ، ص (5)

## جدول رقم (1/4)

### حجم الإستثمارات الوطنية في الفتره (2001-2013م) القيمه بملاين الدولار

معدل النمو	حجم الاستثمار	العام
2.1	2069	2001
3.3	8979	2002
-0.7	8936	2003
0.3	3859	2004
0.6	9028	2005
0.1	10346	2006
0.1	11294	2004
0.7	19808	2008
-0.6	6869	2009
-0.5	3467	2010
3.6	16270	2011
0.2	22112	2012
-0.9	12712	2013

المصدر وزارة الإستثمار الادارة العامه للبحوث والمعلومات

من العام (2001م-2007م) نجد أن معدل نمو الاستثمار المحلي يتزايد ويتناقص وذلك بسبب الكثير من السياسات الإقتصادية والإزمات السياسية، ففي العام 2001 م فقد انخفضت معدلات التضخم الي المستويات متدنية جدا بلغت 8% مقارنة بالسنوات السابقة، كم شهد سعر الصرف حالة من الاستقرار في تلك الفتره وعاد معدل نمو الناتج المحلي الاجمالي الي الارتفاع، وقد ساعد ذلك التحسن دخول النفط منذ العام 1998م ضمن المكونات القطاعية للاقتصاد السوداني ، وارتفع معدل نمو الاستثمارات الوطني في العام 2008م بنسبه قليلة بسبب الأستقرار النسبي في الاقتصاد السوداني في هذا العام علي الرغم من حدوث ازيمات سياسات داخلية جرت علي السودان تبعاتها .

غير ان الاستقرار النسبي الذي تمتع به السودان أخذ في التراجع تحت تأثير عوامل عديدة، ابرزها التوسع الكبير في الانفاق الحكومي بسبب العديد من الأستحقاقات التي فرضتها الظروف السياسية من

توقيع إتفاقية السلام منذ 2005م، ومشكله شرق السودان ،وفضلاً عن تداعيات الأزمه المالية العالمية التي ظهرت في العام 2008م وامتدت الي ما بعد ذلك ،حيث كان لإنخفاض اسعار البترول العالمية في 2009م أثر كبير علي الموزانة العامه الأمر الذي ادي الي انخفاض معدل نمو لاستثمار في العام 2011م الا انه إنخفض في العام 2013 الي (0.9) الامر الذي أدي الي ارتفاع معدلات التضخم حتي وصله الي (41.6) في هذا العام .

#### جدول رقم (2/4)

تدفق الإستثمار الأجنبي حسب القطاعات الإقتصادييه (القيمة بالمليون دولار)

العام	القطاع الزراعي	قطاع الخدمات لاقتصادييه	القطاع الصناعي
2001	52	238	29
2002	57	343	566
2003	373	274	351
2004	50	1190	357
2005	16	2078	908
2006	200	1115	1669
2007	381	1603	3037
2008	176	3951	1025
2009	653	1908	845
2010	126	2677	737
2011	106	2458	2306
2012	16	1691	1591
2013	37	1258	985

المصدر الجهاز القومي للإستثمار – إدره البحوث والأحصاء

1/ القطاع الزراعي (النباتي والحيواني ) من الناتج المحلي يعمل علي ما يقارب 75% من القوي العامله المنتجه .

2/ يلاحظ ان رغبه القطاع الخدمي تميل الي المشروعات التي تقل فيها المخاطر كمشروع النقل ،والانشاءات والمقاولات ، ومشروعات الطرق والحفريات وغيرها مما اكسب قطاع الخدمات نسبة كبيرة من الاستثمار الاجنبي .

3 / نلاحظ ان القطاع الصناعي بالرغم من مشاكله المتعدده الا أنه تسوي مع قطاع الخدمات الإقتصادية جذباً لروؤس الاموال الأجنبية ويرجع ذلك لاهمية هذا القطاع من الناحيه الإقتصادية وكبر حجم المشروعات التي تنفذ في هذا القطاع .

### مساهمه القطاعات الإستثمارية في الناتج المحلي الاجمالي :

#### جدول رقم (3/4)

مساهمه الإستثمار الأجنبي المباشر في الناتج المحلي الاجمالي خلال الفتره (2001-2013م)

القطاع	متوسط القطاع في GDP (ملايين الدولارات)	حجم الاستثمار الاجنبي المباشر في القطاع (ملايين الدولارات)	%
البتروال	913.01	21.05	74
الزراعي	151.6	0.405	1.4
الصناعي	880	2.221	7.8
الخدمي	426.71	4.779	16.8
الجملة	4371.3	28.42	%100

المصدر وزاره الماليه والاقتصاد الوطني

يلاحظ من الجدول اعلاه ان حوالي 74% من الاستثمار الجني المباشر ذهب لقطاع البترول،بينما توزعت 26% المتبقية علي القطاعات الاخرى ،مع الملاحظة أن القطاع الزراعي قد نال اقل حجم من الإستثمارات الأجنبية المباشره (0.405 مليون دولار) مقارنة بالقطاعات الأخرى ،ويلاحظ أن قطاع البترؤل حظي بالمعدل الاكبر مساهمة بلغت (913.01) ، وقد كانت مساهمه القطاع الصناعي (880) ،والقطاع الزراعي (151.6) /وقطاع الخدمات .

صافي الاستثمار الاجنبي في الفتره من 2006-2009م اتسمت هذا الفتره بالتذبذب إذ سجلت في العام 2009م ما قيمته 3.541 مليون دولار ونسبة نمو قدرها 53% عن العام السابق وبعدها بدءا في الارتفاع ووصل 1.3% في العام 2009م بينما أنخفضة نسبة الإستثمارات الإجنبية من الناتج المحلي 1% مقارنة ب 6% في العام 2008م.

حجم الإستثمارات الأجنبية المشتركه سجلت خلال العام 2009م تدني بنسبه 34% عن العام 2008م وذلك للتدني الذي شهده قطاعي الصناعي والخدمات (17%،51%) علي التوالي خلال 2009م عن العام 2008م ،بينما شهد القطاع الزراعي زياده كبيره في العام 2009م بلغت (271%) عم العام 2008م رغم إنخفاضه

# الفصل الخامس

## الدراسة التطبيقية

المبحث الأول : دراسته تطبيقية لأثر اعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار

في السودان

المبحث الثاني : اثر الاعفاءات الضريبية وسعر الصرف علي الاستثمار علي

الاستثمار في السودان

## المبحث الاول

1-5 دراسه تطبيقية لأثر اعفاءات الضرائب غير المباشرة (الضريبة علي القيمة المضافة، ضريبة الوارد ) علي الاستثمار في السودان (2001م-2012م)

يتم في هذا المبحث تعريف بالنموذج وتحليل بياناته للوصول إلى أفضل نموذج لاثر الاعفاءات الضريبية علي لاستثمار باستخدام برنامج التحليل الإحصائي E Views .

### 1-1-5 : توصيف النموذج :

سنتحدث في هذا المبحث عن التعريف بمتغيرات النموذج، وتحديد الشكل الرياضي، والإشارات المتوقعة لمعالم دالة الاستثمار .

### 1-التعريف بمتغيرات النموذج :

يعرف النموذج الاقتصادي على أنه مجموعة من العلاقات الاقتصادية التي تصاغ عادة بصيغ رياضية لتوضيح سلوكية او ميكانيكية هذه العلاقات. ويهدف هذا النموذج الاقتصادي إلى تبسيط الواقع من خلال بناء نموذج لا يحتوي على جميع تفاصيل الظاهرة الاقتصادية المراد دراستها بل يتضمن العلاقات الأساسية بها، ويستخدم النموذج الاقتصادي كأداة في عملية التنبؤ وتقييم السياسات الاقتصادية القائمة أو المقترحة ثم استخدامها في عملية تحليل الهيكل الاقتصادي<sup>(1)</sup> وتتمثل متغيرات النموذج في الآتي :-

1/ المتغير التابع: وهو المتغير الذي تتحدد قيمته تبعاً للقيم التي تتخذها متغيرات أخرى تسمى بالمتغيرات المستقلة<sup>(2)</sup> وهو الاستثمار  
2/ المتغيرات المستقلة:-

وهي المتغيرات التي تحدث تغيير أو تؤثر في المتغير التابع، ولا تتأثر بقيمة المتغير الأخر في المعادلة<sup>(1)</sup> وتتمثل في: - الاعفاءات الضريبية (TAX): ويعرف بأنه (تنازل الدولة عن حقها لجهة عن تحصيل الضريبة بناء علي تشريع ضريبي أو غيره من إيراد خاضع أصلاً للضريبة وفقاً لاعتبارات إقتصادية واجتماعية.) المتمثلة هنا في (ضريبة الوارد، ضريبة التنمية، ضريبة القيمة المضافة).

### 2- تحديد الشكل الرياضي:

1) طارق محمد الرشيد - سامية حسن محمود- نماذج الانحدار، الخرطوم، ص 4.  
2) علي أحمد سليمان- قاموس المصطلحات الاقتصادية، الخرطوم- دار عزة للنشر والتوزيع- 2006- ص 103.

يمكن تمثيل دالة الاستثمار بالعلاقة الخطية بين الاستثمار و الاعفاءات الضريبية حيث تم تكوين هذه الدالة وفقا للنظرية الاقتصادية التي أثبتت وجود علاقة بين الاستثمار و الاعفاءات الضريبية .

\*يمكننا التعبير عن العلاقة بالدالة الرياضية التالية:

$$INV = f(tax, \mu)$$

معادلة النموذج  $INV = \alpha + \beta_0 ind tax + \mu$

معادلة النموذج المقدر  $\widehat{inv} = \hat{\alpha} + \hat{\beta} ind tax$

حيث أن :

F = الدالة الرياضية

$\alpha$  = الثابت

I = هو الاستثمار وهو المتغير التابع

Tax = هي الاعفاءات الضريبية وهو متغير مستقل

$\beta$  = هو معامل الاعفاءات الضريبية

$\mu$ : هي كل المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع ولم يتم تضمينها في النموذج.

3-الإشارات المتوقعة للمعاملات :

أ/ الثابت: وهو يمثل قيمة الاستثمار عندما تكون قيم المتغير المستقل في النموذج تساوي صفر ومن المتوقع أن تكون إشارته موجبة.

ب/ المعاملات

\*  $B_0$ : نسبة لوجود علاقة طردية بين (Tax) و (I) فمن المتوقع أن تكون إشارة المعامل موجبة .

ويستخدم برنامج التحليل الإحصائي EViews تم الوصول إلى النتائج التالية:

جدول (1/5)

تقدير النموذج المعدل

Variable	Coefficient B	Std Error	T- statistic	Sig
Constant	9.353626	0.224524	41.65974	0.000
Tax	0.175105	1.863105	3.205229	0.0084

المصدر : اعداد الباحث باستخدام برنامج E Views

Dependent Variable: log (I)

R=.84

R<sup>2</sup>=.81

F= 10.27

Sig =.0.00

Durbin-Watson stat = 1.512995

حيث أن :

Coefficient B : يعبر عن المعامل المقدرة للمتغيرات المستقلة للنموذج Std Error : خطأ التقدير وهو يعبر عن الخطأ المعياري للمتغيرات (كلما صغر قيمته كلما دل على قلة الأخطاء المعيارية)

T- statistic : يعبر عن الفحص الإحصائي لمعامل المتغيرات المستقلة (كلما كبر قيمتها دل على معنوية المتغيرات المستقلة)

Sig : يعبر عن اختبار معنوية النموذج و المتغيرات المستقلة ( كلما كان قيمتها اقل من 0.05 دل على معنوية النموذج )

R : هو معامل الارتباط وهو يعبر عن مدى الارتباط وقوة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع (كلما كبرت قيمتها دل على قوة الارتباط سوا كان طردي او عكسي)

R<sup>2</sup> : هو معامل التحديد وهو يعبر عن مدى تأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع ويستخدم لنفس غرض معامل الارتباط (R) ولكنه ادق .

F : هو اختبار تحليل التباين

Durbin-Watson stat: اختبار الارتباط الذاتي.

\*النموذج المقدر:

$$\text{LOG}(I) = 9.353 + 0.175\text{tax}$$

## 5-1-4 تقييم النموذج:

-جودة توفيق النموذج :

معامل التحديد (R squared) وهو يعبر عن مدى قوة العلاقة بين المتغير المستقل المتغير التابع ويساوي ( 0.84 ) وهذا يعني أن المتغير المستقل مسئول بنسبة 84% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع والباقي عبارة عن 16% عبارة عن اثر المتغيرات الأخرى الغير مضمنة في النموذج وهذه القيمة تدل على جودة توفيق النموذج.

المعيار الاقتصادي :

- إشارة المقدرة لمعامل الثابت موجبه وهي تتفق مع النظرية الإقتصادية.

- إشارة معامل الاعفاءات الضريبية موجبة وهي تتفق مع النظرية الاقتصادية وتدل على وجود علاقة طردية بين الاستثمار والاعفاءات الضريبية .

#### المعيار الاحصائي :

يتضح ان قيمة معنوية معامل الثابت (0.0000) والاعفاءات الضريبية (0.008) معنوية عند مستوي معنوي 5%

#### 5-1-5 المعيار القياسي :

هذا فيما يتعلق بمشاكل الاقتصاد القياسي وتتمثل في مشكلة الارتباط الذاتي ومشكلة اختلاف التباين:

#### اولاً: مشكلة الارتباط الذاتي:

لا يستخدم هذا الاختبار للكشف عن مشكلة الأرتباط الذاتي للبواقي وذلك من خلال قيمة درين واتسون وتظهر قيمة إختبار ديرين واتسون ( 1.51 ) وتشير هذه القيمة إلى عدم وجود مشكلة الأرتباط الذاتي  
0- انظر الملحق (2)

#### ثانياً: مشكلة إختلاف التباين:

من خلال إختبار White لاكتشاف إختلاف التباين نجد ان القيمة الاحتمالية (0.438605) obs R-squared اكبر من ( 0.05 ) معني ذلك اننا نقبل فرض العدم ونرفض الفرض البديل ( أي عدم وجود مشكلة عدم ثبات التباين (White Heteroskedasticity Test). -انظر الملحق رقم(3)  
يتضح من ما سبق هو أن المتغير المستقل (الاعفاءات الضريبية ) يؤثر فعلا علي المتغير التابع ( الاستثمار) وهذا ما تؤكدته نتائج الدراسة ويظهر ذلك من خلال قيمه معامل التحديد (R squared) وهي مرتفعه وقيمتها (0.84) وان الاعفاءات تؤثر بطريقة مباشرة وبنسبة (84%) في حجم الاستثمار ، وهي نسبة كبيرة تدل على أن المتغير المستقل ذو تأثير كبير على الاستثمار .  
وبذلك اكدت الدراسة أن الاعفاءات الضريبية لها دور في تشجيع الاستثمار.

## المبحث الثاني

2-5 اثر الاعفاءات الضريبية وسعر الصرف علي الاستثمار في السودان (2001م-2012م)

ولي معرفه اثر الاعفاءات الضريبية علي الاستثمار في ظل العوامل الاخري الموثره بيه سوف نقوم باختبار اثر الاعفاءات وسعر الصرف علي الاستثمار في السودان خلال فتره الدراسه يمكننا التعبير عن العلاقة بالدلة الرياضية التالية:

$$INV = f(tax, ex, \mu)$$

وباستخدام برنامج التحليل الإحصائي EViews تم الوصول إلى النتائج التالية:

جدول (2/5)

تقدير النموذج المعدل

Variable	Coefficient B	Std Error	T- statistic	Sig
Constant	199.67	677.120	2.939105	0.0148
Tax	0.1946	0.469909	4.134093	0.0020
EX	-196.64	284.940	-4.206003	0.0018

المصدر : اعداد الباحث باستخدام برنامج E Views

Dependent Variable: (I)

R<sup>2</sup>=0.89

Adjust R<sup>2</sup> = 0.87

F= 43.98

Sig

=.0.00

Durbin-Watson stat = 1.687160

النموذج المقدر:

$$I = 199.67 + 0.1946TAX - 196.64EX$$

1-2-5 تقييم النموذج:

تقيم معالم النموذج وفقاً للمعيار الاقتصادي :

- الإشارة المقدره لمعامل الثابت موجبة وتتفق مع النظرية الإقتصادية.
- الإشارة المقدره لمعامل الاعفاءات الضريبية موجبة وتتفق مع النظرية الاقتصادية.
- الإشارة المقدره لمعامل سعر الصرف سالبة وتتفق مع النظرية الاقتصادية .

تحليل نتائج التقدير وفقاً للمعيار الاحصائي

- يتضح ان قيم معاملات متغيرات النموذج (EX,TAX) معنويان عند مستوي معنوي 5% وقيمتها (0.0018 ، 0.0020)
- القيمة الاحتمالية للاختبار ( $F= 0.00001$ ) وهى قيمة معنوية اقل من 5% وتدل على معنوية النموذج ككل ووجود علاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.
- معامل التحديد المعدل (Adjusted R- squared) يساوي ( 0.87 ) وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة مسئولة بنسبة 87% من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع والباقي عبارة عن 13% عبارة عن اثر المتغيرات الأخرى غير المضمنة في النموذج وهذه القيمة تدل علي جودة توفيق النموذج.

### تحليل النتائج وفقاً للمعيار القياسي

- من خلال مصفوفة الارتباط لا يوجد ارتباط خطى بين المتغيرات المستقلة فى النموذج
- وتظهر قيمة درين واتسن من الجدول (1.68) وتشير الى عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي وتقترب من القيمة المعيارية للاختبار (2) .
- ومن خلال اختبار وايت لا توجد مشكلة اختلاف تباين حيث بلغت القيمة الاحتمالية (2.108899) واكبر من 0.05-انظر الملحق (3)

يتضح من ما سبق هو أن المتغيرات المستقلة (الاعفاءات الضريبية، سعر الصرف) تؤثر فعلا علي المتغير التابع ( الاستثمار ) حيث تؤثر اعفاءات الضرائب غير المباشرة علي الاستثمار بشكل ايجابي عند منح المزيد منها ، ويجب العمل علي استقرار سعر الصرف حتي يشجع ذلك بالاستثمار.

**الفصل السادس : الخاتمه  
النتائج والتوصيات**

## الخاتمة

### أولاً النتائج :

- 1/ اثبتت الدراسة وجود علاقة طردية بين حجم الاعفاءات الضريبية وحجم الاستثمار
- 2/ الاعفاءات الضريبية تستخدم كاداة في توجيه الاستثمارات نحو قطاع معين أو مشروعات معينة أو مناطق جغرافية معينة.
- 3/ الاسراف في منح الاعفاءات الضريبية بشكل غير مخطط ومدروس يؤثر سلبا علي الايرادات الضريبية للدولة.
- 4/ لا تعمل الاعفاءات الضريبية علي تحقيق الاهداف المرجو منها في ظل معوقات للاستثمار الموجوده في السودان مثل عدم استقرار سعر الصرف والمعوقات السياسي والامنيه... الخ
- 5/ يؤدي الازواج الضريبي الي هروب رؤوس الاموال المحلية والاجنبيه .

### ثانياً التوصيات

- 1/ تقديم المزيد من الاعفاءات الضريبية وهذا بدوره يؤدي الي جعل السودان دولة مشجعة للاستثمار.
- 2/ تحسين المناخ الاستثماري وتوجيه اعفاءات الضرائب غير المباشرة نحو قطاعات ذات مزايا تنافسية وذات انتاجيه عالية.
- 3/ المتابعه والرقابه للعمل الاعفاءات الضريبية والتقييم المستمر حتي يعمل الاعفاء الضريبي علي توجيه الاستثمارات في المجالات المطلوبه وضبط الاعفاءات بحيث تكون اداه مشجعه للاستثمار وعدم هدر الايرادات العامه
- 4/ التنسيق مع الجهات الاخرى المانحه الي الحوافز الاستثمار بان تكون هناك حوافز اخري تعمل مع الاعفاءات حتي تستطيع الاعفاءات الضريبية العمل بشكل يحقق الاهداف التي وضعت من اجلها
- 5/ السعي نحو إبرام المزيد من الاتفاقيات الثنائية لمنع الازدواج الضريبي وخلق مناخ مشجع للاستثمار .
- 6/ عمل دراسة لتفعيل دور الحوافز الضريبية لمنع التهرب الضريبي .
- 7/ عمل دراسة دور الضرائب في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

# المصادر والملاحق

## المصادر

### أولاً الكتب :

- 1) احمد زهير شامية و خالد الخطيب ،المالية العامة ،دار الزهرة للنشر و التوزيع ، سنة 1997م.
- 2) احمد سعيد عبد السلام ، مقدمة علم الضريبية ، عمان ، جامعة عمان ، 1968م.
- 3) أمين السيد لطفي، الحوافز والإعفاءات الضريبية، القاهرة:دار النهضة العربية ، 1997م.
- 4) الوليد صالح عبد العزيز ، دور السياسة الضريبية في تحفيز الإستثمارات في ظل التطورات العالميـه المعاصرة،دار النهضة العربيـه،الطبعة الاولى 2002م..
- 5) جهاد سعيد خصاونه ،المالية العامة والتشريع الضريبي،عمان:دار وائل للنشر ،1999-2000م.
- 6) حامد عبد المجيد دراز ، النظم الضريبية العربية ،بيروت:الدار الجامعية، بيروت 1995م
- 7) حسن مصطفى ، علم مبادئ المالية العامه ،الطبعه الاولى ،دار النهضة 1999..
- 8) خلف حسن فليح ، المالية العامة، الاردن:اريد: عالم الكتب الحديث للنشر والتوزيع ،2008م.
- 9) زياد رمضان ،الإستثمار المالي والحقيقي،الطبعه الثانيه،عمان:دار وائل
- 10) سعيد عبد العزيز عثمان، محمد عمر جمال أبودوح، حامد عبد المجيد دراز ، مبادئ المالية العامة الدار الجامعية ،مصر، 2003م ..
- 11) طارق محمد الرشيد ، أ:سامية حسن محمود- نماذج الانحدار ،الخرطوم.
- 12) طاهر حيدر حردان،مبادئ الإستثمار،الطبعه الاولى ،عمان : دار المستقبل،1997م.
- 13) علي العربي ، عبد المعطي عساف ، إدارة المالية العامة ، جامعة الإسكندرية ،مصر .
- 14) علي أحمد سليمان- قاموس المصطلحات الاقتصادية ،الخرطوم- دار عزة للنشر والتوزيع -2006م
- 15) محمد صالح الحناوي ، الإستثمار في الاسهم والسندات ،مصر:الدار الجامعية،2003م.
- 16) محجوب، رفعت :المالية العامة، دار النهضة، القاهرة ،1983م.
- 17) منصور ميلاد يونس ، مبادئ المالية العامه ، دار الكتب الوطنيـه 2004م.
- 18) ناصر مراد، فعالية النظام الضريبي، دار هومة ،2003م.
- 19) ناظم محمد نوري ،طاهر فاضل البياتي ، احمد زكريا صيام الاستثمار العيني والمالي ، دار وائل للنشر، عمان رام الله 1999م
- 20) يونس احمد البطريق ، اقتصاديات المالية العامة ، الدار الجامعية للطباعة والنشر ،الإسكندرية، 1985م.

## ثانياً : الرسائل الجامعية

1. ادم احمد عبد الرحيم سبيل، الأعفاءات الضريبية واثرها علي الإيرادات الضريبية القيمة المضافة، رساله ماجستير غير منشوره، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا ،كلية الدراسات العليا 2008م
2. ايمان محمد سيد احمد الفكي ،اثر الاعفاءات علي وعاء ضريبة ارباح الاعمال في التشريع السوداني، رساله ماجستير غير منشوره ،جامعه النيلين كلية الدراسات العليا 2005م
3. تيسير عبد اللطيف السر، دورالأعفاءات الضريبية واثرها علي الإيرادات العامه ،رساله ماجستير غير منشوره ،جامعه الازهري ،كلية الدراسات العليا 2010م
4. ليلي محمد حمد الامين ، الإعفاءات من ضريبة الدخل ودورها في السياسه الضريبية في السودان ، رساله ماجستير غير منشوره ، جامعه ام درمان الاسلاميه كلية الاقتصاد والعلوم الاجتماعيه ، 1995م
5. معتصم محمد دفع الله علي القرصي، اثر لإعفاءات الضريبة لمنظمات الأعمال علي الإيرادات الضريبية دراسة تحليلية تطبيقية على ديوان الضرائب ، رساله ماجستير غير منشوره ، جامعه السودان للعلوم والتكنولوجيا ، 2010م.
6. محمود نمر توفيق مهاني،أثر الحوافز التشجيعية في قانون ضريبة الدخل الفلسطيني على الإيرادات الضريبية في قطاع غزة، بحث تكميلي لنيل درجة الماجستير ،الجامعه الاسلاميه غزة ، 2010م
7. مها يحي احمد الجمل ، تقييم اثر الإيرادات الضريبية على الاقتصاد السودان دراسة حالة الضرائب المباشرة في الفترة (1996-2005)، رساله دكتوراه ، جامعه امدرمان الاسلاميه ، 2009م.

## ثالثاً والاوراق العلمية غير المنشوره والدوريات:

1. إسماعيل الحاج موسى ، الاستقرار والاستثمار - ورقة عمل قدمت لمؤتمر الاستثمار الأفريقي الخرطوم 2004م
2. دراسة الإصلاح الضريبي و الجمركي في السودان، لجان الاصلاح الضريبي و الجمركي وزارة المالية و الاقتصاد الوطني ،السودان 2014
3. سيف الدين احمد، ورقة مقدمة عن مناخ الاستثمار في السودان، وزارة الاستثمار 2011م
4. هاشم عثمان ، ورقة مقدمة عن اتفاقيات الازدواج الضريبي في السودان، ديوان الضرائب ،قسم البحوث والاحصاء ، 2014م
5. جمال مصطفى محمد الدالي ،العلاقه بين الانظمه الضريبية وسياسات الاستثمار في افريقيا، المؤتمر الثامن 1996م

6. محمد خالد المهاني، دور الضريبة في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية مع حالات تطبيقية في التشريع الضريبي المقارن، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19 العدد الثاني، 2003م.
7. نعيم فهيم حنا، نموذج محاسبي مقترح لترشيد سياسه الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية في ضوء توجيهات قانو الضرائب الجديد، مجله الدراسات المالية والتجارية، جامعه بني سويف، كليه التجاره، الجزء الثاني العدد الثاني والثالث، 2005م
- سادساً المستندات الرسمية :

1. جمهورية السودان ،وزارة الصناعة والتعدين ،قانون تنظيم الإستثمار الصناعي لسنة 1967م الخرطوم،
2. وزارة الصناعة والتعدين قانون تشجيع الإستثمار الصناعي لسنة 1972م ،الخرطوم
3. جمهورية السودان الديمقراطية،قانون تشجيع وتنظيم الصناعة لسنة 1974م، الخرطوم
4. جمهورية السودان الديمقراطية،قانون تشجيع وتنظيم الاستثمار الزراعي لسنة 1967م، الخرطوم
5. وزارة المالية والتخطيط الإقتصادي، قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1980م،الخرطوم ،
6. جمهورية السودان المجلس الاعلي للاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار والمناطق الحرة لسنة 1990م المعدل 1998م،الخرطوم
7. جمهورية السودان المجلس الاعلي للاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار والمناطق الحرة لسنة 1990 م المعدل 1998م،الخرطوم
8. جمهورية السودان ، وزارة التعاون الدولي والاستثمار ، قانون تشجيع تنظيم الإستثمار لسنة 1990م المعدل 2003م،الخرطوم
9. جمهورية السودان ،وزارة الاستثمار ،قانون تشجيع الإستثمار لسنة 1999م المعدل 2007م،الخرطوم
10. جمهورية السودان والمجلس الاعلي للاستثمار ،قانون الإستثمار والمناطق الحرة لسنة 2012م ،الخرطوم
11. جمهورية السودان والمجلس الاعلي للاستثمار ،قانون تشجيع الإستثمار لسنة 2013م، الخرطوم

#### خامساً المواقع الالكترونية

مناخ الاستثمار ،موقع وزاره الاستثمار، 2015/12/15م، 5:25.

## الملاحق

**ملحق رقم (1)**  
**جدول رقم بيانات الدراسة**  
**مبالغ الاستثمار وأعفاءات الضرائب غير المباشرة بالدولار**  
**،التنمية، القيمة المضافة)**

العالم	الاستثمار	الاعفاءات الضرائب	سعر الصرف
2001	10426	460.29	2.61
2002	9880.1	718.33	2.6
2003	13069.6	119.36	2.58
2004	16756.3	132.53	2.43
2005	20793.5	508.1020	2.17
2006	22165.3	7459.102	2.01
2007	24496.6	5795.713	2.09
2008	7702	7965.762	2.32
2009	25158	8525.650	2.49
2010	40831.2	10586.52	2.67
2011	51493.3	10753.11	3.57
2012	79989.9	12297.10	5.59
2013	6787.5	17546.25	2.61

## ملحق رقم (2)

### اختبار اختلاف التباين للاعفاءات الضريبية

White Heteroskedasticity Test:

0.842311	Probability	0.174584	F-statistic
0.803079	Probability	0.438605	Obs*R-squared

المصدر : اعداد الباحث باستخدام برنامج E Views

### ملحق رقم (3)

نتائج تحليل النموذج الاقتصادي لقياس أثر الإعفاءات الضرائب غير المباشرة على

الاستثمار في الفترة (2001-2013 م)

Dependent Variable: LOG(I)

Method: Least Squares

Date: 05/28/16 Time: 21:17

Sample: 2001 2013

Included observations: 1

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0000	41.65974	0.224524	9.353626	C
0.0084	3.205229	1.863105	0.175105	TAX
9.874691	Mean dependent var		0.842925	R-squared
0.743452	S.D. dependent var		0.815918	Adjusted R-squared
1.813059	Akaike info criterion		0.558373	S.E. of regression
1.899974	Schwarz criterion		3.429584	Sum squared resid
10.27349	F-statistic		-9.784884	Log likelihood
0.008376	Prob(F-statistic)		1.512995	Durbin-Watson stat

المصدر: اعداد الباحث برنامج E Views

## ملحق رقم (4)

### اختبار اختلاف التباين والاعفاءات الضريبية سعر الصرف

Heteroskedasticity Test: White

0.9151	Prob. F(5,7)	0.271089	F-statistic
0.8339	Prob. Chi-Square(5)	2.108899	Obs*R-squared
0.8717	Prob. Chi-Square(5)	1.832974	Scaled explained SS

## ملحق رقم (5)

نتائج تحليل النموذج الاقتصادي لقياس أثر الإعفاءات الضرائب غير المباشرة وسعر

الصرف على الاستثمار في الفترة (2001-2013 م)

Dependent Variable: I  
Method: Least Squares  
Date: 01/07/17 Time: 20:00  
Sample: 2001 2013  
Included observations: 13

Prob.	t-Statistic	Std. Error	Coefficient	Variable
0.0148	2.939105	6777.120	199.67	C
0.0020	4.134093	0.469909	0.1946	TAX
0.0018	-4.206003	2843.945	-196.64	EX
25349.95	Mean dependent var		0.897932	R-squared
20982.23	S.D. dependent var		0.877518	Adjusted R-squared
20.84012	Akaike info criterion		7343.241	S.E. of regression
20.97050	Schwarz criterion		5.39E+08	Sum squared resid
20.81332	Hannan-Quinn criter.		-132.4608	Log likelihood
1.687160	Durbin-Watson stat		43.98680	F-statistic
			0.000011	Prob(F-statistic)

ملحق رقم (6)

الارتباط الخـطى المتعدد

EX	TAX	
0.6046628987558783	1	TAX
1	0.6046628987558783	EX