

جامعة القاهرة

كلية الحقوق

المعاملة الضريبية للشركات الاستخراجية

« دراسة مقارنة »

رسالة للحصول على درجة دكتور في الحقوق

(قسم المالية العامة والتشريع الضريبي)

مقدمة من

مضافا لـ **مدرس محمد حسين**

اشراف

دكتور السيد عبد المولى

استاذ ورئيس قسم المالية العامة والتشريع الضريبي

لجنة المناقشة والحكم على الرسالة

الاستاذ الدكتور / السيد عبد المولى

استاذ ورئيس قسم المالية العامة والتشريع الضريبي

كلية الحقوق — جامعة القاهرة

مشرقا ورئيسا

الاستاذ الدكتور / زكريا محمد بيومي

استاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة

كلية الحقوق — جامعة المنوفية

عضوا

الاستاذ الدكتور / حسن ابو زيد

استاذ ورئيس قسم المحاسبة

كلية التجارة — جامعة القاهرة

عضوا

الإهداء

للمعلمين والطلاب

الى روح والدى

برا بهما واحسانا

والى زوجتى

تقديرًا لدورها وعرفانا

والى ولدى / نهى ومحمد

حبا لهما وحفانا

أهدى رسالتى،،

شكر وتقدير

يسجد الباحث حمدا لله وشكرا أن أنعم عليه ووفقه الى أن يسلك طريق البحث والعلم ، وأن يبلغ بموضوع رسالته للدكتوراه الى منتهاه ، انه نعم المولى ونعم النصير •

كما يتقدم بجزيل الشكر والتقدير الى أستاذه الدكتور / **المسيد عبد المولى** ، أستاذ ورئيس قسم المالية العامة والتشريع الضريبي بكلية الحقوق جامعة القاهرة ، على تفضله بالاشراف على هذه الرسالة ، ورعايتها منذ كانت فكرة الى أن صارت واقعا مكتوبا ، وقد أخذت من وقته الثمين ، وعلمه الغزير وجهده الكثير مما يعجز القلم عن التعبير عنه ، فله منى عظيم التقدير ما حييت ، ومن الله تعالى نعم الثواب •

ويشكر الباحث ، الأستاذ الدكتور / **زكريا محمد بيوهي** أستاذ ورئيس قسم الاقتصاد والمالية العامة بكلية الحقوق جامعته المنوفية ، والأستاذ الدكتور / **حسن أبو زيد** أستاذ ورئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة القاهرة ، على تفضلهما بالموافقة على المشاركة في مناقشة هذه الرسالة والحكم عليها •

كما يتقدم بخالص التقدير الى كل من عاون في اعداد هذه الرسالة، وأخص بالذكر السادة أمناء مكاتب كليات الحقوق والتجارة بالجامعات المصرية ، ومكتبة مصلحة الضرائب ، ومكتبة معهد التخطيط القومى ، ومكتبة الجامعة الأهريكية بالقاهرة ، ومكتبة المركز الثقافى الأهرىكى ومكتبة المركز الثقافى البريطانى •

كما يعبر عن شكره وامتنانه لمن تفضل بمعاونته سواء بالرأى

أو بامداده ببعض المراجع ، وخاصة العاملين بالمكتب الدولي للتوثيق
الضريبي international fisical documentation بهولندا ،
والمختصين في الادارات الضريبية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية
والمملكة المتحدة ، وفي مكاتب المحاسبة والمراجعة الدولية ، ومنهم على
سبيل المثال مكتب أرنست ويونج في كل من مصر والولايات المتحدة
واستراليا ، ومكتب KPMG في المملكة المتحدة .

ولله الحمد في الأولى والآخرة

المقدمة

الاستثمار في مجال الصناعات الاستخراجية :

يعتبر نشاط استخراج البترول والمعادن في الدول النامية من أكثر (١) المجالات الاستثمارية جذبا لرؤوس الأموال الأجنبية .

ويرجع ذلك الى القرن التاسع عشر والنصف الأول من القرن العشرين (٢) ، حيث أدت حاجة الدول الصناعية المتقدمة الى مزيد من المواد الخام والطاقة ، الى البحث عن مصادر هذه الثروات في مواقعها التي تتركز فيها (٣) ، ومعظمها في البلدان النامية ، التي كانت تقع حينئذ تحت احتلال هذه الدول ، مما ساعد على توافد الشركات الاستخراجية الأجنبية للبحث عن هذه المصادر واستغلالها في اطار شروط تعاقدية — بينها وبين الدول النامية — تتمتع فيه هذه الشركات بنفوذ اقتصادي وسياسي أتاح لها أن تحصل على امتيازات قانونية ومالية على حساب الدول المضيفة صاحبة الثروات ، رغم ما يؤدي اليه هذا النشاط من نفاذ أو تبديد ثرواتها .

(١) دلت دراسة قامت بها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD سنة ١٩٦٨ على أن حوالي نصف الاستثمارات الأجنبية الخاصة في الدول المتخلفة تستثمر فقط في استخراج البترول والمعادن :

OECD : « Background paper on private investment in Less Development Countries », May 6, 1968, parssel A 68—23. p. 2.

H.W.SINGER : The Distribution of Gains Between Investing and Borrowing Countries, American Economic Review, Vol. XI. No 2, pp. 473—485. (٢)

(٣) اذ يتركز النيكل في كندا ، والذهب في جنوب افريقيا ، والنحاس في زامبيا ، والفوسفات في المغرب ، والبترول في منطقة الخليج العربي .
يراجع : د. فرج عزت ود. ايهاب عز الدين نديم : « الموارد الاقتصادية » ، مكتبة التجارة والتعاون ، القاهرة ، ١٩٨٧ ص ١٦٠ .

الفهرس

الموضوع	رقم الصفحة
المقدمة	٧
الباب التمهيدي : الفرائض المالية على الشركات الاستخراجية	٣١
الفصل الأول : الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الانتاج	٣٥
المبحث الاول : انواع واحكام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الانتاج	٣٥
المبحث الثانى : نظام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الانتاج فى الاتفاقيات الاستخراجية المصرية	٤٦
المبحث الثالث : تقدير نظام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الانتاج	٥٥
الفصل الثانى : الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الدخل أو الأرباح	٥٩
المبحث الاول : انواع واحكام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الدخل أو الأرباح	٦٣
المبحث الثانى : احكام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الدخل أو الأرباح فى التشريع المصرى	٧٣
المبحث الثالث : تقدير نظام الفرائض المالية التي تتحدد على أساس الدخل أو الأرباح	٧٧
الباب الأول : نطاق الضريبة	٨١
الفصل الأول : الحدود الإقليمية للضريبة	٨٢
المبحث الاول : قواعد تحديد السيادة الضريبية التي تتأثر بها الشركات الاستخراجية	٨٤
المطلب الاول : معايير تحديد الموطن الضريبية للشركات الاستخراجية	٨٦

الموضوع	رقم الصفحة
المطلب الثانى : تحديد نطاق الاقليمية وتأثيرها على الشركات الاستخراجية	٩٦
المبحث الثانى : وسائل الحد من الازدواج الضريبى الذى يتعرض له النشاط الاستخراجى	١٠٨
المطلب الاول : خصم دين الضريبة الاجنبية (الائتمان الضريبى)	١١١
المطلب الثانى : المنشأة الدائمة	١٢٤
الفصل الثانى : الأشخاص الخاضعون للضريبة	١٣٦
المبحث الاول : النظم القانونية لقواعد ملكية الثروات الطبيعية	١٣٨
المبحث الثانى : اثر نظم ملكية الثروات الطبيعية فى تحديد الأشخاص الخاضعين للضريبة	١٤٣
المطلب الاول : تحديد الممول فى حالة ملكية الدولة للثروات الطبيعية	١٤٥
المطلب الثانى : تحديد الممول فى حالة ملكية الأفراد للثروات الطبيعية	١٥٦
الفصل الثالث : فترة الضريبة	١٦٠
المبحث الاول : مبدأ سنوية الضريبة ومدى تطبيقه على النشاط الاستخراجى	١٦١
المبحث الثانى : الاستثناءات التى ترد على مبدأ سنوية فى المجال الاستخراجى	١٦٤
الباب الثانى : الايرادات التى تخضع للضريبة	١٨٥
الفصل الاول : صور الايرادات	١٨٩
المبحث الاول : أهم صور الايرادات فى النشاط الاستخراجى	١٨٩
المبحث الثانى : موقف التشريعات الضريبية من الايرادات الاستخراجية	١٩٨
المبحث الثالث : الايرادات الاستخراجية فى التشريع المصرى	٢٠٥
الفصل الثانى : تحديد إيرادات الشركات الاستخراجية	٢٠٨

الموضوع	رقم الصفحة
المبحث الأول : أسس تحقق الإيرادات	٢٠٨
المطلب الأول : أسس تحقق الإيرادات وتطبيقاتها في التشريعات المختلفة	٢٠٩
المطلب الثاني : أسس تحقق الإيراد الاستخراجي وفقا للتشريع المصري	٢١٤
المبحث الثاني : قواعد تحديد الإيرادات	٢١٩
المطلب الأول : تحديد الكميات المنتجة	٢١٩
المطلب الثاني : تحديد أسعار الكميات المنتجة	٢٢٢
الباب الثالث : النفقات التي تخضع من وعاء الضريبة	٢٤١
الفصل الأول : تقسيم النفقات تبعا لمراحل النشاط الاستخراجي	٢٤٥
المبحث الأول : نفقات البحث والاستكشاف	٢٤٦
المطلب الأول : أنواع نفقات البحث والاستكشاف	٢٤٧
المطلب الثاني : النظم المحاسبية لمعالجة نفقات البحث والاستكشاف	٢٤٩
المطلب الثالث : نفقات البحث والاستكشاف في التشريعات الضريبية	٢٦٠
المبحث الثاني : نفقات التنمية	٢٧١
المطلب الأول : تعريف نفقات التنمية وما يتعلق بها من تكاليف	٢٧١
المطلب الثاني : نفقات التنمية في التشريعات الضريبية	٢٨٠
المبحث الثالث : نفقات الانتاج	٢٨٦
المطلب الأول : نفقات الانتاج وما يتعلق بها	٢٨٦
المطلب الثاني : نفقات الانتاج في التشريعات الضريبية	٢٩٠
الفصل الثاني : بعض صور النفقات واجبة الخصم	٢٩٢
المبحث الأول : بعض التكاليف المرتبطة باستثمار رأس مال الشركات الاستخراجية	٢٩٦
المطلب الأول : الإيجارات	٢٩٧

رقم الصفحة	الموضوع
٣٠٠	المطلب الثانى : الضرائب وما فى حكمها
٣١٧	المطلب الثالث : فوائد القروض التى تلتزم بها المنشآت الاستخراجية
٣٢٤	المبحث الثانى : التكاليف التى ترتبط بالمحافظة على رأس المال فى المنشآت الاستخراجية
٣٢٥	المطلب الاول : الاستهلاك
٣٤٩	المطلب الثانى : النفقات
٣٦٣	المطلب الثالث : ترحيل الخسائر
٣٦٨	الفصل الثالث : طرق توزيع النفقات المشتركة بين الزيت والغاز
٣٧٩	الباب الرابع : تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة فى الشركات الاستخراجية
٣٨٦	الفصل الاول : تحديد أسعار التعاملات بين الشركات الاستخراجية
٣٨٩	المبحث الاول : طرق تحديد أسعار التعاملات بين الشركات الدولية
٣٩٦	المبحث الثانى : قواعد تسعير التعاملات بين الشركات الاستخراجية فى التشريعات المقارنة
٤١٢	المبحث الثالث : قواعد تسعير التعاملات بين الشركات الاستخراجية فى التشريع المصرى
٤٣٦	الفصل الثانى : طرق تقسيم الأرباح بين الشركات الاستخراجية التى تعمل فى أكثر من دولة
٤٣٧	المبحث الاول : القواعد العامة لتقسيم أرباح الشركات دولية النشاط
٤٤٦	المبحث الثانى : تقسيم أرباح الشركات الاستخراجية فى التشريعات المقارنة
٤٥٢	المبحث الثالث : تقسيم أرباح الشركات الاستخراجية فى التشريع المصرى

الموضوع	رقم الصفحة
الباب الخامس : الحوافز الضريبية للشركات الاستخراجية	٤٥٩
الفصل الأول : الاعفاءات الضريبية	٤٦١
المبحث الأول : الاعفاء من ضرائب الدخل أو الأرباح	٤٦٦
المطلب الأول : اعفاء المنشآت الاستخراجية من ضرائب الدخل أو الأرباح في التشريع المقارن	٤٦٩
المطلب الثاني : اعفاء المنشآت الاستخراجية من ضرائب الدخل أو الأرباح في التشريع المصري	٤٧٣
المبحث الثاني : الاعفاء من الضرائب الجمركية	٤٧٩
المطلب الأول نظام الاعفاء من الضرائب الجمركية وتطبيقاتها على المنشآت الاستخراجية في التشريع المقارن	٤٧٩
المطلب الثاني : الاعفاء من الضرائب الجمركية على المنشآت الاستخراجية في التشريع المصري	٤٨٤
المبحث الثالث : الاعفاء من الضريبة العامة على المبيعات	٤٩٠
المبحث الرابع : الاعفاء من ضرائب الدمغة	٤٩٣
المبحث الخامس : الاعفاء الضريبي عن طريق السعر المخفف	٤٩٦
الفصل الثاني : تخفيض وعاء الضريبة	٥٠٦
المبحث الأول : أهم وسائل تخفيض وعاء الضريبة	٥٠٨
المطلب الأول : الاستهلاك الإضافي	٥٠٨
المطلب الثاني : الاستهلاك المعجل	٥١١
المطلب الثالث : السماح بتكوين احتياطي معين	٥١٧
المبحث الثاني : موقف التشريعات الاستخراجية من وسائل تخفيض وعاء الضريبة في التشريعات المقارنة	٥١٩
المطلب الأول : التشريع الأمريكي	٥٢٠
المطلب الثاني : التشريع الإنجليزي	٥٢٣
المطلب الثالث : تشريعات بعض الدول العربية	٥٢٤

الموضوع	رقم الصفحة
المبحث الثالث : موقف الشركات الاستخراجية من وسائل تخفيض وعاء الضريبة في التشريع المصري	٥٢٦
المطلب الأول : الاستهلاك الإضافي	٥٢٧
المطلب الثاني : السماح بتكوين مخصصات في حدود معينة	٥٣٥
الخاتمة	٥٣٩
المراجع	٥٥٧