أثر السياسة الضريبية على القطاع السياحي

دكتور: أحمد عبدالصبور الدلجاوي

أستاذ المالية العامة والتشريعات الاقتصادية والمالية المساعد

كلية القانون – جامعة الشارقة

دولة الإمارات العربية المتحدة

تزداد- وبصورة مطردة- الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للسياحة على المستويين الجزئي والكلي، إذ أصبحت السياحة من أهم الظواهر الاقتصادية والاجتماعية التي تحتل موقعا مهما في اقتصاديات العديد من الدول المتقدمة والناميّة، نظرا لإسهاماتها الفعالة في الدخل القومي وفي مستوى الاستثمارات الوطنية والدولية في المناطق السياحية، كما تؤثر السياحة على مستوى التشغيل والبطالة، ولها كثير من الآثار الاجتماعية الإيجابية، ولم تعد السياحة قاصرة على السياحة الثقافية التي ترتكز على مشاهدة الآثار فقط بل تعدتها إلى أنماط سياحية جديدة وعديدة، وأخذت الدول تتسابق لتنمية وتطوير قطاع السياحة فيها، وزيادة القدرة التنافسية لقطاع السياحة في كل منها، ومن بين آليات زيادة هذه القدرة توظيف الضرائب- من خلال السياسة الضريبية- لجعلها عاملا من عوامل الجذب السياحي وليس العكس، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث الذي يحاول تحديد أثر السياسة الضريبية على القطاع السياحي، مع تدعيم الدراسة النظرية بدراسة السياسات الضريبية لبعض الدول فيما يتعلق بالقطاع السياحي، ويستند البحث إلى فرضيتين رئيسيتين، أولهما: أن الإسراف في فرض الضرائب على القطاع السياحي يؤثر سلبا على تنافسية هذا القطاع المهم، وثانيهما: أن الإعفاءات والحوافز الضريبية أحد أهم عوامل الجذب السياحي وتعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي، وقد اعتمد الباحث على المنهج الوصفي التحليلي والمنهج التأصيلي المقارن للإجابة على الإشكالية التي يثيرها البحث واختبار صحة الفرضيات التي يستند إليها، وقد تم تقسيم البحث إلى مطلب تمهيدي ومبحثين، تم تخصيص المطلب التمهيدي للتعريف بالسياحة وأهميتها، وتناول المبحث الأول ماهية السياسة الضريبية، واختص المبحث الآخر بأثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي، وأخيرا تضمنت خاتمة البحث أهم ما توصل إليه من نتائج وما أوصى به من توصيات.

Research Summary

The economic and social importance of tourism at both the partial and whole levels has been steadily increasing. Tourism has become one of the most important economic and social phenomena and has an important position in the economies of various developed and developing countries due to its effective contribution to national income and national and international investments in tourist areas. Tourism has an impact on the level of employment and unemployment. It has many positive social effects. Tourism is no longer limited to cultural tourism, which is based on the observation of the Archaeology only, but there are many new tourist patterns. Countries compete to develop their tourism sectors and increase the competitive ability of their tourist sectors. They follow some procedures such as tax functioning through tax policy to make it a tourist attraction and not the opposite. In this context, this research investigates the impact of the tax policy on the tourist sector. The study is based on two main hypotheses: First, imposing many taxes on the tourism sector has negative effects on the competitiveness of this important sector. Second: tax exemptions and incentives are one of the most important tourist attractions and enhancing the competitiveness of the tourism sector. The researcher adopted the analytical descriptive approach and the comparative research method to answer the problem questions of the research and test the validity of the hypotheses on which it is based. This research was divided into three sections. The first section addresses the definition of tourism and its importance. The second section addresses the definition of tax policy. The third section addresses the impact of tax policy on the competitiveness of the tourism sector. Finally, the conclusion of the research included the most important findings and recommendations.

مقدمة

- **التعريف بموضوع البحث:**

أصبحت السياحة- في ظل تزايد العولمة والدخل المتاح- على مدى العقود القليلة الماضية من أهم الظواهر الاقتصادية والاجتماعية التي تحتل موقعا مهما في اقتصاديات العديد من الدول المتقدمة والنامية، فقد أخذت السياحة- باعتبارها نشاطا اقتصاديا- في النمو والتطور إلى أن أصبحت صناعة قائمة بذاتها لها مدخلاتها ومخرجاتها، وهي من أهم مصادر الدخل في الاقتصاد الوطني للعديد من الدول، إذ تمثل أحد أهم مكونات الصادرات الخدمية ذات التأثير الكبير على ميزان المدفوعات، كما أنها تُسهم بفعالية في زيادة الناتج المحلي الإجمالي، وزيادة إيرادات الدولة من النقد الأجنبي، هذا فضلا عما لهذا القطاع من قدرة كبيرة على التحفيز الإيجابي لقطاعات اقتصادية، فالسياحة ما هي إلا حصيلة لجميع السلع والخدمات المتوفرة والمقدمة، وبالإضافة للآثار الاقتصادية للسياحة، فإن لها تأثيرات اجتماعية تؤدي إلى إيجاد نوع من التوازن الاجتماعي والثقافي، سواء على المستوى المحلي أو الدولي، كما أن للسياحة تأثيرات مختلفة على البيئة، الأمر الذي حدا بالغالبية العظمى من الدول أن تولي قطاع السياحة اهتماما كبيرا، وظهر ما يعرف بالتنمية السياحية المستدامة التي تعتبر جزءا أساسيا من التنمية الشاملة المستدامة.

ورغم الأهمية الكبيرة للسياحة على التنمية الاقتصادية والاجتماعية والبيئية، فإن إسهام القطاع السياحي في قضايا التنمية يتوقف على مدى اندماج هذا القطاع في الاقتصاد الوطني، والاندماج في سلاسل القيمة الإقليمية والدولية، كما يتوقف على مدى استخدام الإيرادات الناتجة عن السياحة في تطوير البُنى التحتية، ودعم المنشآت المحلية، بوصفها أحد أهم أدوات الجذب السياحي، وبصفة عامة ضمان استدامة التنمية السياحية الشاملة.

والصناعة السياحية من أشد الصناعات التي تحتدم فيها المنافسة، الأمر الذي أوجب على الدول ضرورة العمل لكسب حصص معتبرة في الأسواق العالمية، إذ أصبحت الدول تصنف تنافسيا في تقارير التنافسية الدولية، وخير دليل على ذلك ما يصدره المنتدى الاقتصادي العالمي في تقرير خاص يسمى تقرير التنافسية العالمي لقطاع السياحة والسفر.

وتتوقف التنمية السياحية الشاملة والمستدامة، وتعزيز القدرة التنافسية لقطاع السياحة على السياسات والاستراتيجيات المعتمدة من الحكومات، وما إذا كانت تشجع زيادة الاستثمار المحلي والأجنبي في مجال السياحة، ونقل التكنولوجيا والمعرفة، أم أنها على عكس ذلك، فلا تولي النشاط السياحي الاهتمام الكافي، أو لا توليه اهتماما مطلقا.

وتعد السياسة الضريبية من أهم السياسات المؤثرة في القطاع السياحي، فالسياحة وعاء ضريبي مهم، تستطيع الدولة من خلاله تحقيق زيادة كبيرة في إيراداتها العامة، من خلال تحصيل أنواع مختلفة من الضرائب التي تفرض على الأنشطة والخدمات السياحية، إلا أن زيادة الحصيلة الضريبية المتولدة من النشاط السياحي قد يكون لها أثر سلبي على تنمية قطاع السياحة والتنافسية السياحية للدولة، لذلك قد يكون من الأفضل تقرير عدد من الإعفاءات والحوافز الضريبية لجذب السياح، وزيادة حجم الاستثمارات الوطنية والأجنبية في قطاع السياحة.

- **إشكالية البحث:**

إن الحكم على فاعلية السياسة الضريبية يتم من خلال معرفة مدى إسهامها في تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة، وقد كانت الإعفاءات الضريبية والجمركية- دائما- إحدى الوسائل التشريعية، أو الأدوات القانونية التي تستخدمها الدول لجذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية، لدرجة أنه ساد في الفكر الاقتصادي والمالي، وكذلك التشريعي، أن منح إعفاءً ضريبيا أو جمركيا لنشاط اقتصادي معين يمثل حافزا قويا لتشجيع الاستثمار في هذا النشاط، وبما أن النشاط السياحي ما هو إلا نشاطا اقتصاديا مهما، كمصدر أساسي للإيرادات العامة، وله تأثيرات كبيرة على كافة القطاعات الإنتاجية في الدولة، فضلا عما لهذا النشاط من تأثيرات على الجانب الاجتماعي والثقافي في المجتمع، فإنه يجب تحديد أثر السياسة الضريبية على القطاع السياحي، لتجنب الآثار السلبية لها، ومضاعفة آثارها الإيجابية، وفي هذا الإطار يأتي هذا البحث الذي يحاول الإجابة على إشكالية محددة يمكن صياغتها في السؤال الرئيس الآتي:

- ما أثر السياسة الضريبية على القطاع السياحي؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية الرئيسة عدد من التساؤلات الفرعية من أهمها ما يلي:

- ما أثر الضريبة على القدرة التنافسية للقطاع السياحي؟
- ما دور الإعفاءات والحوافز الضريبية في تعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي؟

- **فرضيات البحث:**

تأسيسا على مشكلة البحث، فإنه يسعى إلى اختبار صحة الفرضيتين التاليتين:

- أن الإسراف في فرض الضرائب على القطاع السياحي يؤثر سلبا على تنافسية هذا القطاع المهم.
- أن الإعفاءات والحوافز الضريبية أحد أهم عوامل الجذب السياحي وتعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي.

- **أهداف البحث:**

يسعى هذا البحث إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن إيجازها فيما يلي:

- توضيح المفاهيم المختلفة المتعلقة بالسياحة.
- التعريف بالسياسة الضريبية وأهدافها وأدواتها.
- تحديد مفهوم ومحددات القدرة التنافسية للقطاع السياحي.
- بيان أثر الضريبة على القدرة التنافسية للقطاع السياحي.
- بيان دور الإعفاءات والحوافز الضريبية في تعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي.
- دراسة السياسة الضريبية لبعض الدول فيما يتعلق بالقطاع السياحي.

- **أهمية البحث:**

يُعد البحث في المتغيرات المستقلة التي تؤثر في النشاط السياحي- بوصفه متغيرا تابعا لها- من الأمور المهمة، لتحديد الآثار الإيجابية لتلك المتغيرات من أجل تعزيزها وزيادتها، وتسليط الضوء على آثارها السلبية لتفاديها والحد منها، لذلك فإن أهمية هذا البحث تتمثل في كونه يتعرض لأحد أهم محددات النشاط السياحي، ألا وهو السياسة الضريبية التي تؤثر على القدرة التنافسية للقطاع السياحي، إيجابا وسلبا، وذلك من

خلال المفاضلة بين فرض الضريبة وزيادة الحصيلة المالية منها، أو منح المزيد من الإعفاءات والحوافز الضريبية كعامل مهم من عوامل الجذب السياحي، وتزداد أهمية هذا البحث لأنه يعرض لبعض السياسات الضريبية لبعض الدول فيما يتعلق بالقطاع الضريبي لتقييم الأثر الإيجابي للسياسة الضريبية، ودورها في الجذب السياحي بالنسبة للمستثمر في هذا القطاع الحيوي، وكذلك بالنسبة للسائح الذي يعد المستهلك الرئيس لمنتجات هذا القطاع.

- **منهج البحث:**

اعتمد البحث على المنهج الوصفي التحليلي، والمنهج التأصيلي المقارن:

- المنهج الوصفي التحليلي: هو المنهج الذي اعتمد عليه الباحث بشكل أساسي، إذ قام الباحث بتحليل المعلومات التي أتيحت له في موضوع البحث من المصادر المعتمدة تحليلا دقيقا من أجل الخروج بنتائج علمية دقيقة؛ وتقديم توصيات محددة وممكنة.
- المنهج التأصيلي المقارن: استخدم هذا المنهج لبيان السياسة الضريبية لبعض الدول فيما يتعلق بالقطاع السياحي.

- **خطة البحث:**

تم تقسيم البحث إلى مطلب تمهيدي ومبحثين، تم تخصيص المطلب التمهيدي للتعريف بالسياحة وأهميتها، وتناول المبحث الأول ماهية السياسة الضريبية، وخُصص المبحث الآخر لتحديد أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي.

مطلب تمهيدي

التعريف بالسياحة وأهميتها

نتناول في هذا المطلب التمهيدي التعريف بالسياحة وأهميتها، وذلك من خلال التعرض للموضوعات التالية على التوالي: مفهوم السياحة والسائح، وخصائص السياحة، ومقومات السياحة، وأنواع السياحة، والأهمية الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والبيئية للسياحة.

(أولا) مفهوم السياحة والسائح:

(أ) مفهوم السياحة:

بدأت المحاولات الأولى لتعريف ظاهرة السياحة في بدايات القرن التاسع عشر، وكان أول تعريف محدد للسياحة يعود إلى العالم الألماني جوبير فرويلر (Guyer Freuler) عام ١٩٠٥م الذي عرّف السياحة بأنها "ظاهرة عصرية تنبثق من الحاجة المتزايدة للحصول على الراحة والاستجمام، وتغيير الجو، والإحساس بجمال الطبيعة وتذوقها، والشعور بالبهجة والمتعة بالإقامة في مناطق لها طبيعتها الخاصة، وهي ثمرة تقدم وسائل النقل"، وما يعاب على التعريف السابق إهماله الجوانب الاقتصادية المترتبة على النشاط السياحي، وهو ما حاول العالم النمساوي هيرمان فون شوليرون (Herman Von Scholleron) التركيز عليه في تعريفه للسياحة عام ١٩١٠م، حيث عرف السياحة بأنها "اصطلاح يطلق على العمليات المتداخلة وخصوصا العمليات الاقتصادية التي تتعلق بدخول الأجانب وإقامتهم المؤقتة وانتشارهم داخل حدود منطقة أو دولة معينة"، وقد ركز هذا التعريف على الجانب الاقتصادي ولكنه أهمل الجانب النفسي والثقافي للسياحة، وبعد هذين التعريفين تعاقبت الكثير من التعريفات المختلفة والحديثة للسياحة من خلال كتابات الكثير من الباحثين والهيئات الإقليمية والدولية خاصة الاقتصادية والسياحية([1]).

- **مفهوم السياحة عند بعض الباحثين:**

- **تعريف دي ماير (De Mayer) في عام ١٩٥٢م** السياحة بأنها "مجموعة التنقلات البشرية والأنشطة المترتبة عليها، والناتجة عن ابتعاد الإنسان عن موطنه تحقيقا لرغبة الانطلاق الكامنة في كل فرد"([2]).
- **تعريف العالمين السويسريين (Hunziker and Kraft) في عام ١٩٤٢م** السياحة بأنها "مجموعة النشاطات الناتجة عن السفر أو انتقال الأفراد من مكان الإقامة الأصلي، طالما أن هذا الانتقال لا يدخل في اطار النشاط المربح"([3]).

---

[1]- د/ يحيى سعيدي، سليم العمراوي، مساهمة قطاع السياحة في تحقيق التنمية الاقتصادية- حالة الجزائر، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السادس والثلاثون، ٢٠١٣م)، ص: ٩٧.

[2]- أبو بكر الحديدي، إدارة الفنادق، (القاهرة: مطبعة نحال، ١٩٨٦م)، ص: ٢٩.

3- Ahmed Tessa, Economie Touristique et Aménagement du Territoire, OPU, Alger, p21

- **تعريف جلاكسمان السويسري (*Glucksmann*) في عام ١٩٣٥م** السياحة بأنها "عبارة عن مجموعة العلاقات المتبادلة بين الشخص الذي يوجد بصفة مؤقتة فقط في مكان إقامته وبين الأشخاص الذين يقيمون في هذا المكان"([1]).
- **تعريف ماكنتوش وزملائه (Mclntosh)** السياحة بأنها "مجموعة الظواهر والعلاقات الناتجة عن عمليات التفاعل بين السياح ومنشآت الأعمال، والدول والمجتمعات المضيفة، وذلك بهدف استقطاب واستضافة هؤلاء السياح والزائرين"([2]).

- **مفهوم السياحة عند بعض المنظمات والمؤتمرات الدولية:**

- **مؤتمر أوتاوا (OTTAWA) في كندا عام ١٩٩١م:** الذي عرف السياحة بأنها "الأنشطة التي يقوم بها الشخص المسافر إلى مكان خارج بيئته المعتادة لمدة أقل من فترة زمنية معينة من الزمن، وألا يكون غرضه من السفر ممارسة نشاط يكتسب منه دخلا في المكان الذي يسافر إليه"([3]).
- **مؤتمر الأمم المتحدة للسياحة والسفر الدولي المنعقد في روما عام ١٩٦٣م:** الذي عرف السياحة بأنها "ظاهرة اجتماعية وإنسانيه تقوم على انتقال الفرد من مكان إقامته الدائمة إلى مكان آخر لفترة مؤقتة لا تقل عن أربعة وعشرين ساعة، ولا تزيد عن اثني عشر شهرا بهدف السياحة الترفيهية، أو العلاجية، أو التاريخية، والسياحة كالطائر لها جناحان هما السياحة الخارجية والسياحة الداخلية"([4]).
- **المنظمة العالمية للسياحة (WTO)([5]):** التي عرفت السياحة بأنها "نشاط من الأنشطة التي تتعلق بخروج الفرد عن الوسط الذي يقيم فيه، ولمدة لا تتجاوز السنة متواصلة، لغرض الترفيه والاستمتاع أو غيرها على ألا تكون مرتبطة بممارسة نشاط بهدف الحصول على دخل"([6]).

١- موسى سيد، ٧٥ عاما من التعريف، (القاهرة: وزارة السياحة، مجموعة محاضرات غير منشورة)، ص: ١٣.
٢- حميد عبدالنبي الطائي، أصول صناعة السياحة، (الأردن: دار الوراق للخدمات الحديثة، ٢٠٠٦م) ط٢، ص: ٢٣.
٣- د/ محي محمد مسعد، الإطار القانوني للنشاط السياحي والفندقي، (القاهرة: المكتب العربي الحديث، بدون سنة نشر)، ص: ٦٢.
٤- د/ محي محمد مسعد، الإطار القانوني للنشاط السياحي والفندقي، المرجع السابق، ص: ٦١.
5- World Tourism Organization.
٦- صليحة عشي، الأداء والأثر الاقتصادي والاجتماعي للسياحة في الجزائر، تونس، المغرب، (اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ٢٠١٠/٢٠١١م)، ص: ٤.

من خلال التعاريف السابقة يتضح أن السياحة لها اكثر من تعريف واحد، وكل من هذه التعاريف يختلف عن الآخر باختلاف الزاوية التي يُنظر منها إلى السياحة، فالبعض يركز على اقتصادات السياحة، والبعض الآخر يركز على الآثار الاجتماعية للسياحة، في حين يركز البعض على دور السياحة في تنمية العلاقات الإنسانية والثقافية بين الشعوب، لكن الأمر الذي تتفق فيه الكثير من التعاريف أن السياحة نشاط إنساني وظاهرة اجتماعية، وهي تعني انتقال الفرد من مكان إقامته الدائم إلى مكان آخر داخل أو خارج دولته، وأن الهدف من هذا الانتقال الراحة والاستجمام وليس العمل المربح، وأن مدة الرحلة يجب ألا تقل عن يوم وألا تزيد عن سنة.

(ب) مفهوم السائح:

لقد تطور مفهوم السائح عبر الزمن مع تطور مفهوم السياحة ذاتها، ولتعريف السائح أهمية كبيرة من عدة نواحي، كالناحية الإحصائية التي تهتم بجمع المعلومات، والبيانات والإحصائيات الخاصة بأعداد السياح، وأصنافهم، وأغراضهم، وقدرتهم على الإنفاق، وأعمارهم، ومواطنهم([1])، وكذلك الحال بالنسبة للناحية الاقتصادية، فكل إنفاق داخل البلد المُضيف من قبل السياح يعد إنفاقا سياحيا، كما يفيد تعريف السائح في تحديد طبيعة ونوعية السياح المستهدفين من وراء عملية التسويق السياحي، ونذكر فيما يلي بعض هذه التعاريف:

- **تعريف الباحث الإنجليزي أوجليف (Ojlif)** السياح بأنهم "الأشخاص الذين يتوفر فيهم شرطان، أولهما أن ينتقلوا من موطنهم الأصلي لمدة تقل عن سنة، والثاني أنهم بسب إقامتهم خارج موطنهم ينفقون في المناطق التي يقيمون فيها أموالا لم يكسبوها في هذه المناطق"([2]).

١- ماهر عبدالعزيز توفيق، صناعة السياحة، (الأردن: دار زهران، ٢٠٠٨م)، ص: ٢٥.

-٢ د/ مثنى طه الخوري، د/ إسماعيل محمد الدباغ، مبادئ السفر والسياحة، (عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠١م)، ص: ٢٥.

- **تعريف تينارد (Tinard)** السائح بأنه "كل شخص ينتقل خارج مكان إقامته المعتادة لمدة لا تقل عن (٢٤) ساعة ولا تزيد عن (٤) أشهر، وذلك لأسباب ترفيهية، أو صحية، أو دراسية، أو الخروج للمهمات والاجتماعات"([1]).
- **تعريف مؤتمر الأمم المتحدة للسفر والسياحة الدوليين (روما ١٩٦٣م)** السائح بأنه "أي شخص يزور دولة أخرى غير الدولة التي اعتاد الإقامة فيها لأي سبب غير السعي وراء عمل يجزى منه في الدولة التي يزورها"([2]).
- **تعريف الاتحاد الدولي للمنظمات السياحية (IUOTO)** ([3]) السائح بأنه "كل شخص يزور دولة أو جهة أو مكان غير الأماكن التي تقع داخل محل إقامته المألوفة" ([4]).

وبناءً على ما تقد يمكننا تعريف السائح بانه ذلك الشخص الذي يزور بلدا غير البلد الذي يقيم فيه لمدة لا تقل عن (٢٤) ساعة ولا تزيد عن سنة لهدف غير العمل المربح.

(ثانيا) خصائص السياحة:

تأسيسا على التعاريف السابقة للسياحة والسائح يتضح أن السياحة تشمل كافة الأنشطة التي تتعلق بصفة مباشرة أو غير مباشرة بتقديم مجموعة من الخدمات المختلفة للسياح، فالنشاط السياحي يهدف إلى استثمار الموارد الطبيعية والبشرية المتاحة في الدولة، ويمكن حصر أهم خصائص النشاط السياحي فيما يلي([5]):

١. أن السياحة تعد نشاطا اقتصاديا متزايدا وبصورة مطردة.

١- فراح رشيد، بودلة يوسف، دور التسويق السياحي في دعم التنمية السياحية والحد من أزمات القطاع السياحي، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد ١٢، ٢٠١٢م)، ص: ١٠٠.

٢- د/ يسري محمد دعبس، السلوك الاستهلاكي للسائح في ضوء واقع الدول المتقدمة والدول النامية- دراسة في الأنثروبولوجيا الاقتصادية، (الإسكندرية: البيطاش للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ط١، ص: ١٤.

3- International Union of Official Travel Organization.

٤- د/ يحيى سعيدي، سليم العمراوي، مساهمة قطاع السياحة في تحقيق التنمية الاقتصادية- حالة الجزائر، مرجع سابق، ص: ٩٨.

٥- راجع:

- كواش خالد، أهمية السياحة في ظل التحولات الاقتصادية- حالة الجزائر، (أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣/٢٠٠٤م)، ص: ١٩-٢٢.
- هاني نوال، تنافسية القطاع السياحي في الدول العربية، (مجلة الباحث، العدد ١٣، ٢٠١٣م)، ص: ٧٤.

٢. أن السياحة من أهم القطاعات الخدمية التي أصبحت تشكل مصدرا رئيسا للدخل الوطني في الاقتصادات الحديثة، لأنها تمثل منظومة متكاملة من الأنشطة المختلفة.
٣. أن السياحة صادرات غير منظورة، فهي لا تتمثل في ناتج مادي يمكن نقله من مكان إلى آخر، والدولة المصدرة للمنتج السياحي (الدولة المضيفة) لا تتحمل نفقات نقله خارج حدودها، كما هو الحال بالنسبة للمنتجات الأخرى التي تتطلب بالإضافة إلى تكاليف إنتاجها تكاليف نقلها، فالمستهلك هنا (السائح) يحصل على المنتج بنفسه في مكان إنتاجه.
٤. أن مقومات العرض السياحي تتميز بالندرة الشديدة والحساسية الشديدة للتغيرات التي تطرأ على قطاعات النشاط الإنساني الأخرى في المجتمع، لأن المنتج السياحي منتج مركب، فهو مزيج مشكل من مجموعة من عناصر متعددة تتكامل مع بعضها البعض.
٥. أن المنتج السياحي المتمثل في عوامل الجذب السياحي (الموارد السياحية) لا تباع إلا من خلال السياحة، فهذه الموارد لا تدر عائدا بطبيعتها إلا إذا بيعت في شكل منتج سياحي.
٦. أن المنتج السياحي غير قابل للتخزين أو النقل من مكان إلى آخر بما يتفق وحجم العرض والأسعار، كما أن الطلب السياحي يتسم بالموسمية في معظم الأحوال مما يؤدي إلى ثبات مستويات التشغيل في صناعة السياحة.
٧. أن نطاق المنافسة التي يعمل فيها القطاع السياحي يمتد إلى خارج النطاق الإقليمي للدولة الواحدة.
٨. أن القطاع السياحي للدولة يتأثر بالتغيرات التي تطرأ على البيئة العالمية، كوجود اضطرابات سياسية، أو تغيرات في أسعار الصرف، والتغيرات المناخية غير المتوقعة، بالإضافة إلى قرارات الرقابة على النقد وتحديد حجم النقد الذي يسمح للسائحين الخروج به.
٩. أن السياحة تتأثر بأسعار السفر والخدمات السياحية ودخول الأفراد بصورة كبيرة، فالسياحة تتميز بمرونة عالية لكل من السعر والدخل.

(ثالثا) مقومات السياحة:

تلعب مقومات السياحة (عوامل الجذب السياحي) دورا مهما في توجيه السائح إلى مناطق معينة، أو قضاء الإجازات في أقاليم بعينها، وقد تم تقسيم هذه المقومات إلى مقومات طبيعية ومقومات بشرية:

١. **المقومات الطبيعية:** وتشمل العوامل الطبيعية التي أوجدها الله في الطبيعة دون تدخل من جانب الإنسان، كالموقع الجغرافي، والمناخ، والبحار، والأنهار، والبحيرات، وسلاسل الجبال، والغابات الطبيعية... إلخ، فالموقع الجغرافي المتميز القريب من مناطق تصدير السائحين، والذي يمكن الوصول إليه بسرعة وتكاليف قليلة يعد عاملا مهما من عوامل الجذب السياحي، كما أن المناخ الجيد يعد أحد عوامل الجذب السياحي، إذ يتجه السائحون من الأقاليم ذات المناخ البارد والسحب الدائمة إلى الأقاليم الدافئة ذات الشمس الدائمة، ومن الأقاليم الحارة إلى الأقاليم ذات المناخ المعتدل، كما تمثل المناطق الجبلية مناطق جذب سياحية لما فيها من جمال المناظر، وما تحتويه من نباتات وحيوانات برية، كذلك تلعب البحار وسواحلها دورا مهما في جذب السياحة الداخلية والخارجية، وبصفة خاصة خلال فصل الصيف، للاستمتاع بالعديد من الأنشطة الرياضية والترفيهية مثل السباحة، والغطس، والصيد، والتجديف، والتزلج على الماء، وغيرها من الأنشطة، هذا فضلا عن السهول، والوديان، والشلالات، والعيون المعدنية، إلى غير ذلك من العناصر الطبيعية الأخرى.

٢. **المقومات البشرية:** وهي عوامل جذب من صنع الإنسان، وتشمل وسائل الإقامة المختلفة، والمنشآت السياحية، ووسائل النقل المختلفة، البرية والبحرية والجوية، والموانئ والمطارات، والآثار التاريخية، والمعالم الثقافية، والمعارض الفنية المختلفة، والمتاحف المتنوعة، والعروض الفنية والفلكلور، والسلع السياحية، والصناعات التقليدية، والمناسبات، والأعياد، والاحتفالات الثقافية والدينية

المختلفة([1])، كما تشمل الخدمات المكملة كالبريد، والفنادق، والمقاهي، ومراكز الترفيه والتسلية.

(رابعا) أنواع السياحة:

تتعدد أنواع السياحة تبعا للدوافع والرغبات والاحتياجات المختلفة للسياح، وقد صنف خبراء السياحة الأنواع المختلفة لها وفقا لعدة معايير، منها تقسيم السياحة وفقا لأغراضها (السياحة الترفيهية- السياحة الثقافية- السياحة الدينية- السياحة الرياضية- السياحة العلاجية- سياحة المؤتمرات- سياحة المعارض- سياحة المهرجانات)، وتقسيم السياحة وفقا لعدد المسافرين (سياحة فردية- سياحة جماعية)، وتقسيم السياحة وفقا لوسائل النقل (سياحة برية- سياحة نهرية- سياحة بحرية- سياحة جوية)، وتقسيم السياحة وفقا لمدة الإقامة (سياحة أيام- السياحة الموسمية- السياحة العابرة)، وتقسيم السياحة وفقا للمناطق الجغرافية (سياحة داخلية- سياحة خارجية)، وتقسيم السياحة وفقا للسن (سياحة الطلائع- سياحة الشباب- سياحة متوسطي الأعمار- سياحة كبار السن)، وتقسيم السياحة وفقا لمستوى إنفاق السائحين (سياحة محدودي الدخل- سياحة الطبقات المتميزة- سياحة الأغنياء)، كما أدت التطورات التي شهدتها السياحة إلى ظهور أنماط سياحية جديدة مثل: سياحة المعاقين، وسياحة المغامرات، وسياحة التأمل، وسياحة مراقبة الطيور، وسياحة الصحاري والواحات، وسياحة الفضاء... إلخ([2]).

(خامسا) أهمية السياحة:

تشير الدراسات العلمية وتجارب الدول إلى التزايد الملحوظ في الدور المهم الذي تلعبه السياحة في المجتمعات المعاصرة، فأضحت السياحة من الصناعات التصديرية الأولى في العالم، وأثرت على الاقتصاد وخاصة اقتصادات الدول النامية، لأن السياحة تعتمد على

---

[1]- معهد التخطيط القومي، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية، اقتصاديات القطاع السياحي في مصر وانعكاساتها على الاقتصاد القومي، (القاهرة: ديسمبر ١٩٩٨م)، ص: ٢١.

[2]- لمزيد من التفاصيل حول أنواع السياحة راجع:

- د/ محمد منير حجاب، الإعلام السياحي، (القاهرة: دار الفكر للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ط١، ص: ٤ وما بعدها.

- د/ محمد الصيرفي، التخطيط السياحي، (الإسكندرية: دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٧م)، ط١، ص: ٤٨ وما بعدها.

الأيدي البشرية بصورة كبيرة، كما أن للسياحة آثارا اجتماعية وثقافية وبيئية مهمة، وفيما يلي سنعرض إلى الآثار الاقتصادية، والاجتماعية، والثقافية، والبيئية للسياحة:

(أ) الأهمية الاقتصادية للسياحة:

ترجع الأهمية الاقتصادية للقطاع السياحي إلى تأثيره على العديد من المتغيرات الاقتصادية الرئيسية، والتي يأتي في مقدمتها ما يلي:

- أن السياحة قطاع مركب مرتبط مع القطاعات الإنتاجية الأخرى، لذلك فهي تُسهم- بطريقة مباشرة وغير مباشرة- في خلق العديد من فرص العمل، وامتصاص جزء من البطالة، لأن السياحة تعمل على زيادة توظيف عناصر الإنتاج في المجتمع، وبصفة خاصة عنصر العمل، فهناك العديد من فرص العمل التي ما كانت لتوجد لولا السياحة، مثل المرشدون السياحيّون، وموظفو الفنادق، وتجار المناطق السياحية.
- أن السياحة هي أحد المصادر المهمة للدخل من العملات الأجنبية نتيجة تدفق رؤوس الأموال الأجنبية المستثمرة في المشروعات السياحية، والإيرادات السياحية التي تقوم الدولة بتحصيلها من السائحين، وهو ما ينعكس أثره على تحقيق التوازن في ميزان المدفوعات.
- أن السياحة تُسهم في إعادة توزيع الدخل القومي، فالأماكن ذات الأهمية السياحية توجد على شواطئ البحار، والجبال، والصحاري، والمناطق الريفية، والأماكن الأثرية البعيدة، وهي الأماكن الأقرب إلى الطبيعية منها إلى العمران (المدن)، ويعيش أغلب أهل هذه المناطق على نظام إنتاج بسيط مما يؤدي إلى ضعف المستوى الاقتصادي والمعيشي لسكان هذه المناطق، ويمكن للسياحة في مثل هذه الظروف أن تكون موردا مهما لأهل هذه المناطق من خلال تنمية سياحية لهذه المناطق التي ستؤدي إلى خلق فرص عمل جديدة، وزيادة الدخول الفردية، ومن ثمّ تعمل السياحة على توزيع الدخل على كافة المناطق بدلا من تركيزه في المراكز الحضرية الرئيسية([1]).

[1]- علي أحمد هارون، أسس الجغرافيا السياحية، (القاهرة: دار الفكر العربي، ٢٠٠٠م)، ص: ١٣١.

- أن السياحة تعد ثروة قومية، خاصة بالنسبة للدول الفقيرة في الثروات الباطنية، فتعتمد على ثروتها السياحية بصورة كبيرة، لدرجة أن البعض يقول أن: "السياحة بترول من لا بترول له".
- أن تقدم السياحة، وما يترتب عليها من دخل سريع بالعملات الصعبة، يزيد من قدرة الدولة على زيادة الاستثمارات في البُنى التحتية، والمتمثلة في الطرق، والمطارات والموانئ، ومحطات تنقية المياه، والمتاحف... إلخ، وهذا بدوره يؤدي إلى زيادة مستوى الرفاه الاقتصادي للمقيمين والسياح على حد سواء([1]).
- أن السياحة تساعد على تسويق بعض المنتجات الخاصة بالدولة المضيفة، وذلك من خلال طلب السياح على هذه المنتجات، وهو ما يعد بمثابة تصدير لمنتجات وطنية دون الحاجة إلى مصاريف الشحن والنقل إلى الخارج.
- أن الإنفاق الاستثماري في القطاع السياحي، وكذا الإنفاق الاستهلاكي من جانب السياح مقابل الحصول على الخدمات السياحية المختلفة- يؤديان إلى تنشيط القطاعات الاقتصادية الأخرى، لأن المبلغ الذي يدخل قطاع السياحة يدور في حركة الاقتصاد الوطني دورات تتعدد بحسب قوة هذا الاقتصاد، وتفصيل ذلك أنه بالإضافة إلى زيادة حجم العمالة ودفع المرتبات والمكافآت التي تمثل قوة شرائية جديدة نتيجةً للسياحة، فإن العملات التي تحصل عليها الدولة تُستخدم في الاستيراد، مما يؤدي إلى خلق دورات جديدة من الشراء والإنفاق داخل الدولة([2]).

وتزداد الأهمية الاقتصادية لقطاع السياحة بالنسبة للدول النفطية، وبصفة خاصة عندما تتعرض أسعار النفط إلى الانخفاض، الأمر الذي يحتم ضرورة اهتمام الاقتصادات الريعية بصفة عامة، والنفطية بصفة خاصة، بقطاع السياحة لتنويع مصادر الإيرادات بها بدلا من الاعتماد على مصدر وحيد للإيرادات العامة، مما يجعلها عرضة لمخاطر تذبذب الأسعار العالمية، والآثار السلبية للعبة السياسية بين بعض الدول، لذلك يجب على

---

[1]- أحمد قايد نور الدين، الأهمية والأثر الاقتصادي لتنمية قطاع السياحة- حالة الجزائر، (الملتقى الوطني حول اقتصاديات السياحة ودورها في التنمية السياحية، جامعة بسكرة، ٢٠١٠م)، ص: ٤.

[2]- سهيل الحمدان، الإدارة الحديثة للمؤسسات السياحية والفندقية، (عمان: دار الرضا للنشر، ٢٠٠١م)، ص: ٦١.

المستوى العربي تفعيل الكثير من القرارات المتعلقة بالقطاع السياحي، ومن أهمها تفعيل الاستراتيجية العربية السياحية بهدف تنمية هذا القطاع، وجذب المزيد من النشاط السياحي العالمي إلى المنطقة العربية، وزيادة نسبة السياحة البينية بين الدول العربية.

(ب) الأهمية الاجتماعية والثقافية للسياحة:

ينتج عن انتقال السياح بلغاتهم وعاداتهم ودياناتهم المختلفة من منطقة إلى أخرى مجموعة من الأثار الاجتماعية والثقافية، من أهمها ما يلي([1]):

- أن السياحة تساعد على تحقيق التوازن الاجتماعي نتيجة لزيادة دخول الأفراد العاملين في القطاع السياحي، مما يؤدي إلى ارتفاع مستوى حياتهم الاقتصادية والاجتماعية، وينقلهم من شريحة اجتماعية معينة إلى شريحة اجتماعية أعلى، فيتقلص الفارق بين الطبقات ويتحقق التوازن الاجتماعي.
- أن السياحة تساعد على الحد من البطالة، وإعادة توزيع السكان بشكل أفضل، وذلك بالمشروعات السياحية التي تقام في المناطق العمرانية السياحية الجديدة.
- أن السياحة تساعد على تحسين الصحة بشكل عام، وتحسين مزاج الإنسان، إذ يساعد السفر والترحال على الابتعاد عن الحياة الشخصية للإنسان ونسيان المشاكل التي يعاني منها فيعود المواطن إلى عمله أكثر نشاطا وإنتاجية.
- أن السياحة تساعد على تنمية وتعميق الوعي السياحي الذي هو أحد فروع الوعي الاجتماعي، لأن نشاط السياحة يتيح للأفراد الفرصة للإحاطة بالمجتمع المحيط بهم، مما يجعلهم يدركون قيمة ما يحيط بهم ويعملون على تقديمه في أفضل صورة لجذب السياح من مختلف دول العالم.
- أن السياحة أداة لتعميق الانتماء وتنمية الوعي القومي والاعتزاز بالوطن، كما تسهم في تماسك المجتمع بما تنتجه من ألوان التآلف والتعارف.

١- راجع:

- د/ رؤوف محمد علي الأنصاري، السياحة في العراق ودورها في التنمية والإعمار، (بيروت: مطبعة هادي برس، ٢٠٠٨م)، ط١، ص: ١٣٣.
- د/ هدى سيد لطيف، السياحة النظرية والتطبيق، (القاهرة: الشركة العربية للنشر والتوزيع، ١٩٩٤م)، ط١، ص: ٤٤.
- ماهر عبدالخالق السيسي، مبادئ السياحة، (الإسكندرية: مطابع الولاء الحديثة، ٢٠٠٠م)، ص: ٩٨.

- أن السياحة تزيد من معارف الإنسان، وتوسع مداركه، فيكتشف الإنسان في كثير من الأحيان عند سفره العديد من الأفكار المختلفة، ويطلع على الحضارات المختلفة.
- أن السياحة وسيلة لتبادل المعارف والقيم الثقافية بين الشعوب والمجتمعات المختلفة، إذ تكتسب الدول السياحية المهارات الثقافية والخبرات المختلفة من سائحي الدول القادمين إليها مثل اللغات، والأفكار، والفنون، والآداب، ومختلف ألوان الثقافة، وهذا بدوره يعمل على دعم التراث الإنساني، واتساع الحلقة الحضارية على مستوى العالم. فالتبادل الثقافي أحد أهم التأثيرات الإيجابية للسياحة، والذي يمثل محورا مهما من محاور تنمية المجتمع.
- أن السياحة تؤدي إلى الاهتمام بالقيم الجمالية والمعالم الفنية في الدول المستقبلة للسياحة، ويكون ذلك من خلال الاهتمام بالفنون، والرقص الشعبي، والاحتفالات الخاصة بالأعياد، والمناسبات، بالإضافة إلى إحياء بعض العادات الدينية، وأنشطة وقت الفراغ التي تجذب السياح.

وعلى الرغم من الآثار الإيجابية الكثيرة للسياحة على الناحيتين الاجتماعية والثقافية، فإن هناك بعض الآثار السلبية التي من الممكن أن تلحق بالبلد المضيف، فمثلا الاهتمام بالمناطق السياحية، وتنميتها، وإعدادها لاستقبال السائحين يتولد عنه ظهور قيم وتقاليد جديدة، وغير مألوفة، بصورة سريعة ومفاجئة بالنسبة لسكان هذه المناطق، والتي تختلف عن عاداتهم، وتقاليدهم، وموروثاتهم الحضارية والاجتماعية، مما قد يؤدي إلى تحولات وتغيرات جذرية في المجتمعات، كذلك قد يؤدي الاختلاف الكبير بين الثقافات وأساليب الحياة والمعتقدات والأفكار إلى تصادم ثقافي، أو مواجهة سلبية بين الثقافات، كما قد يحدث في بعض الدول التي تعاني من انخفاض مستويات المعيشة ونقص الإمكانيات المتاحة، في الوقت الذي يتوافد إلى هذه المناطق أصناف مختلفة من السائحين بعاداتهم الاستهلاكية وقدراتهم المالية، الأمر الذي قد يدفع بعض أبناء هذه الدول إلى محاولة تحقيق مكاسب مادية سريعة حتى وإن كانت بوسائل غير مشروعة، ومع ذلك فكل هذه الآثار السلبية للسياحة على الناحيتين الاجتماعية والثقافية من الممكن مواجهتها والتغلب عليها.

(ج) الأهمية البيئية للسياحة:

تعد العلاقة بين السياحة والبيئة علاقة تكاملية، فالبيئة في ذاتها منتج سياحي، ولذا فإن من مصلحة صناعة السياحة حماية البيئة الطبيعية والثقافية والمحافظة عليها، فقطاع السياحة- كأي قطاع اقتصادي- يعتمد في إنتاج الخدمات السياحية على الموارد الطبيعية، ومن أهم الآثار الإيجابية للسياحة على البيئة ما يلي([1]):

- أن السياحة توفر الإيرادات المالية اللازمة للمحافظة على البيئة، والاستغلال الأمثل للموارد السياحية المتاحة.
- أن السياحة تشجع الحكومات على أن تبذل جهودا كبيرة للحفاظ على مقوماتها السياحية، وتوفير حماية منتظمة للمدن والقرى والمناطق الأثرية، وخاصة ذات الأهمية التاريخية والفنية.
- أن السياحة تعد وسيلة مهمة لزيادة الوعي البيئي لدى الأفراد والمؤسسات للحفاظ على البيئة، وعلى مقومات الجذب السياحي الطبيعية منها والبشرية.

وعلى الرغم من الآثار الإيجابية للسياحة على البيئة الطبيعية والأثرية، فإنها في الوقت ذاته قد تجلب آثارا سلبية على البيئة، فالسياحة تستهلك الموارد الطبيعية، ويصدر عنها مخلفات صلبة وسائلة وغازية، وهي تتنافس على موارد محدودة من أجل الاستمرار والمنافسة، خاصة وأن السياحة يسيطر عليها القطاع الخاص الذي يركز على البعد المادي أكثر من أي أبعاد أخرى، والبيئة الطبيعية هي الرصيد الأساسي للسياحة، وهي ذات طاقة استيعابية معينة-، فإذا تم تجاوز هذه الطاقة فستعاني البيئة من التدهور، وستلحق بها أضرارا جسيمة لا يمكن تداركها، لذلك ينبغي تلبية احتياجات السياحة بطريقة لا تلحق الضرر بالبيئة، ومواردها الطبيعية، والتاريخية التي تعد أهم عوامل الجذب السياحي.

---

[1]- Sounh Manivong, Souxay Sipaseuth, Environmental impacts of Trade liberalization in the tourism sector, commissioned for the rapid trade and environment assessment project, December 2007, p٢٠ .

المبحث الأول

ماهية السياسة الضريبية

يتناول هذا المبحث ماهية السياسة الضريبية، فيتعرض لتحديد مفهومها، ثم أهدافها، وأخيرا أدواتها، وذلك على النحو التالي:

(أولا) مفهوم السياسة الضريبية:

يكاد يكون هناك اتفاق بين علماء المالية العامة على تعريف الضريبة، وما يمكن أن تسهم به في تحقيق أهداف المجتمع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، فعلى الرغم من تعدد التعاريف التي قيلت في تعريف الضريبة، فإن عناصر تعريف الضريبة تكاد أن تكون واحدة في مختلف هذه التعاريف، فالضريبة عبارة عن مبلغ من النقود يفرض بقانون، ويجبى جبرا، و بصفة نهائية، وبدون مقابل لتحقيق منفعة عامة، وفي المقابل لم يتفق علماء المالية العامة على تعريف محدد للسياسة الضريبية، وإنما تعددت مفاهيم السياسة الضريبية تبعا لتعدد أهداف الضريبة ذاتها، ومع ذلك فقد اتفقوا على ضرورة أن تواكب السياسة الضريبية التطورات التي يمر بها المجتمع في مجالاته المختلفة.

ويجدر بنا قبل أن نبين المقصود بالسياسة الضريبية أن نحدد موقع السياسة الضريبية بين السياسات المختلفة للدولة، فمن المسلم به أن السلطة السياسية في المجتمع وجدت كضرورة اجتماعية لازمة لإشباع الحاجات العامة، وهي تؤدي هذه المهمة باستخدام سلطتها العامة من خلال السياسة العامة للدولة، هذه السياسة التي تجسد فلسفة الحكم التي تعتنقها السلطة السياسية، وتتألف السياسة العامة للدولة من مجموعة من السياسات الفرعية التي تغطي كافة المجالات المالية والاقتصادية والاجتماعية والسياسية.. إلخ، والسياسة الضريبية هي إحدى أدوات السياسة المالية التي هي إحدى أدوات السياسة الاقتصادية للدولة، وبالتالي يمكن القول إن السياسة الضريبية هي فرع من فروع السياسة الاقتصادية العامة للدولة، وبصفة عامة، فإن السياسة الضريبية هي إحدى سياسات الدولة وأدواتها لتحقيق ما ينشده المجتمع من أهداف عامة في مختلف المجالات، وهو ما يقتضي ضرورة التنسيق بين السياسة الضريبية وكل من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية.

وقد عرف البعض السياسة الضرَيبية بأنها "مجموعة البرامج التي تخططها الحكومة وتنفذها عن عمد مستخدمة فيها كافة الأدوات الضريبية الفعلية والمحتملة لإحداث آثار معينة، ولتجنب آثارا أخرى لا تواءم أهداف المجتمع الاقتصادية والسياسية والاجتماعية"([1])، وقد جمع هذا التعريف كافة الأدوات الضريبية التي في الوقت نفسه أدوات للسياسة الضريبية، كما أنه لم يقتصر على الأدوات الضريبية المحتملة فقط بل أضاف إليها أية أدوات ضريبية مستقبلية يمكن الاستفادة منها في تحقيق الأهداف العامة للمجتمع، كما ربط هذا التعريف بين السياسة الضريبية وبين الأهداف التي يسعى المجتمع إلى تحقيقها، فهذه الأهداف هي مبرر وجود السياسة الضريبية، ومع ذلك فإنه يؤخذ على هذا التعريف أنه قصر مسألة صياغة وتنفيذ السياسة الضريبية على السلطة التنفيذية دون غيرها، وهو ما يجافي الواقع، لأن السلطة التنفيذية وإن كانت هي التي تتولى مهمة صياغة السياسة الضريبية إلا أنها لا تستطيع تنفيذ هذه السياسة إلا إذا تم اعتمادها وإقرارها من قبل السلطة التشريعية في صورة تشريعات ضريبية تكون بمثابة التطبيق العملي للسياسة الضريبية التي صاغتها السلطة التنفيذية، مع التأكيد على حق السلطة التشريعية في تعديل هذه السياسة، خاصة إذا كانت سيترتب عليها مزيدا من الأعباء المالية على عاتق الأفراد، وذلك استنادا إلى العنصر القانوني للضريبة، إذ يجب أن تصدر الضريبة بقانون صادر عن السلطة التشريعية، وليس بناءً على قانون صادر عن هذه السلطة كما في حالة فرض الرسوم على الخدمات التي تقدمها هيئات ومؤسسات الدولة التي يجوز تقريرها بناءً على قانون، أما الضريبة، فنظرا لخطورتها فهي لا تفرض ولا تلغى ولا تعدل ولا يُعفى منها إلا بقانون.

كما عرفها البعض الآخر بأنها "السياسة التي تتبعها الدولة حيال توجيه ضرائبها نحو تحقيق أهداف معينة محددة، ونابعة من الاستراتيجية العامة لها، مستخدمة في ذلك سلطتها العامة، وكافة الوسائل والأدوات الضريبية الممكنة الحالية، والمتوقعة، واللازمة

١ـ د/ علي لطفي ود. محمد رضا العدل، اقتصاديات المالية العامة، (القاهرة: بدون دار نشر، ١٩٨٧م)، ص: ٩٦.

لتحقيق تلك الأهداف"([1])، ويؤخذ على هذا التعريف أنه عرف السياسة بالسياسة دون أن يوضح المقصود بمصطلح السياسة في المجال الضريبي.

وقد استند بعض ثالث([2]) في تعريف السياسة الضريبية إلى مفهوم كلمة السياسة نفسها، والتي تعني "فن الحكم"، أي الفن الذي يبحث في سلوك السلطة العامة وهي تعمل لتحقيق الأهداف التي ترنو إليها (تؤمن بها) فلسفة الحكم فيها، ولذلك فقد عرف هذا البعض السياسة الضريبية بأنها "فن تمارسه الدولة لتوجيه ضرائبها وفقا للأهداف التي ترنو إليها فلسفة الحكم"، أي أنها "فن استخدام الوسائل الضريبية"، ووفقا لهذا التعريف فإن السياسة الضريبية فن يختص بمرحلة سابقة على تكوين القاعدة القانونية الضريبية، لأن القاعدة الضريبية هي "السياسة الضريبية في التطبيق"، وبالطبع فإن ذلك لا يعني أن تتطابق دائما السياسة الضريبية والقاعدة القانونية، إذ من المتصور اخفاق السياسة الضريبية- في بعض الأحوال- في اختيار القاعدة الضريبية المناسبة، كما من المتصور أيضا، في بعض الأحوال الأخرى، أن تعجز القاعدة الضريبية عن تنفيذ السياسة الضريبية المقصودة "تحقيق أهداف السياسة الضريبية"، وذلك لأسباب قد تعود إلى قصور في الكيان الضريبي وعيوب فيه، أو إلى قصور وعيوب في السياسة الضريبية، أي إلى قصور في فن استخدام الوسائل الضريبية([3]).

١- جمال الدين أبو بكر محمد حامد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة القاهر، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩م)، ص: ٥.

٢- حكمت عبدالكريم الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة القاهرة، ١٩٧٣م)، ص: ١٢-١٣.

٣- من الجدير بالذكر أنه يوجد في كل دولة ثمة هرما ضريبيا تتبوأ السياسة الضريبية قمته ويتألف هذا الهرم من أربعة مستويات رأسية متدرجة، هي: ١- السياسة الضريبية: وهي عبارة عن إجراءات أو أساليب تتبناها الدولة في المجال الضريبي لتحقيق أهداف معينة خلال فترة زمنية معينة، ٢- النظام الضريبي (التشريع): وهو الذي يقوم بتحويل السياسة الضريبية إلى واقع مادي ملموس من خلال قواعد قانونية وتشريعات تنظم الضريبة في المجتمع، وما يصاحب ذلك من وجود بعض اللوائح التنفيذية وبعض التعليمات التفسيرية التي تساعد الإدارة الضريبية على تنفيذ التشريع الضريبي، ٣- الإدارة الضريبية: وهي تختص بتنفيذ القوانين الضريبية والتحقق من سلامة تطبيقها حماية لحقوق الدولة وحقوق الممولين، ومن ثمّ يقع على عاتقها مهمة ربط وتحصيل الضريبة، ٤- المجتمع الضريبي: والذي يتكون من المخاطبين بالتشريعات الضريبية، وبالتدقيق في هذا التقسيم يتبين لنا أن السياسة الضريبية توجد على قمة هذا الهرم لأنها ترسم الخطوط العامة العريضة لفلسفة الضريبة ودورها في تحقيق أهداف المجتمع، والتي يتم تقنينها في النظام الضريبي من خلال التشريع الذي يخاطب الإدارة الضريبية والمكلفين في المجتمع الضريبي، وذلك عن طريق الإدارة الضريبية التي تسند إليها مهمة تنفيذ أحكام هذا التشريع، وبذلك تتكامل مستويات الهرم الضريبي الذي تهيمن فيه السياسة الضريبية على التشريع الضريبي الذي ينظم العلاقة بين الإدارة الضريبية والمكلفين داخل المجتمع الضريبي. لمزيد من التفاصيل راجع:

كما عرفت السياسة الضريبية بأنها "مجموعة متكاملة من أساليب استخدام الفن الضريبي للإسهام في تحقيق أهداف معينة"[1]، وجاءت كلمة "أهداف" في هذا التعريف نكرة لتدل على كافة الأهداف العامة التي تسعى السلطة العامة إلى تحقيقها لإشباع الحاجات العامة.

وبناءً على ما تقدم يمكننا تعريف السياسة الضريبية بأنها الكيفية التي يتم من خلالها استخدام وتوجيه الضريبة إلى تحقيق الأهداف التي تسعى الدولة إلى تحقيقها في إطار خطتها الاقتصادية.

(ثانيا) أهداف السياسة الضريبية:

ارتبط تطور السياسة الضريبية بالتطور الذي طرأ على دور الدولة خلال مراحل تطور الفكر الاقتصادي، والتغيرات المتتالية في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتحول في دور الدولة من دولة الرفاهية إلى دولة المنافسة، فالفكر التقليدي قصر الغرض من الضريبة على غرض واحد هو الحصول على موارد مالية تكفي لتغطية النفقات العامة، أي أن هدف الضريبة كان هدفا ماليا فقط، أما في العصر الحديث فقد أصبحت الضريبة تُشكل أداة مهمة من أدوات السياسة المالية تستخدمها الدولة لتحقيق أهدافها العامة التي قد تكون مالية أو اقتصادية أو اجتماعية، وفي الوقت نفسه تكون الضريبة التي تفرض في المجتمع انعكاسا للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية السائدة في المجتمع، كما تتغير حجما ووعاءً وغرضا بتغير هذه الاوضاع، كما تتأثر

- د/ محمد مهير سليم، السياسة الضريبية ودورها في الاستثمار، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق – جامعة طنطا، ٢٠١١م)، ص: ٤٠٩.
- د/ عبدالفتاح محمد عبدالفتاح، السياسة الضريبية المتبعة في ظل نظام الخصخصة بالتطبيق على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة بنها، ٢٠١١م)، ص:١٣٠.
- د/ الوليد صالح عبدالعزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م)، ص: ١٣.
- د/ رمضان صديق محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، (بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثامن لمنظمة مديري الضرائب الأفارقة، القاهرة: نوفمبر ١٩٩٦م)، ص: ٥٣٥ وما بعدها.
- د/ محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، (بدون دار نشر، ٢٠٠٤م)، ط٢، ص: ١٩٣.
- د/ عصام عبدالقادر الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م)، ، ص: ١٥.
- شريف عبدالواحد عبدالبديع عبدالواحد، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر- مع دراسة خاصة للحالة المصرية، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة أسيوط، ٢٠١٧م)، ص: ١٤-١٥.

[1]- أمل عصام زكي، مدى ملائمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية في ظل المتغيرات العالمية المعاصرة، (اطروحة دكتوراه، كلية التجارة– جامعة عين شمس، ٢٠٠٤م)، ص: ٦.

الضريبة بالتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تطرأ على المجتمع، وعليه يمكن القول بأن أهداف السياسة الضريبية لا تقتصر فقط على الأغراض المالية، وإنما تشمل أيضا أهدافا أخرى اقتصادية واجتماعية وسياسية، وأن هذه الأهداف تتغير وتتطور وفقا لتطور النظام الاقتصادي والاجتماعي والسياسي للدولة، أي وفقا لتطور دور الدولة.

وتتميز السياسات الضريبية في الدول المتقدمة بالحرص الشديد على تحقيق التوظف والتشغيل الكامل للطاقات الإنتاجية للموارد الاقتصادية والبشرية، بينما تتجه السياسات الضريبية في الدول النامية نحو تحقيق أهداف التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ورفع مستويات الدخول وتحقيق الرفاهية، مما يتطلب حفز وتشجيع الاستثمار، ورفع الكفاءة الإنتاجية، وترشيد الاستهلاك، لذلك فالسياسة الضريبية في تلك الدول غالبا ما توصف بأنها فن استخدام الممكن أكثر منها السعي وراء الأمثل، وعلى ذلك تلعب السياسة الضريبية دورا مهما في التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وإعادة توزيع الدخل القومي بما يتفق والعدالة الاجتماعية، وتحقيق التوازن والاستقرار الاقتصادي والاجتماعي، وعلاج الاختلالات الاقتصادية الناجمة عن عدم تفعيل مبادئ الكفاءة في مزاولة النشاط في المجتمع، خاصة في الدول النامية([1]).

وبصفة عامة فإن السياسة الضريبية تهدف إلى تحقيق أربعة أهداف رئيسية هي كالآتي:

١. **الأهداف المالية للسياسة الضريبية:** يعد الهدف التمويلي للسياسة الضريبية من أهم الأهداف التي تسعى السياسة الضريبية إلى تحقيقها، وذلك لتوفير الموارد المالية اللازمة لتغطية جوانب الإنفاق العام للدولة لإشباع الحاجات العامة، إذ تمثل الضريبة المورد الرئيسي الذي يغطي النفقات العامة في مختلف القطاعات داخل الدولة، ويتحقق هذا الهدف باقتطاع الدولة عن طريق الضرائب جزءا من دخول الأفراد والشركات واستخدامها في أغراض تمويل النفقات العامة.

١- حكمت عبدالكريم الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، مرجع سابق، ص: ٥٥ وما بعدها.

ويجب ألا يترتب على الأهمية الكبيرة التي يحظى بها الهدف التمويلي للسياسة الضريبية إغفال الأهداف الأخرى للمجتمع، ومع ذلك يرى البعض([1]) أنه إذا ما تعارض الهدف المالي للسياسة الضريبية مع أهدافها الاقتصادية والاجتماعية، فإنه يجب أن تكون الأولوية للهدف المالي، حتى تتمكن الدولة من تنفيذ سياساتها الاقتصادية والاجتماعية، وعلى الرغم من وجاهة هذا الرأي إلا أننا نرى أن أهداف السياسة الضريبية يجب أن تتكامل فيكمل بعضها بعضا، وأن التعارض بينها- حال وجوده- سيكون في حالات محدودة جدا، ويجب على واضعي السياسة الضريبية الحرص على تكامل أهدافها، فإن حصل تعارض لا يمكن التغلب عليه بين الهدف المالي للسياسة للضريبية وأيا من أهدافها الأخرى، أو حتى بين الهدف المالي وبقية الأهداف الأخرى، فإن الأولوية تكون للهدف المالي.

ويختلف الهدف التمويلي للسياسة الضريبية في الاقتصادات الريعية([2]) والاقتصادات الإنتاجية (غير الريعية)، فالإيرادات الريعية تقلل من اعتماد الدولة على الضرائب في تمويل النفقات العامة، وعلى العكس من ذلك، نجد الدول غير الريعية تعتمد كليا على الإيرادات الضريبية في تمويل النفقات العامة([3]).

٢. **الأهداف الاقتصادية للسياسة الضريبية:** تعد الأهداف الاقتصادية للسياسة الضريبة من الأهداف الوليدة (غير التقليدية)، لأنه لم يكن من المتصور في ظل المالية المحايدة أن يكون للضريبة أهدافا اقتصادية، وإنما ظهرت هذه الأهداف مع بدء تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي، وظهور ما يعرف بالمالية الوظيفية.

١- شريف رفاعي عبدالحميد، دور الإعفاءات الضريبية وتأثيرها في اتخاذ قرارات الاستثمار في مصر خلال الفترة من عام ١٩٨٩م حتى عام ١٩٩٧م، (اطروحة ماجستير، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠٠٢م)، ص: ٢١.

٢- الاقتصاد الريعي هو الاقتصاد الذي يعتمد على ما تنتجه الأرض أي استغلال الموارد الطبيعية دون البشرية، بينما يعتمد الاقتصاد الإنتاجي (غير الريعي) على ما ينتجه الإنسان، إذن فالدولة الريعية هي الدولة التي يحصل اقتصادها على معظم إيراداته من مصادر خارجية، وفي ظل الظروف المالية والاقتصادية العالمية اضطرت الكثير من الدول الريعية إلى التحول للاقتصاد الإنتاجي، وتنويع مصادر إيراداتها العامة، فمثلا أدى الانخفاض في أسعار النفط في منتصف عام ٢٠١٤م إلى توجه الدول النفطية إلى الاعتماد على الضرائب ولو بشكل جزئي لتغطية جانب من نفقاتها العامة، كما أدى إلى اهتمام العديد من هذه الدول بزيادة حجم التدفقات الاستثمارية فيها.

٣- د/ عبدالله الصعيدي، تطور النظم الاقتصادية مع الإشارة إلى مفهوم التنمية وبعض مشكلاتها، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩٢م)، ص: ١٨٠ – ١٨١.

ويتم تحقيق الأهداف الاقتصادية للسياسة الضريبية من خلال استخدام الدولة للسياسة الضريبية كأداة لتوجيه الاقتصاد القومي، وذلك بالتأثير في قرارات الإنتاج والاستثمار والاستهلاك والادخار، ففرض ضريبة على نوع معين من الأنشطة وإعفاء آخر منها سيؤدي حتما إلى تحول جانب من الإنتاج إلى ذلك النوع المعفي منها، فالإعفاء الضريبي لنشاط اقتصادي معين سيؤدي إلى الحافز على الاستثمار فيه، وعلى العكس تؤدي الضريبة المفروضة على نشاط اقتصادي معين إلى تقليل الحافز على الاستثمار فيه، أو التحول عن هذا المجال إلى مجال آخر معفي تماما من الضريبة، أو يخضع لسعر ضريبي منخفض، وينطبق هذا الكلام على القطاع السياحي بوصفه قطاعا اقتصاديا.

ويمكن كذلك أن تساعد السياسة الضريبية على زيادة الادخار بإعفاء أرباح الودائع المصرفية من الضريبة، وكذلك إعفاء أرباح وفوائد الأسهم والسندات من ضريبة القيم المنقولة[1]، بالإضافة إلى ذلك تلعب السياسة الضريبية دورا اقتصاديا كبيرا في تخفيف حدة التضخم، وترشيد الاستهلاك وتشجيع الادخار، وتشجيع الصناعات الوطنية وحمايتها من المنافسة الأجنبية عن طريق فرض ضريبة جمركية على الواردات الأجنبية، وذلك في ضوء السياسة التي تضعها الدولة لتجارتها الخارجية، بالإضافة إلى دورها في تشجيع التصدير[2].

٣. **الأهداف الاجتماعية للسياسة الضريبية:** على عكس الأهداف الاقتصادية للسياسة الضريبية، فإن الأهداف الاجتماعية من الأهداف التقليدية للمالية العامة والضرائب، إذ ذكر "آدم سميث" في كتابه "ثروة الأمم" أن مراعاة العدالة الاجتماعية في فرض

١- د/ سعيد الخضري، النظرية الاقتصادية الغربية- الجزء الرابع- الاقتصاد المالي- دراسة في دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م)، ص: ٢١٤.

٢- لمزيد من التفاصيل راجع: د/ سعيد عبدالمنعم محمد، دراسات في المحاسبة الضريبية، (بدون ناشر، ٢٠٠٥م)، ص: ٦، وأيضا د/عز الدين إبراهيم، تقدير الإصلاح الضريبي وفقا للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات، (مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق – جامعة عين شمس، العدد الثاني، يوليو ١٩٩١م)، ص: ٨٢١ – ٨٢٢، وأيضا د/ عبدالهادي محمد مقبل، نظرية الضريبة، (مكتبة جامعة طنطا، ٢٠٠٣م)، ص: ٥٢، وأيضا د/ سعيد عبدالعزيز عثمان، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن، (الإسكندرية: الدار الجامعية، ٢٠٠٣م)، ص: ١٣ – ١٤.

الضرائب هي ركن مهم من أركان النظام الضريبي الأمثل([1])، لذلك تعمل الدول على اختلاف مذاهبها السياسية والاقتصادية على بناء الأمن الاجتماعي، وذلك بتوفير مقومات الحياة الكريمة لكل أبنائها، وتطبيق مبدأ تكافؤ الفرص عليهم، وتحقيق التكافل الاجتماعي بينهم، وتعتمد في بناء ذلك الأمن على سلاح الضرائب الذي تقتطع به من ثروات الأغنياء ودخولهم ما يمكنها من الوفاء باحتياجات الفقراء ومحدودي الدخل.

ويتطلب بناء الأمن الاجتماعي عن طريق الضرائب الاعتماد بصفة رئيسية على الضرائب المباشرة على الدخل، وعلى بعض أنواع الثروة، وذلك لإمكان تطبيق مبدأ شخصية الضريبة؛ فتراعى ظروف الممول وأحواله الشخصية عند فرض ضرائب، مع تطبيق مبدأ تصاعد سعر الضريبة، كما يجب استخدام حصيلة الضرائب في توفير مقومات الحياة، وبصفة خاصة في مجالات: الصحة، والإسكان، والتعليم، ودعم السلع الضرورية، وتحقيق التنمية الشاملة([2]).

وتتباين أهمية الوظيفة الاجتماعية للسياسة الضريبية باختلاف الظروف السياسية والاقتصادية السائدة في الدول، ففي الدول المتقدمة ذات الاقتصاد الرأسمالي الحر وتركيز الثروات، تزداد أهمية الوظيفة الاجتماعية لبناء الامن الاجتماعي المنشود، على خلاف الدول الاشتراكية، ذات التخطيط المركزي الشامل، وتحديد الملكيات الخاصة أو إلغائها، والذي تتضاءل فيه أهمية الوظيفة الاجتماعية للضرائب، أما في الدول النامية أو الآخذة في النمو التي تسعى جاهدة إلى حفز النمو الاقتصادي وتحقيق التنمية، فإنها تتغاضى عادة عن الوظيفة الاجتماعية للسياسة الضريبية، ولكن تمارسها بطريقة بسيطة وبأسلوب ميسر، تشجيعا لعمليات الادخار، وجذب رؤوس الأموال الأجنبية، للوفاء بأهداف التنمية المنشودة، خاصة في ظل اتساع حجم القطاع غير الرسمي وارتفاع معدل النمو السكاني ومعدلات الفقر([3]).

١- د/ غزال منتسل العوسي، دور النظم الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية- مع دراسة خاصة للنظام الضريبي المصري، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠١٢م)، ص: ٢٣.

٢- لمزيد من التفاصيل راجع: جمال الدين أبو بكر محمد حامد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، مرجع سابق، ص: ١١-١٢.

٣- د/ معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٤٣٥هـ - ٢٠١٤م)، ص: ٢١.

٤. **الأهداف السياسية للسياسة الضريبية:** كثيرا ما تستخدم الدولة سياستها الضريبية لتحقيق بعض الأهداف السياسية، فمثلا قد تخص دولة أو أكثر بمعاملة ضريبية متميزة، ترغيبا لهذه الدول في الانضمام إلى معسكرها السياسي، كما قد تستخدم الدولة سياستها الضريبية لتثبيت مركزها التجاري والتنافسي في الأسواق العالمية، وذلك من خلال خفض أو إعفاء بعض أو كل السلع المصدرة للخارج لدعم قدرتها التنافسية، كما أن للضريبة- خاصة الضريبة غير المباشرة- دور في المجال السياسي بين الدول، وذلك من خلال إعفاء احتياجات السفارات والقنصليات والمفوضيات الأجنبية من أثاث، وأدوات منزلية، وأمتعة شخصية... إلخ من الضريبة، سواء أكانت للاستعمال الشخصي أو الرسمي، وكذا إعفاء أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب من الضريبة المفروضة على الإنفاق الاستهلاكي، وذلك كنوع من المجاملة الدولية طبقا لما جرى عليه العرف وبشرط المعاملة بالمثل([1]).

(ثالثا) أدوات السياسة الضريبية:

تعتمد السياسة الضريبية على جملة من الأدوات لتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة نذكر منها ما يلي:

١. **الإعفاء الضريبي:** وهو أحد أشكال الحوافز الضريبية الذي ينصب على إيراد خاضع أصلا للضريبة، غير أن المشرع- لمصلحة معتبرة وخروجا عن قاعدة العمومية- أعفاه من الضريبة بنص قانوني صريح([2])، فالدولة في هذه الحالة تتنازل عن حقها في فرض الضريبة- بناء على تشريع ضريبي- على إيراد خاضع أصلا للضريبة مراعاة منها لاعتبارات اجتماعية واقتصادية([3])، وهذا الإعفاء قد يكون كليا أو جزئيا،

١- لمزيد من التفاصيل راجع: د/ عبدالهادي محمد مقبل، الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير- دراسة في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، (القاهرة: دارة النهضة العربية، ٢٠٠٠م)، ص: ٣٥ – ٣٨، وأيضا د/ عبدالفتاح محمد عبدالفتاح، السياسة الضريبية المتبعة في ظل نظام الخصخصة بالتطبيق على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة بنها، ٢٠١١م)، ص: ٢٤٢، وأيضا شريف عبدالواحد عبدالبديع عبدالواحد، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر، مرجع سابق، ص: ٢٥ – ٢٦.

٢- جمال الدين أبو بكر محمد حامد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، مرجع سابق، ص: ١٧.

٣- د/ الوليد صالح عبدالعزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، مرجع سابق، ص: ١٦.

جزئيا، وقد يكون الإعفاء مؤقتا بمدة محددة ينتهي بانتهائها (إجازة ضريبية Tax Holiday)، وذلك لبلوغ هدف أو أهداف معينة يراها المشرع، وقد يكون مؤبدا غير متقيد بمدة، بحيث يستفيد به المشروع طيلة حياته الإنتاجية.

٢. **نظام تخفيض وعاء الضريبة:** وتتمثل في تقرير معاملة ضريبية تفضيلية بتخفيض وعاء الضريبة، أي عدم سريان الضريبة على كامل الوعاء الخاضع للضريبة، وإنما على نسبة أو جزء منه، ففي بعض الدول يخفض وعاء شركات الاستثمار الصناعية بنسبة ٣٠% لنشاط التصدير([1]).

٣. **الأسعار الضريبية المخفضة:** ويقصد بها تخفيض أسعار الضريبة أو الضرائب على القطاع المرغوب تشجيعه مع إبقاء الأسعار ثابتة بالنسبة لباقي أوجه النشاط الاقتصادي الأخرى، أو تُرفع على بعض أوجه النشاط، وتبقى ثابتة بالنسبة للبعض المراد تشجيعه([2])، فيزيد الاستثمار في المجالات الاقتصادية ذات السعر الضريبي المنخفض، وتقل الاستثمارات في المجالات ذات السعر الضريبي المرتفع، وهذا يعني أن السياسة الضريبية يمكن استخدامها في توجيه الاستثمارات إلى المجالات التي تتفق مع السياسة الاقتصادية للدولة.

٤. **تأجيل الضريبة أو وقفها:** وذلك بإرجاء إدخال الدخل أو العائد في الوعاء، أو تأخير استحقاق الضريبة أو دفعها، ويستخدم هذا النظام عادة لتشجيع المشروعات على إعادة استثمار الأرباح والعوائد، أو لتخصيص جزء من رأس المال لتمويل مشروعات اقتصادية أخرى([3]).

٥. **نظام تثبيت الضريبة:** وذلك بتحديد سعر ثابت للضريبة طوال مدة المشروع أو الاستثمار، حتى لا يتعرض المشروع لاضطراب في أعماله نتيجة لتعديل نظام الضريبة أو سعرها.

١- د/ عبدالباسط وفا، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م)، ص: ٢٢.

٢- د/ عبدالحفيظ عبدالله عيد، المالية العامة، (القاهرة: دار النهضة العربية، بدون سنة نشر)، ص: ٣٥٩-٣٦٠.

٣- د/ أحمد شرف الدين، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار، (القاهرة: كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٠، أكتوبر ١٩٨٩م)، ص: ٢١.

٦. **نظام ترحيل الخسائر:** وهو نموذج لمشاركة المشروع فشله في مقابل اقتطاع جزء من أرباحه في شكل ضريبة في فترات الرواج وتحقيق الربح([1])، ويساعد ترحيل الخسائر على تشجيع الاستثمار وتوجيهه، كما يحد من الآثار السلبية للضريبة على قرار الاستثمار الخاص، فضلا عما يحققه من العدالة الضريبية في المدى الطويل([2])، وكلما زادت السنوات التي يسمح بترحيل الخسائر في حدودها زاد الحافز لدى المستثمرين([3])، وقد يتم ترحيل الخسائر إلى الأمام لتعويض المشروع عن خسائره، سواء تم هذا الترحيل بشكل مطلق إلى أن تستنفذ الخسائر بشكل كامل (كما في المملكة المتحدة)، أو لمدة معينة لا يسمح بعدها بالترحيل، أو ترحيلها إلى الخلف لمساعدة المشروع على توفير سيولة تخرجه من عثرته (كالسويد، والنرويج اللتين تسمحان بترحيل الخسائر للخلف لمدة ثلاث سنوات)، أو الترحيل للأمام والخلف كما في الولايات المتحدة التي ترحل الخسائر للخلف إلى ٣ سنوات وإلى الأمام لمدة ١٥ سنة([4]).

٧. **السماح الاستثماري:** وتهدف هذه الأداة من أدوات السياسة الضريبية إلى التغلب على أثر التضخم النقدي على إهلاك الأصول الثابتة؛ وذلك لأن الفكر المحاسبي يقوم باحتساب الاستهلاك على أساس التكلفة التاريخية دون مراعاة أثر التضخم، وبالتالي سيكون مخصص الإهلاك غير كاف لاستبدال الأصول الثابتة عند انتهاء عمرها الإنتاجي([5])، فمع ارتفاع الأسعار تنخفض القيمة الحقيقية لأقساط الإهلاك التي يتم تحديدها على أساس التكلفة الأساسية (التاريخية) للأصول، مما يزيد من العبء الضريبي الحقيقي على المشروعات، لذلك يجب أن يرتفع معدل الإهلاك بارتفاع

١- د/ عبدالرسول عبدالهادي، دور الحوافز والإعفاءات الضريبية في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير، المؤتمر الضريبي السابع "تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة"، (القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب والمكتب الاستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة بالإسكندرية، مايو ٢٠٠٢م)، ص: ٤.

٢- د/ فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة الإسكندرية، ١٩٩٣م)، ص: ٣٨٤.

٣- د/ محمد ريحان حسين، دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وآثارها على الدخل الضريبي، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد الثاني، السنة الثانية، العدد الثالث، جامعة حلوان، ١٩٨٨م)، ص: ١٠٥.

٤- د/ محمود السيد الناغي، دراسة تحليليه لسياسة الإعفاءات الضريبية في التشريع المصري، (القاهرة: مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ١٩٨١م)، ص: ٢٠٤.

٥- د/ محمد عبدالعزيز خليفة، النظم الضريبية المقارنة، (بدون مكان نشر، بدون ناشر، ٢٠٠٦م)، ص: ١٦٧.

الأسعار([1])، فيتم تقرير حافز السماح الاستثماري الذي يسمح للمستثمر بخصم نسبة معينة من إيراداته للوصول إلى وعاء الضريبة، وذلك بالإضافة إلى الاستهلاكات العادية التي يتم خصمها بصفة دورية، وبالتالي يتم استهلاك الأصول الرأسمالية بأكبر من قيمتها التاريخية، ولا يترتب على السماح الاستثماري تغيير في السعر الإسمي للضريبة المفروضة على أرباح المشروع بل تخفيض فعلي في وعاء الضريبة، ومن ثمّ مقدار الضريبة المستحقة([2]).

٨. **نظام الاستهلاك المعجل (الاستهلاك السريع للأصول):** وذلك من خلال مضاعفة معدل استهلاك رأس المال الثابت المخصوم من وعاء الضريبة، وتكوين احتياطي معفي من الضرائب ومخصص لأغراض معينة، ولا يجاوز نسبة معينة من قيمة الاستثمار، أو قيمة الربح الصافي([3])، ويرتبط هذا الأسلوب ارتباطا مباشرا بحجم الاستثمار في أصول رأسمالية، بالإضافة إلى ما يحققه من ميزة ضريبية هامة، كما ذلك الأسلوب- كأداة من أدوات السياسة الضريبية- يؤدي إلى زيادة معدلات الاستثمار؛ ذلك لأنه لكي يستفيد المستثمر استفادة أكبر يتعين عليه أن يزيد من حجم استثماراته في أصول جديدة من سنة إلى أخرى، وكذلك استبدال الأصول المستهلكة، وإحلال أصول أحدث فنيا وتكنولوجيا محل الأصول القديمة والأقل كفاءة([4]).

٩. **نظام الخصم الضريبي:** وتطبيق مبدأ الخصم يعني حق المكلف في استرداد مبلغ الضريبة الذي سبق سداده عند شرائه السلع والخدمات التي قام ببيعها (مدخلاته)، ومن ثمَّ فإن عبء الضريبة في نهاية مراحل الدورة الاقتصادية لا يقع على أصحاب الفعاليات الاقتصادية، بل على كاهل المستهلك النهائي كما في كافة الضرائب غير

١- د/ جنات فاروق السمالوطي، الإصلاح الضريبي في مصر والمعادلة الصعبة، (المؤتمر العلمي التاسع لقسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة القاهرة: ٧-٨ يونيو ٢٠٠٥م)، ص: ١٥.

٢- د/ سعيد عبدالعزيز علي، دور السياسة الضريبية في ترشيد استثمارات القطاع الخاص مع التطبيق على مصر، (اطروحة دكتوراه، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ١٩٨٩م)، ص: ١٥٥-١٥٦.

٣- د/عبدالرسول عبدالهادي، دور الحوافز والإعفاءات الضريبية في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير، مرجع سابق، ص: ٣.

٤- د/ أمين السيد أحمد لطفي، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال "الضريبة على أرباح شركات الاستثمار"، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩١م)، ط١، ص: ٢٧.

المباشرة[1]، ومبدأ الخصم هو جوهر الضريبة على القيمة المضافة، وهو أرقى ما وصل إليه الفن الضريبي، وكان الوصول إليه وتطبيقه في فرنسا في بداية الخمسينات من القرن الماضي بداية ثورة عظيمة في تطور الضرائب على الإنفاق، بعد أن كانت هذه الضريبة تُطبق بطريقة تراكمية، بما في ذلك من المساوئ والعيوب، وما يؤدي إليه من اضطراب في الأداء الاقتصادي[2].

١٠. **نظام رد الضريبة:** وذلك في حالة قيام الممول ببيع أصل ثابت قديم واستخدام ثمن البيع في شراء أصل جديد يحل محل الأصل القديم خلال فترة زمنية معينة، بهدف تشجيع المشروعات على تنفيذ برامج الإحلال والتجديد ودفع عملية التنمية الاقتصادية[3]، كذلك هناك الرد الضريبي لمشتريات السياح التي يتم إخراجها معهم عند مغادرتهم حدود الدولة، وقد يكون الرد مطلق بدون حد أدنى أو حد أقصى لمبلغ الضريبة المدفوعة، وقد يكون مبلغ الضريبة التي ترد محددا بحد أدنى، أو بحد أقصى، أو بالحدين معا.

المبحث الثاني

أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي

بعد أن *بَيَّنَّا* في المبحث الأول مفهوم، وأهداف، وأدوات السياسة الضريبية، نخصص هذا المبحث للوقوف على أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحة، وحتى يتسنى لنا ذلك نين أولا المقصود بالقدرة التنافسية للقطاع السياحي، وكذلك التعرض لمحددات القدرة التنافسية للقطاع السياحي، ثم بعد ذلك نتناول بشيء من التفصيل أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي:

(أولا) مفهوم ومحددات القدرة التنافسية للقطاع السياحي:

١- د/ سليمان محمد مصطفى، د/ صلاح الدين عبدالعليم: الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول- التحديات وآليات التطبيق، (المؤتمر الضريبي العلمي العشرين تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م)، ص: ٨.

٢- د/ خالد عبدالعليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، (بدون مكان نشر، بدون سنة نشر)، ص: ١٨.

٣- د/ عبدالرسول عبدالهادي، دور الحوافز والإعفاءات الضريبية في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير، مرجع سابق، ص: ٤.

إن مفهوم القدرة التنافسية بشكل عام يتمثل في الكيفية التي تستطيع بها المؤسسة أو الدولة أن تستخدم تدابير أو إجراءات معينة تؤدي إلى تميزها عن منافسيها، وتحقق لنفسها التفوق والتميز عليهم، وهكذا فإن القدرة التنافسية للمنتجات السلعية تأتي محصلة لعوامل عديدة متداخلة ومتباينة في أنماطها وتأثراتها، أهمها تكاليف الإنتاج، والجودة، والنوعية، فضلا عن الدور المهم الذي تلعبه الحكومة في توفير خدمات البنية التحتية المساندة للقطاعات السلعية والخدمية، وإتباع السياسات الاقتصادية والإجراءات الإدارية المعززة للقدرة التنافسية، وكذلك وضوح وشفافية القوانين والتشريعات المنظمة للبيئة الاستثمارية الملائمة لمختلف القطاعات الاقتصادية([1])، وترتكز القدرة التنافسية بشكل عام على سبع مرتكزات أساسية هي([2]):

١. الالتزام بالمواصفات الدولية للجودة.
٢. التطور التكنولوجي.
٣. توفير اليد العاملة المؤهلة التي تستجيب لمتطلبات السوق.
٤. تكييف نظام التعليم مع احتياجات السوق.
٥. الاهتمام بالبحث والتطوير.
٦. دراسة الأسواق الخارجية.
٧. تطوير نظم المعلومات (تقنية المعلومات).

أما عن القدرة التنافسية السياحية، فيمكن تعريفها عبر ثلاث مستويات([3]):

- **على مستوى المؤسسات السياحية:** وتعرف بقدرة المؤسسات على خلق موارد وإمكانيات تتفوق على منافسيها في الأسواق العالمية من خلال دمج الأصول من الموارد الطبيعية مع عملية التصنيع كالبنية التحتية، ومن ثمّ تحويلها إلى نتائج

١- علال بن ثابت، متى يصبح الاقتصاد الجزائري تنافسي؟ دراسة في تحسين القدرة في ظل اتفاق الشراكة، (الملتقى الدولي حول: آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ١٣ – ١٤ نوفمبر ٢٠٠٦م)، ص: ١٢.

٢- كمال زريق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية، (الملتقى الوطني حول تنافسية مؤسسات القطاع الاقتصادي وتحولات المحيط) جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، ٢٩ – ٣٠ أكتوبر، ٢٠٠٢م)، ،ص: ١٥.

٣- د/ عبدوس عبدالعزيز، تعزيز تنافسية قطاع السياحة الجزائري: الواقع والمأمول، (مجلة الباحث الاقتصادي، العدد ٠١/٢٠١٣)، ص: ٣٨٩ - ٣٩٠

اقتصادية، وتعرف أيضا بأنها قدرة المؤسسة على زيادة الإنتاج والتحسين في نوعية السلع والخدمات التي ترضي أذواق المستهلكين.

- **على مستوى القطاع السياحي:** تعرف القدرة التنافسية لقطاع السياحة بأنها قدرة المؤسسات المنتمية لقطاع السياحة في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الدولية دون الاعتماد على الدعم والحماية الجمركية، والقطاع التنافسي هو القطاع الذي تكون مؤسساته قادرة على التصدي للمنافسة، سواء المحلية الداخلية، أو الأجنبية الخارجية من خلال المحافظة على حصتها من السوق، والعمل على تنميتها باستمرار وتحقيق الأرباح.
- **على مستوى الدولة:** وتعرف القدرة التنافسية للسياحة على المستوى الدولي بقدرة البلد على الاحتفاظ أو الزيادة في حصتها في سوق الصادرات السياحية من خلال جذب أكبر عدد من السياح.

كما يعرف البعض([1]) القدرة التنافسية للقطاع السياحي بأنها قدرة هذا القطاع على جعل مقصده وجهة سياحية تنافسية مع قدرته على زيادة الإنفاق السياحي، وزيادة جذب السائحين، مع تعزيز رفاهية سكان البلد المضيف، والحفاظ على رأس المال الطبيعي للأجيال المقبلة.

ونخلص مما سبق أن القدرة التنافسية لقطاع السياحة تعني قدرة المؤسسات السياحية في دولة ما على تحقيق نجاح مستمر في الأسواق الوطنية التي تنطلق منها إلى المنافسة الدولية، والقطاع التنافسي هو الذي يحقق عوائد عالية أعلى من المتوسط مع وجود منافسة حرة من قبل المؤسسات الأجنبية، أي الذي تكون إنتاجية عناصره أكبر من إنتاجية عناصر منافسيه، إلى جانب تحقيق التفوق من خلال ارتفاع نصيبه من إجمالي الصادرات العالمية.

وفيما يتعلق بمحددات التنافسية فقد توصل بورتر إلى طرح نموذج رائد للتنافسية المسمى بنموذج الماسة (porter's Diamond Model) لفهم كيفية تفاعل مجموعة من العوامل

---

[1]- J. R. Brent Ritchie, Geoffrey Ian Crouch. CROUCH The Competitive Destination: A Sustainable Tourism Perspective, (CAB Publishing, 2003), P: 2.

مع بعضها لبناء صناعة أو قطاع تنافسي، وهذه العوامل هي عبارة عن المحددات التي تحكم عملية تحقيق وتعزيز المزايا التنافسية للدولة، وتنقسم إلى أربع محددات رئيسية تتمثل: عوامل الإنتاج، وظروف الطلب، والصناعات الداعمة والصناعة ذات الصلة، واستراتيجية المؤسسة، ثم أضاف بورتر محددين آخرين لاكتساب ميزة تنافسية هما: دور الدولة، وأحداث الصدفة([1]):

١. **عوامل الإنتاج:** يصنفها بورتر إلى خمس مجموعات أساسية هي: الموارد البشرية، والموارد المادية، وموارد المعرفة، ورأس المال، والبنية التحتية، وهو يرى أن نجاح الدول في صناعتها يتحقق عند خلق منتج متميز وأكثر أهمية من خلال الاستغلال الأمثل لتلك العوامل.

٢. **ظروف الطلب:** ويشير هذا العنصر إلى أهمية تأثير الطلب المحلي على نجاح منتجات أو خدمات صناعة معينة، فتحقيق المزايا التنافسية يتطلب الانطلاق من الطلب المحلي المعتمد على الجودة، وهذا يعد خطوة أساسية في تحقيق القدرة على تلبية الطلب العالمي والمنافسة دوليا.

٣. **الصناعات الداعمة والصناعات ذات الصلة:** إن نجاح صناعة معينة دوليا يوفر فرص تدفق المعلومات وتبادل التقنيات التي ترفع مستوى الإنتاجية، وتسمح بزيادة الطلب على المنتجات أو الخدمات المكملة التي تعرضها الصناعات ذات الصلة، وعليه تتحقق المزايا التنافسية دوليا بالتفاعل والتكامل بين القطاعات المختلفة ذات الصلة وفروع الصناعة الواحدة.

٤. **استراتيجية المؤسسة:** تعد هذه الخاصية أهم محددات القدرة التنافسية الوطنية التي تتمكن من خلالها المؤسسات اختراق الأسواق الدولية، فلا يمكن لصناعة ما اكتساب ميزة تنافسية دولية إلا إذا كان لمؤسساتها الكفاءة الكاملة لاستراتيجياتها التنظيمية والقدرة العالمية لسياساتها وأساليبها الإدارية على أن تتلاءم مع البيئة المحلية.

---

[1]- نرجس حداد، نمو النشاط السياحي كمؤشر لقياس التنافسية- دراسة حالة المؤسستين الفندقيتين الأوراسي والجزائر، (أطروحة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسه، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩م)، ص: ٥٤.

استنادا إلى ما سبق لا يمكن الفصل بين المستوى المحلي والمستوى الدولي، كما لا يمكن حصر التنافسية في أحد المستويين، بل إن التنافسية الحقيقية هي القدرة على التحول من تغطية السوق المحلي إلى التوغل في الأسواق العالمية.

٥. **دور الدولة:** ويتمثل في إيجاد بيئة قانونية وتجارية مستقرة ملائمة للاستثمار والتجارة، ورغم الاختلافات المتعددة القائمة حول دور الدولة في دفع عجلة التنافسية، إلا أنه يمكن التأكيد على تحول هذا الدور من التدخل المباشر للحكومة بالدعم والحماية للأعمال التجارية إلى دور المساندة غير المباشرة التي تتمثل في إجراءات التهيئة للأعمال المحيطة بالمؤسسات كتقليص العوائق التجارية والضريبية، وخلق بيئة تساعد على اكتساب المزايا التنافسية.

٦. **أحداث الصدفة:** ويقصد بها حدوث تغيرات مفاجئة تؤثر على مجموعة من المحددات مما يؤدي إلى نجاح صناعة من الصناعات أو فشل صناعة أخرى، وتكون خارجة عن إرادة المؤسسات والدولة على حد سواء، ولا يمكن التحكم فيها، كحدوث تحولات هامة في الأسواق المالية العالمية، أو أسعار الصرف، أو انقطاع مفاجئ في التكنولوجيا، والقرارات السياسية للحكومات الأجنبية، والحروب، ومثل هذه الأحداث تخلق ظروفا جديدة قد تلغي مزايا تنافسية لصناعة معينة، مما يجعل موازين التنافسية تتوزع أحيانا بشكل عشوائي وغير عادل.

وبما أن السياحة نشاطا اقتصاديا، وصناعة قائمة بذاتها، فإن محددات التنافسية التي أوردها بورتر في نموذجه الماسي السابق ذكره تنطبق عليها تماما، فعوامل الإنتاج التي تعد مدخلات لصناعة السياحة، وظروف الطلب على مخرجات هذه الصناعة، والصناعات الداعمة والصناعات ذات الصلة بصناعة السياحة، واستراتيجيات المؤسسات السياحية، ودور الدولة الداعم لصناعة السياحة، وأحداث الصدفة الخارجة عن إرادة المؤسسات السياحية والدولة- كلها عوامل تؤثر على القدرة التنافسية لقطاع السياحة في أي بلد يحترف هذه الصناعة.

وما يهمنا- في إطار هذا البحث- من العوامل المحددة لتنافسية السياحة- سالفة الذكر- هو دور الدولة، إذ يجب على الدولة أن توفر البيئة القانونية والاستثمارية الملائمة

لتنشيط القطاع السياحي وتعزيز القدرة التنافسية لهذا القطاع الحيوي، وتستطيع الدولة وباستخدام السياسة الضريبية أن تجعل من الضريبة أداة من أدوات الجذب السياحي، فالسياحة- كما ذكرنا من قبل- وعاء ضريبي مهم، تستطيع الدولة من خلاله تحقيق زيادة كبيرة في إيراداتها العامة، من خلال تحصيل أنواع مختلفة من الضرائب التي تفرض على الأنشطة والخدمات السياحية، إلا أن زيادة الحصيلة الضريبية المتولدة من النشاط السياحي قد يكون لها أثر سلبي على تنمية قطاع السياحة والتنافسية السياحية للدولة، لذلك قد يكون من الأفضل تقرير عدد من الإعفاءات والحوافز الضريبية لجذب السياح، وزيادة حجم الاستثمارات الوطنية والأجنبية في قطاع السياحة، لذا يجب أن يكون تقييمنا للقدرة التنافسية ليس فقط على أثر الضرائب على الشركات والسياح، ولكن أيضا على مساهمة هذه الضرائب في تمويل البنية التحتية والخدمات المطلوبة لضمان استمرار تنافسية قطاع السياحة، وهنا يثور التساؤل حول أثر الضرائب على القدرة التنافسية للقطاع السياحي، ودور الإعفاءات والحوافز الضريبية في تعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي، وهو ما سنحاول الإجابة عليه فيما يلي.

(ثانيا) أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي:

حظيت مسألة تنافسية الأسعار في مجال السياحة باهتمام الكتاب والباحثين، فتعددت الدراسات التي خصلت إلى نتيجة مهمة مفادها أن الطلب على السياحة عندما يكون مرنا بالنسبة للتغيرات الحاصلة في السعر، فإن تخفيض معدل الضريبة المفروضة على السلع والخدمات السياحية (مثل الفنادق والمطاعم) سيؤدي إلى زيادة الطلب السياحي، والعكس صحيح، ففي حالة زيادة معدلات الضرائب المفروضة على القطاع السياحي سينخفض الطلب السياحي، ومع ذلك فإن أثر الضريبة على سلوك السائحين يتوقف على ما يتحملونه في النهاية من عبء الضريبة، وبالقدر الذي يؤثر على السعر الذي يدفعونه مقابل السلع والخدمات السياحية([1]).

[1]- Craigwell, R., Tourism competitiveness in Small Island Developing States. (Research Paper, No. 19, UNU World Institute for Development Economics Research, Helsinki, Finland), 2007.

ونظرا لأهمية الطلب على السياحة بالنسبة للعديد من الحكومات، اهتمت العديد من الدراسات بالتأثيرات المحتملة للتغيرات في معدلات الضرائب السياحية زيادة ونقصانا، ففي دراسة لكل من: دواير، وفورسيت، وراو (Dwyer, Forsyth and Rao)([1])، أجريت على ١٩ دولة حول القدرة التنافسية للسياحة وقطاع السفر، باستخدام الكفاءة الإنتاجية كمحدد للقدرة التنافسية لقطاع السياحة فيما بين الدول محل الدراسة، وبمراعاة تعادل القوة الشرائية في هذه الدول (PPP)([2])، واستخدام أستراليا كدولة أساس، والتقريب بين أسعار مجموعة من السلع والخدمات السياحية في الوجهات السياحية المتنافسة، وتضمنت الدراسة طريقة للتقييم الكمي لمقارنة المقدرة التنافسية لكل مقصد من المقاصد السياحية مع المقاصد السياحية الأخرى محل الدراسة من خلال توفير أنماط معينة من المشتريات السياحية، خلصت الدراسة إلى تأكيد العلاقة العكسية بين معدل الضريبة والطلب على السياحة.

كما أجرت وزارة الخزانة في المملكة المتحدة تقييما لتأثير انخفاض أسعار الضريبة على القيمة المضافة على السياحة البريطانية، وعلى الاقتصاد البريطاني ككل، وذلك باستخدام التوازن الديناميكي الجزئي، ونماذج التوازن العام القابلة للقياس، واستند التقييم إلى مجموعة من الفرضيات التي صيغت قبل إجراء التقييم، وللتحقق من صحة فرضياتهم أجروا دراسة استقصائية على جمعية الضيافة البريطانية (The British Hospitality Association)، وكانت النتيجة أن ٩٥% من عينة الدراسة الاستقصائية أفادت أن أي تغيير – جزئي أو كلي– في ضريبة القيمة المضافة سيكون له تأثير على الطلب السياحي، وأثبتت الدراسة أن انخفاض أسعار السلع والخدمات السياحية نتيجة لانخفاض معدل الضريبة بنسبة ١٠% يزيد الطلب السياحي بنسبة ١٢,٨%، وأكدت الدراسة ان هذا الأثر

---

[1]- Dwyer, L., Forsyth, P., Rao, P., "Price Competitiveness of Travel and Tourism: A Comparison of 19 Destinations". Tourism Management 21, 2000, available from: https://www.researchgate.net/publication/263218239_The_Price_Competitiveness_of_Travel_and_Tourism_A_Comparison_of_19_Destinations

2- Purchasing Power Parity.

المتبادل بين انخفاض الأسعار نتيجة لانخفاض الضريبة وزيادة الطلب السياحي لن يكون فوريا، بل من الممكن أن يستغرق أربع سنوات([1]).

وفي بلدان منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OECD)([2]) توصلت دراسة مماثلة([3]) إلى أن مرونة الطلب السعرية للسياحة كانت (١,٢-)، وهي قريبة جدا من مرونة الطلب السعرية للسياحة البريطانية، واكد الباحثون في هذه الدراسة أيضا على أن الأثر المتوقع لتخفيض معدل الضريبة السياحية لن يكون فوريا، إذ قد يستغرق عامين لتحقيق ٨٠% تقريبا من هذا التأثير.

وفي دراسة أعدها Ihalanayake([4]) عام ٢٠١١م حول الآثار الاقتصادية للتغيرات الضريبية على السياحة في استراليا، استخدم فيها نموذج ضريبة السياحة، ونموذج التوازن العام من خلال إلغاء الضرائب السياحية، وزيادة الضريبة المفروضة على السلع والخدمات، وكما هو متوقع، فإن النتائج تشير إلى أن قطاع السياحة قد توسع بالفعل وزاد الطلب على السلع والخدمات السياحية نتيجة لإلغاء الضرائب المفروضة على السياحة، بينما انكمشت القطاعات الأخرى نتيجة لزيادة معدلات الضريبة على السلع والخدمات الأساسية، وهو ما أدى إلى انخفاض الناتج المحلي الإجمالي(GDP)([5])، وبالتأكيد فإن تخفيض الضريبة السياحية لا يعني بالضرورة زيادة معدلات الضرائب المفروضة على السلع والخدمات الأساسية، وبالتالي سيكون الأثر المترتب على تخفيض الضريبة

1- Wason, G. & Nevin, M., The Price Sensitivity of Tourism to Britain, a research paper for The British Tourist Authority, 2001, available from: https://www.scribd.com/document/129446760/British-Tourist-Authority-Price-Sensitivity-ofTourism-to-Britain

2- Organisation for Economic Co-operation and Development.

3- Nevin, Wason and Deloitte, 2011, Tourism Sector VAT analysis: A Report on the Impact of Reduced VAT Rates on British Visitor Accommodation, Attractions and the Wider Economy, 2011, available from: http://docplayer.net/43868500-Tourism-sector-vat-analysis.html

4- Ihalanayake, R. (2011) Economic Effects of Tourism Tax Changes in Australia: Empirical Evidence from a Computable General Equilibrium Model. Tourism Economics, Vol 18, No 1, 181-202.

5- Gross Domestic Product.

السياحية إيجابيا وليس سلبيا، لأنه سيؤدي إلى زيادة الطلب السياحي، وزيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية في قطاع السياحة.

ويقدم تقرير التنافسية والسياحة والسفر الصادر عن المنتدى الاقتصادي العالمي لعام ٢٠١٧م([1]) مقياسا للقدرة التنافسية الشاملة لقطاعات السياحة في ١٣٦ دولة، ويتكون مؤشر التنافسية السياحية من تدابير متعددة، بعضها أكثر صلة بالضرائب وبيئة الأعمال من غيرها، ومن بين ٩٠ مؤشرا فرديا للتنافسية، تتصل أربعة مؤشرات بالقدرة التنافسية للأسعار، وتسيطر أوروبا، التي تضم ست اقتصادات في البلدان العشرة الأولى (اسبانيا، وفرنسا، وألمانيا، والمملكة المتحدة، وإيطاليا، وسويسرا) على تصنيفات المنتدى الاقتصادي العالمي التي تنشر كل سنتين، ومع ذلك، تجدر الإشارة إلى أن العوامل المساهمة في هذا النجاح هي الثراء الثقافي في أوروبا، والبنية التحتية للخدمات السياحية، والظروف الصحية والنظافة الصحية الممتازة، وتبسيط التأشيرات بالنسبة لدول الاتحاد الأوربي، والدرجة العالية للانفتاح الدولي، فضلا عن الاستقرار الأمني النسبي في أوروبا الغربية والجنوبية.

ومن ناحية أخرى، تميل الاقتصادات الأوروبية إلى الاهتمام بعوامل أخرى لتدعيم تنافسية القطاع السياحي فيها غير العوامل السعرية، وهي العوامل غير السعرية، لأنها توفر الإيرادات اللازمة للإنفاق على عوامل أخرى تسهم في القدرة التنافسية للسياحة، مثل الهياكل الأساسية والثقافية والسلامة والانفتاح والتكنولوجيا والتنمية الاجتماعية والبيئة، وفي كثير من الحالات تكون الضرائب على القطاع أعلى نسبيا من الضرائب المفروضة على القطاعات الأخرى، على سبيل المثال، في عام ٢٠١٣م، بحث مجلس السياحة والسفر العالمي (WTTC)([2]) نسبة الضرائب التي يدفعها القطاع في الولايات المتحدة مقارنة بالقطاعات الأخرى، ووجد أن صناعة السفر في الولايات المتحدة تخضع للضريبة بمعدل أعلى من القطاعات الأخرى، وشكلت الضرائب المباشرة على السياحة

1- World Economic Forum ranking, 2017, available from: http://reports.weforum.org/travel-and-tourism-competitiveness-report2017/ranking/#series=TTGOVEXP

2- The World Travel and Tourism Council.

والسفر في الولايات المتحدة ٣,٢٪ من إجمالي الضرائب التي تم تحصيلها في عام ٢٠١٢، بينما بلغت مساهمة القطاع المحلي في الناتج المحلي الإجمالي ٢,٧٪ فقط([1]).

ومما تقدم نخلص إلى أن إلغاء الضرائب السياحية أو تخفيض أسعارها، أو الإعفاء منها- عندما يكون الطلب على السياحة في بلد مرنا- يؤدي إلى انخفاض أسعار السلع والخدمات السياحية، فيزيد الطلب على السياحة، وتزيد قدرتها التنافسية على المستوى الدولي، وسيؤدي ذلك إلى ازدهار هذه الصناعة، فتعظم أهميتها وإسهامها في زيادة الدخل القومي، كذلك فإن إلغاء الضريبة، أو الإعفاء منها مدة من الزمن طالت أو قصرت قد يكون عاملا مهما من عوامل جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبية في مجال السياحة، صحيح أن الإعفاء الضريبي ليس هو العامل الوحيد المحدد لقرار المستثمر، إذ يتعين على المستثمر أن يحسب العائد الواجب الحصول عليه من استثماره، وكذلك الوقت اللازم لاسترداد رأس المال، وهذا يدفع المستثمر إلى دراسة العوامل التي تؤثر على الربح، مثل الطلب المحتمل، سعر التكلفة، وتوافر عوامل الإنتاج ووسائل النقل، والقوى المحركة، والوضع الأمني والمستقبل السياسي للبلد الذي يرغب في الاستثمار فيه، فعلى الرغم من كل ذلك يبقى العنصر الضريبي عنصرا مؤثرا بشكل أو بآخر في قرار الاستثمار، خاصة عندما تتساوى أكثر من وجهة استثمارية في العوامل الأخرى غير عامل الضريبة.

كما نخلص بنتيجة أخرى مهمة، وهي أن الضريبة ليست هي المحدد الوحيد للتنافسية السياحية، وإنما هناك محددات أخرى لا تقل عنها في الأهمية، مثل حالة الأمن في الوجهة السياحية، والتنمية الثقافية والبيئية، والظروف الصحية والنظافة، والتقدم التكنولوجي، وتبسيط إجراءات التأشيرة والدخول، لذلك فمن الممكن أن نجد بلدا يتمتع بتنافسية سياحية عالية على الرغم من ارتفاع معدلات الضريبة السياحية فيه، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

---

[1]- World Travel and Tourism Council, 2013, , available from: http://www.etoa.org/docs/default-source/Reports/other-reports/2013-travel-tourism-economic-impact-by-wttc.pdf?sfvrsn=0.

وبطبيعة الحال، سيكون الوضع مختلفا بالنسبة للدول النامية، فالغالبية العظمى من هذه الدول تعاني من عجز كبير في ميزانياتها العامة، كما أن مصادر الإيرادات فيها غير متنوعة، كما أن كثير من هذه الدول ذات اقتصادات ريعية فتتذبذب ارتفاعا وانخفاضا مع تذبذب الأسعار، والتطورات الإقليمية والعالمية، الأمر الذي يجعلها في أشد الحاجة لفرض مزيد من الضرائب على القطاع السياحي، لتمويل العجز المالي لديها، أو للإنفاق على البنية التحتية الجاذبة للاستثمار، وهي معادلة صعبة يجب على كل دولة أن توازن- وفقا لظروفها- بين الحاجة الشديدة إلى الإيرادات الضريبية السياحية وبين تخفيض أو إلغاء الضرائب السياحية لزيادة الطلب على قطاعها السياحي وتدعيم قدرته التنافسية، ولن يتحقق ذلك إلا بإجراء الدراسات وإعادة صياغة السياسات العامة في الدولة اهتداء بالواقع الداخلي (الاقتصادي والاجتماعي والثقافي والسياسي) والظروف والتطورات العالمية.

الخاتمة

تناول هذا البحث أثر السياسة الضريبية على القطاع السياحي، وتمثلت إشكالية البحث في التساؤل حول أثر السياسة الضريبية على القطاع الضريبي، ولذلك هدف البحث إلى التعريف بالسياحة وأهميتها، والتركيز على أهداف السياسة الضريبية وأدواتها، ومحددات القدرة التنافسية لصناعة السياحة، وتأثيرا الضريبة فرضا وإعفاءً على القدرة التنافسية للقطاع السياحي.

وقد افترض الباحث في بداية البحث فرضيتين أساسيتين اعتبرتا بمثابة إجابات أولية لتساؤلات البحث، إذ افترض الباحث أن الإسراف في فرض الضرائب على القطاع السياحي يؤثر سلبا على تنافسية هذا القطاع المهم، وأن الإعفاءات والحوافز الضريبية تعد أحد أهم عوامل الجذب السياحي وتعزيز القدرة التنافسية للقطاع السياحي.

وللإجابة على التساؤلات التي أثارها موضوع البحث، وكذلك التحقق من صحة الفرضيات التي افترضها الباحث، فقد تم تقسيم البحث إلى مطلب تمهيدي ومبحثين، تم تخصيص المطلب التمهيدي للتعريف بالسياحة وأهميتها، وتناول المبحث الأول ماهية السياسة الضريبية، وخُصص المبحث الآخر لتحديد أثر السياسة الضريبية على القدرة التنافسية للقطاع السياحي.

وقد تمكن الباحث من خلال هذا البحث من استخلاص بعض النتائج التي في ضوئها أوصى ببعض التوصيات، نذكرها فيما يلي على التوالي:

(أولا) النتائج:

١. أن إلغاء الضرائب المفروضة على السياحة، أو تخفيض معدلاتها يؤدي إلى انخفاض أسعار السلع والخدمات السياحية، وهو ما يؤدي – في أغلب الأحوال– إلى زيادة الطلب السياحي وتعزيز تنافسية قطاع السياحة، ويجذب المزيد من السائحين، والمستثمرين في القطاع السياحي.

٢. أن الإسراف في فرض الضرائب على القطاع السياحي، أو المبالغة في تقرير أسعار ضريبية مرتفعة من الممكن أن يؤدي إلى انخفاض الطلب السياحي، ومن ثمّ التأثير سلبا على التنافسية السياحية.

٣. أن الضريبة ليست هي المحدد الوحيد للتنافسية السياحية، وإنما هناك محددات أخرى أكثر أهمية، مثل الوضع الأمني في الوجهة السياحية، والتنمية الثقافية والبيئية، والظروف الصحية والنظافة، والتقدم التكنولوجي، وتبسيط إجراءات التأشيرة والدخول، لذلك فمن الممكن أن نجد بلدا يتمتع بتنافسية سياحية عالية على الرغم من ارتفاع معدلات الضريبة السياحية فيه، كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية.

٤. أن الدول النامية لا تستطيع تقرير كثير من الإعفاءات الضريبية للقطاع السياحي بسبب حاجتها الملحة للإيرادات المالية، كما أنها لا تستطيع فرض المزيد من الضرائب السياحية، أو تقرير معدلات ضريبية مرتفعة على القطاع السياحي لما لذلك من سيئ الأثر على تنافسية قطاع السياحة فيها.

(ثانيا) التوصيات:

بناءً على ما توصل إليه الباحث من نتائج يوصي بمجموعة من التوصيات هي:

١. أن تحظى السياسة الضريبية بمزيد من اهتمام الحكومات، لكونها أداة مهمة من أدوات السياسة المالية التي تعد جزء من السياسة الاقتصادية للدولة، وذلك لتحقيق الأهداف العامة في مختلف المجالات.

٢. ضرورة التنسيق بين السياسة الضريبية وكل من السياسة المالية والسياسة الاقتصادية لضمان تحقيق أهداف السياسة العامة للدولة.

٣. الاستفادة من أدوات السياسة الضريبية لدعم القطاع السياحي وتعزيز قدرته التنافسية.

٤. تقديم المزيد من الإعفاءات والحوافز الضريبية لجذب المزيد من السياح، وزيادة تدفق الاستثمارات الأجنبية في مجال السياحة، نظرا للعلاقة العكسية بين سعر السلع والخدمات السياحية وبين الطلب السياحي، مع الاهتمام بالمحددات غير الضريبية للنشاط السياحي.

٥. عدم توسع الدول النامية- التي تعاني من العجز في ميزانياتها العامة وتدهور البنى التحتية- في منح الإعفاءات الضريبية على القطاع السياحي، خاصة وأن الضريبة ليست هي عامل الجذب الوحيد في قطاع السياحة، وضرورة الموازنة بين حاجة هذه الدول للإيرادات المالية وبين دعم قطاع السياحة وزيادة قدرته التنافسية.

قائمة المراجع

(أولا) المراجع باللغة العربية:

١. أبو بكر الحديدي، إدارة الفنادق، (القاهرة: مطبعة نحال، ١٩٨٦م).

٢. أحمد شرف الدين، اتجاهات السياسة الضريبية وأثرها على الاستثمار، (القاهرة: كتاب الأهرام الاقتصادي، العدد ٢٠، أكتوبر ١٩٨٩م).

٣. أحمد قايد نور الدين، الأهمية والأثر الاقتصادي لتنمية قطاع السياحة- حالة الجزائر، (الملتقى الوطني حول اقتصاديات السياحة ودورها في التنمية السياحية، جامعة بسكرة، ٢٠١٠م).

٤. أمل عصام زكي، مدى ملائمة السياسة الضريبية لمواجهة متطلبات التنمية في ظل المتغيرات العالمية المعاصرة، (اطروحة دكتوراه، كلية التجارة- جامعة عين شمس، ٢٠٠٤م).

٥. أمين السيد أحمد لطفي، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال "الضريبة على أرباح شركات الاستثمار"، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩١م)، ط١ .

٦. جمال الدين أبو بكر محمد حامد، دور السياسة الضريبية في التوزيع القطاعي للاستثمارات في مصر، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة القاهرة، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩م).

٧. جنات فاروق السمالوطي، الإصلاح الضريبي في مصر والمعادلة الصعبة، (المؤتمر العلمي التاسع لقسم الاقتصاد، كلية الاقتصاد والعلوم السياسية- جامعة القاهرة: ٧-٨ يونيو ٢٠٠٥م).

٨. حكمت عبدالكريم الحارس، السياسة الضريبية وتطور النظام الضريبي في العراق، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة القاهرة، ١٩٧٣م

٩. حميد عبدالنبي الطائي، أصول صناعة السياحة، (الأردن: دار الوراق للخدمات الحديثة، ٢٠٠٦م).

١٠. خالد عبدالعليم السيد عوض، الضريبة على القيمة المضافة- دراسة مقارنة للنظم الضريبية العالمية، (بدون مكان نشر، بدون سنة نشر).
١١. رمضان صديق محمد، إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار، (بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبي الثامن لمنظمة مديري الضرائب الأفارقة، القاهرة: نوفمبر ١٩٩٦م).
١٢. رؤوف محمد علي الأنصاري، السياحة في العراق ودورها في التنمية والإعمار، (بيروت، مطبعة هادي برس، ٢٠٠٨م)، ط١.
١٣. سعيد الخضري، النظرية الاقتصادية الغربية- الجزء الرابع- الاقتصاد المالي- دراسة في دور الدولة الاقتصادي والاجتماعي، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م).
١٤. سعيد عبدالعزيز عثمان، النظم الضريبية- مدخل تحليلي مقارن، (الإسكندرية- الدار الجامعية، ٢٠٠٣م).
١٥. سعيد عبدالعزيز علي، دور السياسة الضريبية في ترشيد استثمارات القطاع الخاص مع التطبيق على مصر، (اطروحة دكتوراه، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ١٩٨٩م).
١٦. سعيد عبدالمنعم محمد، دراسات في المحاسبة الضريبية، (بدون ناشر، ٢٠٠٥م).
١٧. سليمان محمد مصطفى، د. صلاح الدين عبدالعليم: الضريبة على القيمة المضافة بين الواقع والمأمول- التحديات وآليات التطبيق، (المؤتمر الضريبي العلمي العشرين تحديات الانتقال للضريبة على القيمة المضافة وآليات التطبيق، الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب بالاشتراك مع كلية التجارة بجامعة عين شمس ومصلحة الضرائب المصرية، الخميس ٢٧ فبراير ٢٠١٤م).
١٨. سهيل الحمدان، الإدارة الحديثة للمؤسسات السياحية والفندقية، (عمان، دار الرضا للنشر، ٢٠٠١م).

١٩. شريف رفاعي عبدالحميد، دور الإعفاءات الضريبية وتأثيرها في اتخاذ قرارات الاستثمار في مصر خلال الفترة من عام ١٩٨٩ حتى عام ١٩٩٧م، (اطروحة ماجستير، كلية التجارة– جامعة عين شمس، ٢٠٠٢م).
٢٠. شريف عبدالواحد عبدالبديع عبدالواحد، دور السياسة الضريبية في تشجيع الاستثمار الأجنبي المباشر– مع دراسة خاصة للحالة المصرية، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة أسيوط، ٢٠١٧) .
٢١. صليحة عشي، الأداء والأثر الاقتصادي والاجتماعي للسياحة في الجزائر، تونس، المغرب، (اطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية والتسيير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، ٢٠١٠/٢٠١١م)
٢٢. عبدالباسط وفا، نحو تطوير شامل لنظام الضريبة على أرباح شركات الأموال في مصر، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م).
٢٣. عبدالحفيظ عبدالله عيد، المالية العامة، (القاهرة: دار النهضة العربية، بدون سنة نشر).
٢٤. عبدالرسول عبدالهادي، دور الحوافز والإعفاءات الضريبية في تشجيع النشاط الصناعي ونشاط التصدير، المؤتمر الضريبي السابع "تطوير النظام الضريبي في ضوء المتغيرات المعاصرة"، (القاهرة: الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب والمكتب الاستشاري المصري للمحاسبة والمراجعة بالإسكندرية، مايو ٢٠٠٢م).
٢٥. عبدالفتاح محمد عبدالفتاح، السياسة الضريبية المتبعة في ظل نظام الخصخصة بالتطبيق على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة بنها، ٢٠١١م.
٢٦. عبدالفتاح محمد عبدالفتاح، السياسة الضريبية المتبعة في ظل نظام الخصخصة بالتطبيق على القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق– جامعة بنها، ٢٠١١م).

٢٧. عبدالله الصعيدي، تطور النظم الاقتصادية مع الإشارة إلى مفهوم التنمية وبعض مشكلاتها، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩٢م).
٢٨. عبدالهادي محمد مقبل، الإعفاءات للأعباء المعيشية والعائلية بين الجمود والتطوير- دراسة في القانون رقم ٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته، (القاهرة: دارة النهضة العربية، ٢٠٠٠م).
٢٩. عبدالهادي محمد مقبل، نظرية الضريبة، (مكتبة جامعة طنطا، ٢٠٠٣م).
٣٠. عبدوس عبدالعزيز، تعزيز تنافسية قطاع السياحة الجزائري: الواقع والمأمول، (مجلة الباحث الاقتصادي، العدد ٢٠١٣/٠١).
٣١. عز الدين إبراهيم، تقدير الإصلاح الضريبي وفقا للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١م بشأن فرض الضريبة العامة على المبيعات، (مجلة العلوم القانونية والاقتصادية، كلية الحقوق – جامعة عين شمس، العدد الثاني، يوليو ١٩٩١م).
٣٢. عصام عبدالقادر الشهابي، ضوابط السياسة الضريبية في ظل العولمة الاقتصادية والمالية، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة عين شمس، ٢٠٠٥م).
٣٣. علال بن ثابت، متى يصبح الاقتصاد الجزائري تنافسي؟ دراسة في تحسين القدرة في ظل اتفاق الشراكة، (الملتقى الدولي حول: آثار وانعكاسات اتفاق الشراكة على الاقتصاد الجزائري وعلى منظومة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، جامعة فرحات عباس، سطيف، الجزائر، ١٣ – ١٤ نوفمبر ٢٠٠٦م).
٣٤. علي أحمد هارون، أسس الجغرافيا السياحية، (القاهرة: دار الفكر العربي، ٢٠٠٠م)
٣٥. علي لطفي ومحمد رضا العدل، اقتصاديات المالية العامة، (القاهرة: بدون دار نشر، ١٩٨٧م).

٣٦. غزال منتسل العوسي، دور النظم الضريبية في تحقيق العدالة الاجتماعية- مع دراسة خاصة للنظام الضريبي المصري، (القاهرة- دار النهضة العربية، ٢٠١٢م).
٣٧. فراح رشيد، يودلة يوسف، دور التسويق السياحي في دعم التنمية السياحية والحد من أزمات القطاع السياحي، (مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد ١٢، ٢٠١٢م).
٣٨. فوزي السيد سليمان الخولي، دور السياسة الضريبية في تنمية الاستثمار وفقا لمنهج الاقتصاد الإسلامي، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق- جامعة الإسكندرية، ١٩٩٣م).
٣٩. كمال زريق، فارس مسدور، مفهوم التنافسية، (الملتقى الوطني حول تنافسية مؤسسات القطاع الاقتصادي وتحولات المحيط) جامعة محمد خيضر ، بسكرة، الجزائر، ٢٩ – ٣٠ أكتوبر، ٢٠٠٢م).
٤٠. كواش خالد، أهمية السياحة في ظل التحولات الاقتصادية- حالة الجزائر، (أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، ٢٠٠٣/٢٠٠٤م).
٤١. ماهر عبدالخالق السيسي، مبادئ السياحة، (الإسكندرية، مطابع الولاء الحديثة، ٢٠٠٠م)
٤٢. ماهر عبدالعزيز توفيق، صناعة السياحة، (الأردن: دار زهران، ٢٠٠٨م).
٤٣. مثنى طه الخوري، د/ إسماعيل محمد الدباغ، مبادئ السفر والسياحة، (عمان، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، ٢٠٠١م).
٤٤. محمد الصيرفي، التخطيط السياحي، (الإسكندرية- دار الفكر الجامعي، ٢٠٠٧م)، ط١.
٤٥. محمد ريحان حسين، دور الحوافز الضريبية في توجيه الاستثمارات وآثارها على الدخل الضريبي، (المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، المجلد الثاني، السنة الثانية، العدد الثالث، جامعة حلوان، ١٩٨٨م).

٤٦. محمد عبدالعزيز خليفة، النظم الضريبية المقارنة، (بدون مكان نشر، بدون ناشر، ٢٠٠٦م.
٤٧. محمد منير حجاب، الإعلام السياحي، (القاهرة: دار الفكر للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ط١.
٤٨. محمد مهير سليم، السياسة الضريبية ودورها في الاستثمار، (اطروحة دكتوراه، كلية الحقوق – جامعة طنطا، ٢٠١١م).
٤٩. محمود السيد الناغي، دراسة تحليليه لسياسة الإعفاءات الضريبية في التشريع المصري، (القاهرة: مجلة الاقتصاد والتجارة، كلية التجارة– جامعة عين شمس، ١٩٨١م.
٥٠. محي محمد سعد، العلاقة القانونية بين الممول والإدارة الضريبية، (بدون دار نشر، ٢٠٠٤م)، ط٢.
٥١. محي محمد مسعد، الإطار القانوني للنشاط السياحي والفندقي، (القاهرة: المكتب العربي الحديث، بدون سنة نشر).
٥٢. معهد التخطيط القومي، سلسلة قضايا التخطيط والتنمية، اقتصاديات القطاع السياحي في مصر وانعكاساتها على الاقتصاد القومي، (القاهرة: ديسمبر ١٩٩٨م).
٥٣. معوض السيد محمد خليل، السياسة الضريبية وجذب رؤوس الأموال الأجنبية في مصر، (القاهرة: دار النهضة العربية، ١٤٣٥هـ – ٢٠١٤م).
٥٤. موسى سيد، ٧٥ عاما من التعريف، (القاهرة: وزارة السياحة، مجموعة محاضرات غير منشورة).
٥٥. نرجس حداد، نمو النشاط السياحي كمؤشر لقياس التنافسية– دراسة حالة المؤسستين الفندقيتين الأوراسي والجزائر، (أطروحة ماجستير، قسم العلوم التجارية، جامعة العربي التبسي، تبسه، ٢٠٠٨ – ٢٠٠٩م).
٥٦. نعيم الظاهر، سراب إلياس، مبادئ السياحة، (الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ٢٠٠٧م)، ط٢.

٥٧. هاني نوال، تنافسية القطاع السياحي في الدول العربية، (مجلة الباحث، العدد ١٣، ٢٠١٣م).
٥٨. هدى سيد لطيف، السياحة النظرية والتطبيق، (القاهرة: الشركة العربية للنشر والتوزيع،١٩٩٤م)، ط١.
٥٩. الوليد صالح عبدالعزيز، دور السياسة الضريبية في تحفيز الاستثمارات في ظل التطورات العالمية المعاصرة، (القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٢م).
٦٠. يحيى سعيدي، سليم العمراوي، مساهمة قطاع السياحة في تحقيق التنمية الاقتصادية- حالة الجزائر، (مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد السادس والثلاثون، ٢٠١٣م).
٦١. يسري محمد دعبس، السلوك الاستهلاكي للسائح في ضوء واقع الدول المتقدمة والدول النامية- دراسة في الأنثروبولوجيا الاقتصادية، (الإسكندرية: البيطاش للنشر والتوزيع، ٢٠٠٢م)، ط١.

(ثانيا) المراجع باللغة الإنجليزية:

1. Craigwell, R., Tourism competitiveness in Small Island Developing States. (Research Paper, No. 19, UNU World Institute for Development Economics Research, Helsinki, Finland), 2007.
2. Dwyer, L., Forsyth, P., Rao, P., "Price Competitiveness of Travel and Tourism: A Comparison of 19 Destinations". Tourism Management 21, 2000, available from: https://www.researchgate.net/publication/263218239_The_Price_Competitiveness_of_Travel_and_Tourism_A_Comparison_of_19_Destinations.
3. Ihalanayake, R. (2011) Economic Effects of Tourism Tax Changes in Australia: Empirical Evidence from a Computable General Equilibrium Model. Tourism Economics, Vol 18, No 1, 181-202.
4. J. R. Brent Ritchie, Geoffrey Ian Crouch. CROUCH The Competitive Destination: A Sustainable Tourism Perspective, (CAB Publishing, 2003).

5. Nevin, Wason and Deloitte, 2011, Tourism Sector VAT analysis: A Report on the Impact of Reduced VAT Rates on British Visitor Accommodation, Attractions and the Wider Economy, 2011, available from: http://docplayer.net/43868500-Tourism-sector-vat-analysis.html
6. Sounh Manivong, Souxay Sipaseuth, Environmental impacts of Trade liberalization in the tourism sector, commissioned for the rapid trade and environment assessment project, December 2007.
7. Wason, G. & Nevin, M., The Price Sensitivity of Tourism to Britain, a research paper for The British Tourist Authority, 2001, available from: https://www.scribd.com/document/129446760/British-Tourist-Authority-Price-Sensitivity-ofTourism-to-Britain
8. World Economic Forum ranking, 2017, available from: http://reports.weforum.org/travel-and-tourism-competitiveness-report2017/ranking/#series=TTGOVEXP
9. World Travel and Tourism Council, 2013, , available from: http://www.etoa.org/docs/default-source/Reports/other-reports/2013-travel-tourism-economic-impact-by-wttc.pdf?sfvrsn=0.

(ثالثا) المراجع بالغة الفرنسية:

1. Ahmed Tessa, Economie Touristique et Aménagement du Territoire, OPU, Alger.