



دراسات في المحاسبة الضريبية

دكتور

علي عمر جاد العركي

قسم المحاسبة - كلية التجارة بقنا

جامعة جنوب الوادي

دكتور

عاطف حسن عبد ربه

قسم المحاسبة - كلية التجارة بقنا

جامعة جنوب الوادي

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
﴿وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ﴾ (٨٨)

صدق الله العظيم

[سورة هود ، آية ٨٨]



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقدمه:

تعتبر المحاسبة الضريبية أحد فروع علم المحاسبة حيث يتم من خلالها إعادة عرض المعلومات المالية الناتجة عن المحاسبة المالية بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي وذلك بهدف تحديد وعاء الضريبة .

فلا شك أن السياسة الضريبية – باعتبارها أحد مكونات السياسة المالية □ تعتبر أداة هامة من أدوات تحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصادية والاجتماعية والاجتماعية بالدولة ، ونظراً للتغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فقد حاولت الدولة إعادة صياغة السياسة الضريبية خصوصاً فيما يتعلق بالضرائب المباشرة على الدخل وذلك في أعوام ١٩٣٩ ، ١٩٤٩ ، ١٩٧٨ ، ١٩٨١ ، ١٩٩٣ ، وأخيراً في عام ٢٠٠٥ ، حيث صدر في ٢٠٠٥/٦/٩ قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقد هدف القانون الجديد إلى تحقيق التنمية وزيادة الاستثمار وزيادة دخول المواطنين وكذلك تحقيق العدالة الضريبية ، هذا ويعتبر القانون الجديد للضريبة على الدخل وتعديلاته واحداً من سلسلة خطوات الجيل الثالث لمنظومة الإصلاح الاقتصادي في مصر .

ويهدف هذا الكتاب إلى تناول الأحكام العامة المتعلقة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي أوردها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، ومعيار ضرائب الدخل المصري.

القسم الأول

أصول المحاسبة الضريبية

الفصل الأول : طبيعة الضريبة .

الفصل الثاني: المبادئ والقواعد الأساسية لفرض الضريبة .

الفصل الثالث : نطاق سريان الضريبة .

الفصل الرابع : النظام الضريبي في التشريع المصري



١/١ تعريف المحاسبة الضريبية:

يمكن تعريف المحاسبة بشكل عام بأنها علم اجتماعي يتكون من مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض العلمية التي تستهدف إعداد المعلومات الخاصة بالوحدات المحاسبية وتوصيل هذه المعلومات إلى مستخدميها لكي تساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية.

ويمكن القول بأن التطور في علم المحاسبة قد أدى إلى نشأة عدد من الفروع المختلفة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية والمراجعة والمحاسبة الضريبية.

وعلى ذلك فإن المحاسبة الضريبية لا تعتبر علماً مستقلاً عن المحاسبة، بل هي فرع من فروعها يعمل على تطبيق قواعد وأصول المحاسبة ونحن بصدد تفسير التشريع الضريبي.

ومما سبق يمكن تعريف المحاسبة الضريبية بأنها "فرع من فروع المحاسبة تتضمن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يتم استخدامها في إعادة عرض المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية بما يتفق وأحكام التشريع الضريبي وذلك بهدف تحديد الوعاء الخاضع للضريبة".

٢/١ مفهوم الضريبة وخصائصها:

عرفت الضريبة في بادئ الأمر بأنها تضحية نقدية يدفعها الفرد إلى الدولة مقابل حمايته والدفاع عنه، ثم تطور الأمر بعد ذلك وأصبحت الضريبة إلزاماً على الفرد يدفعه إلى الدولة لتغطية مصروفاتها التي تنفقها من أجل الصالح العام.

إلا أن المفهوم الحديث للضريبة أصبح لا يقتصر على مجرد تغطية نفقات الدولة في مجالات الأمن والدفاع والصحة والتعليم، بل امتد دور الضريبة إلى تقليل التفاوت بين دخول الطبقات المختلفة في المجتمع، وذلك وفقاً لقواعد التشريع الضريبي الساري في تلك الدولة، وذلك من أجل استخدامها في تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع دون أن يقابل دفعها التزام محدد.

ومن التعريف السابق يتضح أن الضريبة يميزها عدد من الخصائص تتمثل فيما يلي:

- أ - أنها فريضة نقدية حيث يجب أدائها في شكل نقدي ومن ثم لا يجوز في صورة عينية أو خدمات شخصية.
- ب - أنها إجبارية لا يجوز لأي فرد عدم أدائها إلا إذا كان معفياً منها وفقاً

للتشريعات الضريبية السائدة بالدولة.

ج - يتم دفع الضريبة للدولة باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة، ومن ثم لا يجوز أدائها بين الأفراد وبعضهم البعض.

د - يتم جباية الضريبة وفقاً للقواعد المحددة بالتشريعات الضريبية السائدة بالدولة.

هـ - تستخدم الضريبة في تغطية النفقات العامة للدولة وذلك في مجالات الأمن والدفاع والصحة والتعليم الخ، أيضاً تستخدم الضريبة في تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع وأيضاً في تحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

و - أنها فريضة بدون مقابل حيث تستوفيها الدولة من الفرد وذلك بدون مقابل مباشر يحصل عليه الفرد دافع الضريبة.

٣/١ الفرق بين الضريبة وبعض المصطلحات الأخرى:

ينبغي معرفة الفرق بين الضريبة وبعض المصطلحات الأخرى المشابهة لها مثل الرسم والإتاوة والثلث العام والغرامة والزكاة وذلك كالتالي:

١/٣/١ الفرق بين الضريبة والرسم:

يمكن تعريف الرسم بأنه مبلغ نقدي يدفعه الفرد إلى الدولة أو لأية سلطة عامة مقابل انتفاعه بخدمة ما تؤدي بواسطة الدولة أو السلطة العامة ومن أمثلة ذلك الرسوم القضائية والرسوم المدرسية ورسوم الرخص ورسوم الشهر العقاري الخ.

وعلى ذلك فإن كل من الضريبة والرسم يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يلتزم الفرد بدفعه إلى الدولة باعتبارها ذات سلطة وسيادة في المجتمع، ولكن يختلفان في أن الضريبة تدفع للدولة بدون مقابل مباشر يحصل عليه الفرد بينما الرسم يدفع للدولة مقابل الحصول على خدمة خاصة تعود على الفرد بمنفعة شخصية ويجب ألا يزيد معدل الرسم عن تكلفة الخدمة التي تؤديها الدولة للفرد وإلا أصبحت الزيادة بمثابة ضريبة مقنعة.

١/٣/٢ الفرق بين الضريبة والإتاوة:

يمكن تعريف الإتاوة بأنها المبالغ التي تتقاضاها الدولة أو إحدى السلطات العامة في مقابل امتياز أو احتكار تمنحه للأشخاص أو الشركات ومن أمثلة ذلك ما تفرضه الدولة عن كل طن ينتج أو يستخرج من شركات المناجم والمحاجر والبتروول..... الخ ، كذلك أيضاً إذا قامت الدولة بمشروع عام مثل فتح طريق جديد أو إدخال العمران إلى منطقة نائية فإنها تفرض إتاوة على المنتفعين بتلك المزايا .

وعلى ذلك فإن كل من الضريبة والإتاوة يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يلتزم الفرد بدفعة إلى الدولة باعتبارها ذات سلطة وسيادة في المجتمع، ولكن يختلفان في أن الإتاوة يدفعها الفرد مقابل نفع خاص استفاد به ويتحدد مقدارها على أساس ذلك النفع الخاص، بينما الضريبة تدفع بدون مقابل ويتحدد مقدارها على أساس مقدرة الفرد وليس على أساس مقدار استفادته من الخدمات العامة.

١/٣/٣ الفرق بين الضريبة والثمن العام:

يمكن تعريف الثمن بأنه المبلغ الذي يدفعه فرد إلى فرد آخر مقابل الحصول على سلعة أو خدمة على أن يتضمن هذا المبلغ (أو الثمن)

هامش ربح. وفي حالة كون الشخص الذي يدفع إلية المبلغ مقابل الحصول على سلعة أو أداء خدمة هو الدولة (أو إحدى سلطاتها العامة) فإن المبلغ المدفوع إلى الدولة في هذه الحالة يسمى ثمناً عاماً .

وعلى ذلك فإن كل من الضريبة والتمن العام يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يدفعه الفرد إلى الدولة، ولكن يختلفان في انعدام الصبغة الإلزامية للتمن العام والجدير بالذكر أنه في حالة المغالاة في تحديد ذلك التمن العام فإن المغالاة تعتبر ضريبة مقنعة.

وينبغي التنويه بأن الرسم يختلف عن التمن العام في كون أن الأول يدفع مقابل خدمة غير تجارية بينما يدفع الثاني مقابل خدمة أو عمل تجارى.

٤/٣/١ الفرق بين الضريبة والغرامة:

يمكن تعريف الغرامة بأنها مبلغ نقدي يفرض على الفرد الذي يخالف القوانين والنظام العام للمجتمع.

وعلى هذا فإن كل من الضريبة والغرامة يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يدفعه الفرد إلى الدولة، ولكن يختلفان في هدف كل منهما فالغرامة هدفها منع الأفراد من مخالفة القوانين والنظام العام للمجتمع أي هدفها

عقابي، أما الضريبة فذات أهداف سياسية، ومالية، واقتصادية، واجتماعية.

٥/٣/١ الفرق بين الضريبة والزكاة:

اتضح مما سبق أن الضريبة عبارة عن مبلغ نقدي يدفعه الفرد بصفة إجبارية إلى الدولة ووفقاً لقواعد التشريعات الضريبية السائدة وتبعاً لمقدرته على الدفع وذلك من أجل تحقيق أهداف الدولة السياسية، والمالية، والاقتصادية، والاجتماعية.

أما الزكاة فهي الزيادة والنمو في المال فهي فريضة مالية إلهية بقدر معين من النصاب الحولي يخرجها المسلم لله تعالى وذلك وفقاً لأحكام وقواعد ثابتة لا يجوز لأي فرد أن يتناولها بالتغيير أو التعديل لأنها منزلة من عند الله سبحانه وتعالى.

ومن التعريف السابق للزكاة يمكن تحديد خصائص الزكاة فيما يلي:

أ - أن الزكاة تعتبر نقل للملكية وليست هبة أو فضل من صاحب المال لمستحقيها.

ب - تتمثل الزكاة في جزء معلوم من الأموال يحدد وفقاً لقواعد معينة.

ج - أن وجوب الزكاة في المال يتطلب شروطاً معينة، إذ ليس كل مال

تجب عليه الزكاة، وتتمثل تلك الشروط فيما يلي:

- ✓ تجب الزكاة على المسلم المالك للنصاب الذي حال عليه الحول.
- ✓ تجب الزكاة على المال النامي أي أن يكون المال نفسه قد نمت نماء حقيقياً لزيادة رأس المال وذلك بالتجارة أو بالتوالد مثل الأغنام والإبل.
- وعلی ذلك فإن الزكاة لا تجب على الأصول الثابتة التي تساعد على الإنتاج والنماء للأموال وكذلك الممتلكات الشخصية مثل السيارات والمسكن والمفروشات الخ.
- ✓ أن يبلغ المال نصاباً معيناً، ويقصد بالنصاب القدر المعين الذي يجب أن يبلغه المال، ولا يوجد نصاب واحد لجميع ما يملكه الإنسان من أموال وإنما يوجد نصاب لكل نوع من هذه الأموال.
- ✓ أن يبلغ النصاب حولاً كاملاً، بمعنى أن ينقضي على المال في حوزة مالكة ١٢ شهراً قمرياً وهذا الشرط خاص بالأنعام والنقود والسلع التجارية، أما الزروع والثمار والعسل والمستخرج من المعادن والكنوز ونحوها فلا يشترط حولان الحول.
- ✓ أن يتم سداد الزكاة سنوياً ووفقاً لمبدأ استقلال السنوات المالية.
- ✓ أن يكون المال فائضاً عن الحوائج الأصلية للفرد، وعلى ذلك فإن

المال المحتاج إليه صاحبه في حاجة أصلية فلا زكاة عليه، وكذلك المال المرصد لسداد الدين .

د - أن يتم توجيه حصيلة الزكاة إلى ثمانية مصارف حددها الله سبحانه وتعالى في قوله ﴿ إِنَّمَا الصَّدَقَاتُ لِلْفُقَرَاءِ وَالْمَسَاكِينِ وَالْعَامِلِينَ عَلَيْهَا وَالْمُؤَلَّفَةِ قُلُوبُهُمْ وَفِي الرِّقَابِ وَالْغَارِمِينَ وَفِي سَبِيلِ اللَّهِ وَابْنِ السَّبِيلِ فَرِيضَةً مِّنَ اللَّهِ وَاللَّهُ عَلِيمٌ حَكِيمٌ ﴾ (١).

أما عن أوجه الشبه بين الضريبة والزكاة فتمثل فيما يلي:

١. أن كليهما مالا يؤديه الفرد إلى الدولة باعتبارها ذات سلطة وسيادة، وإذا كانت الضريبة تتولاها الدولة حالياً، فإن الزكاة تعتبر في الأصل عملاً تقوم به الدولة وقد كان يحدث ذلك أيام الرسول (صلى الله عليه وسلم) والخلفاء الراشدين من بعده ثم تولاها الولاة والحاكمين بعد ذلك، حتى حدثت الخلافات بين المسلمين وظهرت الضرائب في بعض الدول فأهمل أمر تحصيل الزكاة وترك للأفراد إنفاقها بمعرفتهم.

٢. يطبق مبدأ السنوية في جباية كل من الضرائب والزكاة، وإن كانت

(١) سورة التوبة، آية ٦٠ .

الضرائب يتم جبايتها على أساس مرور سنة مالية أما الزكاة فتدفع

بعد مرور حولاً كاملاً محدد على أساس السنة القمرية.

٣. تتفق كل من الضرائب والزكاة على تحديد وعاء الضريبة إما فعلياً

أو تقديرياً.

٤. يراعى فى الزكاة وبعض أنواع الضرائب الظروف الشخصية للفرد

المكلف.

٥. تتفق كل من الضرائب والزكاة فى أن لكليهما أهداف خاصة تتمثل

فى أهداف مالية واجتماعية واقتصادية وسياسية، وإن كانت الزكاة

تزيد عن ذلك الأهداف الدينية.

وأخيراً فإن فقهاء الإسلام يجمعوا على أن الزكاة ليست ضريبة (وإن

كان هناك بعض أوجه تشابه بينهما) حيث يوجد فرقاً كبيراً بينهما، وفيما

يلي أوجه هذا الاختلاف:

أ - إن الضريبة تعتبر عمل وضعي من صنع البشر وعدم أدائها يعرض

الفرد للحبس أو الغرامة المالية، أما الزكاة فهي مفروضة من الله

سبحانه وتعالى ولا يتم المحاسبة عن عدم أدائها إلا فى الآخرة يوم

الحساب.

ب - إن الضريبة تخضع لقواعد وقوانين يقرها مجلس النواب كما يجرى تعديل على أحكامها من حين لآخر، أما الزكاة فهي تخضع لقواعد ثابتة غير قابلة للتعديل أو التبديل منذ ١٤ قرن وحتى آخر الزمان لأنها منزلة من عند الله سبحانه وتعالى.

ج - إن الضريبة واجبة الدفع بمجرد حلول أجلها وإلا اتخذت الإجراءات القانونية ضد الممول، أما الزكاة فإنه يمكن تأجيلها عن ميعاد سدادها إذا ساءت الأحوال الاقتصادية للفرد وهذا من سماحة الشريعة الإسلامية.

د - يجوز للممول أن يعترض ويتظلم من الضريبة المفروضة عليه أما الزكاة فهي تكليف من الله عز وجل روعي فيها العدالة الإلهية وبالتالي فلا اعتراض ولا تظلم منها.

هـ - إن أحكام الزكاة واضحة وقاطعة لا تقبل التأويل أو التفسير في حين تفتقر الضريبة إلى ذلك نظرا إلى كثرة التعديلات لسد الثغرات التي قد تؤدي إلى التهرب الضريبي.

و - إن الزكاة تعتبر استخدام للمال وليست تكلفة وبذلك لا ينقل عبئها على المستهلك، كما هو الحال في الضريبة التي ينقل عبئها إلى

المستهلك النهائي.

ز - لم تأخذ الزكاة بفكرة التصاعد فالنسب الواجبة في الزكاة ثابتة، في حين تأخذ بعض أنواع الضرائب بفكرة التصاعدية أي زيادة السعر بزيادة المادة الخاضعة لها.

ح - الزكاة يجب إنفاقها في المصارف الثابتة الشرعية التي حددها المولى عز وجل، أما الضريبة فهي تنفق في المصالح العامة للدولة.

ملحوظة:

في الإسلام يجوز الجمع بين كل من الضريبة والزكاة، حيث اتفق الفقهاء على أن يجوز فرض الضرائب بجانب الزكاة إذا كانت الدولة في حاجة إلى مزيد من المال ومادامت المصلحة العامة توجب ذلك، وقد جمعت مصر بين الاثنين فبجانب الضرائب أنشأت بنك ناصر الاجتماعي ليقوم مقام بيت المال، حيث يقوم البنك - بجانب أعماله المختلفة - يتلقى الزكاة من الأفراد لتقوم الدولة بإنفاقها في مصارفها الشرعية .

٤/١ أهداف الضريبة:

يتم فرض الضريبة من أجل تحقيق عدد من الأهداف تتمثل فيما يلي:

أ - أهداف سياسية:

تتمثل السياسة في استخدام السلطة لتحقيق أهداف معينة، والضريبة هي إحدى أدوات السلطة في تحقيق أهدافها. ومن المعروف أنه كلما وسعت الدولة من نطاق مهامها وأهدافها كلما ازداد إنفاقها العام، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة حاجتها إلى الضرائب لمواجهة هذا الإنفاق المتزايد، ومن ثم فإن الهدف السياسي للضريبة على هذا النحو يتمثل في تمكين السلطة من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها.

ولا شك أن تحقيق الهدف السياسي للضريبة يتطلب أمرين

متلازمين هما:

✓ وضع الإستراتيجية الأم لكافة شئون المجتمع، وفي إطار هذه الإستراتيجية يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لتنفيذها وبناء النظام الضريبي الذي يحقق أهدافها.

✓ فرض الضرائب بقوانين تقرها وتعتمدها السلطة التشريعية التي ينتخبها الشعب وتمثله.

ب - أهداف مالية:

تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية للدولة في الحصول على الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، ومن ثم فإن حاجة الدولة إلى الضريبة تزداد كلما ازدادت نفقاتها العامة، وحتى تستطيع الضريبة تحقيق هدفها المالي بنجاح فإنه لا بد من توافر المقومات الفنية التالية:

✓ أن تفرض الضريبة على الوقائع والمعاملات الأكثر شيوعاً حتى تكون حصيلتها أوفر.

✓ أن يكون عبء الضريبة مناسباً حتى لا يحدث أثراً عكسياً، فلا شك أن زيادة عبء الضريبة عن حد معين يأتي بنتائج عكسية فيقلل من الحصيلة الكلية.

✓ المحافظة على العين المفروضة عليه الضريبة حتى لا ينضب، والعمل باستمرار على تنميته حتى تكون حصيلته أكبر وأوفر.

ج - أهداف اقتصادية:

تعتبر الضرائب من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدول في العصر الحديث لتحقيق أهدافها الاقتصادية، ولجذب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية، وتوجيه القوى الاقتصادية وعوامل الإنتاج لتنمية القطاعات

الحيوية وفيما يلي أهم هذه الأهداف الاقتصادية:

✓ تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة من خلال إعانة المشروعات التي تعمل في هذه القطاعات وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية حتى تتمكن من دعم نفسها أو عن طريق دفع معونات نقدية لها من موارد الدولة والتي هي في الأصل ضرائب محصلة.

✓ تستخدم الضريبة في الحد من التوسع الاقتصادي غير المرغوب فيه في قطاع أو قطاعات معينة وذلك من خلال فرض ضرائب إضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية.

✓ تستخدم الضرائب كأداة لتحقيق الإنعاش الاقتصادي في فترات الركود والانكماش وذلك من خلال الإعفاءات الضريبية لرفع مستوى المعيشة لذوي الدخل المنخفضة أو تخفيض الضريبة على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية.

د - أهداف اجتماعية:

تسعى كل الدول في عالمنا المعاصر إلى تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع، ولا شك أن الضرائب تعتبر من الأدوات الأساسية التي تستخدمها الدولة في تحقيق العدالة الاجتماعية ويتم ذلك من خلال:

• إعادة توزيع الدخل بالشكل الذى لا يسمح بتركز الثروة فى يد فئة أو طبقة محددة فى المجتمع، ولاشك أن إعادة توزيع الدخل يترتب عليه عدم انخفاض دخول الطبقات الدنيا فى المجتمع عن الحد الأدنى لتوفير معيشة كريمة لأفراد هذه الطبقات وإلا أدى إلى آثار اقتصادية واجتماعية سيئة فى المجتمع.

وبذلك يمكن القول أن إعادة توزيع الدخل يحقق العدالة الاجتماعية ومن وسائل ذلك الضرائب التصاعدية والضرائب الإضافية على الدخل و أيضاً الإعفاءات الضريبية التى تمنح للطبقات الفقيرة.

• توجيه موارد الدولة (والتي هى فى الأصل ضرائب محصلة) إلى أوجه إنفاق تؤدي إلى تحسين مستوى معيشة الطبقات الفقيرة.

٥/١ أنواع الضرائب

يمكن تقسيم الضرائب إلى أنواع متعددة، ينظر كل تقسيم منها إلى الضرائب من خلال جانب معين من الجوانب المتعددة للضريبة، ومن أهم هذه التقسيمات ما يلي:

١/٥/١ الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

تنقسم الضرائب من حيث طبيعتها إلى ضرائب مباشرة وضرائب

غير مباشرة، ويقصد بالضرائب المباشرة تلك الضريبة التي تفرض على الدخل (أو الإيرادات) مباشرة مثل ضريبة المرتبات، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على استخدامات الدخل مثل الرسوم الجمركية وضريبة الدمغة، هذا ويمكن التمييز بين هذين النوعين من الضرائب من خلال المعايير التالية:

✓ الضرائب المباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشخص نفسه، أما الضرائب غير المباشرة فيمكن لدافعها أن يلقي عبئها على شخص آخر، وإن كان هذا المعيار لا يكفي للتمييز بينهما، فمثلا الضريبة العقارية تعتبر ضريبة مباشرة ورغم ذلك قد يقوم مالك العقار بنقل عبئها إلى المستأجر من خلال زيادة الإيجار.

✓ الضريبة المباشرة تفرض على عناصر تتصف بالثبات (مثل الضريبة المفروضة على مزاولة المهنة)، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض على عناصر لا تتصف بالثبات والاستقرار وتفرض على أحداث عرضية كالاتهلاك.

وبعد دراسة معايير التمييز بين كل من الضرائب المباشرة وغير المباشرة فإنه سيتم توضيح مزايا وعيوب كل منها وذلك كالتالي:

مزايا وعيوب الضريبة المباشرة:

تتميز الضرائب المباشرة بما يلي:

□ أن حصيلة الضرائب المباشرة تتميز بالثبات فلا تتأثر بالأزمات الاقتصادية، فمثلاً حصيلة ضريبة المرتبات والأجور والضرائب العقارية لا تتأثر بالظروف الاقتصادية.

□ أنها مرنة حيث يمكن التحكم في حصيلتها بسهولة وذلك عن طريق تعديل أسعارها.

□ أنها تنمي شعور الأفراد بالانتماء للمجتمع حيث يساهم كل فرد بنصيب في النفقة العامة.

□ أنها تؤدي إلى تحقيق العدالة في توزيع النفقات العامة حيث يراعى في فرضها قدرة الممول على الدفع.

أما عيوب الضرائب المباشرة فتتمثل في صعوبة تحديد أوعيتها على أسس سليمة وعادلة كما أن إجراءات ربطها وتحصيلها يحتاج إلى جهد غير يسير ونفقات كبيرة نسبياً، أيضاً فإنه نظراً للثبات النسبي لهذه الضريبة فإنها لا تتزايد أثناء فترات الرخاء، وأخيراً فإن ارتفاع سعر الضريبة المباشرة قد يؤدي إلى التهرب الضريبي.

مزايا وعيوب الضرائب غير المباشرة:

تتميز الضرائب غير المباشرة بما يلي:

- سهولة تحديدها وجبايتها وقلة تكاليف تحصيلها.
- عدم شعور الممول بعبئها نظراً لفرضها على استخدامات الدخل.
- أنها أكثر مرونة من الضرائب المباشرة حيث تزيد حصيلتها في فترات الراج.
- أنها أوسع نطاقاً من الضرائب المباشرة، حيث يتم فرضها على معاملات كثيرة وبأسعار ضئيلة.
- صعوبة التهرب منها حيث يتضمنها ثمن بيع السلعة.

أما عيوب الضرائب غير المباشرة فتتمثل في عدم عدالتها نظراً لفرضها على أشياء كثيرة تعتبر من ضروريات الحياة وبالتالي يصبح عبئها كبيراً على ذوى الدخول المنخفضة، كما أنها تحتاج إلى رقابة فعالة لتحقيق الكفاءة في تحصيلها.

وأخيراً ينبغي التنويه أنه من الصعب المفاضلة بين الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة ولكن يكملان بعضهما البعض وأن أي دولة عليها أن تبني هيكل نظامها الضريبي من ضرائب مباشرة وغير

مباشرة بالشكل الذى يتناسب مع ظروفها وأحوالها السياسية والاقتصادية والاجتماعية.

٢/٥/١ الضرائب الشخصية والضرائب العينية:

تنقسم الضرائب من حيث رعايتها لظروف الممول إلى ضرائب شخصية وضرائب عينية وذلك كالتالي:

أ - الضرائب الشخصية:

يقصد بالضرائب الشخصية تلك الضرائب التى تراعى ظروف الممول الشخصية ومدى قدرته على تحمل عبء الضريبة وذلك بالسماح له بخصم مبلغ للأعباء العائلية.

وتتميز الضرائب الشخصية بما يلي:

- تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الاجتماعية حيث تنظر بعين الاعتبار لظروف الممول الشخصية فتخفف العبء على المعسرین منهم وأحياناً تعفيهم منها تماماً.
- أنها تسرى على الإيراد الحقيقي للممول وبذلك تتجنب التقدير والتعسف عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
- أنها تساعد على تقليل التفاوت بين الدخول حيث يمكن فرضها

بأسعار تصاعدية.

أما عيوب الضرائب الشخصية فتتمثل في أن إجراءات وربط وتحصيل الضريبة يحتاج إلى جهود كثيرة ونفقات كبيرة، كما أنها تتطلب التدخل في الشؤون الخاصة للممولين مما يسبب ضيقاً وإحراجاً لهم.

ب - الضرائب العينية:

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تهتم بالأموال الخاضعة للضريبة فقط دون النظر بالظروف الخاصة بالممول أو مدى قدرته على تحمل العبء الضريبي كما أنها تتعامل مع جميع الممولين بنفس المعاملة دون تمييز، وكمثال لذلك الضريبة على القيمة المضافة لا تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للممول أو مقدرته التكاليفية.

وتتميز الضرائب العينية بما يلي:

- سهولة تحديدها وجبايتها حيث تطبق على العين الخاضعة للضريبة دون فحص حالة الممول.
- إن إجراءات ربطها وتحصيلها لا تتعرض للظروف الشخصية للممول أو الاطلاع عليها أو التدخل فيها.
- يمكن عن طريقها تحقيق قدر من العدالة في المجتمع، حيث يمكن

فرض ضريبة مرتفعة على سلع الرفاهية التي يستهلكها أصحاب الدخل الكبيرة (مثل السيارة) بينما يمكن تخفيض سعر الضريبة أو إلغاءها على السلع الضرورية التي يكثر أصحاب الدخل الضئيلة من استهلاكها مثل الخبز والشاي والسكر.

أما عيوب الضرائب العينية فتتمثل في:

□ عند رفع سعر الضريبة يكون عبئها على صغار الممولين أكبر من عبئها على القادرين والأغنياء.

□ أنها لا تسمح بخصم أي نفقات أو تكاليف تكبدها الممول في حصوله على الإيراد الخاضع للضريبة.

1/5/3 أ - ضرائب على الدخل ، والثروة ، والمعاملات والتداول ، والأرباح

والمكاسب الرأسمالية :

يمكن تقسيم الضرائب من حيث المادة الخاضعة للضريبة إلى الضرائب على الدخل والضرائب على الثروة والضرائب على المعاملات والتداول والضرائب على الأرباح والمكاسب الرأسمالية وفيما يلي نبذة مختصرة عن كل نوع منها:

أ - الضرائب على الدخل:

وهي الضريبة التي تفرض على الإيرادات أو الدخل التي يحققها الأفراد بصفة دورية منتظمة نتيجة مزاوله أوجه نشاطهم المختلفة مثل:

□ ضريبة المرتبات والأجور المفروضة على الدخل الناتج من العمل البحت.

□ ضريبة الأرباح التجارية والصناعية المفروضة على الدخل الناتج من تضافر رأس المال والعمل.

وتتميز الضرائب على الدخل بأنها تتحقق بصفة دورية ومنتظمة الأمر الذي يوفر للخزانة العامة للدولة مورداً مالياً متجدداً سنوياً، كما أنها تتميز بأنها تحقق العدالة الاجتماعية لأن الدخل هو المقياس الحقيقي لتحديد قدرة الممول على الدفع، إلا أنه يؤخذ على هذه الضرائب صعوبة تحديد أوعيتها لأنها تتطلب إمساك دفاتر محاسبية منتظمة كما أن إجراءات ربط هذه الضريبة وتحصيلها ليست يسيرة، بل تحتاج إلى وقت طويل وجهد كبير ونفقات كثيرة نسبياً.

ب - الضرائب على الثروة:

وهي الضريبة المفروضة على رأس المال أو الثروة التي يمتلكها الممول في تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة، وهي ضريبة تفرض على رأس

المال نفسه سواء كان ثابتاً أو منقولاً مثل ضريبة الأيلولة (١).

وتتميز الضرائب على الثروة بما يلي:

□ إن الضريبة على الدخل لا تمتد إلى الثروة العاطلة، أما الضريبة على الثروة فتستطيع أن تصيب هذه الأموال مثل المجوهرات والتحف والأراضي الفضاء.

□ أنها تدفع الممولين إلى استثمار ثروتهم حتى لا تتآكل من الضريبة المفروضة عليها.

□ أنها ضريبة مباشرة يمكن فرضها بأسعار تصاعدية وصبغها بالصبغة الشخصية.

أما عيوب الضرائب على الثروة فتتمثل فيما يلي:

□ أن أساس فرض الضريبة هو الدخل المتجدد الذي يحصل عليه الفرد، أما فرض الضريبة على رأس المال بصفة مستمرة يؤدي إلى تناقصه وفنائه.

□ صعوبة تحديد القيمة الحقيقية لرأس المال.

(١) تم إلغاء هذه الضريبة في مصر.

وعموماً فإن الدول تعتمد دائماً إلى فرض الضرائب على الدخل ولا تفرض ضرائب على رأس المال إلا في حالات نادرة واستثنائية.

ج - الضرائب على المعاملات والتداول:

وهي الضرائب المفروضة على المعاملات وعلى كثير من الخدمات والوقائع المختلفة مثل الضريبة على القيمة المضافة والضرائب الجمركية وضرائب الدمغة.

والواقع أن هذا النوع من الضرائب يعتبر ضرائب غير مباشرة نظراً لأنها مفروضة على استخدامات الدخل وإنفاقه.

وتتميز الضرائب على المعاملات والتداول بسهولة جبايتها والوفرة النسبية في حصيلتها، وقلة تكاليف جبايتها، كما أنها تحدث على مدار السنة وبالتالي فإنها تمد الخزانة العامة بفيض متدفق من الموارد، إلا أنه يعاب على هذه الضرائب قلة فاعليتها في تحقيق العدالة الاجتماعية.

د - الضرائب على الأرباح والمكاسب الرأسمالية:

وتفرض هذه الضريبة على الزيادة التي تتحقق للممول نتيجة بيع ممتلكاته بثمن أكثر من تكلفة شرائها، وينبغي التنويه بأن الأرباح والمكاسب الرأسمالية لا تنشأ دورياً من النشاط المعتاد للممول بل تتحقق

بصفة عارضة من نشاط غير معتاد مثل بيع أحد المنشآت التجارية أو الصناعية لأحد أو لبعض أصولها الثابتة.

ولا شك أن إخضاع الأرباح والمكاسب الرأسمالية للضرائب يستدعي من المنطق أخذ الخسائر الرأسمالية في الحسبان بخصمها من وعاء الضريبي. هذا وتتميز الضرائب على الأرباح والمكاسب الرأسمالية بأنها تؤدي دوراً في تحقيق العدالة الاجتماعية كما أنها تولد شعوراً بعدالة توزيع النفقات العامة بين أفراد المجتمع، إلا أنه يؤخذ عليها أنها تثير كثيراً من المشاكل الخاصة بتحديد وعائها وربطها وتحصيلها، كما أنها قد تعوق حركة الاستثمار والتنمية وتجديد الأصول الثابتة.

1/5/2 الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية:

تنقسم الضرائب من حيث أسعارها إلى ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية وذلك كالتالي:

أ - الضرائب النسبية :

وهي الضريبة التي تفرض بسعر موحد على المادة الخاضعة للضريبة مهما كانت قيمة تلك المادة صغيرة أو كبيرة ومن أمثلتها ضريبة الدخل المفروضة بواقع ٢٠٪ مثلاً على دخل الممول مهما بلغ هذا الدخل

سواء كان ١٠٠٠ جنية أو ١٠٠٠٠٠٠٠ جنية.

وتتميز هذه الضريبة ببساطتها وسهولة تحديدها وإمكانية تحصيلها من المنبع، إلا أنه يعاب عليها عدم تحقيقها للعدالة الاجتماعية، فمن المعلوم أن الدخل الأكبر تستطيع أن تساهم في النفقات العامة بنسبة أكبر من مساهمة الدخل الصغيرة.

ب - الضرائب التصاعدية:

وهي الضريبة التي تفرض بأسعار متفاوتة على المادة الخاضعة للضريبة، فيرتفع سعرها كلما ازدادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ذلك أن قدرة الممول على الدفع والتضحية تزداد كلما ازداد دخله، ويتم فرض الضريبة على أساس التصاعد بالشرائح على سبيل المثال كالتالي:

□ إعفاء الدخل الذي يبلغ ٨٠٠٠ جنية سنوياً فأقل.

□ ١٠٪ على شريحة الدخل التي تزيد عن ٨٠٠٠ حتى ٣٠٠٠٠ ج سنوياً.

□ ١٥٪ على شريحة الدخل التي تزيد عن ٣٠٠٠٠ حتى ٤٥٠٠٠ ج سنوياً.

□ ٢٠٪ على شريحة الدخل التي تزيد عن ٤٥٠٠٠ حتى ٢٠٠٠٠٠ ج سنوياً.

□ ٢٢,٥ % على شريحة الدخل التي تزيد عن ٢٠٠٠٠٠٠ ج سنويا.

وتتميز الضرائب التصاعدية بكفاءتها فى تحقيق العدالة الاجتماعية، بينما يؤخذ عليها أنها تحتاج إلى عمليات حسابية طويلة نسبياً لتحديدها، كما يصعب تحصيلها أولاً بأول من المنبع نظراً لأنها تتطلب معرفة مجموع الدخل للضريبة بالكامل فى نهاية الفترة حتى يمكن تحديدها بدقة.

وعموماً فإن النسبية فى السعر تطبق عادة على الضرائب غير المباشرة والضرائب العينية، أما التصاعد فى السعر فيطبق عادة على الضرائب المباشرة والضرائب الشخصية.

٥/٦/١ الضرائب النوعية والضرائب الموحدة:

تنقسم الضرائب من حيث نطاق شمولها إلى ضرائب نوعية وضريبة موحدة وذلك كالتالى:

أ - الضرائب النوعية:

هى الضريبة التى تفرض على كل نوع معين، من أنواع المادة الخاضعة للضريبة سواء كانت هذه المادة ثروة أو إيراد أو معاملات.

ومن أمثلة الضرائب النوعية على الثروة (أو رأس المال) الضريبة

على ملكية الثروة العقارية، ومن أمثلة الضرائب النوعية على الإيراد (أو الدخل) الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي والضريبة على إيرادات المهن غير التجارية والضريبة على المرتبات، ومن أمثلة الضرائب النوعية على المعاملات (أو التداول) الإتاوة المفروضة على إنتاج بعض المنتجات كالبتروول وضريبة الدمغة.

وتتميز هذه الضرائب بسهولة تحصيلها من المنبع، كما أنها تراعى طبيعة المادة الخاضعة للضريبة وظروفها، فلا تفرض الضريبة بأسلوب واحد وبأسعار موحدة على كل أنواع الضرائب النوعية، بل أنها تميز بين الإيرادات المختلفة فتفرض ضريبة لكل نوع بالطريقة وبالأسلوب وبالسعر الذي يتناسب مع طبيعة تلك المادة و ظروفها، إلا أنه يؤخذ على هذه الضريبة أنها لا تقوم بدور بارز في تحقيق العدالة الاجتماعية، كما أنها تحتاج إلى جهد غير يسير في سبيل تحديدها وربطها وتحصيلها.

ب - الضريبة الموحدة:

وهي ضريبة تفرض على مجموع المادة الخاضعة للضريبة كوحدة واحدة، بمعنى أنها تفرض على مجموع الدخل التي حققها الممول من مختلف المصادر بعد خصم التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل، وهي تعامل الدخل أياً كان مصدرها معاملة واحدة ودون تمييز، فهي موحدة في كل

شيء فى أحكامها وأسعارها و إجراءاتها، وهى تفرض عادة على أساس قدرة الممول على الدفع بحيث تخضع جميع الدخول لها بسعر تصاعدي موحد تبعاً لحجم الدخل، ويؤخذ فى الاعتبار عند فرضها الظروف الشخصية والحالة الاجتماعية للممول.

وتتميز الضريبة الموحدة بالمزايا التالية:

- أ - الكفاءة فى تحقيق العدالة الاجتماعية حيث أن العبرة فى هذه الضريبة هى المقدرة على الدفع.
- ب - سهولة تحديدها وربطها وتحصيلها وقلّة نفقات جبايتها.
- ج - تراعى الظروف الشخصية للممول فتسمح بخصم جزء للأعباء العائلية مهما بلغ الإيراد.
- د - تخفيف العبء عن الممول حيث يكون مسئولاً عن تقديم إقرارا واحدا بدلاً من عدة إقرارات .
- هـ - تخفيف العبء عن الجهاز الإداري نظراً لتوحيد إجراءات الفحص، والتقدير، والربط، والتحصيل.
- و - إحكام الرقابة على الممولين مما يقلل من فرص التهرب الضريبي.

إلا أنه يؤخذ على الضريبة الموحدة ما يلي:

- أ - أنها لا تراعى طبيعة المادة الخاضعة للضريبة وظروفها وخصائصها، حيث يخضع مجموع تلك الأنواع لضريبة واحدة ذات خصائص واحدة وبأسلوب واحد وبسعر موحد نسبي أو تصاعدي.
- ب - نظراً لخضوع الممول لضريبة واحدة قد يجعلها من الجسامة إلى حد يزعج الممول ويدفعه إلى التهرب منها مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض حصيلتها.



الفصل الثاني

المبادئ والقواعد الأساسية لفرض الضريبة

١/٣ المبادئ الأساسية لفرض الضريبة

يرتكز إنشاء الضريبة وفرضها على عدد من المبادئ الأساسية التالية:

١/١/٣ مبدأ الولاية السياسية:

يرتكز إنشاء الضريبة من الناحية السياسية إلى مبدأ الولاية، فالحاكم أو صاحب السلطة السياسية له حق فرض الضرائب تحقيقاً للمصالح العام، وقديماً كانت السلطة السياسية مركزة في يد الحاكم وحدة ومن ثم كان إنشاء الضرائب من حق الحاكم وحدة، وفي العصر الحديث أصبحت السلطة السياسية في يد الشعب الذي يسوس نفسه بنفسه تحقيقاً لمصالحه، وتمارس هذه السلطة ممثلي الشعب ومن هنا أضحت فرض الضرائب في العصر الحديث من حق الشعب وحدة عن طريق ممثليه. واستناداً إلى ذلك نصت كل الدساتير الحديثة - ومن بينها الدستور المصري - على أن الضرائب وتعديلها والإعفاء منها لا يكون إلا بموافقة الهيئة التي تمثل الشعب.

٢/١/٣ مبدأ السيادة القانونية:

يرتكز إنشاء الضريبة من الناحية القانونية إلى مبدأ أساسي من مبادئ القانون العام وهو مبدأ السيادة القانونية، ففرض الضريبة يعتبر خاصية من خصائص السيادة، ومن ثم يتطلب فرض الضريبة تشريعاً من صاحب السيادة أو السلطان يتوفر فيه ما يتوفر في أي تشريع من أركان أبرزها ركن الإلزام والإكراه، ومن هنا يعد القانون الضريبي تشريعاً سيادياً وتعد الضرائب نفسها من الموارد السيادية للدولة.

وقديماً كانت السلطة السيادية بما فيها السيادة القانونية مركزة في يد الحاكم وحدة، ومن ثم كان هو الذي يتولى إصدار التشريعات الضريبية، وفي العصور الحديثة أصبحت السلطة القانونية في يد الشعب، ومن ثم يتولى إصدار التشريعات الضريبية الشعب نفسه عن طريق ممثلي ويمثلها في مصر الآن مجلس النواب.

ويتفرغ من مبدأ السيادة القانونية للتشريع الضريبي مبدأين فرعيين

هما:

أ - مبدأ عمومية الضريبة بالقانون:

فالتشريع الضريبي ينبغي أن يخضع له كل أبناء المجتمع بدون

استثناء فالجميع أمام القانون سواء، وبمعنى آخر أن يشارك الجميع فى تحمل أعباء النفقات العامة للدولة.

ب - مبدأ شرعية الضريبة بالقانون:

فالشرعية فى الخضوع للضريبة تستند إلى التشريع الضريبي، ومن ثم ينبغي أن يكون القانون هو المصدر الوحيد للخضوع للضريبة وينبغي التنويه بأن شرعية الضريبة فى العصر الحديث أصبحت لا تستند إلى التشريع الضريبي وحده، بل امتدت هذه الشرعية لتشمل اللوائح والقرارات التفسيرية التى تصدرها السلطة التنفيذية من أجل تنظيم قواعد القياس للخضوع للضريبة، كما منحت السلطة التنفيذية - فى بعض البلاد - حق إصدار القرارات التى تضيف مهنا لرعايا ضريبة معينة أو تنقل طائفة من الممولين من نطاق ضريبة إلى نطاق ضريبة أخرى، وهكذا أضحي مبدأ السيادة القانونية لا يرتكز على شرعية القانون الضريبي وحده، بل اتسع ليشمل شرعية اللوائح التنفيذية والقرارات التنظيمية وهو ما أخذت به مصر فى دستورها الحالي.

٣/١/٢ مبدأ العدالة الاجتماعية:

يرتكز إنشاء الضريبة إلى مبدأ أساسي وهو تحقيق العدالة والتكافل

والتضامن بين أفراد المجتمع، وهو ما دعت إليه الرسالات السماوية جميعها وبالأخص الشريعة الإسلامية حيث قال الله سبحانه وتعالى: ﴿وَأَنْفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُمْ مُسْتَخْلَفِينَ فِيهِ﴾ (١) فالإنسان هو خليفة الله في الأرض، يعمل من أجل تحقيق الخير لنفسه ولأسرته وللمجتمع الإنساني كله. ومن هنا فإنه يجوز للدولة بالحق والعدل أن تطالب كل شخص قادر بالمساهمة بنصيب في الأعباء المالية العامة، وإذا كان حجم الأموال التي يتم جبايتها غير كاف بالوفاء باحتياجات الشعب وإقامة مجتمع الرفاهية كان على السلطة المختصة أن تفرض ضرائب جديدة على أساس السياسات التي يوافق عليها الشعب.

ولا شك أن العدالة مفهوم نسبي يختلف باختلاف المواقف والزمان والمكان، إلا أنه لتحقيق هذه العدالة لابد من توافر ثلاثة مبادئ فرعية هي:

أ - مبدأ الحماية:

تعتبر الضريبة بمثابة مقابل الحماية التي تقدمها الدولة للفرد، وهذه الحماية تتطلب نفقات وتكاليف يجب أن يساهم في تغطيتها جميع من يتمتعون بتلك الحماية، وتتحقق العدالة في هذا الصدد عندما يتم

(١) سورة الحديد ، آية ٧ .

توزيع تكاليف الحماية على المتمتعين بها بشكل يحقق العدالة ولا يتأتى ذلك إلا بتوزيع هذه التكاليف على أساس تكلفة أو قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد.

ب - مبدأ القدرة على الدفع:

وهذا يعني أن مساهمة الفرد في تغطية النفقات العامة تحدد على أساس قدرته المالية على الدفع وبذلك يتم توزيع العبء الضريبي على أفراد المجتمع بالشكل الذي يحقق العدالة والرفاهية الاجتماعية.

ج - مبدأ المساواة:

بمعنى أن يكون جميع أفراد المجتمع خاضعين للضريبة طالما توافرت في كل منهم الشروط التي حددها القانون وأن كان ذلك لا يمنع من إمكانية التمييز بين فئات الممولين مادام هذا التمييز يمكن ردة إلى أسباب مقبولة تتصل بالعدالة. وكلما كان عبء الضريبة مرتبطاً بقدرة الممول على الدفع كلما كان في ذلك تسهياً لتحقيق المساواة بين الممولين، وبمعنى آخر فإن هذا المبدأ يعني المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساويين وعدم المساواة في هذه المعاملة للأشخاص الذين تختلف ظروفهم.

٤/١/٣ مبدأ الولاية الاقتصادية:

يرى البعض أن العلاقة الاقتصادية بين الفرد والدولة هي المبرر لفرض الضريبة التي تقوم الدولة بتحصيلها من الأفراد، ومن أهم النظريات الاقتصادية في ذلك الشأن نظرية الاقتصاديين الطبيعيين ونظرية الاقتصاديين التقليديين وفيما يلي نبذة مختصرة عن مبررات كل نظرية:

أ - نظرية الاقتصاديين الطبيعيين (الفيزوقراط):

يرى هؤلاء الاقتصاديين أن الأرض هي المصدر الوحيد الذي يحقق أرباحاً ويؤدي إلى الزيادة الحقيقية في الثروة، ولذا فإن الدخل الوحيد الواجب إخضاعه للضريبة - من وجهة نظرهم - هو الدخل الذي مصدره الأرض كأحد عوامل الإنتاج، ومن ثم فإن الضريبة يجب أن تفرض فقط على مالكي الأرض.

ب - نظرية الاقتصاديين التقليديين (الكلاسيك):

يرى هؤلاء الاقتصاديين أن الضريبة هي ثمن الحماية التي تقدمها الدولة للأفراد وقال بعضهم بأن الضريبة هي مقابل ما يحصل عليه الفرد من منفعة من تلك المنافع التي تقدمها الدولة.

وأخيراً فإنه لتقويم مبدأ الولاية الاقتصادية كأساس لفرض وإنشاء

الضريبة يمكن القول بأن النظريات الاقتصادية لا تكفى بمفردها لتبرير فرض الضريبة بل هناك عوامل أخرى يجب أخذها فى الحسبان مثل العوامل السياسية والقانونية والاجتماعية والأخلاقية، أيضاً فإن المبررات التى قدمتها النظريات الاقتصادية لفرض الضريبة بعيدة عن الواقع مما يؤدي إلى الفشل فى وضع مبادئ ضريبية تصلح بمفردها للتطبيق العملي.

٢/٣ القواعد الأساسية لفرض الضريبة

يرى الكتاب أنه يجب توافر عدد من القواعد الأساسية عند فرض الضريبة وهي: العدالة، الوضوح، استقلال السنوات الضريبية، الملاءمة، الاقتصاد، الاستقرار، الإقليمية، وفيما يلي نبذه عن كل قاعدة:

أ - قاعدة العدالة: تتطلب العدالة أن يتم فرض الضريبة على جميع الدخول بدون استثناء فجميع أفراد المجتمع سواسية أمام الضريبة، وتقضى هذه القاعدة أيضاً أن تكون مساهمة هؤلاء الأفراد فى النفقات العامة كل حسب قدرته وتقاس هذه المقدرة بمقدار الدخل الذى يحصل عليه كل منهم.

ب - قاعدة الوضوح: وتقضى هذه القاعدة بتوافر الوضوح فى التشريعات الضريبية، وإصدار كتيبات تكون بمثابة دليل للممولين حتى يستطيعوا

معرفة حقوقهم وواجباتهم.

فلا شك أن وضوح أحكام الضرائب لدى كل من الممولين والقائمين على التنفيذ بالإدارات الضريبية تؤدي إلى وضوح طريقة وتوقيت جباية الضريبة، وهذا يمكن الممولين من تنظيم أمورهم واتخاذ الترتيبات اللازمة لسداد الضريبة في مواعيدها مما يعود على المجتمع بالنعف وتوفير الحصيلة للخزانة في الوقت المناسب.

ج - قاعدة استقلال السنوات الضريبية: جميع الضرائب بالنسبة

للخزانة العامة تعتبر سنوية، أما بالنسبة للممول فبعض الضرائب سنوية والبعض الآخر غير سنوية ، وتقضى قاعدة استقلال السنوات الضريبية أن كل سنة مالية تعتبر وحدة منفصلة ومستقلة عن السنة اللاحقة لها أو السابقة عليها، وهذه القاعدة تساعد في إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة.

د - قاعدة الملاءمة: تقضى هذه القاعدة بأن تكون مواعيد التحاسب

والتحصيل للضريبة وطرق تحصيلها متناسبة مع ظروف الممول، وبمعنى آخر أن تتضمن التشريعات الضريبية تحديداً دقيقاً لمواعيد التحصيل في الوقت الذي يكون فيه الممول أكثر قدرة على الدفع، أما إذا كانت هذه

المواعيد غير مناسبة فإن ذلك يؤدي إلى التهرب الضريبي.

أيضاً فإن قاعدة الملاءمة تقضى بالأخذ بسياسة تقسيط الضرائب للنفقات التي تستدعي ظروفها ذلك، أيضاً فإنه ينبغي على مصلحة الضرائب محاسبة الممول سنوياً لأن محاسبته كل عدة سنوات يؤدي إلى تراكم الضرائب عليّة وعجزة عن سدادة.

هـ - قاعدة الاقتصاد: ترى هذه القاعدة أن تكون نسبة نفقات جباية الضريبة أقل ما يمكن وبمعنى آخر الاقتصاد في نفقات جباية الضريبة بحيث يكون الفرق بين ما يخرج من خزينة الممول وما يدخل إلى خزينة الدولة من كل ضريبة أقل ما يمكن وهذا يؤدي في النهاية إلى وفرة الحصيلة الضريبية.

أيضاً فإن الإدارة التنفيذية لديها مراحل متعددة تتمثل في: حصر الممولين، تلقي الإقرارات، فحص الإقرارات، ربط الضريبة، تحصيل الضريبة وأحياناً توجد مراحل أخرى مثل الحجز والتقاضي والطعن الخ، ولا شك أن لكل مرحلة تكاليفها ولذا فإنه من المناسب العمل على تخفيض تكلفة كل مرحلة من هذه المراحل والعمل على اختصار كل هذه الإجراءات.

و - قاعدة الاستقرار: تقضى هذه القاعدة بضرورة استقرار وثبات النظام الضريبي وعدم إجراء أية تعديلات إلا ما هو ضروري وحتمي، وذلك حتى لا يتغير سعر الضريبة وطرق تحديد الوعاء الضريبي وأساليب التحصيل من عام لآخر، لأن كثرة التعديلات فى إحكام الضريبة تقلق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي.

ز - قاعدة اليقين: تقضى هذه القاعدة بضرورة تحديد الضرائب المستحقة على الممول بدرجة من الدقة دون مغالاة وخصوصاً عند إتباع الطرق الجزافية فى تحديد أرباح الممولين.

ح - قاعدة الإقليمية: نظراً لأن التشريع الضريبي يعد مظهراً من مظاهر السيادة والسلطة للدولة، فهو ملازم لهذه السيادة من حيث المكان. وبالتالي فمن الواجب أن يقتصر تطبيقه على حدود تلك الدولة دون أن يتعداها إلى حدود دولة أخرى لأن فى ذلك اعتداء على سيادة وسلطة الدولة الأخرى.

إلا أنه يوجد بعض الاستثناءات من هذه القاعدة، ولكن بشرط أن تتم طبقاً لمعاهدات أو اتفاقيات خاصة بين الدول، ويترتب على تطبيق هذه القاعدة ألا ينظر فى تحديد إقليمية الضريبة إلى جنسية صاحب النشاط الخاضع للضريبة سواء كان مواطناً أو أجنبياً.



الفصل الثالث

نطاق سريان الضريبة

يمكن النظر إلى نطاق الضريبة من زاويتين رئيسيتين هما:

الأولى: النطاق الموضوعي: ويشمل أبعاد المكان الذي تسري فيه الضريبة، والأشخاص الخاضعين لها، والمادة المفروضة عليها.

الثانية: النطاق الزمني: ويشمل البعد الزمني الذي تسري فيه الضريبة.

١/٣ النطاق الموضوعي لسريان الضريبة:

يحدد النطاق الموضوعي لكل دولة ثلاثة أبعاد رئيسية تستطيع أن

تبسط تشريعاتها الضريبة في نطاقها، وهذه الأبعاد هي:

١/١/٣ البعد السياسي:

يشمل هذا البعد كل رعايا الدولة المنتمين إليها سياسياً ويحملون جنسيتها، فكل دولة تستطيع أن تفرض الضرائب على رعاياها التابعين لها من الوجهة السياسية ويحملون جنسيتها وذلك بغض النظر عما إذا كان الفرد يقيم داخل الدولة أم خارجها وبغض النظر عن مواقع أموالهم أو محل مزاولته نشاطهم، وتبعاً لذلك فإنه يمكن القول أن التشريع الضريبي - طبقاً للبعد السياسي - يستطيع تتبع رعايا الدولة الحاملين جنسيتها أينما كانوا

و أن تفرض الضريبة على أموالهم و ثروتهم أينما تكون و على أوجه نشاطهم أينما تزاول، إلا أنه يؤخذ في البعد السياسي ما يلي :

□ انه في حالة إقامة الفرد أو مزاولة نشاطه في دولة أخرى، فإن معيار التبعية السياسية قد يؤدي إلى خضوع نفس المال أو الدخل لضريبتين في آن واحد الأمر الذي ينشأ عنه ازدواج ضريبي.

□ أن البعد السياسي لنطاق الضريبة لا يتفق مع الواقع العملي، فالحماية الفعلية التي تقدمها الدولة هي الحماية الاقتصادية للأنشطة او الأموال داخل حدودها، أما الحماية السياسية خارج حدود الدولة فهي حماية مفترضة، إذ ليست حقاً قانونياً للمواطن أن تلتزم دولته بحمايته خارج حدودها ولا يمكن للفرد مقاضاتها في حالة عدم قيامها بذلك.

وبناءً على ما سبق فإن البعد السياسي لا يمكن الاعتماد عليه كمعيار لتحديد نطاق الضريبة.

٣/١/٣ البعد الاجتماعي:

يشمل هذا البعد كل الأشخاص المقيمين على أرض الدولة ويتمتعون برعايتها الاجتماعية، فكل دولة تستطيع أن تفرض الضرائب على دخل كل شخص متوطن بها أو له محل إقامة على أرضها بغض

النظر عن جنسيتها أو المكان الذي يستمد منه دخله أي العبرة هنا في الخضوع للضريبة هو واقعة الإقامة والتوطن بالنسبة للشخص.

وشرعية خضوع الشخص للضريبة على أساس معيار الإقامة والتوطن ترتكز على فكرة أن من يتمتع بالاستقرار والرعاية الاجتماعية في إحدى الدول أو كان له مصالح مالية واقتصادية فيها، فمن الواجب عليه - منطقاً وعدلاً - أن يساهم بنصيب في تحمل الأعباء العامة بتلك الدولة شأنه في ذلك شأن الوطنيين من أبنائها، وعلى ذلك يجوز أن يكون للشخص الواحد أكثر من موطن وبالتالي يتعرض للخضوع للضرائب في كل موطن منها.

ومفهوم الإقامة والتوطن من الوجهة الضريبية - أي التي ترتكز عليها شرعية الخضوع للضريبة - يتطلب توافر ركنين أساسيين هما:

□ الحلول الفعلي: أي لا بد من توافر عنصر الحلول الفعلي في المكان ولو إلى حين لكي يكون الشخص مقيماً فيه.

□ الاستقرار: أي لا بد من توافر عنصر الاستقرار لكي يكتسب الشخص صفة الإقامة، والاستقرار يستند إلى الحلول المعتاد أو لوجود مصالح مالية واقتصادية معتادة. ولا يتطلب توافر عنصر الاستقرار وجود

مقر ثابت للشخص يملكه أو يأوي إليه كلما حل بالمكان، بل يكفي أن يعتاد الشخص الحلول بالمكان سواء في فندق أو عند الأصدقاء لمدة مختلفة كل عام لكي يكتسب صفة الإقامة.

ومما هو جدير بالذكر أن المشرع الضريبي المصري أخذ بهذا البعد فنص في المادة الثانية من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن الشخص الطبيعي يعتبر مقيماً عادة في مصر في أي من الحالات التالية:

- إذا كان له موطن دائم في مصر.

- أن يقيم في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.

- المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الحالات التالية:

- إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري.
- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر.
- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية المصرية أكثر من ٥٠٪.

وبناء على ما سبق فإن معيار الإقامة والتوطن - أو بالأحرى البعد الاجتماعي - يعتبر معياراً مقبولاً إلى حد كبير كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة ذلك لأن كل من يقيم في دولة معينة ويتخذها موطناً له عليه أن يساهم في تغطية أعبائها ونفقاتها العامة نظراً لما يتمتع به من الخدمات والمرافق العامة لتلك الدولة، غير أن هذا المعيار يؤخذ عليه ما يلي:

□ أن سريان ضريبة الدولة التي يقيم بها الفرد على دخله الناتج من دولة أخرى يعتبر إجحافاً بالدولة الأخرى.

□ أن الاقتصار على معيار التوطن والإقامة فقط كأساس لسريان ضريبة دولة ما، يجعل كثير من الأموال والدخول المحققة داخلها لا تصيبها الضريبة لأنها تخص أشخاصاً غير مقيمين ومتوطنين بها، الأمر الذي يفقد الدولة حقوقها المتمثلة في فرض سيادتها على الأنشطة التي تمارس داخل حدودها وتحت رعايتها.

٣/١/٣ البعد الاقتصادي:

يشمل هذا البعد كل الأموال الموجودة داخل حدود الدولة وكل أوجه النشاط الاقتصادي التي تمارس داخل حدودها، فكل دولة تستطيع أن تفرض الضرائب على أوجه النشاط التي تزاول داخل حدودها بغض النظر

عن جنسية صاحبها (البعد السياسي) أو مكان إقامته (البعد الاجتماعي)، أي العبرة هنا في الخضوع للضريبة يرتكز على قاعدة إقليمية مصدر الدخل أو الإيراد فالدولة لها حق فرض ضريبة على هذا الدخل المتولد على أرضها وداخل حدودها بغض النظر عن جنسية صاحبة أو مكان إقامته وهو ما يعرف باسم " إقليمية الضريبة".

وبناءً على ما سبق فإن البعد الاقتصادي يعتبر معياراً مهماً كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة وذلك للأسباب التالية:

□ يتفق هذا المعيار مع قاعدة إقليمية الضريبة و مع مبدأ الولاية السياسية للدولة، فسيادة وسلطة الدولة تمتد إلى كافة الدخول التي تحققت والأنشطة التي حدثت داخل حدودها.

□ أن أصحاب الأموال المستثمرة أو الدخول المحققة في دولة ما يستفيدون من الخدمات والمنافع العامة التي توفرها الدولة وبالتالي عليهم أن يساهموا في تغطية النفقات العامة حتى ولو كانوا يقيمون خارج حدودها.

□ أن تبنى معيار آخر بخلاف إقليمية الضريبة يؤدي الازدواج الضريبي وإلى التعدي على سيادة وسلطة دولة أخرى وذلك عندما تصيب ضرائب دولة ما الدخول المحققة خارج حدودها.

٣/٣ النطاق الزمني لسريان الضريبة:

تتخذ عادة السنة الميلادية نطاقاً زمنياً لتحديد المادة الخاضعة للضريبة، ذلك لأن السنة الميلادية تحتوى على فترات موسمية واحدة ومن ثم يتوفر باستخدامها ثبات واستقرار المعيار الزمني لقياس نشاط الممول وتحديد وعاء الضريبة، هذا فضلاً عن أن موازنة الدولة تحدد عادة عن سنة ميلادية فهي فى حاجة إلى موارد مالية تتجدد كل عام ميلادي، وليس من الضروري أن تكون السنة الميلادية سنة شمسية أي تبدأ من أول يناير وتنتهى فى آخر ديسمبر من كل عام، بل يجوز أن تكون سنة متداخلة.

والضرائب على الدخل ضرائب سنوية عادة، فهي تسري على الدخل الصافي الذى يحققه الممول خلال سنة، و يبدأ خضوعه من تاريخ سريان الضريبة، و الضريبة على الدخل لا تحدد عن كل إيراد حققه الممول على حدة فى لحظة تحققه وإنما تفرض فى نهاية السنة المالية على النتيجة الصافية لمجموع نشاط الممول خلال تلك السنة.

أما الضرائب على التداول والمعاملات والضرائب غير المباشرة عموماً فهي ضرائب على وقائع محددة أو معاملات معينة تتكرر باستمرار كل يوم، ومن ثم فإن الضريبة تسرى عليها وقت حدوث الواقعة موضوع

الضريبة كلما تكرر وقوعها مهما بلغ عدد مرات تكرارها.
وعموماً فإن القاعدة العامة أن يسرى التشريع الضريبي وقت
صدوره ولا يمتد أثره على الماضي - أي سريان الضريبة بأثر رجعي - إلا
على سبيل الاستثناء وفي أضيق حدود.



الفصل الرابع

النظام الضريبي فى التشريع المصري

1/4 مفهوم النظام الضريبي:

يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة من العناصر أو النظم الفرعية التى تتكامل وتتفاعل وتترابط معاً لتحقيق هدف محدد أو مجموعة من الأهداف المحددة، وعلى ذلك فإن النظام الضريبي يعرف مثل أي نظام آخر بأنه مجموعة من العناصر أو النظم الفرعية التى تتكامل وتتفاعل وتترابط معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبي.

2/4 عناصر النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر التى تعمل معاً على تحقيق أهداف النظام الضريبي ومن أهم هذه العناصر:

أ - التشريع الضريبي:

وهو يشمل القوانين التى تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها وإلغائها والإعفاء منها، إذ أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التى يجب أن يتبع فى إصدارها الإجراءات التى ينص عليها دستور البلاد، وترجع أهمية التشريع الضريبي فى أنه

يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة الذي يشمل العناصر التالية: نطاق سريان الضريبة - وعاء الضريبة - الإعفاءات من الضريبة - قواعد وإجراءات التحاسب الضريبي - سعر الضريبة - الدفاتر والإقرارات التي يلتزم الممول بتقديمها.

ب - الإدارة الضريبية:

ويقصد بها السلطة التنفيذية التي يستند إليها تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال إجراءات الفحص والربط والتحصيل مع العمل على تطويرها باستمرار، وتتمثل هذه السلطة التنفيذية في مصلحة الضرائب المصرية.

ج - الممولون:

وهم دافعو الضرائب ويمكن تصنيفهم إلى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين.

د - المحاسبة الضريبية: وتتم المحاسبة الضريبية في اتجاهين:

الاتجاه الأول: طرف الممول الذي يعد الإقرارات الضريبية التي تتضمن وعاء الضريبة من واقع المستندات والدفاتر التي يمسكها الممول.

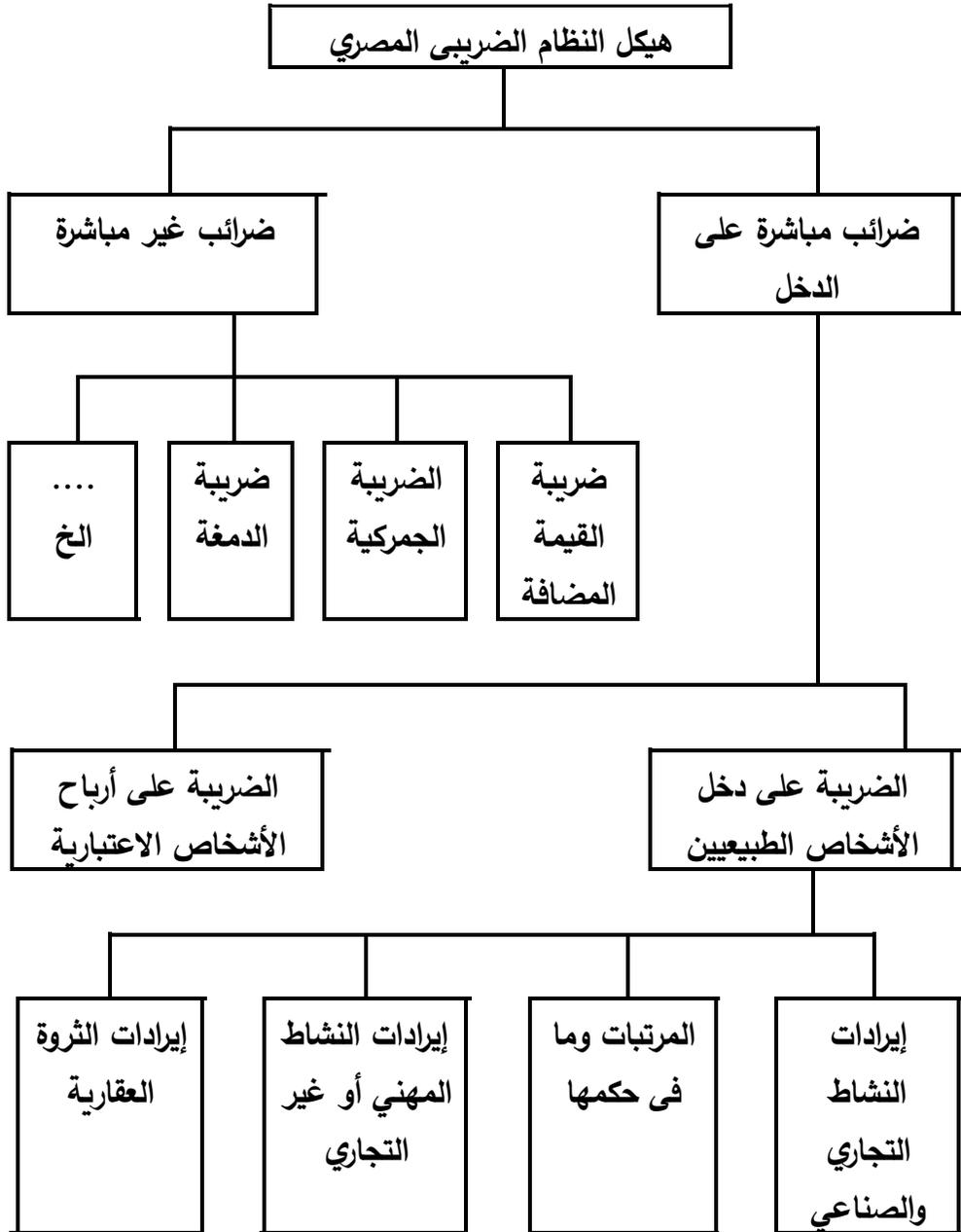
الاتجاه الثانى: طرف الإدارة الضريبية حيث يقوم الخبراء العاملين بها بفحص وتقويم إقرارات الممولين ومستنداتهم ودفاترهم.

هـ - القضاء الضريبى:

وهو يختص بالنظر فى الخلافات والمنازعات الضريبية التى قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال لجان الطعن التى تعتبر لجان إدارية ذات اختصاص قضائى نظراً لأن قراراتها واجبة التنفيذ.

٣/٤ الهيكل الحالى للنظام الضريبى المصرى:

اتجهت مصر خلال الفترة الحالية إلى الأخذ بنظام الضريبة الموحدة، فصدر القانون رقم ١٨٧ فى ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ معدلاً لبعض أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، حيث فرض المشرع ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أما باقى الضرائب فلم يحدث تغيير بشأنها، وبصدور القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تم إلغاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وابتداء من ٢٠٠٥/٦/٩ اتخذ هيكل نظام الضرائب فى مصر الشكل التالى:



٤/٤ تطور التشريع الضريبي المصري:

يرى المنتبع لتطور النظام الضريبي في البيئة المصرية يجد أنه قد مر بعدة مراحل، تواكب كل منها ظروف سياسية واقتصادية معينة، دون ما مراعاة بطبيعة الحال للظروف الاجتماعية للممولين التي واكبت ظروف البلد الاقتصادية. ولذا يمكن تناول مراحل التطور هذا تاريخياً على الوجه التالي:

المرحلة الأولى: (ما قبل إلغاء امتيازات الأجانب أي قبل عام ١٩٣٦م):

يعتبر أول ما عرفت مصر نظاماً ضريبياً، كان النظام الضريبي على الثروة العقارية منذ أكثر من قرابة قرن ونصف مضي، حيث فرضت ضريبة الأتبان الزراعية التي كانت تعرف بالأموال الأميرية، وكذا الضريبة على الأملاك المبنية التي كانت تعرف بعوائد الأملاك، منذ عام ١٨٤٢م وذلك في عصر الخديوي محمد علي باشا وإلى مصر في ذلك الوقت. لمواجهة نفقات النهضة في عهده، وظلت الحكومات المتعاقبة في مختلف العهود تعمل على تعديل أحكام هاتين الضريبتين وتعديل أسعارهما، حتى استقرتا وأصبحت حصيلتهما من الموارد الرئيسية في ميزانية الدولة.

غير أن نتيجة لأخذ مصر مسار جديد نحو التقدم والحضارة منذ أواخر

القرن التاسع عشر، ضاقت ميزانيتها- والتي كان من أهم مواردها الضرائب غير المباشرة، وأهمها الضريبة الجمركية — عن أن تفي بحاجات الدولة المتزايدة. حيث كانت تعاني من جمود ميزانيتها وقصور مواردها المالية عن مسايرة ما يقتديه التقدم الاقتصادي الحديث من تكاليف وأعباء. فلم تكن تسطع الحكومات آنذاك أن تفرض ضريبة على الأجانب إلا بموافقة الدول ذات الامتيازات، وهي من الأمور عسيرة المنال في ذلك الوقت لطول ما كانت تتطلبه من مفاوضات. ومثال ذلك تلك الضريبة التي أقرت في عام ١٨٨٩م على رعايا بعض الدول الأجنبية، إلا أنها عادت الحكومة المصرية واضطرت إلى إلغائها بعد حوالي عام من فرضها وذلك في عام ١٨٩١م.

ولما كان من الصعوبة بما كان فرض ضريبة أخرى يتحملها المصريون وحدهم لمجافة ذلك للمبادئ الأساسية للقوانين المالية، لذلك كان يتم إعداد الموازنة المصرية على أساس معيب ويخالف ما يجري العمل عليه في سائر الدول. إذ كان يبدأ بتقدير الإيرادات من مصادرها المحددة وبقدرها. لا على أساس حاجات الدولة الفعلية. تتحدد المصروفات. ولذلك كان أول ما هدف إليه المشرع بعد إلغاء الامتيازات في مصر عام ١٩٣٦م، أن يخضع للضريبة المباشرة كل أنواع الإيرادات التي ظلت حتى ذلك التاريخ بمعزل عن المساهمة بنصيبها العادل في الأعباء.

المرحلة الثانية: (عند إلغاء امتيازات الأجانب بعد عام ١٩٣٦م):

جاءت هذه المرحلة بعد إلغاء امتيازات الأجانب في مصر أي في أعقاب عام ١٩٣٦م، حيث صدر قرار وزاري في ٢٨ نوفمبر من عام ١٩٣٧م بتأليف لجنة من الإخصائيين المصريين والأجانب لدراسة الشؤون الضريبية المختلفة، وانجاز ما تراه ملائماً من مشروعات القوانين التي تكفل تصحيح النظام المالي المصري. وانتهت اللجنة من أعمالها في ٢٣ مارس ١٩٣٨م بعد أن أتمت وضع المشروعات الثلاثة التالية:

[١] مشروع قانون بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل.

[٢] مشروع قانون بفرض ضريبة الدمغة.

[٣] مشروع قانون بفرض رسم أيلولة التركات.

وكان من شأن المشروع الأول أن يضمن عدالة توزيع الأعباء المالية، وتحقيق العدالة الاجتماعية بما يفرضه من ضرائب على إيرادات الثروة المنقولة أسوة بإيرادات الثروة العقارية. أما المشروعان الآخران فكان يترتب على إقرارهما زيادة موارد الدولة وتمكينها من مقابلة التكاليف التي ألقاها على عاتقها إلغاء الامتيازات الأجنبية. وبعد إحالة مشروعات

القوانين الثلاثة إلى المجلس الاقتصادي لدراساتها، انتهى بها الأمر إلى اقتراح إقرارها مع إدخال بعض التعديلات عليها.

وعلى ذلك قدمت الحكومة إلى البرلمان في ذلك الوقت مرسوماً بمشروع قانون الضريبة على الثروة المنقولة، فأنتهى مجلساه من نظره وإقراره بعد إدخال التعديلات على بعض نصوصه، وفي ٢٦ يناير ١٩٣٩م صدر القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل. هذا وقد تم اقتباس هذا القانون من النظام الضريبي المتبع في فرنسا وبلجيكا، مما جعل أساس التشريع المالي في مصر هو فرض الضرائب النوعية على فروع الدخل. ولم يشأ وقتئذ أن يساير النظام المتبع في إنجلترا والذي كان يقوم على أساس فرض ضريبة الدخل العام وهي العماد الوحيد للنظام الضريبي في كثير من الدول المتحضرة في ذلك الوقت.

ثم صدر القانون رقم ٦٠ لسنة ١٩٤١م وبمقتضاه فرضت الضريبة الخاصة على الأرباح الاستثنائية.

المرحلة الثالثة: (عقب صدور أول تشريع ضريبي مصري):

تمتد هذه المرحلة منذ البداية الحقيقية لصدور أول تشريع ضريبي

مصري، بصدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م وحتى عام ١٩٧٨م حين صدر التشريع الضريبي الثاني في مصر، أي بعد قرابة أربعون عاماً. ولكن يمكن تقسيمها داخلياً إلى قسمين، الأول منهما يبدأ فور صدور هذا التشريع الضريبي المصري الأول وحتى قيام ثورة عام ١٩٥٢م، والثاني منهما منذ قيام الثورة حتى عام ١٩٧٨م.

القسم الأول من هذه المرحلة: وهو بعد صدور تلك التشريع

مباشرة وتطبيقه، فيعتبر من الأشياء المثيرة للجدل أنه رغم عدم مرور أكثر من ستة سنوات على صدور التشريع الضريبي الأول في مصر بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، والذي من المفروض أنه تعرض للمزيد من الدراسة والفحص من جانب المسؤولين آنذاك، إلا أنه بدأ يواجه بالانتقادات اللاذعة من قبل الحكومة ذاتها. حيث انتقد وزير المالية المصري عند تقديمه لمشروع ميزانية الدولة للسنة المالية ١٩٤٥/١٩٤٦م ذلك التشريع الضريبي، حين قال: "أن تأخذ مصر في تشريعها المالي بنظام الضرائب على فروع الدخل دون أن تستلهم من التشريع المالي الانجليزي أو الأمريكي خلاصة التجارب العديدة لنظام الضريبة على الدخل. ثم هي إذ أخذت عن التشريعين الفرنسي والبلجيكي فلم تأخذ ما أخذته منهما على النحو الوارد في التعديلات الأخيرة التي ظهرت عليهما في

العشر سنوات السابقة لأخذها واقتباسها... " إلى أن قال: والواقع أن قوانين الضرائب في مصر لم تقرر ضريبة الإيراد الشامل إلى جانب ما قرره من نظام الفئات ولم تأخذ بالتصاعد إلا فيما يختص بالضريبة المقررة على كسب العمل، واحتفظت بالمظاهر الخارجية كوسيلة لتقدير ضريبة المهن غير التجارية، في حين أنها اختلفت من الوجود وليس لها ذكر في أي تشريع ضرائبي قائم. ولم تسو بين حد الكفاف المعفى من الضريبة بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وبالنسبة لكسب العمل، في حين أنها سوت بين أسعار الضريبة المفروضة على إيرادات القيم المنقولة، والأرباح التجارية والصناعية مع اختلاف طبيعة كل من الفئتين".

كذلك لاحظت لجنة الشئون المالية بمجلس النواب ما بالنظام الضرائبي من مواضع النقد، فأوردت في تقريرها الثالث عشر بعد المائة عام ١٩٤٨م ما نصه: "... ولقد كان هذا التشريع في صدر حياته مثل كثير من تشريعات الضرائب في كل الدول عرضة للتنقيح والتغيير من وقت لآخر على ضوء ما أنتجه التطبيق وما أسفرت عنه التجارب. وفي خلال المدة التي انقضت من يوم صدوره عدل أكثر من مرة في مناسبات عدة. على أن النظام الضريبي في مجموعه لا يزال في حاجة إلى التنقيح والإصلاح ولا يزال يعوزه التماسك والانسجام الضروريين لسياسة ضريبية

سليمة:

(١) فالضرائب العقارية على الأطنان والمباني لم تدمج بعد في الضرائب على إيرادات الثروة المنقولة.

(٢) الضرائب على الاستغلال الزراعي لم تفرض بعد للصعوبات التي تحول دون تنفيذها. حيث لم تجر العادة في بلادنا أن يمك الزارع حسابات منتظمة، ولم يبق من وسيلة لتقدير الربح الزراعي غير التقدير الجزافي وهو ما تحرص اللجنة على تجنبه، لتعذر تحقيق العدالة فيه للاختلاف البين في ظروف الإنتاج الزراعي، على أن هذه الضريبة قد أثارت إشكالات عديدة في الدول التي بلغت شأناً في الفن الضريبي، ولا بد لنا من تفادي هذه الإشكالات تمشياً مع العرف والتقاليد في مصر طالما أن الزراع لا يمسون حسابات منتظمة.

(٣) لم تفرض حتى الآن ضريبة عامة على الدخل تكون متوجه لجميع الضرائب النوعية على الإيرادات ... "

وكان طبيعياً بعد ذلك أن تعمل الحكومة على تلافي الانتقادات سالفة الذكر، فقدمت إلى مجلس البرلمان مشروع قانونين أولهما بتعديل بعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، وثانيهما بفرض ضريبة

عامة على الدخل بفئات تصاعدية. وقد أقرهما البرلمان فصدر الأول في ٢٥ يوليو ١٩٤٩م، بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩م بشأن فرض ضريبة عامة على الإيراد وجعل تاريخ سريانها لأول مرة في يناير ١٩٥٠م على إيرادات عام ١٩٤٩م. ثم صدر القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥١م معدلاً لبعض أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م. وكان من أهم ما اشتمل عليه تعديل أحكام ضريبة المهن الحرة كياناً وسعراً وجعلها ضريبة القانون العام كما هو الحال في فرنسا، حيث فصل بينها وبين ضريبة المرتبات. وكذلك سوي القانون بين حد الكفاف المعفى من الضريبة بالنسبة للأرباح التجارية والصناعية وكسب العمل.

ثم صدر القانون رقم ١٧٤ لسنة ١٩٥١م معدلاً لبعض أحكام أخرى من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، فزاد من سعر الضريبة عموماً، كما ارتفع بسعر الضريبة على المهن الحرة عن الضريبة على المرتبات بعد أن كانت مساوية لها. وهكذا أصبحت الضرائب المباشرة في مصر حتى نهاية القسم الأول من المرحلة الثالثة تركز على إيرادات الثروة المنقولة.

وهذا معناه أنها تشتمل على كل دخل من الثروة المنقولة بمصادرها الثلاثة التي يراها علماء التشريع المالي، وهي: رأس المال، ورأس المال والعمل معاً، والعمل منفرداً. علماً بأنه كان يطلق مصطلح القيم المنقولة

على الأسهم وحصص التأسيس وحصص الشركاء الموصيين والأنصبة في الأرباح والسندات وأذون الخزانة والسلفيات المدين بها القطاع الحكومي وشركات المساهمة وشركات التوصية بنوعيتها. حيث قسمها قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م إلى ثلاثة ضرائب. الأولى منهم الضريبة على رأس المال المنقول وتتعلق برأس المال، والثانية تتعلق بتضافر عنصري رأس المال والعمل معاً، والثالثة تتعلق بالعمل شاملاً المرتبات وما في حكمها وكذلك إيرادات المهن الحرة. (والتي أصبح سعرهم ابتداءً من أول يناير ١٩٥٢م يصل إلى ١٧٪). هذا بطبيعة الحال بالإضافة إلى ضريبتى الأطنان الزراعية والمباني السابق الإشارة لهما فيما تقدم (واللاتي كان يصل سعر كل منهما إلى حوالي ١٦٪).

القسم الثاني من هذه المرحلة: حيث يبدأ هذا القسم من المرحلة بصدور القانون رقم ٢٤٠ لسنة ١٩٥٢م الخاص بالربط الحكمي، والذي كانت قد رفضته لجنة الشؤون المالية بمجلس النواب عام ١٩٤٨م بشأن الضريبة على العوائد الناتجة من الإنتاج الزراعي. ثم زيادة أسعار الضريبة على إيرادات القيم المنقولة بفرض ضرائب أخرى على ذات الإيراد، وهي:

(١) الضريبة الإضافية للدفاع، حيث فرضت لأول مرة بالقانون رقم ٢٢٧ لسنة ١٩٥٦م وكان سعرها ٣,٥ % على ذات الإيراد من

أول يوليو ١٩٥٦م، وتدرج به المشرع في الزيادة عدة مرات حيث بلغ ٧٪ بمقتضى القانون رقم ١٠٨ لسنة ١٩٦٢م، ثم ١٠,٥ ٪ بمقتضى القانون رقم ٥١ لسنة ١٩٦٥م.

(٢) ضريبة البلدية، وهي ضريبة لا تفرض على نفس الوعاء الضريبي وإنما تفرض بنسبة مئوية من الضريبة الأصلية وقد صدر بها قراراً جمهورياً محددًا إياها بنسبة ١٥٪ من الضريبة الأصلية.

(٣) ضريبة الأمن القومي، وهي ضريبة مستحدثة بالقانون رقم ٢٣ لسنة ١٩٦٧م بنسبة ٥٠٪ من ضريبة الدفاع وتسري من أول يوليو ١٩٦٧م، ثم تقرر زيادة سعر هذه الضريبة فأصبحت ٨٪ من وعاء الضريبة ابتداءً من أول يوليو ١٩٦٨م بمقتضى القانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٦٨م.

(٤) الضريبة الإضافية للجهد، حيث فرضت لأول مرة بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٧٣م، على نفس الوعاء الخاضع للضريبة.

وبذلك وصل سعر الضريبة على القيم المنقولة إلى حوالي ٣٦,٥ ٪ بالإضافة إلى ١٥٪ من الضريبة مقابل ضريبة البلدية، أي حوالي ما يقرب من ٤٢٪. وهكذا استمر مسلسل القوانين المعدلة للقانون الضريبي

المصرى رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م إلى بداية السبعينات من القرن العشرين. وكل تعديل يكون عادة مقروناً بأنه يحقق العدالة الضريبية، ويحدث التصحيح اللازم لمعالجة الثغرات التى بالقانون السابق له. دون ما تعديل فعلى أو جوهري له يقضى بالفعل على ما به من عيوب من وجهة نظر الممول دافع هذه الضرائب. ولكن دائماً وأبداً يكون ظهور هذه العيوب والثغرات والتشوهات من وجهة نظر الحكومات المتعاقبة فقط. وهكذا كانت الضرائب المباشرة التى تقع على عاتق الممول فى هذه المرحلة.

المرحلة الرابعة: (منذ عام ١٩٧٨م وحتى عام ١٩٨١م):

كان من الطبيعى جداً بعد كثرة التعديلات التى لاحقت التشريع الضريبي المصرى الصادر بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م، ومرور حوالي أربعين عاماً على تطبيقه، أن يصدر التشريع الضريبي الثانى فى مصر فكان قانون الضرائب رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨م، الذى ألغى العمل بالقانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م. وقد صدر هذا القانون بشأن تحقيق العدالة الضريبية ومحاولة علاج الثغرات والتشوهات فى التشريع الضريبي المصرى وفقاً للقانونين ١٤ لسنة ١٩٣٩م، و ٩٩ لسنة ١٩٤٩م. علماً بأنه كان قد أوصى مجلس الشعب فى جلسته المنعقدة بتاريخ ١٨ أغسطس عام ١٩٧٨م بمناسبة الموافقة على مشروع ذلك القانون، بضرورة الانتقال إلى

نظام الضريبة الموحدة بدلاً من نظام الضرائب النوعية اعتباراً من السنة الضريبية ١٩٨٠م.

وهكذا شملت الضرائب المباشرة اعتباراً من عام ١٩٧٨م كل ما تقدم في المرحلة السابقة عدا ضريبة التركات التي ألغيت. أي أن هذا القانون لم يقدم أي جديد سوي إلغائه لضريبة التركات (التي كانت تعرف من قبل برسم الأيلولة). كما كان قد صدر القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م بفرض ضريبة للدمغة النسبية (والذي عدل بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦م) تفرض على اجمالي الإيراد الخاضع للضريبة على المرتبات وذلك بنسب تصاعدية.

المرحلة الخامسة: (منذ عام ١٩٨١م وحتى عام ١٩٩٣م):

تعتبر هذه المرحلة بداية فترة تغيير حقيقية في مجال العمل الضريبي، وذلك بصدور القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م — قانون الضرائب على الدخل — في ٧ سبتمبر عام ١٩٨١م. الذي ألغى العمل بالقوانين ١٤ لسنة ١٩٣٩م، و ٩٩ لسنة ١٩٤٩م، و ٤٦ لسنة ١٩٧٨م، وكافة القوانين المعدلة والمكملة لها. أي أنه بالإضافة لتخفيض سعر الضريبة ألغى كافة الضرائب المستقطعة من الدخل كضريبة الأمن القومي وضريبة الدفاع وضريبة الجهاد وغيرها، وهو بذلك أحسن صنعاً لصالح

الممول بدون شك. كما استحدث القانون الضريبة على شركات الأموال.

وكما هو الحال دائماً عند صدور تشريع ضريبي جديد — فقد حدد مشروع القانون الضريبي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م، أهم المبادئ التي روعت في إعداده، وهي:

- أنه يمهّد للأخذ بنظام الضريبة الموحدة (ولم يشر إلى كيف سيكون ذلك).

- يحقق مبادئ العدالة الضريبية، بما يتضمنه من إعفاءات لأصحاب الدخل الصغيرة (في الوقت الذي زادت فيه الشرائح الضريبية وهو ما يناقض ما جاء بالمشروع ذاته).

- تشجيع الادخار في مختلف الأوعية الادخارية (علماً بأن ذلك من وجهة نظرنا غير مطلوب في بلد يسعي إلى زيادة الاستثمارات في القطاع الخاص والأسهم للشركات).

- تشجيع الاستثمارات سواء في شكل شركات مساهمة أو غيرها بمجالات الإنتاج الصناعي أو الاستغلال الزراعي، (ولكن كيف يكون ذلك في ظل رفع معدلات الفائدة في كافة الأوعية الادخارية ومنحها إعفاءات ضريبية).

- تنظيم العلاقة بين مصلحة الضرائب والممولين.

- تحديد الجرائم الضريبية والعقوبات المقررة لكل منها، (وذلك بالتوسع في حالات التجريم وتغليظ العقوبات بشكل ملحوظ).

المرحلة السادسة: (منذ عام ١٩٩٣م وحتى عام ٢٠٠٥م):

لم يمضي اثني عشر عاماً على صدور التشريع الضريبي الثالث في مصر حتى جاء تعديل ذلك القانون الضريبي رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م، في ٣١ ديسمبر عام ١٩٩٣م، بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م الخاص بالضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث ألغي الضريبة العامة على الدخل، وأُفرد باباً مستقلاً لإيرادات الثروة العقارية التي تتضمن الإيرادات من الأقطان الزراعية والعقارات المبنية فقط - وهي ذاتها التي كانت سائدة قبل صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م - كما هدف إلى تصفية الإيرادات المختلفة التي يحصل عليها الممول وتجميع صافي الإيرادات ليصبح وعاءاً للضريبة الموحدة. فيما عدا إيرادات رؤوس الأموال المنقولة، والإيرادات من المرتبات وما في حكمها، والتي أُفرد لهما القانون أسعاراً للضريبة خاصة بكل منهما. كما أنه وحد القانون السنة الضريبية لجميع الممولين لتصبح سنة ميلادية تبدأ في أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام، وهذا بالطبع ليس بجديد.

وبالرغم من مرور أكثر من ١٢ عاماً على تطبيق قانون الضريبة الموحدة، والذي ينادي به في مصر منذ أكثر من خمسة وسبعون عاماً. لم ير أحداً بشأنه ما كان قد جاء في التوصيات والدراسات الضريبية التي واكبت صدور القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨م من قبل مجلس الشعب في شهر أغسطس من عام ١٩٧٨م. كتطوير ورفع كفاءة الجهاز الضريبي، أو الانتهاء من التراكمات الناجمة عن التأخير في إجراءات الفحص والربط، أو إلزام الممولين بإمسك دفاتر وحسابات منتظمة. فمن وجهة نظرنا أنه لم يقدم أي جديد عما سبقه من تشريعات ضريبية في صالح العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب، بل على العكس كل ما قدمه بعض المسميات فقط وزيادة في أسعار الضريبة بشكل مغالى فيه وزيادة في تглиظ العقوبات والتجريم.

المرحلة السابعة للتطور: (منذ عام ٢٠٠٥م وحتى تاريخه):

في هذه المرحلة ظهر التشريع الضريبي الخامس (إذا اعتبرنا أن القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م تشريعاً ضريبياً مستقلاً عما سبقه في عام ١٩٨١م بالرغم من عدم إلغائه إياه) في مصر خلال نحو سبعون عاماً، وهو القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بإصدار قانون الضريبة على الدخل - الذي صدر في الجريدة الرسمية بالعدد ٢٣ في ٩ يونيه ٢٠٠٥م

— ووقعه رئيس الجمهورية آنذاك علانية أمام الشعب في ٨/٦/٢٠٠٥م والذي صدرت اللائحة التنفيذية له فعلياً بعد عام تقريباً من إقراره (علماً بأنها عندما صدرت كان ذلك بالقرار الوزاري رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥م). وقد جاء في مشروع إقرار القانون الضريبي أنه يعمل على أساس تحقيق عدة محاور أساسية هي:

• المحور الأول:

تعديل التشريع الضريبي بحيث يصاغ وفقاً لمبادئ عصرية تتماشى مع الفلسفات العلمية الحديثة، ويصبح التشريع واضح الصياغة سهل الفهم وأكثر مرونة وكفاءة ويسر، والعمل على الحد من التعقيدات القانونية والإدارية الحالية، والتي تعوق تحصيل الضريبة بكفاءة وتؤدي إلى المزيد من الخلافات الضريبية.

• المحور الثاني:

تبني فلسفة جديدة تماماً تقوم على أساس الثقة المتبادلة بين الممول والمصلحة، إذ تثق المصلحة بأن الممول سيكون أميناً في الإعلان عن دخله الحقيقي، ويثق الممول في أن المصلحة ستعامله بعدالة واحترام. ولذلك سيتم اعتبار الإقرار الضريبي المقدم من الممول هو أساس

ربط الضريبة كمبدأ عام.

• المحور الثالث:

المزيد من العدالة الضريبية بمفهومها الواسع (أفقياً ورأسياً) وهو ما تم عبر الاستمرار في الأخذ بمبدأ التصاعد في أسعار الضريبة وتوسيع الشرائح مع الأخذ في الحسبان الأعباء العائلية والشخصية، علماً بأن هذا الأمر ضرب به عرض الحائط أكثر من مرة، وذلك بالقانونين رقمي ١٠١ لسنة ٢٠١٢م، و ١١ لسنة ٢٠١٣م، حيث عدلت الشرائح الضريبية بالزيادة وزادت أسعار الضرائب إلى ٢٥٪ ثم إضافة ٥٪ كضريبة إضافية على ذلك لمن تجاوز دخله مليون جنيه في عام ٢٠١٤م (بالقانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤م)، في حين لم يتأثر أو يتحسن حد الإعفاء الضريبي كثيراً الذي أصبح أخيراً وفي عام ٢٠١٨م مبلغ ٨٠٠٠ جنيه فقط. ثم في مايو ٢٠٢٠م تم تغيير أسعار الضريبة بشكل لأول مرة يحدث في مصر (سيتم مناقشته في حينه) وتم إلغاء حد الإعفاء تماماً لبعض شرائح الدخل.

• المحور الرابع:

تطوير الإدارة الضريبية ذاتها وميكنة عمليات الحصر والفحص

والدفع والمراجعة، ومدى بكافة التطورات التكنولوجية وتحقيق الربط الآلي بين المصلحة وكافة القطاعات الأخرى في المجتمع، بغية التدفق السليم للمعلومات والبيانات وتحقيق التكامل والربط السليم، وتحسين النظام المحاسبي بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (في الوقت الذي ضرب المشرع الضريبي بهذه المعايير عرض الحائط كما سنري في حينه)، والنهوض بكفاءة العنصر البشري مادياً ومعنوياً لضمان كفاءة التطبيق.

• المحور الخامس:

تحقيق التوازن بين الأهداف العامة للسياسة الضريبية، والسياسة الاقتصادية، والاجتماعية والمالية. وفي حقيقة الأمر أنه يعتبر لأول مرة في مصر منذ إصدار القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩م للضرائب وحتى الآن، يخرج قانون يراعي مصالح الممول إلى حد ما، حيث كان قد اعتمد على عدد من الركائز الأساسية (التي للأسف نسف معظمها بالتعديلات الضريبية المتضاربة والعديدة بعد ذلك منذ عام ٢٠١١م وحتى الآن والتي سوف نشير لها في حينها) ويعتبر من أهم تلك الركائز الأساسية ما يلي:

(أ) تخفيف الأعباء العائلية: وذلك بالآتي:

- تخفيض سعر الضريبة إلى النصف ليصبح أعلى سعر هو ٢٠٪

(ولكنه عاد وزيد بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣م إلى ٢٥٪، ثم عدل عام ٢٠١٤م ليكون ٢٢,٥٪ و ٢٥٪ للأشخاص الاعتبارية)، فضلاً عن التعديلات الأخيرة بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠م (التي سيتم عرضها لاحقاً).

- رفع حد الإعفاء بحيث يصبح خمسة آلاف جنيهاً ثم أصبح ٦٥٠٠ جنيهاً ثم ٧٢٠٠ جنيه وزيد عام ٢٠١٨م ليصبح ٨٠٠٠ جنيه، ولغى تماماً لبعض الشرائح وفقاً لتعديلات القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠م.

- منحت المرتبات والأجور معاملة خاصة بزيادة حدود الإعفاء لها بإضافة إعفاء شخصي قدره أربعة آلاف جنيهاً، (زاد أخيراً ليصبح ٧٠٠٠ جنيه بحسب القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧م، ثم ٩٠٠٠ جنيه بالقانون ٢٦ لسنة ٢٠٢٠م).

- تقرير نظام عقوبات عادل وفعال إذ تكررت العقوبة بما يتناسب مع حجم المخالفة وأثرها على الالتزام الضريبي.

(ب) توسيع القاعدة الضريبية: وذلك بالآتي :

- تقرير العفو الضريبي بحيث يسمح للمشروعات التي تعمل في القطاع

-
-
- غير الرسمي بالاندماج في القطاع الرسمي.
 - إنهاء المنازعات صلحاً وذلك لتهيئة المجتمع الضريبي للعمل في إطار النظام الجديد وقد تخلص من معظم المنازعات السابقة.
 - إلغاء الإعفاءات ومبادلتها بحوافز ميسرة لتخفيض السعر وتبسيط الوعاء.

(ج) تبسيط الإجراءات: وذلك بالآتي:

- اعتماد الإقرار كأساس للضريبة.
- الاكتفاء بنموذج موحد للاعتراض والطعن.
- نظام الدفعات المقدمة (اختياري) بما يسمح للممول الاختيار بين نظام الخصم من المنبع أو دفع مبالغ تحت الحساب وفقاً لتقديره لحين تسويتها في نهاية السنة الضريبية
- إلغاء نظام الإضافة تخفيفاً من الالتزامات المالية على كافة المشروعات لتشجيع الالتزام الطوعي للحد من السلطة الضريبية.
- استخدام نظام الفحص بالعينة.
- جواز مد ميعاد الإقرار وجواز تعديله عند وقوع الممول في سهو أو

خطأ.

- الحفاظ على الحقوق المكتسبة مع الإبقاء على الإعفاءات الملغاة بالنسبة للمنشآت والمشروعات التي أنشئت قبل العمل بالقانون، سواء كانت بدأت مدة إعفائها ولم تنته بعد أو التي لم تبدأ وقد أعطاه القانون مهلة قدرها ثلاثة سنوات لتبدأ الإنتاج ومزاولة النشاط حتى يبقي لها الإعفاء.

(د) حالات دعم الثقة: وذلك بالآتي:

-الالتزام الطوعي.

-الربط الذاتي لتشجيع الممول على التعاون مع الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة.

-القرارات المسبقة لمساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية لتحقيق الشفافية.

- لجان لظعن مستقلة محايدة لترسيخ العدالة في تحديد الالتزامات الضريبية.

- تحديد حقوق الممولين تحديداً واضحاً وذلك ببيان مدي سلطة الإدارة الضريبية بصورة واضحة.

- تحديد الحالات التي يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة، وذلك

حتى لا يرهق الممول في تقديم أدلة غير مكلف بها قانوناً.

- تحديد الحالات التي يقع على الممول عبء إثباتها.

- إنشاء مجلس أعلى للضرائب للرقابة على الأداء الضريبي وضمان

حقوق الممولين (علماً بأنه لم يشكل حتى الآن).

ولا شك أن هذا كله جعل من قانون الضرائب على الدخل، البداية السليمة للتطبيق الضريبي في مصر بعد نحو ثمانون عاماً من بدء النظام الضريبي في مصر. ولكن هذا ليس كل المطلوب فهناك بلا شك أوجه قصور تكشفت تبعاً مع التطبيق الميداني والعملي للقانون. فضلاً عن النقد الذي مازال يوجه للنظام الضريبي المصري وهو عدم الاعتراف بكثير من المبادئ والإجراءات والمعايير المحاسبية، مثل عدم قناعة المشرع ببعض تكاليف الممول كالمخصصات والاحتياطات وغيرها، أضف إلى ذلك التشوهات التي تلحق بالقانون من خلال التعديلات العديدة التي ألحقت به اعتباراً من عام ٢٠١١م وحتى تاريخه دون هدف واضح لها. ولكننا لا نستطيع أن نتوقع تصويب كل الانتقادات والسلبيات دفعة واحدة، أو بين ليلة وضحاها، ولكن يكفي أنه كانت هناك خطوة إيجابية وإن كنا نأمل في المزيد مستقبلاً.

الأحكام العامة في قانون الضرائب على الدخل (قم ٩١ لسنة

٢٠٠٥م):

بصدور قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م في مصر في ٩ يونيو ٢٠٠٥م، ألغي العمل بالقانون السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م، وكذلك البند الأول من المادة الأولى للقانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤م بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة. ولكنه لم يلغ القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م للضريبة الموحدة الذي يعدل بعض مواد القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م. وفي نفس الوقت أبقى العمل بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م حتى تصدر اللائحة التنفيذية للقانون خلال ستة أشهر من تاريخ النشر في الجريدة الرسمية.

وقد تم تقسيم هذا القانون إلى ثمانية كتب كالتالي:

الكتاب الأول: أحكام عامة.

الكتاب الثاني: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الكتاب الثالث: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الكتاب الرابع: الضريبة المستقطعة من المنبع.

الكتاب الخامس: الخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب

الضريبة.

الكتاب السادس: التزامات الممولين وغيرهم.

الكتاب السابع: العقوبات.

الكتاب الثامن: أحكام ختامية.

هذا وقد تضمن الكتاب الثاني (الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين)، المرتبات وما في حكمها والنشاط التجاري أو الصناعي، والنشاط المهني أو غير التجاري، والثروة العقارية. أي أنه لم يتعرض للضريبة على رؤوس الأموال المنقولة، التي كانت سارية حتى صدور هذا القانون أو غيرها من قوانين الضرائب السابق إلغائها بقوانين سابقة كرسوم الأيلولة. وهذا معناه أنه ألغي العمل بها دون نص صريح على ذلك.

ويعرض البند التالي من هذا المؤلف، لما جاء بهذا القانون من أحكام عامة في كتابة الأول، وكذلك الأحكام الختامية في كتابه الثامن والأخير، على أن يتم عرض جانباً من أصول المحاسبة الضريبية كما جاءت بالقانون وكذلك اللائحة التنفيذية له، في الفصلين الثالث والرابع من هذا المؤلف (وهم الضريبة على المرتبات وما في حكمها، ثم الضريبة على أرباح النشاط التجاري أو الصناعي، والضريبة على إيرادات الثروة العقارية).



الفصل الخامس
مفهوم وخصائص ونطاق وسعر
الضريبة على دخل الأشخاص
الطبيعيين

الفصل الخامس

مفهوم وخصائص ونطاق وسعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

1/5 مفهوم الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

تفرض ضريبة الدخل على صافي مجموع دخل الممول من كافة مصادر، حيث يتم تجميع كافة الدخول الصافية للممول من المصادر المختلفة في وعاء واحد (اقرار ضريبي واحد) ثم تفرض ضريبة واحدة على مجموع هذه الدخول بسعر تصاعدي. ولتحديد وعاء الضريبة على الدخل فإنه يتم تجميع الإيرادات من مختلف مصادرها ثم يستبعد من كل إيراد على حدة التكاليف اللازمة للوصول لهذا الإيراد.

وبالنظر إلى مفهوم الضريبة على الدخل في النظام الضريبي المصري. نجد أن المشرع لم يحدد مفهوماً لها، ولكنه وضح في المادة (٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ما يتضمنه وعاء الضريبة على الدخل، و طبقاً لهذه المادة فإن وعاء الضريبة على الدخل يتحدد بمجموع صافي الدخل الذي حققه الممول من المصادر الآتية:

- المرتبات وما في حكمها. - النشاط التجاري والصناعي.

- النشاط المهني أو غير التجاري. - الثروة العقارية.

٢/٥ خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

باستقراء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يمكن استخلاص أن

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تتميز بالخصائص التالية:

- أنها ضريبة مباشرة لأن من يتحمل عبئها هو الممول ذاته ولا يستطيع نقل عبئها إلى الغير.

- أنها ضريبة شخصية حيث تأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للممول بحيث يوجد تناسب بين ما يتحمله الممول من ضرائب مع قدرته التكليفية.

- أنها ضريبة تصاعدية حيث يتم فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس تقسيم مجموع صافي دخل الممول إلى شرائح.

- أنها ضريبة سنوية فالمادة (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تقضى بأن تستحق الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في أول يناير من كل عام، وعلى ذلك فإن السنة الضريبية للضريبة تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر بغض النظر عن السنة المالية الخاصة بالمول .

- أنها ضريبة تقوم على توحيد إجراءات الربط و التحصيل، حيث يقوم الممول بتقديم إقرار ضريبي واحد لإدارة ضريبة واحدة حيث يتم ربط ضريبة واحدة وتحصيلها دفعة واحدة، إلا أن المشرع الضريبي المصري خرج عن هذا التوحيد عند تحصيل الضريبة، فمثلاً لا يتم تحصيل الضريبة دفعة واحدة وإنما يتم حجزها من المنبع بالنسبة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها، كما يتم الخصم لحساب الضريبة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي والنشاط المهني أو غير التجاري، و يتم تحصيل الضريبة المربوطة من واقع الإقرار السنوي للممول بعد إجراء التسوية اللازمة بما تم خصمه لحساب الضريبة.

٣/٥ نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

يمكن تحديد الأشخاص والأموال التى تسري عليها الضريبة كالتالى:

١/٣/٥ الأشخاص:

أن نطاق سريان الضريبة يحدده ثلاثة أبعاد رئيسية، هى:

* البعد السياسي: حيث تفرض الضريبة على أموال رعايا الدولة الذين

يحملون جنسيتها أياً كان محل إقامتهم.

* البعد الاجتماعي: حيث تفرض الضريبة على مكان إقامة الممول أي أن

المعيار هنا هو إقامة أو توطن الفرد بغض النظر عن جنسيته وطنياً أو أجنبياً.

* البعد الاقتصادي: حيث تفرض الضريبة على الممول على أساس أمواله المستثمرة داخل حدود الدولة.

وباستقراء أحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ اتضح أن الضريبة تفرض على الأشخاص الطبيعيين تبعاً لما يلي:

أ - البعد الاجتماعي:

فطبقاً للمادة (٢) من القانون نجد أن المشرع أخذ بمعيار إقامة الممول حيث أخضع للضريبة الأشخاص المقيمين عادة في مصر أياً كانت جنسيتهم سواء كانوا مصريين أو أجانب، ويعتبر الممول مقيماً عادة في مصر في أي حالة من الحالات التالية:

□ إذا كان له موطن دائم في مصر.

□ أن يقيم في مصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو منقطعة خلال اثني عشر شهراً.

□ المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ب - البعد الاقتصادي:

فطبقاً للمادة (٣) من القانون نجد أن المشرع أخضع للضريبة الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين عادة في مصر أياً كانت جنسيتهم وذلك بالنسبة لدخولهم المحققة من أموال مستثمرة في مصر.

وطبقاً لما سبق فإن الضريبة لا تسرى على:

- الأشخاص المصريون المقيمين في الخارج إقامة دائمة.
- الأشخاص المصريون العاملون بالخارج ويحصلون على دخولهم من الخارج.

□ الأشخاص غير المصريين المقيمين في مصر مدة أقل من ١٨٣ يوماً خلال السنة الضريبية.

□ السفراء والوزراء المفوضين وغيرهم من الممثلين السياسيين والممثلين القنصليين الأجانب بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

٢/٣/٥ الأموال:

تنص المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمستبدلة بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ علي ان تفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في

مصر او خارجها اذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري او الصناعي او المهني، كما تسري الضريبة علي الاشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر، ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر التالية:

✱ النشاط التجاري والصناعي.

✱ المرتبات وما في حكمها.

✱ النشاط المهني أو غير التجاري.

✱ إيرادات الثروة العقارية.

وطبقاً لما سبق فإن الضريبة لا تسري على:

□ ما يحصل عليه المصريون من إيرادات من الخارج أياً كانت هذه الإيرادات طالما كانت مدفوعة من خزينة غير خزينة الدولة. لكن تسري الضريبة في حالة واحدة فقط وهي ان تكون مصر مركزا لنشاطهم التجاري او الصناعي او المهني.

□ الفنيون والخبراء الأجانب المقيمين في مصر متى كان استخدامهم بناء على طلب الحكومة، أو إحدى الهيئات العامة، أو الخاصة أو الشركات أو أحد الأفراد بالنسبة لإيراداتهم الناتجة من مصادر خارج مصر.

٥/ سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تنص المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون

رقم (٧) لسنة ٢٠٢٤ على أن تكون أسعار الضريبة كالتالي:

سعر الضريبة	صافى الدخل الذى لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه ومائتى ألف جنيه	صافى الدخل أكثر من مليون ومائتى ألف جنيه
%٠,٠٠	من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ جنيه	-	-	-	-	-
%١٠	أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	-	-	-	-	-
%١٥	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	-	من ١ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	-	-	-
%٢٠	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	-	-
%٢٢,٥	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	-
%٢٥	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
%٢٧,٥	-	-	-	-	-	ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب
عشرة جنيهاً أقل.

والمادة (١٣/ بند ١) تنص على الآتي:

مبلغ ٢٠.٠٠٠ جنية إعفاء شخصي سنوي للممول.



هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل. ويتمثل الموضوع الرئيسي في المحاسبة عن ضرائب الدخل في كيفية المحاسبة عن الآثار المترتبة على الضرائب الجارية والمستقبلية لـ:

(أ) الاسترداد (أو السداد) المستقبلي للقيم الدفترية للأصول (الالتزامات) كما تظهر في ميزانية المنشأة،

و (ب) العمليات والأحداث الأخرى في الفترة الجارية والتي تم الاعتراف بها في القوائم المالية للمنشأة.

إن أحد شروط الاعتراف بالأصل أو الالتزام في القوائم المالية هو توقع المنشأة استرداد أو تسوية القيمة الدفترية لذلك الأصل أو الالتزام، فإذا كان من المتوقع أن يترتب على استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام سداد ضرائب مستقبلاً أكبر أو أقل مما لو لم يكن لهذا الاسترداد أو التسوية آثار ضريبية، فإن المعيار يتطلب من المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل (الأصل الضريبي المؤجل) مع استثناءات محدودة.

يتطلب هذا المعيار أن تتم المحاسبة للآثار الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تتم المحاسبة بها لنفس تلك العمليات

والأحداث الأخرى، ولذلك فإن العمليات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها في قائمة الدخل يعترف بالآثار الضريبية المرتبطة بها في قائمة الدخل أيضاً. أما العمليات والأحداث الأخرى التي يتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية فيتم الاعتراف بآثارها الضريبية مباشرة أيضاً ضمن حقوق الملكية، وبالمثل فإن الاعتراف بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة عند تجميع الأعمال ينبغي أن يؤثر في قيمة الشهرة التي تنشأ من تجميع الأعمال أو في أية قيمة تزيد عن حصة المشتري في القيمة العادلة في أصول والتزامات الشركة المقنتاه والمحتمل زيادتها عن تكلفة تجميع الأعمال، و يتناول هذا المعيار أيضاً الاعتراف

بالأصول الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر الضريبية غير المستخدمة أو الحق في الخصم الضريبي^١ غير المستخدم وطريقة عرض ضرائب الدخل بالقوائم المالية والإفصاح عن المعلومات ذات الصلة بضرائب الدخل.

نطاق المعيار:

١ - يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

^١ أهم صور الحق في الخصم الضريبي هي خصم الضريبة المستحقة على الدخل من الاستثمارات من الضريبة المستحقة على ربح المنشأة المستثمرة.

٢- لأغراض هذا المعيار تتضمن ضرائب الدخل كل الضرائب المحلية والأجنبية التي تفرض على الربح الضريبي، كما تتضمن ضرائب الدخل ضرائب دخل أخرى مثل الضرائب المخصومة عند المنبع التي سددتها الشركات التابعة أو الشقيقة أو المشروعات المشتركة على توزيعاتها للمنشأة الخاضعة للضريبة.

٣- ملغاة.

٤- لا ينطبق هذا المعيار على المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٢) " المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية") أو المزايا الضريبية للاستثمار (الحق في خصم ضريبي معين يعادل مثلاً مقدار رأس المال المستثمر). ومع ذلك فإن هذا المعيار يطبق على الفروق المؤقتة التي قد تنشأ عن مثل تلك المنح أو المزايا الضريبية للاستثمار.

تعريفات:

٥- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعنى المذكور قرين كل منها:

الربح أو الخسارة المحاسبية: هو ربح أو خسارة الفترة قبل خصم عبء الضرائب.

الربح الضريبي (الخسارة الضريبية): هو ربح (خسارة) الفترة المحدد طبقاً للتشريع الضريبي والقواعد التي تضعها الإدارة الضريبية والذي تسدد (تسترد) على أساسه ضرائب الدخل.

العبء الضريبي (الضرائب المستردة): هو القيمة الإجمالية التي تدخل في تحديد صافي ربح أو خسارة الفترة والمتعلقة بالضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.

الضريبة الجارية: هي قيمة الضرائب المستحقة السداد (الاسترداد) المرتبطة بصافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترة.

الالتزامات الضريبية المؤجلة: هي قيمة ضرائب الدخل التي يستحق سدادها في الفترات المستقبلية والمرتبطة بفروق ضريبية مؤقتة.

الأصول الضريبية المؤجلة: هي قيمة التي يستحق استردادها في الفترات الضرائب المستقبلية فيما يتعلق بـ:

(أ) الفروق المؤقتة المخصوصة (أي القابلة للخصم من الربح الضريبي في الفترات المستقبلية).

(ب) الخسائر الضريبية غير المستخدمة والمرحلة للفترات التالية.

(ج) الخصم الضريبي^١ غير المستخدم والمرحل للفترات التالية.

الفروق المؤقتة: هي الفروق بين القيمة الدفترية للأصول أو الالتزامات في الميزانية والأساس الضريبي لهذه الأصول أو الالتزامات، وتتمثل الفروق المؤقتة إما في:

(أ) فروق مؤقتة خاضعة للضريبة: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها أرباح خاضعة للضريبة في تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

أو (ب) فروق مؤقتة قابلة للخصم: وهي الفروق المؤقتة التي سوف يترتب عليها خصومات تخفض مقدار الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في الفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو تسوية القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام.

^١ أهم صور الخصم الضريبي هي خصم الضريبة الأجنبية على دخل تحقق في الخارج من الضريبة المحلية على نفس الدخل.

الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام: هو القيمة المنسوبة أو المحددة

لهذا الأصل أو الالتزام للأغراض الضريبية.

٦- العبء الضريبي (الضريبة المستردة) يتكون من عبء الضرائب الجاري

(الضريبة المستردة عن الفترة) والعبء الضريبي المؤجل (الإيراد

الضريبي المؤجل).

الأساس الضريبي

٧- الأساس الضريبي لأصل ما هو القيمة التي سوف تخصم للأغراض

الضريبية (أي لتحديد الأرباح الضريبية المستقبلية) مقابل المزايا

الاقتصادية الخاضعة للضريبة التي ستندفق أو ترد للمنشأة استرداداً

للقيمة الدفترية للأصل، أما إذا كانت هذه المزايا الاقتصادية غير

خاضعة للضريبة، فإن الأساس الضريبي لهذا الأصل يكون مساوياً

للقيمة الدفترية.

أمثلة:

١- تكلفة آلة ١٠٠ ، و للأغراض الضريبية تم إهلاك ٣٠ من تكلفة الآلة

خصماً من إيرادات الفترة الجارية والفترات السابقة وسوف تخصم التكلفة

المتبقية لهذه الآلة في الفترات المستقبلية، إما كإهلاك أو يخصم عند

التصرف فى الآلة ، و سوف يخضع الإيراد المتولد بواسطة الآلة للضريبة و أية أرباح من التصرف فى الآلة ستخضع للضريبة أيضاً ، كما أن أية خسائر من التصرف فيها سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى لهذه الآلة ٧٠.

٢- تبلغ القيمة الدفترية للفوائد مستحقة التحصيل ١٠٠ بينما يتم المحاسبة الضريبية للفوائد المحصلة على الأساس النقدي، وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للفوائد المستحقة صفراً.

٣- تبلغ القيمة الدفترية للعملاء ١٠٠، وتدرج الإيرادات المرتبطة بهؤلاء العملاء ضمن الربح الضريبى (الخسارة الضريبية). وعلى ذلك يكون الأساس الضريبى للعملاء هو ١٠٠.

٤- تبلغ القيمة الدفترية للتوزيعات مستحقة التحصيل من الشركات التابعة ١٠٠ و لا تخضع هذه التوزيعات للضريبة، و حيث إن القيمة الدفترية لهذا الأصل يتم خصمها مقابل المنافع الاقتصادية (أى الإيرادات) لذلك فإن الأساس الضريبى للتوزيعات مستحقة التحصيل يكون ١٠٠.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق للمنشأة ١٠٠، وحيث إن تحصيل هذا القرض لن يترتب عليه آثار ضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبي لهذا القرض هو ١٠٠.

٨- يتمثل الأساس الضريبي للالتزام في قيمته الدفترية مخصوماً منها أية مبالغ تتعلق بهذا الالتزام سوف تخصم للأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية، وبالنسبة للإيراد المحصل مقدماً يكون أساسه الضريبي قيمته الدفترية مخصوماً منها أي مبلغ من هذا الإيراد لن يكون خاضعاً للضريبة مستقبلاً.

أمثلة:

١- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة قيمتها الدفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها سوف تخصم للأغراض الضريبية على أساس نقدي، لذلك يكون الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة صفراً.

٢- تتضمن الالتزامات المتداولة إيرادات فوائد محصلة مقدماً تبلغ قيمتها الدفترية ١٠٠، فإذا كانت إيرادات الفوائد تتم المحاسبة الضريبية عليها

على أساس نقدي لذلك يكون الأساس الضريبي للفوائد المحصلة مقدماً صفرًا.

٣- تتضمن الالتزامات المتداولة مصروفات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠. فإذا كانت المصروفات المرتبطة بها قد تم خصمها بالفعل للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبي للمصروفات المستحقة ١٠٠.

٤- تتضمن الالتزامات المتداولة جزاءات وغرامات مستحقة بقيمة دفترية ١٠٠. والجزاءات والغرامات لا يتم خصمها للأغراض الضريبية، لذلك يكون الأساس الضريبي للغرامات والجزاءات المستحقة ١٠٠.

٥- تبلغ القيمة الدفترية لقرض مستحق على المنشأة ١٠٠. فإذا كان سداد القرض لن يكون له أثر ضريبي، لذلك يكون الأساس الضريبي للقرض ١٠٠.

٩- بعض البنود لها أساس ضريبي لكن لا يتم الاعتراف بها كأصول والتزامات بالميزانية، على سبيل المثال: تكاليف البحث يتم الاعتراف بها كمصروف عند تحديد الربح المحاسبي عن الفترة التي حملت عليها ولكن لا يسمح بخصمها عند تحديد الربح (الخسارة) الضريبي إلا في فترة لاحقة، ويعتبر الفرق بين الأساس الضريبي لتكاليف البحث طبقاً للقيمة

التي ستسمح الإدارة الضريبية بخصمها في فترات مستقبلية، وبين قيمتها الدفترية البالغة صفرًا فرقاً مؤقتاً يترتب عليه أصلاً ضريبياً مؤجلاً.

١٠- عندما لا يكون الأساس الضريبي للأصل أو الالتزام ظاهراً في حينه، فإنه من المفيد أن نأخذ في الاعتبار المبدأ الأساسي الذي بنى عليه هذا المعيار وهو:

على المنشأة أن تعترف (فيما عدا بعض الحالات الاستثنائية) بالالتزام (الأصل) الضريبي المؤجل عندما يؤدي تحصيل أو سداد القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام في المستقبل إلى سداد ضرائب أكبر (أقل) مما كان يمكن سداده إذا كان هذا التحصيل أو السداد ليس له آثار ضريبية.

١١- ملغاة.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية الجارية والأصول الضريبية الجارية

١٢- الضرائب الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة والتي لم يتم سدادها بعد يجب أن يعترف بها كالتزام، أما إذا كانت الضرائب التي تم سدادها بالفعل في الفترة الجارية والفترات السابقة تزيد عن القيمة المستحقة عن هذه الفترات، فيجب أن يتم الاعتراف بالزيادة المسددة كأصل.

١٣- الميزة المتعلقة بالخسارة الضريبية التي يمكن الرجوع بها للخلف لاسترداد ضرائب جارية عن فترة أو فترات سابقة يجب الاعتراف بها كأصل.

١٤- عندما تستخدم الخسارة الضريبية في استرداد الضريبة الجارية لفترة سابقة فإن اعتراف المنشأة بميزة الاسترداد كأصل في الفترة التي حدثت فيها الخسارة يعتمد على أنه من المرجح أن هذه الميزة ستحقق وأنه يمكن قياسها بصورة يعتمد عليها.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة:

الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة:

١٥- يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة التي ينتظر خضوعها للضريبة فيما عدا ما يلي:

(أ) الاعتراف الأولي بالشهرة.

أو (ب) الشهرة التي لا يعتمد استهلاكها ضريبياً.

أو (ج) الاعتراف الأولي بالأصل أو الالتزام للعملية التي:

- لا تكون لتجميع الأعمال.

و- لا تؤثر على صافي الربح المحاسبي ولا الربح الضريبي
(الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فإن الفروق المؤقتة المرتبطة باستثمارات في شركات تابعة
وفروع وشركات شقيقة وحصص في مشروعات مشتركة يجب أن يعترف
بها كالتزام ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة "٣٩".

١٦- من المفترض عند الاعتراف بالأصل أن قيمته الدفترية سوف يتم
استردادها في شكل منافع أو عوائد اقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في
الفترات المستقبلية، و عندما تزيد القيمة الدفترية للأصل على أساسه
الضريبي فإن قيمة المنافع الاقتصادية الخاضعة للضريبة سوف تزيد عن
القيمة التي سوف يسمح بخصمها للأغراض الضريبية، وهذا الفرق يمثل
فرقاً مؤقتاً خاضعاً للضريبة، والالتزام بسداد ضرائب الدخل عن هذا
الفرق في الفترات المستقبلية يمثل التزاماً ضريبياً مؤجلاً، و عندما تسترد
المنشأة القيمة الدفترية للأصل، ينعكس الفرق المؤقت و يظهر لدى
المنشأة كربح ضريبي ينتظر أن يترتب عليه تدفق لمنافع اقتصادية
خارجة من المنشأة في شكل سداد للضريبة. ولذلك فإن هذا المعيار
يتطلب الاعتراف بكافة الالتزامات الضريبية المؤجلة باستثناء الحالات
التي تم ذكرها في الفقرات "١٤"، "٣٨".

مثال:

أصل تكلفته ١٥٠ وقيمه الدفترية ١٠٠. مجمع الإهلاك للأغراض الضريبية ٩٠ وسعر الضريبة ٢٥٪.

الأساس الضريبي للأصل هو ٦٠ (١٥٠ تكلفة ناقصاً مجمع الإهلاك الضريبي ٩٠) ولاسترداد القيمة الدفترية للأصل و قدرها ١٠٠، يجب على المنشأة أن تحقق ربحاً ضريبياً قدره ١٠٠ ولكنها ستقوم بخصم أهلاك ضريبي قيمته ٦٠ فقط. وبالتبعية فإن المنشأة ستقوم بسداد ضريبة دخل قيمتها ١٠ (٤٠ × ٢٥٪) عند استرداد القيمة الدفترية للأصل. والفرق بين القيمة الدفترية للأصل ١٠٠ والأساس الضريبي لهذا الأصل ٦٠ هو فرق مؤقت قدره ٤٠. ولذلك فعلى المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل قدره ١٠ (٤٠ × ٢٥٪) تمثل قيمة ضرائب الدخل التي سوف تسددها خلال فترة استرداد القيمة الدفترية للأصل.

١٧- تنشأ بعض الفروق المؤقتة عند تضمين الربح المحاسبي للفترة إيرادات أو مصروفات بينما يتم تضمينها الربح الضريبي في فترة مختلفة، مثل هذه الفروق تعرف عادة باسم الفروق الزمنية أو فروق عدم التزامن. وفيما

يلي أمثلة على هذا النوع من الفروق المؤقتة والتي تنشئ فروقاً مؤقتة خاضعة للضرائب و بالتالي يترتب عليها التزامات ضريبية مؤجلة:

(أ) الإهلاك المستخدم في تحديد صافي الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) قد يختلف عن وينشأك المستخدم في تحديد الربح المحاسبي، و يكون الفرق المؤقت الناتج عن ذلك هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل والأساس الضريبي له و الذي يتمثل في تكلفته الأصلية مستنزلاً منها كل الخصومات المتعلقة بالأصل والمسموح بخصمها ضريبياً عند تحديد الربح الضريبي للفترة الجارية والفترات السابقة، و ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة يترتب عليه التزام ضريبي مؤجل إذا كان الإهلاك الضريبي معجلاً (أما إذا كان الإهلاك الضريبي أبطأ من الإهلاك المحاسبي، فينشأ فرق مؤقت قابل للخصم وينتج عنه أصل ضريبي مؤجل).

(ب) تكلفة التطوير قد ترسمل وتستهلك على مدار فترات مستقبلية لتحديد الربح المحاسبي، ولكن لأغراض الضرائب قد تخصم في نفس الفترة التي نشأت فيها. مثل هذه التكلفة يكون أساسها الضريبي صفراً لأنه قد تم خصمها من الربح الضريبي في نفس فترة حدوثها و يترتب على ذلك فرق مؤقت يتمثل في الفرق بين

القيمة الدفترية لتكلفة التطوير وبين أساسها الضريبي الذي يبلغ
صفرًا في هذه الحالة.

١٨- تنشأ الفروق المؤقتة أيضاً عندما:

(أ) يتم توزيع تكلفة تجميع الأعمال على الأصول والالتزامات على أساس
قيمتها العادلة ولكن لا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية
(راجع الفقرة "١٩").

(ب) يعاد تقييم الأصول ولا يتم عمل تسويات مماثلة للأغراض الضريبية
(راجع الفقرة "٢٠").

(ج) تنشأ الشهرة عند تجميع الأعمال (راجع الفقرة "٢١").

(د) يكون الأساس الضريبي لأصل أو التزام عند نشأته مختلفاً عن قيمته
الدفترية الأولى مثلما يحدث عندما تحصل المنشأة على منح حكومية
غير خاضعة للضريبة مرتبطة بأصول (راجع الفقرة "٢١").

(هـ) تكون القيمة الدفترية للاستثمارات في شركات تابعة، أو فروع أو شركات
شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي
لهذه الاستثمارات (راجع الفقرات من "٣٧" إلى "٤٥").

تجميع الأعمال

١٩- فى عملية تجميع الأعمال يتم توزيع تكلفة الاستحواذ أو الاقتناء على الأصول والالتزامات للوصول لقيمتها العادلة فى تاريخ الاستحواذ أو الاقتناء .

تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا يتم تعديل الأسس الضريبية لتلك الأصول والالتزامات لتتفق مع قيمتها الدفترية المعدلة أو إذا تم تعديل الأسس الضريبية بقيم مختلفة، على سبيل المثال: عندما تزداد القيمة الدفترية لأصل لتصل إلى قيمته العادلة، ولكن يظل الأساس الضريبى لهذا الأصل بتكلفته لدى المالك السابق، فإنه ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل تتأثر به الشهرة (راجع الفقرة "٦٥").

الأصول المدرجة بالقيمة العادلة

٢٠- تسمح بعض معايير المحاسبة المصرية لأصول معينة بأن تثبت بالقيمة العادلة أو بقيمة إعادة التقييم (على سبيل المثال راجع معيار المحاسبة المصري الخاص "بالأدوات المالية").

و عندما يسمح التشريع الضريبى بإعادة تقييم الأصل أو تقييمه طبقاً للقيمة العادلة بما يؤثر على الربح أو الخسارة الضريبية للفترة الجارية ،

فإن الأساس الضريبي للأصل يعدل ليتفق مع قيمته الدفترية المعدلة و بالتالي لا ينتج عنها فروق مؤقتة ، أما إذا كان التشريع الضريبي لا يأخذ بالقيمة المعدلة للأصل فى الفترة التى أعيد فيها التقييم فإن الأساس الضريبي للأصل لا يتم تعديله، و يؤدي ذلك إلى فرق مؤقت بين القيمة الدفترية المعدلة للأصل و بين أساسه الضريبي يترتب عليه التزام أو أصل ضريبي مؤجل و تسرى هذه القاعدة حتى إذا:

(أ) لم يكن فى نية المنشأة التصرف فى هذا الأصل. ففي هذه الحالة سوف يتم استرداد القيمة الدفترية المعدلة للأصل من خلال الاستخدام وهذا سيولد دخلاً ضريبياً يزيد عن قيمة الإهلاك المسموح به للأغراض الضريبية فى الفترات المستقبلية.

أو (ب) تم تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية بسبب استخدام حصيلة التصرف فى الأصل فى اقتناء أصول مثيلة، ففي هذه الحالة سينتهي الأمر بسداد الضريبة إما عند بيع تلك الأصول المثيلة أو من خلال استخدامها.

الشهرة

٢١- تقاس الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال على أساس الزيادة في تكلفة الاستحواذ عن نصيب المستحوذ في القيمة العادلة للأصول والالتزامات التي تم الاستحواذ عليها. وعندما لا يسمح التشريع الضريبي باستهلاك أو تخفيض قيمة الشهرة خصماً من الربح الخاضع للضريبة يصبح الأساس الضريبي للشهرة في هذه الحالة يساوى صفراً، و يترتب على ذلك من الناحية النظرية فرق مؤقت خاضع للضريبة يعادل القيمة الدفترية للشهرة عند الاعتراف بها، إلا أن هذا المعيار لا يسمح بإثبات الالتزام الضريبي المؤجل المترتب على هذا الفرق المؤقت لأن الشهرة لا يعاد قياسها إلا كقيمة باقية (عندما تنتهي أو تضمحل) وإثبات الالتزام الضريبي المؤجل سيعلى على قيمة الشهرة ولن يحمل على قائمة الدخل (انظر الفقرة الثانية من هدف المعيار التي تتناول طريقة إثبات الأصل أو الالتزام الضريبي المؤجل) .

وعند سماح التشريع الضريبي باستهلاك الشهرة وفق نسبة محددة كما في حالة الشهرة الناتجة عن تجميع الأعمال بينما تكلفة هذه الشهرة باقية دون تغيير في الدفاتر المحاسبية فسيؤدى ذلك إلى فرق مؤقت خاضع للضريبة ويترتب عليه التزام ضريبي مؤجل.

الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

٢٢- قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام، وكمثال على ذلك: إذا كان جزءاً من أو إجمالي تكلفة الأصل لن يسمح بخصمه للأغراض الضريبية.

يعتمد الأسلوب المحاسبي لمعالجة مثل هذا الفرق على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي للأصل كالاتي:

(أ) عند تجميع الأعمال تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر في قيمة الشهرة أو في المبلغ الذي يزيد عن تكلفة حصة المستحوز في صافي القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المستحوز عليها (راجع الفقرة "١٨") .

(ب) إذا أثرت العملية في أي من الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، تعترف المنشأة بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل متعلق بها وتعترف بالمصروف أو الإيراد الضريبي المؤجل الناتج عن ذلك بقائمة الدخل (راجع الفقرة "٥٨").

(ج) إذا لم تكن العملية تجميع أعمال ولم تؤثر في كل من الربح المحاسبي و الربح الضريبي عند الاعتراف الأولي بالأصل أو

الالتزام، فإن هذا المعيار لا يسمح للمنشأة بالاعتراف بالالتزام أو الأصل الضريبي المؤجل سواء عند الاعتراف الأولى بالأصل أو الالتزام أو فيما بعد عندما يحدث تعديل في قيمة الأصل أو الالتزام، و لا يستثنى من هذه القاعدة إلا الفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمار في شركات تابعة وفروع و شركات شقيقة و الحصص في مشروعات مشتركة وما يترتب عليها من التزام أو أصل ضريبي مؤجل (راجع الفقرتين "١٤" و "٢٤").

مثال يوضح الفقرة "٢٢ج"

تتوى منشأة استخدام أصل تكلفته ١٠٠٠ خلال عمره الإنتاجي البالغ ٥ سنوات و تتخلص منه في النهاية بقيمة تخريدية قدرها صفرًا، علماً بأن سعر الضريبة ٢٠٪، و لا يسمح بخصم إهلاك الأصل للأغراض الضريبية. وعند التخلص من الأصل فإن الأرباح الرأسمالية لن تخضع للضريبة وأية خسائر رأسمالية لا يتم خصمها.

عند استرداد القيمة الدفترية للأصل في السنة الأولى ستحقق المنشأة دخلاً ضريبياً قدره ١٠٠٠ وتدفع ضريبة عليه ٢٠٠، ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبي المؤجل البالغ ٢٠٠ لأنه ناتج من الاعتراف الأولى للأصل.

فى السنة التالية تكون القيمة الدفترية للأصل ٨٠٠، وتحقق دخلاً ضريبياً قدره ٨٠٠ تسدد عليه ضريبة ١٦٠. ولا تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل البالغ ١٦٠ لأنه ناشئ من الاعتراف الأولى للأصل.

٢٣- طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) الخاص بالأدوات المالية: الإفصاح والعرض، يقوم مصدر الأداة المالية المركبة (مثل السندات القابلة للتحويل) بتبويب الالتزام المرتبط بالأداة المالية كالتزام والجزء المرتبط بحقوق الملكية كجزء منها.

عند الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية منفصلاً عن شق الالتزام ينشأ فرق مؤقت خاضع للضريبة، ولذلك فالاستثناء الوارد فى الفقرة "٤ اب" لا يسرى على هذه الحالة، وبالتالي يجب أن تعترف المنشأة بالالتزام الضريبى المؤجل المترتب عليها. وطبقاً للفقرة "٦١" فإن الضريبة المؤجلة يجب أن تحمل مباشرة على القيمة الدفترية لشق حقوق الملكية. وطبقاً للفقرة "٥٨" فإن التغييرات اللاحقة فى قيمة الالتزام الضريبى المؤجل يتم الاعتراف بها فى قائمة الدخل كمصروف (إيراد) ضريبى مؤجل.

الفروق المؤقتة القابلة للخصم

٢٤- يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم إلى المدى الذي يتوقع أن يكون فيه الربح الضريبي كاف لمقابلة الفرق المؤقت القابل للخصم ما لم يكن الأصل الضريبي المؤجل ناشئاً عن الاعتراف الأولي بأصل أو التزام في عملية:

(أ) لا تمثل تجميع أعمال.

و (ب) في تاريخ نشأة العملية لم يكن لها تأثير في كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي (الخسارة الضريبية).

ومع ذلك فبالنسبة للفروق المؤقتة القابلة للخصم الناتجة عن الاستثمار في شركات تابعة، أو فروع أو شركات شقيقة أو حصص في مشروعات مشتركة فيتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب عليها طبقاً للفقرة "٤٣".

٢٥- إنه من الطبيعي عند الاعتراف بالتزام أن تسدد قيمته الدفترية في الفترات المستقبلية من خلال تدفقات خارجة من موارد المنشأة ذات المنافع الاقتصادية، وعندما تتدفق الموارد خارج المنشأة، فإن جزءاً منها أو كل قيمتها قد يخصم عند تحديد الربح الضريبي في فتاالتزام عندرة

التي تم الاعتراف فيها بالالتزام، في مثل هذه الحالات، ينشأ فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام وأساسه الضريبي، و يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في الفترات المستقبلية عندما يسمح بخصم الالتزام أو جزء من الالتزام عند تحديد الربح الضريبي. وبالمثل، إذا كانت القيمة الدفترية لأصل ما أقل من أساسه الضريبي فإن الفرق يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل يتعلق بضرائب الدخل التي سيتم استردادها أو توفيرها في الفترات المستقبلية.

مثال

اعترفت منشأة بالتزام بقيمته ١٠٠ كتكلفة مستحقة لضمان منتج. بينما للأغراض الضريبية لن يتم خصم تكلفة الضمان إلا عندما تقوم المنشأة بسداد المطالبات المتعلقة بضمان المنتج. سعر الضريبة ٢٠٪.

الأساس الضريبي للالتزام صفر (القيمة الدفترية ١٠٠ ناقصاً القيمة التي سوف يتم خصمها للأغراض الضريبية فيما يتعلق بهذا الالتزام في الفترات المستقبلية). وعند سداد الالتزام بقيمته الدفترية، فإن المنشأة سوف تخفض الربح الضريبي في المستقبل بمبلغ ١٠٠ وبالتبعية سوف تخفض الضرائب

المسددة في المستقبل بمبلغ ٢٠ (١٠٠ × ٢٠٪). الفرق بين القيمة الدفترية ١٠٠ والأساس الضريبي صفر يكون فرقاً مؤقتاً قابلاً للخصم قدره ١٠٠. ولذلك تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ٢٠ (١٠٠ × ٢٠٪) بشرط أن يكون من المتوقع أن تحقق المنشأة صافي ربح ضريبي في الفترات المستقبلية يكفي لمقابلة التخفيض في سداد الضريبة.

٢٦- وفيما يلي أمثلة لفروق مؤقتة قابلة للخصم يترتب عليها أصول ضريبية مؤجلة:

(أ) تكلفة مزايا التقاعد قد تخصم عند تحديد الربح المحاسبي مقابل الخدمة المؤداة من العامل ولكنها تخصم لأغراض تحديد الربح الضريبي إما عند سداد المنشأة لاشتراكات تمويل صندوق التقاعد أو عندما تسدد المنشأة مزايا التقاعد مباشرة للعامل عند إحالته للتقاعد، و ينشأ نتيجة لذلك فرق مؤقت بين القيمة الدفترية للالتزام و أساسه الضريبي الذي عادة ما يكون صفراً، و يترتب على هذا الفرق المؤقت القابل للخصم أصل ضريبي مؤجل لأن المنافع الاقتصادية سوف تتدفق للمنشأة في صورة خصم من الربح الضريبي عند سداد الاشتراكات للصندوق أو قيمة مزايا التقاعد للعامل.

(ب) يتم توزيع تكلفة جميع الأعمال على الأصول والالتزامات المحددة على أساس قيمها العادلة في تاريخ جميع الأعمال. وعندما يعترف بالالتزام عند الاستحواذ، ولكن لا يتم خصم التكلفة المتعلقة به في تحديد الربح الضريبي إلا في فترة لاحقة، ينشأ فرق مؤقت قابل للخصم يترتب عليه أصل ضريبي مؤجل. كما ينشأ أصل ضريبي مؤجل أيضاً عندما تكون القيمة العادلة لأصل مستحوز عليه أقل من أساسه الضريبي. وفي كلتا الحالتين، تؤثر الأصول الضريبية المؤجلة في الشهرة (راجع الفقرة "٦٥").

(ج) بعض الأصول قد تثبت بالقيمة العادلة أو يعاد تقييمها بدون إجراء تسوية مقابلة للأغراض الضريبية (راجع الفقرة "١٩"). وينشأ عن ذلك فرق مؤقت قابل للخصم إذا كان الأساس الضريبي للأصل يزيد على القيمة الدفترية.

٢٧- على العكس عندما يسمح ضريبياً بخصم الفروق المؤقتة القابلة للخصم في تحديد الربح الضريبي في الفترات المستقبلية، فإن المنافع الاقتصادية المتمثلة في التخفيضات في الضرائب المسددة تتدفق إلى المنشأة بشرط أن تكون هناك أرباح ضريبية تكفي لمقابلة تلك الخصومات، ولذلك لا يجوز للمنشأة أن تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة إلا عندما يكون

هناك احتمال مرجح بأن الأرباح الضريبية سوف تكون كافية لمقابلة الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

٢٨-ملغاة.

٢٩-إذا كان من المتوقع أن تكون الأرباح الضريبية المستقبلية غير كافية لمقابلة الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة بعد الأخذ في الاعتبار أي فروق مؤقتة قابلة للخصم من الربح الضريبي فينبغي الاعتراف بالفروق المؤقتة الخاضعة في حدود الأرباح الضريبية المتوقعة و تكوين الأصول الضريبية المؤجلة على هذا الأساس، إلا أنه قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الربح الضريبي المستقبلي بما يسمح باستيعاب كامل أو قدر أكبر من الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة ، وبالمثل قد يمكن عن طريق التخطيط الضريبي زيادة الأرباح الضريبية المستقبلية لاستيعاب كامل أو قدر أكبر من الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم (راجع أيضاً الفقرات "٣٣" و "٣٤"). و يعتمد التخطيط الضريبي على التشريع الضريبي الساري والاستفادة مما يتيح هذا التشريع من فرص زيادة الربح الضريبي، ومن أمثلة ما تتيحه بعض التشريعات الضريبية في هذا المجال ما يلي :

- بيع وإعادة استتجار بعض الأصول التي ارتفعت قيمتها السوقية دون أن يقابل هذا الارتفاع تعديل بالزيادة في أساسها الضريبي.
- بيع أصل يدر دخلاً غير خاضع للضريبة (مثل السندات الحكومية) وشراء بدلاً منه استثمار آخر يدر دخلاً خاضعاً للضريبة.

٣٠-ملغاة.

٣١-ملغاة.

٣٢-ملغاة.

الاعتراف الأولي بأصل أو التزام

٣٣- من بين الحالات التي ينشأ عنها أصل ضريبي مؤجل عند الاعتراف الأولي بأحد الأصول، أنه عندما يتم خصم قيمة منحة حكومية غير خاضعة للضريبة من قيمة الأصل المرتبطة به للوصول إلى قيمته الدفترية دون أن يقابل ذلك خصم مماثل للأغراض الضريبية لتحديد قيمة الأصل القابلة للإهلاك أي أساسه الضريبي، وعندئذ تكون القيمة الدفترية للأصل أقل من أساسه الضريبي ويترتب على ذلك نشأة فرق مؤقت قابل للخصم.

كذلك قد تعامل المنح الحكومية محاسبياً كإيراد مؤجل وينشأ عن ذلك فرق بين هذا الإيراد المؤجل وأساسه الضريبي البالغ صفراً، و يترتب على ذلك أيضاً فرق مؤقت قابل للخصم.

وأياً كانت الطريقة المحاسبية التي ستتبعها المنشأة في عرض الأصل المرتبط بمنحة حكومية فإنه لا يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على ذلك للسبب الموضح في الفقرة "٢١".

الخسائر الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم

٣٤- يترتب على الخسائر الضريبية المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم نشأة أصل ضريبي مؤجل يتم الاعتراف به إلى المدى الذي يكون فيه من المرجح تحقق ربح ضريبي في المستقبل يكون كافياً لمقابلة تلك الخسائر المرحلة و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم.

٣٥- القواعد التي تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن ترحيل الخسائر الضريبية و الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم هي نفسها التي تحكم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة القابلة للخصم. و مع ذلك فإن وجود خسائر ضريبية

مرحلة يمثل دليلاً قوياً على أن الربح الضريبي في المستقبل قد لا يكون متاحاً، ولذلك فإن المنشأة التي يكون لديها خسائر حديثة يجب أن لا تعترف بالأصل الضريبي المؤجل الناشئ عن تلك الخسائر أو عن الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم إلا في حدود ما يكون لديها من فروق مؤقتة خاضعة للضريبة أو ما يكون لديها من أدلة أخرى مقنعة بان الربح الضريبي سوف يكون كافياً لمقابلة الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم. وفي مثل هذه الحالات فإن الفقرة "٧٨" تطلب الإفصاح عن قيمة الأصل الضريبي المؤجل وبيان الأدلة التي تؤيد الاعتراف به.

٣٦- عند تقدير مدى احتمال وجود ربح ضريبي كاف لمقابلة الخسائر الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم تعتمد المنشأة على القواعد أو المعايير التالية:

(أ) ما إذا كان يتوفر للمنشأة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة يترتب عليها مبالغ خاضعة للضريبة كافية لمقابلة الخسائر المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم.

(ب) ما إذا كان من المرجح أن يتوفر للمنشأة أرباح ضريبية كافية لاستيعاب الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم قبل سقوطها بالتقادم .

(ج) ما إذا كانت الخسائر الضريبية المرحلة قد نتجت من أسباب محددة من غير المرجح تكرارها.

(د) ما إذا كانت هناك فرص للتخطيط الضريبي (راجع الفقرة "٢٩") يمكن للمنشأة استغلالها لتحقيق ربح ضريبي خلال الفترة المتاحة للاستفادة بالخسائر المرحلة والحق الضريبي غير المستخدم.

لا يجوز للمنشأة الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل في حالة ما إذا كان من غير المحتمل وجود ربح ضريبي كاف لمواجهة الخسائر المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم.

إعادة تقدير الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها

٣٧- تقوم المنشأة بإعادة تقدير موقف الأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها في تاريخ كل ميزانية و تعترف بالأصول الضريبية المؤجلة التي لم تعترف بها من قبل إلى المدى الذي أصبح من المرجح معه مستقبلاً وجود ربح ضريبي يسمح باستيعاب قيمة الأصل الضريبي

المؤجل، على سبيل المثال: التحسن في الظروف التجارية قد يزيد من احتمال قدرة المنشأة على توليد ربح ضريبي كاف في المستقبل لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل وفق المعايير الموضحة في الفقرة "٢٤" أو "٣٤". مثال آخر عندما تعيد المنشأة تقييم الأصول الضريبية المؤجلة في تاريخ تجميع الأعمال أو التواريخ التالية (راجع الفقرتين "٦٧" و "٦٨").

الاستثمارات في شركات تابعة والفروع والشركات الشقيقة

والحصص في المشروعات المشتركة

٣٨- تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح القيمة الدفترية للاستثمارات في الشركات التابعة، أو الفروع أو الشركات الشقيقة أو الحصص في المشروعات المشتركة مختلفة عن الأساس الضريبي (الذي يكون غالباً بالتكلفة) لذلك الاستثمار أو تلك الحصة، مثل هذه الفروق قد تنشأ في عدد من الظروف المختلفة. على سبيل المثال:

(أ) وجود أرباح غير موزعة لدى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والمشروعات المشتركة.

(ب) فروق تقييم العملة عندما تكون الشركة الأم والشركات التابعة

قائمة في دول مختلفة.

و(ج) تخفيض القيمة الدفترية للاستثمار في شركة شقيقة لتعادل قيمته الاستردادية.

وقد تختلف الفروق المؤقتة في القوائم المالية المجمعة عن الفروق المؤقتة المتعلقة بذلك الاستثمار في القوائم المالية المستقلة للشركة الأم إذا كانت الشركة الأم تثبت الاستثمار في قوائمها المالية المستقلة بالتكلفة أو بقيم إعادة التقييم.

٣٩- على المنشأة أن تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل لجميع الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص في المشروعات المشتركة فيما عدا الحالات التي يتوافر فيها كلا الشرطين التاليين:

(أ) أن تكون الشركة الأم أو المستثمر أو صاحب الحصة قادراً على أن يتحكم في توقيت عكس الفروق المؤقتة.

و (ب) أن يكون من المرجح أن الفروق المؤقتة لن تعكس في المستقبل المنظور.

٤٠- إذا كانت الشركة الأم تتحكم في سياسة توزيع الأرباح في شركتها التابعة، فهي بهذا تكون قادرة على التحكم في توقيت عكس أو استرداد

الفروق المؤقتة المرتبطة بهذا الاستثمار (بما في ذلك الفروق المؤقتة الناشئة ليس فقط من الأرباح غير الموزعة، ولكن أيضاً من أية فروق تقييم للعملات الأجنبية). بالإضافة إلى ذلك، فإنه من غير العملي عادة تحديد قيمة ضريبة الدخل التي يمكن أن تسدد عند عكس الفروق المؤقتة، ولذلك عندما تقرر الشركة الأم عدم توزيع أرباح شركتها التابعة في المستقبل المنظور فإنها لا تعترف بالالتزام الضريبي المؤجل، ويطبق نفس الأمر على الاستثمارات في الفروع.

٤١- يتم قياس الأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بعملة التعامل (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"). فإذا حدد الربح أو الخسارة الضريبية بعملة أخرى (ومن ثم، حدد الأساس الضريبي للأصول والالتزامات ذات الطبيعة غير النقدية بنفس تلك العملة الأجنبية) فإن التغيرات في أسعار الصرف ينشأ عنها فروق مؤقتة و يترتب عليها الاعتراف بالتزام أو أصل ضريبي مؤجل (وفقاً للفقرة "٢٤") و يتم إدراج مثل هذه الضريبة المؤجلة في الأرباح و الخسائر (راجع الفقرة "٥٨").

٤٢- لا يستطيع المستثمر في شركة شقيقة أن يسيطر على تلك الشركة وعادة لا يكون في وضع يسمح له بتحديد سياسة توزيع أرباحها، ولذلك فإذا لم يكن هناك اتفاق يقضى بعدم توزيع أرباح الشركة الشقيقة في المستقبل المنظور، يكون على المستثمر الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل الناشئ عن الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة المتعلقة بالاستثمار في الشركة الشقيقة. وفي بعض الحالات، قد يكون المستثمر غير قادر على تحديد قيمة الضريبة التي يمكن أن تدفع إذا تم استرداد تكلفة الاستثمار في الشركة الشقيقة، ولكنه يستطيع أن يحدد أنها سوف تساوى أو تزيد عن مبلغ معين يمثل حداً أدنى.

في مثل هذه الحالات يتم قياس الالتزام الضريبي المؤجل على أساس هذا المبلغ.

٤٣- تنظم الترتيبات أو الاتفاقات بين أصحاب الحصص في المشروع المشترك عادة عملية توزيع الأرباح وتحدد ما إذا كانت القرارات المتعلقة بتوزيع الأرباح تتطلب موافقة كل الشركاء أو أغلبية محددة منهم. وعندما يكون صاحب الحصة قادراً على التحكم في توزيع الأرباح بحيث لا يكون من المنتظر أن يتم توزيع أرباح في المستقبل المنظور، فإنه لا يعترف بالالتزام الضريبي المؤجل.

٤٤- تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للخصم الناشئة من الاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة إلى المدى الذي يكون من المرجح فيه:

(أ) أن الفروق المؤقتة سوف تعكس (أي تصبح مقبولة ضريبياً كخصومات) في المستقبل المنظور.

و (ب) أن الربح الضريبي سوف يكون متاحاً مستقبلاً لمقابلة الفروق المؤقتة عندما تعكس.

٤٥- لتقرير ما إذا كان يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل للفروق الضريبية المؤقتة القابلة للخصم المرتبطة بالاستثمارات في الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة والحصص في المشروعات المشتركة من عدمه تعتمد المنشأة على الإرشادات الواردة في الفقرة "٢٩".

القياس

٤٦- تقاس قيم الالتزامات (الأصول) الضريبية الجارية للفترة الجارية والفترات السابقة بالقيمة المتوقع سدادها إلى (استردادها من) الإدارة الضريبية، باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) السارية في تاريخ الميزانية.

٤٧- يتم قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة باستخدام أسعار الضرائب المتوقع أن تكون مطبقة في الفترة التي يتحقق خلالها الوفر الضريبي أو تسدد خلالها الضرائب بالزيادة استرشاداً بأسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي صدرت حتى تاريخ إعداد الميزانية أو في سبيلها لأن تصدر.

٤٨- يتم عادة قياس الأصول والالتزامات الضريبية الجارية والمؤجلة باستخدام أسعار الضرائب (وقوانين الضرائب) التي تم إصدارها فعلاً.

٤٩- ملغاة.

٥٠- ملغاة.

٥١- تعكس عملية قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة الآثار الضريبية التي يتوقع أن تحدث مستقبلاً على أساس توقعات المنشأة في تاريخ الميزانية بطريقة استرداد أو سداد القيمة الدفترية لأصولها والتزاماتها.

٥٢- ملغاة.

٥٣- لا يتم حساب القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة

٥٤- يتطلب تحديد القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة بصورة يعتمد عليها جدول زمنية لتوقيت تسوية كل فرق مؤقت، وحيث إنه في معظم الحالات تكون مثل هذه الجدولة غير عملية أو معقدة بصورة كبيرة. ولذلك فإنه من غير المناسب أن يتم حساب القيمة الحالية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

٥٥- تتحدد الفروق المؤقتة بالرجوع إلى القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام. حتى إذا كانت هذه القيمة الدفترية محسوبة على أساس القيمة الحالية، كما في حالة الالتزامات مقابل مزايا العاملين (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٣٨)).

٥٦- يجب مراجعة القيمة الدفترية للأصل الضريبي في تاريخ كل ميزانية، ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل الضريبي المؤجل عندما يصبح من غير المحتمل أن يسمح الربح الضريبي المستقبلي باستيعاب الأصل الضريبي المؤجل أو جزء منه.

ويلغى هذا التخفيض ليعود الأصل الضريبي المؤجل لقيمه السابقة عندما يصبح من المرجح أن يتحقق ربح ضريبي كاف لمقابلة الأصل الضريبي المؤجل.

الاعتراف بالضريبة الجارية والمؤجلة

٥٧- تتم المحاسبة عن الآثار المتعلقة بالضريبة الجارية والمؤجلة للعملية أو الحدث بنفس الطريقة التي تتم بها المحاسبة عن تلك العملية أو ذلك الحدث. (راجع الفقرات من "٥٨" إلى "٦٨ب") التي تتناول هذا المبدأ.

قائمة الدخل

٥٨- يعترف بالضريبة الجارية و بالضريبة المؤجلة كإيراد أو كمصروف و تدرج في ربح أو خسارة الفترة ، فيما عدا الحالات التي تنشأ فيها الضريبة من:

(أ) عملية أو حدث يعترف به - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - ضمن حقوق الملكية مباشرة (راجع الفقرات من "٦١" إلى "٦٥").

أو (ب) تجميع الأعمال (راجع الفقرات من "٦٦" إلى "٦٨").

٥٩- تنشأ معظم الالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة عندما يدرج الإيراد أو المصروف ضمن الربح المحاسبي في فترة بينما يدخل في حساب الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) في فترة مختلفة. في مثل هذه الحالات يعترف بالضريبة المؤجلة في قائمة الدخل. من أمثلة ذلك ما يلي:

(أ) يتم إدراج التوزيعات من الاستثمارات ضمن الربح المحاسبي على أساس استحقاق زمني طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (١١) بينما قد تدرج فى الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) على أساس مختلف.

(ب) تتم رسمة تكلفة الأصول غير الملموسة طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٣)، ويجرى استهلاكها تحميلاً على قائمة الدخل فى حين قد تخصم للأغراض الضريبية عند إنفاقها.

٦٠- قد تتغير القيمة الدفترية للأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على الرغم من عدم حدوث تغيير فى مقدار الفروق المؤقتة المتعلقة بها، ويمكن أن يحدث هذا على سبيل المثال من:

(أ) التغيير فى أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب.

(ب) إعادة تقييم مدى إمكانية استيعاب الأرباح الضريبية المستقبلية لقيمة الأصل الضريبي المؤجل.

(ج) التغيير فى الأسلوب المتوقع لاسترداد قيمة الأصل.

و يعترف بالضريبة المؤجلة فى قائمة الدخل ما لم تكن مرتبطة ببند سبق تحميلها أو إضافتها إلى حقوق الملكية. (راجع الفقرة "٦٣").

البنود المضافة أو المحملة مباشرة على حقوق الملكية

٦١- تحمل الضرائب الجارية والضرائب المؤجلة أو تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية إذا كانت تتعلق ببنود أضيفت أو حملت - في نفس الفترة أو في فترة مختلفة - على حقوق الملكية مباشرة.

٦٢- تتطلب معايير المحاسبة المصرية أو تسمح لبنود محددة بأن تضاف أو تحمل مباشرة على حقوق الملكية. ومن أمثلة هذه البنود ما يلي:

(أ) التغير في القيمة الدفترية للأصول الثابتة الناشئة عن إعادة تقييمها (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٠)).

(ب) التسويات في الرصيد الافتتاحي للاحتياطات والأرباح المرحلة (ضمن حقوق الملكية) الناتجة عن تغيير في السياسات المحاسبية المطبقة بأثر رجعي أو تصويب الأخطاء (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (٥)).

(ج) فروق تقييم العملة الناشئة من ترجمة القوائم المالية للعمليات (الفروع بالخارج) (راجع معيار المحاسبة المصري رقم (١٣)).

(د) القيم الناشئة من الاعتراف الأولى بشق حقوق الملكية لإحدى الأدوات المالية المركبة (راجع فقرة "٢٣").

٦٣- قد يصعب في بعض الحالات الاستثنائية تحديد قيمة كل من الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المرتبطة بالبنود المضافة أو المحملة على حقوق الملكية. وقد توجد هذه الحالة على سبيل المثال عندما:

(أ) ملغاة.

(ب) يكون التغيير في سعر الضريبة أو الأحكام الضريبية الأخرى المؤثرة في أصل أو التزام ضريبي مؤجل مرتبط (كلياً أو جزئياً) ببند تم تحميله أو إضافته سابقاً إلى حقوق الملكية.

(ج) تقرر المنشأة الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل أو أنه يجب تخفيضه ويكون الأصل الضريبي المؤجل متعلقاً (كله أو جزء منه) ببند سبق تحميله أو إضافته إلى حقوق الملكية.

في مثل هذه الحالات تحدد الضرائب الجارية والمؤجلة المتعلقة ببند أضيفت أو حملت على حقوق الملكية على أساس توزيع نسبي مقبول للضرائب الجارية والمؤجلة للمنشأة أو باتباع أية طريقة أخرى تكون أكثر مناسبة للتوزيع في مثل هذه الظروف.

٦٤- لا يحدد معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) " الأصول الثابتة و إهلاكاتها " ما إذا كان يجب على المنشأة أن تحول كل جزءاً من

فائض إعادة تقييم الأصول إلى الاحتياطات و الأرباح المرحلة بقيمة تعادل الفرق بين قيمة الإهلاك على أساس قيم إعادة التقييم أو الإهلاك على أساس التكلفة، فإذا قامت المنشأة بإجراء مثل هذا التحويل فإن القيمة المحولة يجب أن تكون صافية بعد تجنب الضريبة المؤجلة، و بالمثل يطبق نفس المفهوم إذا أجريت تحويلات عند التصرف في أحد بنود الأصول الثابتة.

٦٥- عندما يتم إعادة تقييم الأصل للأغراض الضريبية و تكون إعادة التقييم هذه متعلقة بإعادة التقييم المحاسبي لهذا الأصل في فترة سابقة أو لفترة مستقبلية، فإن الآثار الضريبية لكل من إعادة التقييم المحاسبي والتسوية في الأساس الضريبي للأصل يجب أن تضاف أو تحمل على حقوق الملكية في الفترات التي حدثت فيها، أما إذا كانت إعادة التقييم للأغراض الضريبية غير مرتبطة بإعادة تقييم محاسبي في فترة سابقة أو فترة مستقبلية ، فيعترف بالآثار الضريبية في قائمة الدخل.

الضريبة المؤجلة الناتجة عن تجميع الأعمال

٦٦- كما هو موضح بالفقرتين "١٩" و "٢٦ ج"، قد تنشأ الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال، وطبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) "تجميع الأعمال" ، تعترف المنشأة بالأصول الضريبية المؤجلة (إلى المدى الذي

يفي بمعايير الاعتراف الموضحة في الفقرة "٢٤" أو الالتزامات الضريبية المؤجلة كأصول والتزامات محددة في تاريخ الاستحواذ.

وبالتبعية فإن هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تؤثر في الشهرة أو في الزيادة في حصة المستحوز في القيمة العادلة لصافي الأصول والالتزامات المحددة عن تكلفة الاستحواذ. مع مراعاة أنه طبقاً للفقرة "١٥أ"، لا تعترف المنشأة بالالتزامات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الاعتراف الأولى بالشهرة إذا كان التشريع الضريبي لا يعترف أصلاً بإهلاك الشهرة أو تخفيض قيمتها.

٦٧- كنتيجة لتجميع الأعمال قد يعتبر المستحوز أنه من المحتمل أن يسترد الأصل الضريبي المؤجل غير المعترف به قبل تجميع الأعمال، على سبيل المثال قد يصبح المستحوز قادراً على استخدام الخسائر الضريبية المرحلة خصماً من الربح الضريبي المستقبلي للمنشأة المستحوز عليها. في مثل هذه الحالات، يعترف المستحوز بالأصل الضريبي المؤجل، ولكن لا يحمله على تكلفة تجميع الأعمال. ولذلك لا يأخذ المستحوز هذا الأصل الضريبي في الحساب عند تحديد قيمة الشهرة أو الزيادة في حصته في صافي القيمة العادلة لأصول والتزامات المنشأة المستحوز عليها عن تكلفة الاستحواذ .

٦٨- عندما لا تتحقق شروط الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل المترتب على الخسائر الضريبية المرحلة أو غير ذلك من الفروق المؤقتة عند تجميع الأعمال طبقاً للأسس الموضحة في معيار المحاسبة المصري رقم (٢٩) و لكن تتحقق تلك الشروط في تاريخ لاحق ، يعترف عندئذ المستحوز بالأصل الضريبي المؤجل كإيراد بقائمة الدخل ، و بالإضافة إلى ما تقدم يجرى المستحوز ما يلي :

(أ) يخفض القيمة الدفترية للشهرة إلى القيمة التي كان يمكن الاعتراف بها لو أن الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كان قد تم في تاريخ الاستحواذ.

و (ب) يحمل مقدار التخفيض في قيمة الشهرة كمصروف على قائمة الدخل.

ولكن لا يجب بأي حال من الأحوال أن يترتب على هذا الإجراء تعليية أو إضافة على الزيادة في حصة المستحوز في صافي القيمة العادلة للأصول و الالتزامات المستحوز عليها عن تكلفة الاستحواذ أو إنشاء زيادة جديدة من هذا النوع لم تكن موجودة عند الاستحواذ .

مثال:

استحوذت منشأة على منشأة تابعة لها كان لديها فروقاً ضريبية قابلة للخصم قدرها ٣٠٠. وكان سعر الضريبة في تاريخ الاستحواذ ٣٠٪. ولم يعترف بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ كأصل قائم بذاته عند تحديد الشهرة الناتجة من هذا الاستحواذ بمبلغ ٥٠٠، بعد عامين من تاريخ الاستحواذ قدرت المنشأة أن الربح الضريبي المستقبلي سوف يكون كافياً لاستيعاب كل الفروق المؤقتة القابلة للخصم.

تعترف المنشأة بالأصل الضريبي المؤجل البالغ ٩٠ (٣٠٠ × ٣٠٪) وفي قائمة الدخل يثبت كإيراد بنفس القيمة. و في نفس الوقت تقوم المنشأة بتخفيض الشهرة بمبلغ ٩٠ و تعترف بهذا المبلغ كمصروف في قائمة الدخل. وبالتبعية تنخفض تكلفة الشهرة إلى ٤١٠ تتمثل في القيمة التي كان يمكن الاعتراف بها لو كان قد تم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل كأصل قائم بذاته بمبلغ ٩٠ في تاريخ الاستحواذ.

فإذا زاد سعر الضريبة بعد تاريخ الاستحواذ إلى ٤٠٪ تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ١٢٠ (٣٠٠ × ٤٠٪) وبقائمة الدخل تثبت ضريبة

الدخل المؤجلة كإيراد بمبلغ ١٢٠، و إذا تم تخفيض سعر الضريبة بعد الاستحواذ إلى ٢٠٪ تعترف المنشأة بأصل ضريبي مؤجل قدره ٦٠ (٣٠٠ x ٢٠٪) و كإيراد من ضريبة الدخل المؤجلة بمبلغ ٦٠، في كلتا الحالتين فإن المنشأة تخفض تكلفة الشهرة بـ ٩٠ على أساس سعر الضريبة الذي كان سارياً عند الاستحواذ و تعترف بهذا المبلغ كمصروف يحمل على قائمة الدخل.

العرض في القوائم المالية

الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية

٦٩- ملغاة.

٧٠- ملغاة.

المقاصة

٧١- تجرى المنشأة المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية فقط، إذا:

(أ) كان لديها حق قانوني في إجراء مقاصة بين المبالغ المعترف بها.

و (ب) كانت تنوى أن تسدد الضرائب على أساس رصيد المقاصة أو أن تحصل الأصل الضريبي لتسدد الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

٧٢- على الرغم من أنه يتم الاعتراف بالأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية كل على حدة فإنه تجرى المقاصة بينها بالميزانية طبقاً لأسس تماثل الأسس المتبعة بالنسبة للأدوات المالية كما وردت بمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٥) "الأدوات المالية: الإفصاح والعرض". فعادة ما يكون للمنشأة الحق قانوناً في إجراء مقاصة بين الأصل الضريبي الجاري والالتزام الضريبي الجاري عندما يتعلق الأمر بضرائب الدخل التي يتم التحاسب عنها لدى نفس الإدارة الضريبية ويسمح للمنشأة بأن تحصل أو تدفع فرق الضرائب على أساس المقاصة.

٧٣- عند إعداد القوائم المالية المجمعة، يسمح بإجراء المقاصة بين الأصل الضريبي الجاري لدى منشأة وبين الالتزام الضريبي الجاري لدى منشأة أخرى في نفس المجموعة إذا كان يحق لتلك المنشآت قانوناً سداد أو تحصيل تلك الضرائب على أساس الصافي و تتوى المنشآت المذكورة سداد أو تحصيل صافي قيمة المقاصة أو تحصيل الأصل الضريبي لتسد به الالتزام الضريبي في نفس الوقت.

٧٤- تجرى المنشأة مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل فقط، إذا :

(أ) كان للمنشأة حق قانوني لمقاصة الأصل الضريبي المتداول مع الالتزام الضريبي المتداول،

و(ب) كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة المتصلة بضرائب الدخل المفروضة بواسطة نفس الإدارة الضريبية على:

- نفس المنشأة الخاضعة للضريبة.

أو - الوحدات الضريبية المختلفة والتي تنوى تسوية الالتزامات والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي أو لتحصيل الأصول وتسوية الالتزامات في وقت واحد في كل فترة مستقبلية لكل القيم الهامة للالتزامات والأصول الضريبية المؤجلة المتوقع سدادها أو استردادها.

٧٥-لتحاشي الحاجة إلى جدولة تفصيلية لتوقيت عكس كل فرق مؤقت، (أي عندما يصبح الفرق مسموحاً بخضمه من الربح الضريبي أو يجب إضافته لهذا الربح) يتطلب هذا المعيار من المنشأة أن تقوم بإجراء مقاصة بين الأصل الضريبي المؤجل والالتزام الضريبي المؤجل طالما كان كل من الأصل و الالتزام الضريبي المؤجل خاضعاً بنفس المنشأة

تجاه نفس المصلحة الضريبية وأنه يحق للمنشأة من حيث المبدأ إجراء المقاصة بين الأصول والالتزامات الضريبية الجارية .

٧٦-ملغاة.

عبء الضريبة

عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من النشاط العادي

٧٧-عبء (دخل) الضريبة المرتبط بالربح أو الخسارة من الأنشطة العادية يجب أن يتم عرضه منفرداً فى قائمة الدخل.

فروق العملة من الأصول أو الالتزامات الضريبية المؤجلة بالعملة الأجنبية

٧٨-يتطلب معيار المحاسبة المصري رقم (١٣) "آثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية" الاعتراف ببعض فروق تقييم العملة كدخل أو مصروف، ولكن لا يحدد أين يتم عرض مثل هذه الفروق فى قائمة الدخل. وبالتالي عندما توجد فروق عملة متعلقة بالأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة ويجب الاعتراف بها فى قائمة الدخل فيمكن أن تبوب كعبء (دخل) ضريبي مؤجل إذا كان هذا العرض هو الأكثر فائدة لمستخدمي القوائم المالية.

الإفصاح

٧٩- يجب الإفصاح عن المكونات الرئيسية للعبء (الدخل) الضريبي بصورة منفصلة.

٨٠- تتضمن مكونات عبء (دخل) الضريبة ما يلي:

(أ) عبء (دخل) الضريبة الجاري.

(ب) أية تسويات يعترف بها خلال الفترة خاصة بضرائب جارية لفترات سابقة.

(ج) قيمة عبء (دخل) الضريبة المؤجلة المرتبط بنشأة و عكس الفروق المؤقتة.

(د) قيمة عبء (دخل) الضرائب المؤجلة المرتبط بالتغير في أسعار الضريبة أو فرض ضرائب جديدة.

(هـ) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف حالياً بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به في حينه و يستخدم في الفترة الجارية لتخفيض عبء الضريبة الجاري.

(و) قيمة الميزة الناشئة عن الاعتراف بالخسارة الضريبية المرحلة أو الحق في الخصم الضريبي غير المستخدم أو الفرق المؤقت لفترات سابقة ولم يكن معترفاً بها أو به في حينه و يستخدم في الفترة الجارية لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل.

(ز) العبء الضريبي المؤجل الذي ينشأ من تخفيض أو إلغاء تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل طبقاً للفقرة "٥٦"

(ح) قيمة عبء (دخل) الضريبة المتعلق بالتغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة الجارية طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٥)، لأنه يتعذر تحديد آثارها المحاسبية بأثر رجعي.

٨١- يجب أن يفصح أيضاً عما يلي بصورة منفصلة:

(أ) مجموع الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة المتعلقة بالبنود التي تحمل أو تضاف إلى حقوق الملكية.

(ب) ملغاة.

(ج) إيضاح العلاقة بين عبء (دخل) الضريبة والربح المحاسبي في أحد أو كلا الشكلين التاليين:

(١) تسوية رقمية تربط بين عبء (دخل) الضريبة و حاصل ضرب الربح المحاسبي فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق، مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر (أسعار) الضريبة المطبق.

(٢) تسوية رقمية تربط بين متوسط سعر الضريبة الفعلى وسعر الضريبة المطبق مع إيضاح الأساس أو الوعاء الذى يحسب عليه سعر الضريبة المطبق.

(د) إيضاح التغيرات فى سعر (أسعار) الضريبة المطبق مقارنة بالفترة المحاسبية السابقة.

(هـ) قيم الفروق المؤقتة القابلة للخصم، و الخسائر الضريبية المرحلة و الحق فى الخصم الضريبي غير المستخدم للأصول الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فى الميزانية، مع إيضاح مدة سريان كل منها قبل أن تتقدم إذا وجدت.

(و) القيمة الكلية للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات فى الشركات التابعة والفروع والشركات الشقيقة و حصص الملكية فى المشروعات

المشتركة التي لم يعترف بالالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة عليها
(راجع فقرة "٣٩").

(ز) يوضح بالنسبة لكل نوع من الفروق المؤقتة وكل نوع من الخسائر

الضريبية المرحلة والحق في الخصم الضريبي غير المستخدم ما يلي:

(١) قيمة الأصول والالتزامات الضريبية المعترف بها في الميزانية.

(٢) قيمة دخل أو عبء الضريبة المؤجل المعترف به في قائمة الدخل،

إذا كان ذلك غير واضح من التغيرات في القيم المعترف بها في

الميزانية.

(ح) فيما يتعلق بالعمليات غير المستمرة يوضح العبء الضريبي المرتبط بـ:

(١) الربح أو الخسارة المترتبة على عدم استمرار العملية.

و (٢) الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية للعملية غير المستمرة خلال

الفترة مع الأرقام المقارنة لكل فترة سابقة معروضة بالقوائم المالية.

(ط) ملغاة.

٨٢- تفصح المنشأة عن قيمة أي أصل ضريبي مؤجل و ما استند إليه من

أدله للاعتراف به عندما يتوافر الشرطان التاليان معاً:

(أ) استخدام الأصل الضريبي المؤجل يعتمد على تحقق أرباح ضريبية مستقبلية تزيد عن الأرباح الناشئة من عكس الفروق الضريبية الخاضعة للضريبة الناتجة عند الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل.

و (ب) تعرض المنشأة لخسارة في الفترة الجارية أو الفترة السابقة في الدولة التي يرتبط بها الأصل الضريبي المؤجل.

٨٣-ملغاة.

٨٤-تمكن الإفصاحات المطلوبة بالفقرة "٨١ج" مستخدمي القوائم المالية من فهم العلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي خاصة عندما تكون تلك العلاقة غير عادية أو غير مباشرة، كما تمكنهم من إدراك العوامل الرئيسية التي قد تؤثر في هذه العلاقة مستقبلاً. فالعلاقة بين المصروف (الإيراد) الضريبي والربح المحاسبي قد تتأثر بعوامل متعددة مثل وجود إيراد معفى من الضريبة أو مصروفات غير قابلة للخصم عند تحديد صافي الربح (الخسارة) الضريبي أو بوجود خسارة ضريبية مرحلة، كما قد تتأثر بأسعار الضريبة الأجنبية .

٨٥- في إيضاح العلاقة بين مصروف (إيراد) الضريبة والربح المحاسبي، تستخدم المنشأة سعر الضريبة الذي يمكن أن يوضح المعلومات لمستخدمي القوائم المالية بأفضل صورة ممكنة.

وغالبا ما يكون هذا السعر هو سعر الضريبة المحلي في الدولة المقيمة بها المنشأة، إلا أنه في حالة ما إذا كانت المنشأة تباشر نشاطها في عدة دول يكون من الأفضل إعداد تسوية منفصلة لكل دولة على حدة.

والمثال التالي يوضح كيف يمكن أن يؤثر اختيار سعر الضريبة في عرض التسوية الرقمية المشار إليها:

مثال يوضح الفقرة "٨٥"

في عام ٢٠٠٢ حققت منشأة ربحاً محاسبياً في الدولة المقيمة بها (دولة أ) قدره ١٥٠٠ (٢٠٠١ : ٢٠٠٠) وفي الدولة (ب) ١٥٠٠ (٢٠٠١ : ٥٠٠).
سعر الضريبة في الدولة (أ) ٣٠٪ وفي الدولة (ب) ٢٠٪. في الدولة (أ) توجد مصروفات غير قابلة للخصم الضريبي قدرها ١٠٠ (٢٠٠١ : ٢٠٠).

وفيما يلي مثال على التسوية للوصول إلى معدل الضريبة المحلي:

عام عام

	٢٠٠١	٢٠٠٢	
	٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبي
			الضريبة على أساس سعر
	٧٥٠	٩٠٠	الضريبة المحلى ٣٠٪
			الأثر الضريبي
			للمصروفات غير
	٦٠	٣٠	القابلة للخصم
	(١٠٠ × ٣٠٪)،		
	(٣٠ × ٢٠٠٪)		
			أثر سعر الضريبة
			المنخفض
	(١٥٠) (١٠ × ١٥٠٠٪)	(١٥٠) - (٣٠٪)	في الدولة (ب)
	(٥٠) (١٠ × ٥٠٠٪)،		(٢٠٪)
	٧٦٠	٧٨٠	عبء الضريبة

وفيما يلي مثال للتسوية المعدة على أساس تجميع التسويات المنفصلة لكل دولة على حدة. في ظل هذه الطريقة لا يظهر في التسوية أثر للفرق المترتب على اختلاف سعر الضريبة في الدولة (أ) عن سعرها في الدولة

(ب). يتبين من ذلك أنه إما إن تختار المنشأة سعر الضريبة الأنسب لها و توضح الأثر المترتب على سعر الضريبة الآخر، وإما أن توضح الأثر الضريبي المترتب على وجود أرباح في أكثر من دولة .

	عام ٢٠٠١	عام ٢٠٠٢	
	٢٥٠٠	٣٠٠٠	الربح المحاسبي
+ (٣٠٪ × ١٥٠٠)			الضريبة على أساس
(٢٠٪			
+ (٣٠٪ × ٢٠٠٠)			سعر الضريبة المطبق في
(٢٠٪	٧٠٠	٧٥٠	كل دولة
			الأثر الضريبي للمصروف
	٦٠	٣٠	غير القابل للخصم
	٧٦٠	٧٨٠	عبء الضريبة

٨٦- متوسط سعر الضريبة الفعلي هو عبء (إيراد) الضريبة مقسوماً على صافي الربح المحاسبي.

٨٧- قد يكون من غير العملي أن تحسب قيمة الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها الناشئة عن الاستثمارات في شركات تابعة، وفروع وشركات شقيقة وحصص الملكية في المشروعات المشتركة (راجع الفقرة "٣٩"). في مثل هذه الحالات يتطلب هذا المعيار أن يفصح عن القيمة الإجمالية للفروق المؤقتة المتعلقة بتلك الاستثمارات دون ضرورة الإفصاح عن الالتزامات الضريبية المؤجلة المترتبة على تلك الفروق. واستثناء من ذلك إذا كان من العملي تحديد قيم الالتزامات الضريبية المؤجلة غير المعترف بها فإن هذا المعيار يشجع في هذه الحالة على الإفصاح عن قيم تلك الالتزامات خاصة إذا كان ذلك يعود بالفائدة على مستخدمي القوائم المالية.

٨٨- يجب على المنشأة الإفصاح عن أي التزامات أو أصول محتملة الحدوث متعلقة بالضرائب وذلك طبقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (٢٨) "المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة". وقد تنشأ مثل هذه الالتزامات أو الأصول محتملة الحدوث في مجال الضرائب عن نزاعات مع الإدارة الضريبية لم تحل حتى تاريخ إعداد القوائم المالية.

كذلك يجب أن تفصح المنشأة عن أي تعديلات في أسعار الضرائب أو قوانين الضرائب تكون قد صدرت أو أعلن عنها بعد تاريخ الميزانية وما

قد يترتب عليها من آثار ضريبية هامة على كل من الضريبة الجارية
و الأصول و الالتزامات الضريبية المؤجلة (راجع معيار المحاسبة
المصري رقم (٧) الخاص " بالأحداث التالية لتاريخ الميزانية ").

المراجع

- د. عبد الحكيم الرفاعي، محاضرات في المالية العامة لطلاب كلية الحقوق، بدون ناشر، وبدون سنة نشر، ص. ص: ١٨ - ٢٠.
- د. جلال الشافعي، ٢٠٠٦، مبادئ المحاسبة الضريبية - المبادئ العامة للمحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقاً لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- د. جلال مطاوع، د. محمد هشام، د. محمود عباس، د. محمد عبدالعظيم، د. أحمد أبوالوفا، ٢٠١٧م، الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- د. طارق عبدالعال حماد، ٢٠٠٧، الضرائب على الدخل - وفقاً لأحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الدار الجامعية، الإسكندرية.
- د. عاطف حسن عبدربه، د. علي عبدالكريم راوي، ٢٠١٤م، أصول المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.
- د. عبدالناصر عبداللطيف محمد، ٢٠١٧م، المحاسبة الضريبية - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في ضوء قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ومتطلبات القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧، كلية التجارة، جامعة سوهاج.

-د. محمد عباس بدوي، د. عمرو السيد زكي، د. حنان محمد إسماعيل، ٢٠١٥،
دراسات معاصرة في مجال المحاسبة الضريبية، المكتب الجامعي
الحديث.

-د. محمد عزام عبدالمجيد عزام، ٢٠٢٣، أصول المحاسبة الضريبية- الضريبة على
دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته،
كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

-د. محمود جاب الله أبو المجد، د. السيد امام احمد محمد، ٢٠٠٨، تأصيل قانون
الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، الدار
الجامعية، الإسكندرية.

-د. منصور البديوي، د. احمد عثمان، ٢٠٠٩، المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص
الطبيعيين - طبقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعيار المصري
٢٤، الدار الجامعية، الإسكندرية.

-د. نبيل فهمي سلامة، ٢٠٢٣/٢٠٢٤، أصول المحاسبة الضريبية، كلية التجارة،
جامعة بور سعيد.

-مصلحة الضرائب المصرية ، ٢٠١٨، شرح احكام قانون الضريبة على الدخل الصادر
بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

- _____، ٢٠٢٠، دليل ارشادي بشأن طريقة احتساب ضريبة المرتبات وما
في حكمها طبقاً لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ وقانون
الإجراءات الضريبية الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

-د. نبيل فهمي سلامة ، د. جيهان عادل أميرهم، المحاسبة الضريبية ، دار النهضة العربية
بالقاهرة ، ٢٠٠٩م ، ص. ص: ١٩ - ٢٣.