

تحليل لطبيعة العلاقة بين صور الاستهلاكات والوعاء الضريبي

فى الضريبة على أرباح شركات الأموال فى مصر

دكتور

صبرى عبد الحميد السجينى

كلية التجارة - جامعة المنصورة

إن تحديد الوعاء الضريبي فى ضرائب الدخل هو جزء أساسى من عمل المحاسبين ، وحتى يتحدد هذا الوعاء ، وفق الأوضاع الواردة فى قانون الضرائب فان الأمر يستلزم تحديد عناصر ثلاثة أساسية هى :

- الإيرادات الخاضعة .

- التكاليف الواجبة الخصم .

- الاعفاءات المقررة .

وتعتبر الاستهلاكات بكل صورها سواء المالية أو الاستهلاكات العادية للأصول الثابتة الملموسة واستهلاك الأصول المعنوية والاستهلاكات الإضافية ذات تأثير مباشر على كل من عنصرى التكاليف الواجبة الخصم ، وقيمة الاعفاءات المصرح بها .

والتساؤل الذى تدور حوله هذه الدراسة هو : إلى أى مدى حقق تشريع الضريبة على أرباح شركات الأموال بعد التعديل الأخير بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ فى مصر المعاملة الملائمة للاستهلاكات بكل صورها ؟

ويقصد بالملائمة هنا تحقيق أعلى درجة من التوازن بين مصلحة الممول من جهة ومصلحة الخزانة العامة والمجتمع من جهة أخرى .

وتحدد أهمية الدراسة بناءً على ذلك فى أن المعاملة الضريبية للاستهلاكات يتحدد على ضوءها حجم الوعاء الضريبي ، ومن ثم فإن ظهور أو اختفاء المشكلات فى التطبيق حول هذا الجانب بين الممولين والإدارة الضريبية يتوقف على مدى وضوح وفهم النصوص لدى الطرفين .

فروض الدراسة :

تقوم الدراسة على اختبار صحة أو خطأ الفروض التالية :

١ - المعاملة الضريبية للاستهلاك المالى فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ جاءت أكثر ملاءمة عن ذى قبل .

٢ - المعاملة الضريبية لاستهلاك الأصول الثابتة الملموسة فى الضريبة على أرباح شركات الأموال أقل

ملاءمة عن التشريعات السابقة .

٣ - المعاملة الضريبية لاستهلاك الأصول المعنوية فى الضريبة على أرباح شركات الأموال تعد أكثر ملاءمة مقارنة بالتشريعات السابقة .

٤ - المعاملة الضريبية للاستهلاك الاضافى فى الضريبة على أرباح شركات الأموال تعتبر أقل ملاءمة بالمقارنة عما جاء بالتشريعات السابقة .

مجتمع الدراسة :

تعتمد هذه الدراسة على نصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديلها بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، وكذلك نصوص اللائحة التنفيذية لهذا القانون بالنصوص الماثلة فى التشريع قبل تعديله ، مع الاسترشاد ببعض المعالجات الضريبية الماثلة فى بعض الدول المتقدمة والنامية .

أولاً : تحليل للمعاملة الضريبية للاستهلاك المالى

الاستهلاك المالى يعبر عن حالة قيام الشركة المساهمة بتخصيص جزء من أرباحها لسداد جزء من رأسمالها أثناء نشاط الشركة لاعتبارات خاصة ، ويظهر الاستهلاك المالى بصورة واضحة فى شركات الامتياز Franchise Companies ، حيث يتطلب الأمر رد رأس المال خلال فترة حياتها عن طريق الاستهلاك المالى خلال عقد الامتياز .

وقد خشى المشرع منذ صدور القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ من أن تلجأ الشركات المساهمة للتهرب الضريبى عن طريق اجراء توزيع يعد فى ظاهره استهلاك لرأس المال ولكنه فى حقيقة الأمر يمثل توزيعاً للأرباح .

لذلك حرص المشرع على تبيان الحالات التى يكون فيها الاستهلاك المالى غير خاضع للضريبة والحالات الأخرى التى يخضع فيها للضريبة . ويمكن للباحث تلخيص تطور هذه المعاملة كما يلى :

١ - فى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩

ورد نص عدم الخضوع فى المادة الثانية « بند ثانياً » من الكتاب الأول ضمن الباب الأول الخاص بالضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة - ضمن الإيرادات الخاضعة - كاستثناء من حالات خضوع الاستهلاك المالى للضريبة .

٢- فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١

تم نقل نص المادة ٢ فى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ إلى نص المادة ١١٩ من القانون حتى يتسق ذلك مع تخصيص كتاب مستقل للضريبة على أرباح شركات الأموال .

إلا أنه يلاحظ أن النص قد ورد ضمن الاعفاءات الضريبية فى هذا القانون بدلاً من نطاق الخضوع للضريبة كما كان الحال فى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ . وبذلك تغير التوصيف لهذه الحالة من حالة استثناء من عدم الخضوع إلى حالة اعفاء على الرغم من أن المشرع أسبق الفقرة الخاصة بذلك بعبارة « لا يخضع للضريبة .. »

٣- تعديلات القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣

أبقى هذا القانون على نص المادة ١١٩ كما هو دون تعديل ، وأحال إلى اللائحة التنفيذية تبيان الشروط الواجب مراعاتها للتثبت في كل حالة من أن العملية هي استهلاك حقيقي لرأس المال لا يخضع للضريبة أم استهلاك غير حقيقي واجب الخضوع .

من ناحية أخرى اشار القانون الي حالة خضوع الاستهلاك المالي للضريبة. وتبين ذلك من نص المادة ٦ بند ٣ بأن تسري الضريبة علي " ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون المقيمون عادة في مصر من أرباح أو عوائد أو تسديدات أو استهلاكات لرأس المال اثناء حياة الشركة

كما تسري الضريبة علي ما يحصل عليه الاشخاص الطبيعيون المشار اليهم نظير رد أو تسديد أو استهلاك حصص التأسيس أو حصص اصحاب النصيب اذا تم ذلك قبل حل الشركة أو تصفيتها".

التحليل:

فما تقدم يمكن للباحث عرض ملاحظاته عن المعاملة الضريبة للاستهلاك المالي في القوانين المختلفة المشار اليها فيما يلي :

١ - من استعراض أحكام اللائحة التنفيذية في هذا المجال (المادة ٥٨) يثور التساؤل الآتي :

ما المقصود بعبارة القيمة الحقيقية true value للأصول؟ ومن المسؤول عن تحديد هذه القيمة؟

وهل القيمة الحقيقية للأصول هي ذاتها القيمة العادلة fair value or arm's length لهذه

الأصول؟

والباحث يري أن هذا التقييم يمكن ان يكون محل خلاف بين كل من الشركة ومصلحة الضرائب، ومثل هذه الحالة تتطلب في رأي الباحث توافر معايير لتحديد القيمة الحقيقية للأصول والالتزامات وقت اجراء الاستهلاك المالي.

وفي هذا المجال وجد الباحث اختلافا في الرأي بين الباحثين يمكن عرضه فيما يلي :

الرأي الأول : يري أن تعتبر الشركة في حالة تصفية ويتم تقييم الأصول بالقيمة الحقيقية علي هذا الأساس. وفي هذا يقول أحد الكتاب "... نفترض أن الشركة في حالة تصفية ولذلك يتم تقييم أصولها المختلفة علي أساس قيمتها الحقيقية في تاريخ الاستهلاك أي علي أساس قيمتها الجارية وليس علي أساس القيمة التي تظهر بها في الدفاتر والميزانية .." (١)

الرأي الثاني : يري أن القيمة الحقيقية للألات والمعدات تتمثل في التكلفة بعد استبعاد مخصص الاهلاك، وبالنسبة للأراضي والمباني فانه يتبع طرق مختلفة لتحديد القيمة الحقيقية لها وهي:

- علي أساس المثل .

- علي أساس التكلفة مطروحا منها مخصص الاهلاك بالنسبة للمباني.

- علي أساس القيمة الرأسمالية للقيمة الايجارية خلال عدد معين من السنوات، مع خصم مصاريف الصيانة (٢).

٢ - المقارنة بين صافي الأصول بالقيمة الحقيقية، مع رأس المال بالقيمة الدفترية؛ فيه مخالفة لمضمون مبدأ المقابلة matching principle في المحاسبة، ذلك لانه مع استمرار حالة ارتفاع الاسعار والتضخم فهذا يعني أن صافي القيمة الحقيقية للأصول ستكون دائما أكبر من رصيد رأس المال الظاهر في الدفاتر. وهذا الأمر يؤدي إلي فرض ضريبة علي ارتفاع قيمة الأصول دون اجراء تعديل مماثل للقيمة الحقيقية لرأس المال .

٣ - هل يجوز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي؟ أوضحت مصلحة الضرائب في هذا الشأن أن الأصل هو عدم جواز الجمع بين الاستهلاك المالي والاستهلاك الصناعي.

أما في الشركات الحاصلة على امتياز من الحكومة أو غيرها فإنه يجوز الجمع بين الاستهلاكين في حالات أهمها :

أ - الأصول الثابتة التي يتعين تجديدها اثناء عقد الامتياز.

ب - إذا كان رأس المال الأصلي اقل من قيمة المعدات الصناعية وفي هذه الحالة يسمح باجراء استهلاك صناعي تكميلي بالاضافة الي الاستهلاك المالي بشرط ألا يتعدى اجمالي الاستهلاكين قسط الاستهلاك العادي (٣).

ج- الأصول الثابتة التي يتعين تسليمها في نهاية مدة عقد الامتياز بحالة جديدة ، والحكمة من ذلك هو إمكانية استرداد رأس المال المستثمر وإمكانية تسديد رأبي المال وإحلال أصول جديدة في نهاية الفترة (٤)

ويتبين من ذلك أنه لا يسمح لشركات الامتياز الجمع بين لشركات الامتياز الجمع بين الاستهلاكين في حالة ما اذا نص عقد الامتياز على تسليم الشركة لأصولها الثابتة بالحالة الموجودة عليها .

٤ - في حالة قيام الشركة بتسليم بعض الأصول للجهة مانحة الامتياز مقابل قيمة ، فبأى أساس يتم تحديد هذه القيمة واطافتها الى قيم الأصول الأخرى التي لن تؤول إلى الجهة المانحة ؟

إذا كانت القيمة محددة في العقد فهي بهذا الشكل تمثل قيمة مؤجلة يتطلب الأمر ايجاد القيمة الحالية يوم التقييم للأصول الأخرى حتى يتسنى معرفة إجمالي القيمة الحقيقية للأصول .

هنا يظهر تساؤل آخر بأي معدل خصم يمكن تحديد القيمة الحالية لتلك القيمة المؤجلة ؟ وهل يتم الاعتماد على سعر الخصم السائد في السوق ، أم يمكن استخدام معدل العائد على الاستثمار سواء الخاص بالمنشأة أو الصناعة ؟ يعتقد الباحث أن اللامحة التنفيذية كان يجب أن توفر اجابات حول هذا التساؤل وغيره في العناصر السابقة حتى لا يتسبب عدم التوضيح في ظهور مشاكل بين الإدارة الضريبية وبين الشركات صاحبة الحق في إجراء استهلاك مالي لرأس مالها .

٥ - يرى الباحث أن طبيعة معالجة الاستهلاك المالى فى القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ تعد أكثر قبولاً عن القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، حيث وردت فى القانون الأول ضمن الإيرادات الخاضعة وغير الخاضعة، أما القانون الثانى فقد أوردها ضمن الاعفاءات من الضريبة .

٦ - فى الوقت الذى أحال فيه المشرع فى المادة ١١٩ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على اللائحة التنفيذية، إلا أنه باستعراض مواد هذه اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٨٩٨ لسنة ١٩٩٤ نجد أنه أحال على اللائحة التنفيذية للكتاب الثانى للقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ .

وبلاحظ على هذا العنصر وبعد عرض التساؤلات والملاحظات السابقة أن المشرع الضريبى فى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وكذلك فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لم يغير شيئاً فى مضمون المعالجة الضريبية للاستهلاك المالى منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

وبعد مضى هذه الفترة الطويلة على القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وحدثت تغييرات أساسية فى النظام الاقتصادى فى مصر ، فهل هذه المعالجة ما زالت ملائمة للأخذ بها دون توضيح لأئسس التى سيتم على ضوئها تحديد القيمة واجبة الخضوع للضريبة وتلك غير الخاضعة ، لما لذلك من تأثير مباشر على دلالة القوائم المالية لهذه الشركات وعلاقتها بالشركة الأم خارج مصر فى الحالات التى تكون مركزها الرئيسى بالخارج ؟

وإذا كان الهدف الآن هو تشجيع الاستثمار المحلى والأجنبى ، فإنه من الواجب توضيح أسس المعالجة للاستهلاك المالى حتى تتضح الصورة أمام الشركات القادمة إلى مصر وحاصلة على امتياز من الدولة. وفى هذا المجال يعرض كالبحت لوجهة نظر حديثة يقول فيها : (٥)

من الملاحظ أن المعالجة الضريبية للاستهلاك المالى التى تنمى مع ما قرره المشرع الضريبى فى المادة ١١٩ قد استندت الى أن الاهلاك المالى لا يعد تكليفاً على الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الأموال لعدم وجود العلاقة التأثيرية بينه وبين الإيراد. وبعد الاستهلاك المالى من وجهة النظر هذه من العمليات المالية المرتبطة باستخدام الربح وليس من العمليات الإيرادية المرتبطة بالحصول على الإيراد ، ولكتنا نرى أن الهدف الأساسى من السماح بالاستهلاك المالى هو استرداد رأس المال المستثمر فى الأصول التى ستؤول للجهة الإدارية مانحة الامتياز بدون مقابل على أساس أن شركة الامتياز لن

يمكنها التصرف فيها بالبيع واستخدام حصيلته للبيع لسداد رأس المال كما هو الحال في الشركات العادية، وعلى هذا فإن قيمة هذه الأصول تمثل خسارة للشركة ينبغي تحميلها على الإيرادات الخاضعة للضريبة الناتجة من التصرف الاضطراري في أحد الأصول كاستيلاء على أحد أصول الشركة للمنفعة العامة، أو هلاك بعض أصولها بسبب احتراقها مثلاً، حيث في مثل هذه الحالات يسمح بخضم هذه الخسارة من الإيرادات الخاضعة للضريبة بالرغم من كونها أعباء تتحملها الشركة دون أن يكون لها علاقة بتأثيرية بالإيرادات، وتمشياً مع هذا المنطق فإن المعالجة الضريبية للاستهلاك المالي في حدود نصيب الأصول التي ستضطر شركة الامتياز التضحية بها بدون مقابل ينبغي أن يعد من الأعباء واجبة الخضم في مرحلة تحديد صافي الربح الضريبي وليس في مرحلة ربط الضريبة".

وفي هذا المجال يقترح البعض (٦) أن ينص في الباب الخامس بوعاء الضريبة على أن الاستهلاك المالي في شركات الامتياز من التكاليف الواجبة الخضم في حدود الأصول الثابتة التي تشتريها الشركة والتي تؤول إلى الهيئة المانحة له دون مقابل وسواء كانت هذه الأصول مما يستهلك بطبيعته (كآلات) أو مما لا تجيز القواعد المحاسبية اهلاكه (كالأراضي) ودون نظر إلى الأصول التي تبقى بالشركة.

ثانياً: تحليل للمعاملة الضريبية للاستهلاك الصناعي

حرص المشرع الضريبي منذ صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على النص على حق الممول في خصم الاستهلاكات الحقيقية التي حصلت في دائرة ما يجري عليه العمل طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وعند استعراض تشريعات ضرائب الدخل في كثير من الدول العربية اتضح أنها تلزم باتباع طريقة القسط الثابت (٧).

وتكرر النص في القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وكذلك في القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بذاته، وقد حرص المشرع على أن تقدم الشركة ضمن مرفقات الاقرار كشفاً بحساب الاستهلاكات.

التحليل:

مع التسليم بأن الاهلاك الصناعي يمثل تكلفة من تكاليف الحصول على الإيرادات يجب خصمها منه سواء لأغراض تحديد صافي الدخل المحاسبي أو صافي الدخل الضريبي، إلا أنه في هذا المجال تظهر التساؤلات والصعوبات التالية:

١ - مشكلة الأصول التي تم اهلاؤها دفترياً وما زالت صالحة للاستخدام ومستخدمة في الانتاج.

يستفاد من نصوص القانون واللائحة التنفيذية وتعليمات مصلحة الضرائب بأنه لا يجوز إهلاك هذه الأصول ضريبياً طالما أنه تم استرداد التكلفة التاريخية للأصل من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، وهذا الاتجاه يتعارض مع ما جاء فى أحكام النظام المحاسبى الموحد والذى نص على احتساب إهلاك للأصول المستهلكة دفترياً بنسبة ٥٠ ٪ من قسط الإهلاك العادى يحتمل على حسابات النتيجة . (٨)

ومعنى ذلك أن المشرع يعترف بالإيرادات التى تولدها هذه الأصول ويدخلها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة ، بينما لا يدخل الإهلاك ضمن التكاليف الواجبة الخصم ، وحيثه فى ذلك هو أن القيمة الدفترية لهذه الأصول قد استهلكت بالكامل خلال السنوات السابقة . ويمكن الرد على ذلك بأنه مع التسليم بهذه النتيجة يمكن استبعاد الإيرادات التى تحققت عن طريق هذه الأصول من الإيرادات بعد استهلاك قيمتها بالكامل .

ويرى الباحث أن المعالجة الضريبية يجب أن تعترف بالمعالجة المحاسبية لهذا النوع من الأصول ، وإقرار السياسة المحاسبية التى طبقتها الشركة فى هذا المجال طبقاً للعرف الجارى ، حيث أن ما تأخذ به المصلحة حالياً لم يعد ملائماً للعرف السائد فى الاتجاهات المحاسبية المعاصرة .

١٠ - كيف يتم تحديد قيمة الأصول التى حصلت عليها الشركة كمنحة من الحكومة أو من جهة خارجية ومن ثم حساب إهلاك لها ؟

يقضى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٤ الصادر فى هذا الشأن بأنه يتم تحديد قيمة هذه الأصول على أساس القيمة العادلة فى السوق التى يتم التوصل إليها بين البائع والمشتري لاجراء صفقة ما وبشرط أن يكون كل منها ملماً بظروف السوق . (٩)

وقد تناول المعيار مدخلين لمعالجة المنح الحكومية فى الدفاتر وهما مدخل رأس المال ومدخل الإيراد ويقضى المدخل الأول بأن تضاف قيمة المنحة إلى حقوق المساهمين فى الميزانية. وتستند هذه المعالجة لمبررين هما :

أ - أن المنح الحكومية وسيلة من وسائل التمويل، وفى أغلب الأحيان لا يتم رد هذه المنح، ومن ثم يتم اضافتها إلى حقوق الملكية .

ب - أن المنح الحكومية لا تعتبر إيراداتاً اكتسبتها الشركة نتيجة مزاوله النشاط العادى، وبالتالي لا يجوز أن تظهر فى قائمة الدخل حيث أنها تمثل حافزاً تقدمه الحكومة دون تكلفة تتحملها الشركة .

أما المدخل الثانى وهو مدخل الإيراد فإنه ينظر إلى المنح الحكومية باعتبارها إيراداتاً للشركة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر. وتستند معالجة المنح الحكومية طبقاً لهذا المدخل لعدة مبررات نوردتها كما يلى :

أ - لا تمثل المنح الحكومية تمويلاً من المساهمين ، ومن ثم لا تضاف مباشرة إلى حقوق المساهمين وإنما تدرج فى قائمة الدخل فى الفترات المحاسبية المناسبة .

ب - يتم تقديم هذه المنح نظير مقابل معين والذى يتمثل فى قيام المنشأة التى تحصل على المنحة بتنفيذ سياسات أو إجراءات معينة تحددها الحكومة أو الجهة صاحبة المنحة ، وبالتالي يتم إدراجها فى قائمة الدخل لمقابلة النفقات التى تتعلق ببعض تلك السياسات .

ج - أن المنح الحكومية ذات طبيعة مالية لا تختلف عن الضرائب والإيرادات والعناصر الأخرى التى تظهر فى قائمة الدخل .

وقد خلص المعيار الدولى أن مدخل الإيراد يعتبر أكثر قبولاً من مدخل رأس المال وفى هذه الحالة يتم توزيع المنح الحكومية على الفترات المالية التى يتم فيها تحمل التكاليف المتعلقة بالمنح ، ويتفق هذا مع مبدأ الاستحقاق .

وفى حالة تعذر وجود أساس مناسب لتخصيص المنحة على الفترات المالية فإنه قد يتم اثباتها كإيراد فى تاريخ استلامها .

كما بين المعيار عدم صعوبة تحديد الفترات المالية لتحميل التكاليف المرتبطة بالمنحة ، ومن ثم يمكن تخصيص هذه المنحة لتلك الفترات . ويتم معالجة المنح المخصصة لشراء أصول قابلة للاهلاك بحيث توزع قيمتها على الفترات المالية بنفس اهلاك هذه الأصول .

فهل ستأخذ مصلحة الضرائب فى مصر بهذه الاتجاهات لما لذلك من أثر مباشر على حجم الالتزامات الضريبية وحجم السيولة ونتائج النشاط وعناصر المركز المالى .

٣- مدى جواز احتساب الاستهلاك الصناعى على اساس التكلفة الاستبدالية للأصل فى حالة ما إذا قامت الشركة بحساب إستهلاك إضافى.

يستفاد من إستعراض القانون والتطبيقات عدم جواز إحتساب الإستهلاك على أساس التكلفة الإستهبدالية للأصل، وإنما يتعين احتسابه على اساس التكلفة التاريخية . ويتبين أن المشرع لا يعترف بالتضخم وتغيرات الأسعار وتأثير ذلك على القيمة الحقيقية للمنشأة ، وفى حالة قيام الشركة بحساب إستهلاك اضافى على أساس القيمة الاستبدالية فإن المعالجة الضريبية فى هذا المجال يجب ان تتمشى مع هذا الاتجاه المحاسبى .

٤- ما موقف مصلحة الضرائب من حالات عدم قيام الشركة باحتساب الإستهلاك الصناعى ؟

لا شك ان الاستهلاك الصناعى يعتبر عبئاً على الإيراد الخاضع للضريبة ، ويجب أن يؤخذ فى الحسبان سواء كان الممول قد أدرجه أو من عدمه ضمن التكاليف لتحديد الربح المحاسبى . ومع ذلك نجد أن تعليمات المصلحة تشير إلى عدم إجبار الممول على أخذ الاستهلاك ضمن التكاليف الواجبة الخصم . وهذا يعنى أن المصلحة تهتم بحجم الحصيلة الضريبية دون مصلحة الممول الذى يدفع ضرائب على أرباح غير حقيقية فى حالة عدم احتساب الاستهلاك الصناعى. (١٠)

٥- عند اعادة النظر فى الأعمار الانتاجية المقدرة للأصول تطبيقاً للمعيار الدولى الصادر فى هذا الشأن حيث أوجب المعيار تعديل معدلات الاهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية ، (١١) فما موقف مصلحة الضرائب من هذه الحالة ؟ هل ستستمر فى تطبيق معدلاتها دون مراعاة لما تم من تعديل فى معدلات الاهلاك فى الدفاتر والقوائم المحاسبية ؟ أم انها ستستجيب لذلك تطبيقاً للنص الوارد فى التشريع

٦- حالة اعادة تقييم المنشأة لأصولها القابلة للاهلاكات :

فى حالة اعادة تقييم أصل ما فى القوائم المالية بقيمة تزيد عن تكلفته التاريخية أو القيمة التى سبق ان قيم بها الأصل ، فان القيمة الجديدة للأصل لا تمثل أساساً لتحديد الضرائب، ويلاحظ أن اعادة فرق اعادة تقييم الاصول سواء بالزيادة أو النقص لتحديد الدخل المحاسبى والذى لا يتم على اساس التكلفة التاريخية أو أى اساس آخر مسموح به فى قوانين الضرائب، سوف يمثل الفرق الاساسى بين الدخل الخاضع للضريبة والدخل المحاسبى .

و يمثل تحديد أثر الضرائب المتعلقة بالزيادة فى القيمة المنقولة للأصل وتحويل هذا المبلغ من حساب إعادة التقييم لرصيد الضرائب المؤجلة deferred tax balance أحد المناهج التى يمكن استخدامها. وطبقاً لهذا المنهج يحدث الفرق فى فترة لاحقة لاعادة التقييم فان اثر الضرائب المتعلقة يتم تحميلها على رصيد الضرائب المؤجلة ومن ثم فانها لا تظهر كنفقات واجبة الخصم فى بعض الحالات ينعكس فى النفقة الواجبة الخصم، وهنا يتم تحويل مبلغ مساو من رصيد الضرائب المؤجلة إلى مبلغ إعادة التقييم. (١٢)

يوجد منهج آخر وهو الافصاح فى ملاحق القوائم المالية بحيث يوضح مبلغ أثر الضرائب المرتبطة بالزيادة فى قيمة الأصل فى تاريخ إعادة التقييم وفى الفترات اللاحقة فإنه يتم مراجعة مبلغ اثر الضرائب بحيث ينعكس على الفروق .

ثالثاً، تحليل المعاملة الضريبية لاستهلاك الأصول المعنوية

لم يد فى القانون منذ عام ١٩٣٩ أية اشارة صريحة حول جواز اهلاك الأصول المعنوية ، وإن كان قد صدر حكم لمحكمة النقض فى عام ١٩٦٨ ، ثم صدرت التعليمات التفسيرية من المصلحة بذلك برقم ٢٧ فى ٢٣/٤/١٩٦٩ والتي تقضى بجواز خصم استهلاك للشهرة فى حالة سداد ثمن فى مقابلها .

التحليل:

وفى هذا المجال تظهر التساؤلات التالية :

١- كيف يمكن التحقق من استهلاك الشهرة الذى قامت الشركة بحسابه ؟ بمعنى هل ستعترف المصلحة دون مناقشة بقيمة استهلاك الشهرة المدفوع فيها ثمن ، حيث ان الأمر فى هذا الصدد مختلف عليه بين المحاسبين ، ومن بين الاتجاهات فى هذا المجال ما يلى : (١٣)

أ - التخلص من الشهرة بأسرع وقت .

ب - التخلص من الشهرة فى مدة لا تزيد عن ٥ سنوات .

ج - التخلص من الشهرة فى مدة لا تزيد عن ٤٠ سنة .

فبأى هذه البدائل تأخذ المصلحة ؟ وما هى معايير الملاممة التى يمكن تطبيقها فى هذا المجال ؟

٢- هل تقبل المصلحة بالمعالجة المحاسبية للشهرة السالبة Negative Goodwill الناتجة عن انخفاض صافي قيمة الأصول المملوكة عن القيمة الحقيقية للمنشأة والتي أقرتها الاتجاهات المحاسبية المعاصرة حيث يمكن ان تظهر الشهرة السالبة فى قائمة المركز المالى بأحد البدائل التالية: (١٤)

أ- ضمن الالتزامات فى الميزانية .

ب- مطروحة من تكلفة الأصول حتى يمكن التعبير عن القيمة الصحيحة العادلة لهذه الاصول .

ج - مطروحة من الشهرة الايجابية فى حالة وجودها .

رابعاً، الاستهلاك الاضافى

يعتبر الاستهلاك الاضافى ظاهرة مستحدثة نسبيا فى قانون الضرائب المصرى ، حيث ورد لأول مرة فى القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ والذى نص على أن يحسب الاستهلاك الاضافى للآلات والمعدات بنسبة ٢٠٪ ويجوز زيادتها إلى ٣٠٪ ، ثم نص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ "على خصم ٢٥٪ من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها الشركة لاستخدامها فى الانتاج ، وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات المنصوص عليها / بالقانون / ويحسب الاستهلاك الاضافى اعتبارا من تاريخ الاستخدام فى الانتاج ولمرة واحدة" (بند ٤ ، مادة ٢٤) .

وفى القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وردت تعديلات على هذا النص وذلك فى المادة ٢٧ من القانون مؤداها أنه يتم "خصم خمسة وعشرون فى المائة من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة التى تشتريها أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها فى الانتاج وذلك اعتبارا من تاريخ الاستخدام ولمرة واحدة على أن تحسب الاستهلاكات المنصوص عليها بالقانون بعد خصم نسبة الخمسة والعشرين فى المائة وذلك بشرط أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة " (بند ٣ ، مادة ٢٧)

التحليل:

يتبين من العرض السابق أن المشرع وضع بعض الشروط للمنشآت حتى يمكنها الاستفادة من ميزة الاستهلاك الاضافى وهى :

أ- ألا تتعدى النسبة المسموح بها ٢٥٪ من التكلفة الفعلية للآلات والمعدات ، وإن كان القانون ٤٦ لسنة ١٩٧٨ كان قد سمح بجواز زيادة النسبة إلى ٣٠٪، إلا أن القوانين التالية قامت بتخفيض تلك النسبة .

ب- أن تكون هذه الآلات والمعدات جديدة ، ولعل الهدف من ذلك هو تشجيع المستثمر على استبدال الأصول القديمة بأصول جديدة أكثر تطوراً. وقد أثار البعض (١٥) مشكلة السيارات الجديدة المشتراه لاستخدامها في الانتاج وامكانية استفادة المنشأة بالاستهلاك الاضافى ، أم أن الأمر يقتصر على الآلات والمعدات فقط ؟ ويتطلب ذلك أن توضع مصلحة الضرائب الموقف فى هذا الشأن.

ج- تضمن القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ المشغولات الداخلية وهى الآلات والمعدات التى تقوم الشركة بتصنيعها حيث أنها لم ترد فى القانون السابق له ومع هذه الاضافة يظهر تساؤل عن كيفية تحديد قيمة هذه الآلات والمعدات ؟

وللرد على هذا التساؤل نجد :

- يقضى المعيار المحاسبى الدولى رقم ١٣ الخاص بالمحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات بأن يتم تقويم تلك الأصول على اساس تكاليف الإنتاج المرتبطة بالأصل سواء التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة والتي يمكن تخصيصها لتلك الأصول مع ضرورة استبعاد أية أرباح داخلية عند حساب هذه التكاليف. (١٦)

- تتفق المعالجة السابقة للمشغولات الداخلية مع ما جاء به النظام المحاسبى الموحد فى هذا الشأن، حيث تقوم المشغولات على أساس تكلفة انتاجها من أجور ومستلزمات سلعية وخدمية ومصروفات تحويلية جارية ويتم حصر هذه التكاليف فى حساب مراقبة العمليات الرأسمالية (١٧).

د - ضرورة أن يكون الغرض من حيازة الآلات والمعدات هو استخدامها فى العملية الانتاجية .

هـ - أن يتم احتساب هذا الاستهلاك من تاريخ استخدام الآلات والمعدات فى العملية الانتاجية ، ويتم الاستفادة به مرة واحدة .

ونورد فيما يلي بعض الملاحظات :

١ - كان المشرع أكثر توفيقاً في معالجة الاستهلاك الإضافي في ظل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ مقارنةً بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ، إذ أجاز القانون ١٥٧ امكانية الجمع بين الاستهلاك العادي والاستهلاك الإضافي ، وهذا يتمشى مع الغرض من الاستهلاك الإضافي في أن يكون حافزاً للاستثمار والتجديد .

وقد أكدت مصلحة الضرائب على ذلك بمثال توضيحي مفاده لو أن المنشأة اشترت آلة تكلفتها عشرة آلاف جنيه وأن العمر الإنتاجي لهذه الآلة عشر سنوات ويتم اهلاك الآلة بطريقة القسط الثابت وأنه لا توجد قيمة بيعية للآلة في نهاية العمر الإنتاجي فيتم احتساب قسطي الهلاك كالتالي : (١٨)

$$\text{قسط الهلاك العادي} = 10000 \div 10 = 1000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الاستهلاك الإضافي} = 10000 \times 25\% = 2500 \text{ جنيه}$$

وطبقاً لذلك فإنه يعفى من الضرائب المستحقة ما يعادل ١٢٥٪ من تكلفة الأصل طوال فترة حياته الإنتاجية ، ولعل ذلك يعتبر منطقياً حتى في مسمى الهلاك الإضافي - وذلك لحفز المستثمر على احلال الأصول الجديدة .

وقد أكد البعض على ذلك بقولهم " .. لا يترتب على خصم الهلاك الإضافي تأثير على مقدار وفترة الهلاك العادي ، حيث يتم تحديد أقساط الهلاك العادي وتطبيق القواعد الخاصة به دون النظر إلى الإهلاك الإضافي " (١٩) .

كما أكدت ذلك تعليمات مصلحة الضرائب رقم ١٦ لسنة ١٩٨٦ بأنه " لا تعارض بين ما يحتسب للمنشأة من استهلاك اضافي وبين ما يحتسب لها من استهلاكات حقيقية حصلت في دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل وذلك إعمالاً لأحكام المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ " . (٢٠)

وقد أصدرت المصلحة التعليمات التنفيذية رقم ٦٧ لسنة ١٩٨٨ والتي أيدت تعليماتها السابقة حيث ذكرت " .. لا يتعارض بين ما يحتسب للمنشأة من استهلاك اضافي وبين ما يحتسب لها من

استهلاكات حقيقية فى دائرة ما يجرى عليه العمل عادة طبقاً للعرف وطبيعة عمل كل صناعة أو تجارة وذلك إعمالاً لأحكام المادة ٢٤ من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ." (٢١)

وعلى الرغم من ذلك نجد أن مصلحة الضرائب أوضحت فى مكان آخر من التفسيرات الصادرة بأنه « عند حساب القسط الأول للاستهلاك العادى للآلات الجديدة يمكن أن يتم ذلك بعد خصم قيمة الاستهلاك الإضافى من قيمة الاصل . ولكن يراعى ألا تزيد قيمة الاستهلاك الإضافى والاستهلاك العادى عن تكلفة الأصل . (٢٢)

وقد أكد القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ على ذلك كما يتبين من النص « ... بعد خصم نسبة الخمسة والعشرين فى المائة » .

وهذا يعنى انتفاء الميزة من الاهلاك الإضافى بحيث أصبح استهلاكاً معجلاً فى السنة الأولى ، وبهذا تنحصر استفادة الممول من الاستهلاك الإضافى هنا فى زيادة التكاليف الواجبة الخصم فى السنة الأولى من حياة الأصل .

النتائج والتوصيات

تعرضت الدراسة بالتحليل للمعالجة الضريبية للاستهلاكات فى الضريبة على أرباح شركات الأموال فى ضوء الاتجاهات المحاسبية والضريبية المعاصرة ، وقد شمل التحليل فى هذا المجال أربعة صور من الاستهلاكات هى :

- الاستهلاك المالى .
- الاستهلاك الصناعى .
- استهلاك الأصول المعنوية .
- الاستهلاك الإضافى .

وقد خلصت الدراسة فى ذلك الى أن هناك مجالات وتساؤلات متعددة حول هذه الجوانب تحتاج إلى صياغة واضحة من جانب المشرع الضريبى حتى يستكمل التشريع الضريبى مقومات تكامل الصياغة بما يتمشى مع الاتجاهات المعاصرة فى مجال المحاسبة الدولية والضرائب على الدخل . وبعد الدراسة التحليلية يمكن عرض نتائج الدراسة من خلال فروضها الأربعة كما يلى :

- ١ - خطأ الفرض الأول حيث أن المعاملة الضريبية للاستهلاك المالى فى الضريبة على أرباح شركات الأموال جاءت بنفس المعاملة السابقة ، ولم تضاف شيئاً ، وما زالت هناك حاجة لتطوير هذه المعاملة
- ٢ - خطأ الفرض الثانى ذلك لأن المعاملة الضريبية لاستهلاك الأصول الثابتة الملموسة فى الضريبة على أرباح شركات الأموال على نفس النهج فى التشريعات السابقة ، وهى بذلك لم تتعرض لجوانب أساسية ينبغى مواجهتها فى التشريع الضريبى .
- ٣ - خطأ الفرض الثالث حيث أن المعاملة الضريبية لاستهلاك الأصول المعنوية فى الضريبة على أرباح شركات الأموال تتطور فى اتجاه مسايرة المعايير الدولية للمحاسبة والمنظور الحديث للأصول المعنوية وبخاصة شهرة المنشأة .
- ٤ - صحة الفرض الرابع والخاص بأن المعاملة الضريبية للاستهلاك الإضافى فى الضريبة على أرباح شركات الأموال تعتبر أقل ملائمة بالمقارنة بالتشريعات السابقة .

وبناءً على ما تقدم يوصى الباحث بما يلي :

- ١ - إعادة صياغة المعاملة الضريبية للاستهلاك المالى بحيث يتضح المقصود بعبارة القيمة الحقيقية للأصول والمستول عن تحديدها وإعادة النظر فى طبيعة المقارنة بين صافى الأصول بالقيمة الحقيقية وبين رأس المأل بما يتمشى مع مبدأ المقابلة السليمة فى المحاسبة والضرائب وإضافة القيمة الخاصة برد الأصول فى نهاية مدة الامتياز الى الجزء غير الخاضع للضريبة .
- ٢ - إعادة صياغة المعاملة الضريبية للاستهلاك الصناعى بحيث يتضح منها كيفية معاملة الأصول المستهلكة دفترياً وما زالت صالحة للاستخدام وكيفية معاملة استهلاك الأصول التى تم الحصول عليها كمنحة من الحكومة وتبيان المعاملة الضريبية فى حالة قيام المنشأة بحساب استهلاك اضافى على الفرق بين القيمة الاستبدالية والقيمة الدفترية .
- ٣ - إعادة النظر فى المعاملة الضريبية للأصول المعنوية وبصفة خاصة شهرة المنشأة بما يتمشى مع الاتجاهات المعاصرة فى هذا المجال من ضرورة اهلاكها والاعتراف بالشهرة السلبية ، وكذلك الشهرة المكتسبة .
- ٤ - عدم استخدام مسمى الاستهلاك الاضافى وادراجه ضمن المبالغ الواجة الخصم تحت عنوان « منحة الاستثمار والتجديد » ومن ثم عدم الربط بيم هذه المنحة وبين الاستهلاك العادى حتى يتحقق الغرض الذى من أجله تقررت هذه المنحة .

الهوامش

- ١ - دكتور منصور أحمد البديوى ، المحاسبة الضريبية ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٩٠ ، ص ٥٥٠ .
- ٢ - دكتور جلال الشافعى ، المحاسبة الضريبية ، الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، والضريبة على أرباح شركات الأموال ، الطبعة الأولى ، مكتبة المدينة ، الزقازيق ، ١٩٩٤ ، ص ٣٧١ .
- ٣ - مصلحة الضرائب ، الإدارة المركزية للتدريب ، ضرائب الدخل : شرح أحكام القانون ، فحص الحسابات ، التقدير ، الإجراءات ، الجزء الأول ، ١٩٨٠ ، ص ص ٣٢٢ - ٣٢٣ .
- ٤ - دكتور محمد عباس بدوى ، المحاسبة الضريبية على أرباح شركات الأموال وضريبة الأيلولة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ١٩٩٥ ، ص ١٢٥ .
- ٥ - المرجع السابق ، ص ١٢٣ ، ١٢٤ .
- ٦ - دكتور حسن كمال ودكتور سعيد عبد المنعم ، دراسات فى المحاسبة الضريبية ، ١٩٩٦ ، ص ٤٢٢ .
- ٧ - مجموعة منشورات مؤسسة طلال أبو غزالة الدولية :
الدليل الأول : ضريبة الدخل فى الأردن ، ١٩٨٨ .
الدليل الثانى : الضرائب والزكاة فى المملكة العربية السعودية ، ١٩٨٩ .
الدليل الثالث : ضريبة الدخل فى دولة الكويت ، ١٩٩٠ .
الدليل الرابع : ضريبة الدخل فى سلطنة عمان ، ١٩٩٠ .
الدليل الخامس : ضريبة الدخل فى دولة البحرين ، ١٩٩٠ .
- ٨ - الجهاز المركزى للمحاسبات ، النظام المحاسبى الموحد ، ١٩٦٦ .
- ٩ - المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين ، معايير المحاسبة ، ١٩٩٢ ، المعيار رقم ١٤ ، ص ص ١٤٧ -

- ١٠ - المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المحاسبة، ١٩٩٢، المعيار رقم ٣، ص ٢٣ - ٣٠.
- ١١ - International Accounting Standards Committee, *International Accounting Standards on Income Accounting for Taxes*, London, 1991, p. 107 .
- ١٢ - دكتور محمود السيد الناغى، المحاسبة عن ضرائب الدخل، تنظيم وتحليل واتجاهات للتطوير، مكتبة عين شمس، ١٩٨٧ .
- ١٣ - Kaye Moore , "The goodwill saga-let's not drag it out any longer", - *Accountrancy* , August , 1980 , p. 107 .
- ١٤ - George R. Catlett and Norman O. Olaon, *Accounting for Goodwill*, - *American Institute of Certified Public Accountants*, 1968, p20 .
- ١٥ - دكتور محمود السيد الناغى، مدخل المحاسبة عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال، مكتبة الجلاء الجديدة، المنصورة، ص ١٧٣
- ١٦ - المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين، معايير المحاسبة، مرجع سابق ص ١٣٥ - ١٤٥ .
- ١٧ - الجهاز المركزى للمحاسبات، النظام المحاسبى الموحد، مرجع سابق .
- ١٨ - مصلحة الضرائب الإدارية المركزية للتدريب - مرجع سابق ص ٤٧٥ .
- ١٩ - محمد حامد عطا، تحديد الربح الضريبى للأنشطة، ١٩٩٢، ص ٧٦ .
- ٢٠ - المرجع السابق، ص ٧٧ .
- ٢١ - المرجع السابق، ص ٧٩ .
- ٢٢ - مصلحة الضرائب - الإدارة المركزية للتدريب - مرجع سابق ص ٤٨٠ .