

العنوان:	دراسة انتقادية للبعد المحاسبي و الضريبي في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005
المصدر:	مجلة البحوث المالية والضريبية - الجمعية المصرية للمالية والضرائب - مصر
المؤلف الرئيسي:	عبدالخالق، أسامة علي
المجلد/العدد:	ع 35
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2005
الشهر:	سبتمبر / أكتوبر
الصفحات:	115 - 133
رقم MD:	119011
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	الفحص الضريبي، المحاسبة الضريبية، الضرائب، ضريبة الدخل، المعايير المحاسبية، المحاسبة الدولية، الفحص بالعينة، الإعفاءات الضريبية، الإقرار الضريبي، القوانين و التشريعات، السياسة الضريبية، الإصلاح الضريبي، مصر
رابط:	https://search.mandumah.com/Record/119011

دراسة إنتقادية
للبعد المحاسبي والضريبي
في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

دكتور

أستاذة علي حبيب الخالوي

كلية التجارة – جامعة عين شمس

عضو مجلس إدارة ومستشار

الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب

الخبير الإقتصادي بمنظمة العمل العربية

عضو الإتحاد العربي لخبراء المحاسبة القانونيين

دراسة إنتقادية
للبعد المحاسبي والضريبي
في ظل أحكام قانون الضريبة على الدخل
رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

فهرس البحث

أولاً : البعد الضريبي

- (١) مدى سريان العفو الضريبي في حالة التوقف عن النشاط أو التنازل عن المشاة
- (٢) مدى نجاح المشرع الضريبي في التحفيز على الإلتزام بتقديم الإقرارات
- (٣) مدى توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي
 - أ) تحديد صافي الربح في حالة العقود طويلة الأجل
 - ب) الأخذ بنظام الفحص بالعينة
- (٤) حجم الدفاتر الأحصائية المطلوبة لإستيفاء أغراض اعداد الإقرار الضريبي

ثانياً : البعد المحاسبي

- ١- المعاملة الضريبية كمكافأة العضوية و بدلاتها و حصة العاملين في الأرباح
- ٢- الأخذ بالمعايير المحاسبية ضريبياً.

أولاً - البعد الضريبي

١- مدى سريان العفو الضريبي في حالة التوقف عن نشاط أو التنازل عن

المنشأة

أجازت المادة ٧٩ من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في حاله توقف الممول عن العمل كلياً أو جزئياً بأن يدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى تاريخ التوقف بشرط قيام الممول بأخطار مأموريه الضرائب المختصة خلال ٣٠ يوماً من تاريخ التوقف عن العمل و إلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة مالم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ .

كما أجازت المادة ٨٠ في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة بتحديد الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل بشرط اخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التنازل و إلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ، و يكون المتنازل و المتنازل اليه مسؤولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل و كذلك عما يستحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل .

وقد أشرت المادة ٨١ للممول الذي يرغب في

- التوقف عن مزاولة النشاط

أو- التنازل عن المنشأة

أو - مغادرة البلاد مغادرة نهائية

أن يطلب من المصلحة تحديد موقعة الضريبي حتى تاريخ التوقف أو التنازل أو مغادرة البلاد أن يكون قد قدم الإقرارات الملزمة بتقديمها وفقاً لأحكام هذا القانون مع سداد الرسوم المستحقة وأن توافيه المصلحة بالرد خلال ٩٠ يوماً من تقديم الطلب

ويشور التساؤل هنا

مدى استفادة الممول الذى ينطبق عليه أحكام المادة الرابعة من مواد الإصدار المتعلقة بالعفو الضريبي ، والتي اشترطت انتظام الممول في تقديم إقراراته الضريبية عن دخله عن ثلاث فترات ضريبية متتالية والإسقاط الأعفاء ، و بعض آخر ما هو موقف هذا الممول في الحالات التالية :

١- إذا توقف عن مزاوله النشاط كلياً أو جزئياً قبل مرور الثلاث فترات الضريبية

٢- إذا تنازل عن المنشأة للغير بعد سنة مثلاً من إخطارة المأمورية المختصة بالإقرار الأول

٣- ما هو موقف المتنازل اليه في هذه الحالة في ظل مسنوليته التضامنية.

أن النص الحالى لا يسمح بأيه استثناءات مما يعني إثارة مخاوف هذه الفئة من الممولين من الافصاح عن نشاطها و الأخطار عنه قد يمثل عائقاً أمام تشجيع هذا القطاع غير الرسمي على الاندماج في القطاع الرسمي **ولذلك يوصى** بأجراء تعديل تشريعى بأضافه فقره في الماده ٧٩ ، ٨٠ تسمح بسريان أحكام هاتين المادتين على الممولين الخاضعين لأحكام الماده الرابعه من مواد الأصدار و المتعلقة بالعفو الضريبي بعد أجراء التحريات اللازمه للتحقق من جدية التوقف أو التنازل بمعرفة الإدارة الضريبية .

٣-مدى نجاح المشروع الضريبي في التحفيز على الإلتزام بتقديم الإقرارات

الزم القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كل الممولين بتقديم الإقرار الضريبي السنوى طبقاً لأحكام الماده ٨٢ ،

وقد منح القانون الممولين الملتزمين بتقديم الإقرار الضريبي مزايا عديدة منها التمتع بالاستفادة من نظام الفحص بالعينه والزام المصلحة بقبول الإقرار

الضريبي على مسؤولية الممول (مادة ٨٤) إلا أنه بالرجوع إلى أحكام الممول ١٣٣، ١٣٥، فيما يتعلق بالعقوبات نجد أن:

المادة ١٣٣ وقد نصت، على اعتبار الممول متهرباً من الضريبة ويعاقب بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التي لم يتم ادائها بموجب هذا القانون أو بأحد هاتين العقوبتين واعتبر القانون من حالات التهرب كافة المخلفات الدفترية المرتبطة بتقديم الإقرار مثل:

- أ- تقديم الإقرار الضريبي السنوي بالاستناد الى الدفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التي أخفاها.
 - ب- تقديم الإقرار الضريبي السنوي على اساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها،
- وفي هذه الحالة العود بحكم بالحبس والغرامة معاً، وفي جميع الاحوال تعتبر جريمة التهرب من اداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والامانة.
- المادة ١٣٥ وقد نصت على أن يعاقب بغرامة لا تقل عن الفى جنية ولا تجاوز عشرة الاف جنية من كل من ارتكب أيا من الأفعال الآتية:-

.....

الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.

.....

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في حالة العودة إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال ثلاث سنوات.

وعلى هذا نجد أن المشرع الضريبي، قد فاضل بين حالة الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي، وحالة تقديم الإقرار الضريبي مع اقترانه باخطاء محاسبية

أو دفترية... وذلك لصالح حالة عدم تقديم الإقرار كليه.. حيث اعتبرها مجرد مخالفة عقوبتها غرامة بالرغم مما تتطلب عليه من اخفاء النشاط كليه، في حين أن الممول الذي يقدم الإقرار ويعلن عن نشاطه مع وجود بعض المخالفات يجمع بين الحبس والغرامة معاً.. مما يعني تشجيع الممولين ضمناً على عدم تقديم الإقرار تجنباً للعقوبات المشددة المرتبطة بمقدمي الإقرار الضريبي.

ولذلك يوصى بنقل المخالفة المتعلقة بالامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي من أحكام المادة ١٣٥ لتدرج ضمن أحكام المادة ١٣٣ باعتبارها من حالات التهرب الضريبي.

٣- مدى توافر الموضوعية في نصوص التشريع الضريبي

ومن أمثلة النصوص غير الموضوعية ما يلي:-

١- تحديد صافي الربح الضريبي في حالة العقود طويلة الأجل طبقاً لأحكام المادة رقم (٢١) ينص القانون على أن:

" يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

وتحدد كذلك نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة على اجمالي التكاليف المقدرة للعقد"

.....

.....

"إذا اختتم حساب الفترة التي انتهت خلالها تنفيذ العقد بخسارة تخصم هذه الخسارة من ارباح الفترة او الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز ارباح العقد خلال تلك الفترة ، ويتم اعادة حساب الضريبة على هذا الاساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون"

وقد أوضح المشرع الضريبي أن المقصود بالعقد طويل الأجل هو:-

- ١/ - عقد التصنيع أو التجهيز أو الانشاء أو اداء الخدمات المرتبطة بها.
- ٢/ - الذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على اساس قيمة محددة.
- ٣/ - ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة وينتقد هذا النص من حيث:-

خروجة عن فلسفة الميادين القائم عليها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ دون مبرر واحد يستند إلى اية اهداف اقتصادية أو اجتماعية تبرر هذه المعاملة الضريبية الخاصة وهذا الاستثناء المميز والذي لم يمنع لأية أنشطة أخرى ومن هذه المميزات ما يلي:-

- ١/١ - الخروج عن طبيعة التشريع الضريبي في وضع احكام ضريبية لقياس عناصر الإيرادات والمصروفات تخالف المعايير المحاسبية فبينما في ظل احكام القوانين الضريبية السابقة كان المعيار المحاسبي المتعلق بعقود الانشاءات بأخذ بطريقة نسبة الاتمام، نجد ان المشرع الضريبي استند لطريقة المستخلصات مما كان ينتج عن فروق ضريبية مؤقتة، ولعدم تطبيق احكام المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ المتعلقة بضريبة الدخل فقد كانت القوائم المالية لا يتم فيها الاقصاد عن الأثر الضريبي مما كان يعد تضليلاً للقياس والاقصاد المحاسبي، ثم جاء القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأخذ بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ باتخاذ طريقة نسبة الاتمام أساس للقياس مما أدى إلى اتفاق الربح المحاسبي والضريبي في هذا الصدد ومن ثم اختفاء تلك الفروق وهو ما يختص من تكلفة ومجهود الاجراءات المحاسبية المتبعة

داخل المنشآت لعدة سنوات متتالية تبعاً لفترات انعكاس هذه الفروق الضريبية المؤقتة.

٢/١- النص على أحقية المنشأة في ترحيل الخسائر الضريبية للمرة الأولى في القوانين الضريبية المصرية للخلف.

أولاً تم للأمام.. وهذا استثناء من أحكام المادة ٢٩ التي اجازت فقط الترحيل للأمام.

ولبيان حجم الميزة التي تترتب على هذا النص يلاحظ أن:-

١/٢/١- أن ترحيل الخسائر للخلف ثم للأمام يعني استيفاء المنشأة لكافة الإمكانات الضريبية لتغطية الخسارة المحققة.

١/٢/٢- أن ترحيل الخسائر للخلف ينشأ عنه:

- فروق ضريبية دائمة.

- يقتصر تأثيرها على سنة نشأتها دون انعكاس في السنوات التالية مما يقلل الاعباء المحاسبية والدفترية.

- ينشأ عنها اكتساب وفورات ضريبية دائمة ونهائية لا ترد.

- يترتب عليها استرداد الضريبة نقداً.

- يتطلب الأمر إعادة تسوية وحساب الضريبة.

في حين أن ترحيل الخسائر للأمام ينشأ عنه:

فروق ضريبية مؤقتة.

يمتد تأثيرها على السنوات التالية التي تنعكس خلالها مما يزيد من الاعباء المحاسبية والدفترية.

ينشأ عنها اكتساب وفورات ضريبية مؤقتة ترد من خلال انعكاساتها.

٢- المتفحص لنص المادة (٢١) يتبين له التناقض الوارد به من حيث:

١/٢- تنص الفقرة الأولى على أن يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل.....

٢/٢- تنص باقي فقرات المادة على أساس التحاسب الضريبي لكل عقد على حدة.

٣/٢- يتناول النص فيما يتعلق بقياس الخسائر وترجيلها.. تلك الخسائر المحققة لكل عقد على حدة.

وهذا التعارض يزداد عمقاً إذا ما سلطنا الضوء على أن القاعدة الأساسية في ترحيل الخسائر هي ترحيل خسائر المنشأة ككل باعتبارها كيان قانوني واحد، وليس ترحيل خسائر كل عقد باعتبار أن العقد لا يمثل كياناً قانونياً مستقلاً، وهذا الأمر الذي يستدعي إجراء مقاصة بين ارباح وخسائر العقود المختلفة لتحديد الأثر الضريبي النهائي على وعاء الضريبة وما إذا كان الوعاء يمثل ارباحاً أو خسائر للكيان القانوني ككل.

وهذا التفسير يتمشى مع الفقرة الأولى من نص المادة ٢٠ التي ربطت بين تحديد صافي الربح الضريبي، وبين المفهوم الشامل والمجمع لنتائج أعمال التعاقدات المختلفة للمنشأة حيث نصت على أن:

"يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الاجل....."

وعلى هذا ينبغي التفرقة بين التوصل إلى ارباح أو خسائر كل عقد على انفراد من الناحية المحاسبية طبقاً لطريق نسبة الانتماء، إلا أنه عند التوصل للربح (أو الخسارة القابلة للترحيل) من الناحية الضريبية فهنا ينبغي الأخذ بالمفهوم الشامل والمجمع لمجمل ارباح أو خسائر العقود المختلفة لتحديد الأثر الضريبي النهائي وتحديد الارباح أو الخسائر من الناحية الضريبية. والأخذ بهذا المفهوم الشامل والمجمع يجعل ترحيل الخسائر بالصورة التي اوردتها المادة ٢١ أمراً صعباً للغاية..

وذلك على اعتبار أن تحديد ارباح أو خسائر كل عام للمنشأة ككل تتطلب القياس على أساس التعاقدات التي أنتهى تنفيذها خلال الفترة الضريبية.. مما

لا يتأنى معه القول بترحيل الخسائر الضريبية لكل عقد للخلف في حدود الأرباح المحققة لكل عقد سابقاً، ومن ثم وفي ظل اختلاف نتائج أعمال كل عقد وكذلك الفترات الزمنية لكل عقد مستقل التي يمكن فيها الترحيل للخلف، يجعل القول بترحيل الخسارة المجمعة للخلف أمراً صعباً للاختلاف القيمي والزمني لكل عقد على حدة.

ولذلك يوصى بضرورة إضافة فقرة لنص المادة ٢٢ تفرق بين التوصل لنتائج أعمال كل عقد للأغراض المحاسبية وبين تحديد صافي الربح أو الخسائر للأغراض الضريبية للمنشأة ككل ومن ثم ترحيل هذه الخسارة في ضوء المقاصة بين النتائج المختلفة لأرباح أو خسائر العقود كلها من الناحية الضريبية

ب- الأخذ بنظام الفحص العينة

تنص المادة ٩٤ فقرة أولى على أن :

"على المصلحة فحص إقرارات الممولين سنوياً من خلال عينه يصدر بقواعد و معايير تحديدها قرار من الوزير بناء على عرض رئيس المصلحة "

و المعروف أن نظام الفحص بالعينة يفضل عن نظام الفحص الضريبي الشامل المسئول عن كافة المشاكل الضريبية القائمة من تأخر الفحص الضريبي و تراكم الملفات الضريبية للممولين بدون فحص عن سنوات قديمة و تقادم الضريبة و حدوث التقديرات الجرافية و المنازعات الضريبية المختلفة و لجوء الممولين الى التهرب الضريبي.

و قد وضعت الإدارة الضريبية أسساً و قواعد مبدئية لتطبيق الفحص بالعينة من أهمها :

١- يقتصر الفحص بالعينة على حالات تقديم الإقرار

٢- يقتصر الفحص بالعينة على حالات الربح دون الخسارة

٣- يتم اختيار العينة بنسبه تتراوح بين ٥ % _ ١٠ % من الإقرارات الضريبية الرباحة

٤- تستبعد ملفات كبار الممولين من القطاع الخاص و كذلك ملفات كل من البنك المركزى المصرى و الهيئة المصرية للبترول و قناة السويس من الفحص بالعينة .

٥- تفحص الملفات التي يصيبها الدور عن سنة الفحص بالعينة الأ اذا تبين وجود حقائق أو أخطاء جوهرية في سنة الفحص مما يستدعى فحص السنوات الأخرى السابقة التي لم يمر عليها خمس سنوات و من ثم لم تتقدم ضريبتها بعد .

و المتفحص لهذا النص وشروطة يجد أنها سوف تسفر عن تطبيق محدود وضئيل للغاية للفحص بالعينة، وانها ستؤدي إلى استمرار العمل بالفحص الشامل مما يخشى معه اعادة تراكم المشاكل الضريبية التي يسعى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى تصفيتها باللجوء للعفو والتصالح الضريبي.

فالشروط سالفه الذكر تعني أن الملفات التي ستخضع للفحص بالعينه تتم وفقاً للمعادلة الآتية:-

[إجمالي ملفات الممولين المقدم عنها إقرارات رباحة - ملفات كبار

الممولين]

× نسبة العينه المطبقة

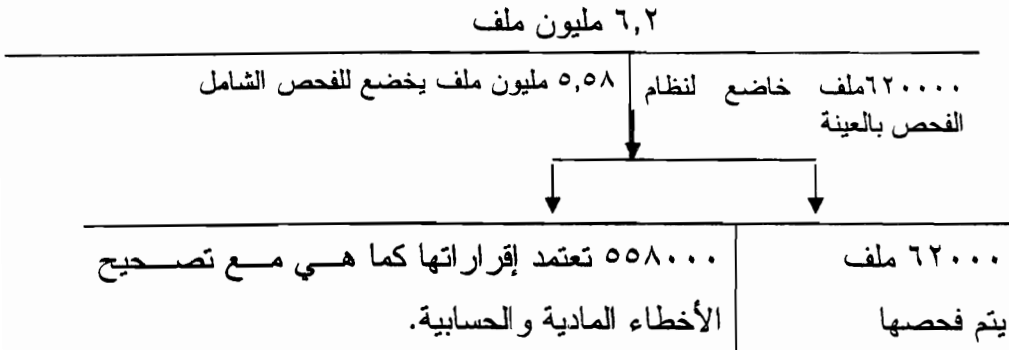
فإذا فرضنا أن ملفات الممولين ٦,٢ مليون ملف وأن مقدمي الإقرارات نسبتهم ١٥ % منهم ١٠ % ملفات رباحة نجد ان:

عدد الملفات التي ستخضع للفحص بالعينة

= ٦,٢ مليون ملف × ١٠ % مقدمي الإقرارات الرباحة =

٦٢٠٠٠٠٠ ملف.

وتكون العينة المختارة بنسبة ١٠% منها = ٦٢٠٠٠٠ ملف $\times ١٠\% =$
 ٦٢٠٠٠ ملف وهذا يعني أن:-



ومن ناحية أخرى، فإن القول بقصر الفحص بالعينة على الملفات الربحية دون الخاسرة ينطوي على مهج يخالف النهج الذي تبناه المشرع الضريبي ألا وهو افتراض الثقة في إقرار الممول إلى أن يثبت العكس مما يتعين معه افتراض أن كل من الممول الرباح والخاسر شرفاء وأن استبعاد الإقرارات الخاسرة من الفحص بالعينة ينطوي على شبهة اتهام للممول الخاسر بالتهرب الضريبي وعدم الأمانة وهو إجراء من شأنه في ظل الظروف الاقتصادية القائمة والغاء المشرع الضريبي للأعفاءات الواردة بالتشريع الضريبي السابق أن يمثل معول هدم للفكر المتحضر الذي ينطوي عليه القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والقائم على بعث الثقة والتعاون بين الإدارة الضريبية والممولين:

ولذلك يوصى بالمساواة بين الإقرارات الضريبية الربحية والخاسرة معاً عند اختيار نسبة العينة التي ستخضع للفحص بالعينة والتي ستتولى الإدارة الضريبية إقرارها للعرض على وزير المالية.

٤- حجم الدفاتر الإحصائية المطلوبة لاستبقاء أغراض أعداد الإقرار والفحص الضريبي.

تضمن القانون في المادة ١٧ من الزام باجراء تعديلات على الربح المحاسبي بتطبيق أحكام التشريع الضريبي على هذا الربح وصولاً للربح التشريع للضريبة.

ويعني هذا ضرورة امساك المنشآت والشركات لدفاتر احصائية على التوازي مع الدفاتر الرسمية لأغراض اعداد الإقرار الضريبي ولتمكين كل من مراقب الحسابات ومأمورية الضرائب من تتبع مصادر نشأة الفروق الضريبية المختلفة عبر سلسلة زمنية من السنوات بما يستوفي متطلبات كل الاطراف والملاحظ في ظل هذا النص تزايد أعباء إمساك هذه الدفاتر الاحصائية خاصة في الحالات الآتية:

- أ- تتبع الأثر الضريبي لحالات تغيير الشكل القانوني بإشكالها المختلفة بما فيها الاندماج لبيان مدى أحقية المنشأة في إعفاء الارباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني من عدمه.
- ب- تتبع فروق الاهلاك والمخصصات بانواعها المختلفة.
- ج- تتبع الأثر الضريبي لتطبيق الاهلاك المعجل وتقييم المخصص.

ثانياً- البعد المحاسبي

١- المعاملة الضريبية لمكافأة العضوية وبدلاتها وحسن العاملين في الارباح .

تنص المادة ٥٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن :

"لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يأتي:

٤- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الادارة من مكافآت العضوية وبدلاتها.

٥- حصة العاملين من الارباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون"

كما تنص المادة ٩ من ذات القانون على أن:

تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي:

- ١- مرتبات ومكافآت رؤساء واعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الاعمال العام من غير المساهمين.
- ٢- مرتبات ومكافآت رؤساء واعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الاداري.."

كما تنص المادة ١٣ من ذات القانون على أن: "مع عدم الاخلال بالاغفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة يعفى من الضريبة:-

- ٦- حصة العاملين من الارباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون"
- يتضح مما سبق أن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد أخذ بالبعد المحاسبي في تصنيف مدفوعات الشركة إلى جزئين:-

الأول- ما يتم تحميله من عناصر التكاليف على قائمة الدخل خلال العام من دخول اعضاء مجالس الإدارة في صورة مرتبات ومكافآت ومزايا نقدية وعينية على أختلاف أنواعها وايضاً كافة دخول العاملين بالشركة من مرتبات ومكافآت وبدلات وأجر إضافي ومزايا نقدية وعينية وخلافة.. وهذه كلها أخضعها المشرع لضريبة المرتبات وما في حكمها.. وفي مقابل هذا فقد اعتبرها تكلفة ضريبية كما هي تكلفة محاسبية في آن واحد مما يترتب عليه عدم إجراء أى تعديل في الإقرار الضريبي المتعلق بالشركة بشأنها.

الثاني : ما يتم صرفه من حساب توزيع الأرباح والخسائر بعد التوصل لصافي الربح المحاسبي وانعقاد الجمعية العمومية للمنشأة، وهذا لعدم اعتبارها تكلفة محاسبية فإن قانون الضرائب لم يعتد بها أيضاً كتكلفة ضريبية مما أوجب معه عدم خصمها ضمن عناصر التكاليف بالإقرار الضريبي للشركة وهو ما يعنى أخضاعها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في مقابل عدم اخضاعها للضريبة على دخول الاشخاص الطبيعيين.

وبعنى هذا أن المشرع الضريبي قد أخذ بالبعد المحاسبي في معالجة دخول اعضاء مجالس الإدارة والعاملين بحيث أن :
الدخول التى تعالج كتكلفة محاسبية تعالج أيضا كتكاليف ضريبية مما يترتب عليه:

- عدم نشأة أية فروق ضريبية دائمة أو مؤقتة طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ ومن ثم عدم إجراء أى تعديل على الإقرار الضريبي للشركة.

- الدخول التى لا تعتبر تكلفة محاسبية لا تعتمد أيضاً كتلفة ضريبية مما يترتب عليه:

- عدم نشأة أية فروق ضريبية دائمة أو مؤقتة طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم ١٢ ومن ثم عدم إجراء أى تعديل أيضاً على الإقرار الضريبي للشركة.

وبالرغم من بساطة هذه المعالجة وسهولتها إلا أنه يؤخذ عليها ما يلى :

١- أنه يترتب عليها نقل عبء الضريبة على مكافآت العضوية وبدلاتها وحصة العاملين فى الأرباح من الشخص الطبيعي للشخص الاعتباري دون أى مبرر قانوني واضح.

٢- أنه يترتب عليه تحمل الشركة لأعباء ضريبية مبالغ فيها لعاملين :

١-٢- تحمل سداد قيمة تلك الدخول أصلاً.

٢-٢- تحمل سداد الضريبة المستحقة عنها.

٢-٣- سداد الضريبة بقيمة تزيد عن قيمة الضريبة على الشخص

الطبيعي ذاته لعاملين :

٢-٣-١- خضوعها لسعر ضريبي نسبى ٢٠% بدلاً من الاسعار

التصاعدية على دخول الأشخاص الطبيعيين (١٠%-١٥%-٢٠%).

٢-٣-٢- عدم تمتعها بالشريحة المعفاة وقدرها ٥٠٠٠ جنيه لكل ممول.

٣- أنه يوجد تفرقة في المعاملة الضريبية بين دخول الإعضاء العاديين والمنتدبين دون مبرر واضح ويؤدي لمنح إعفاءات ضريبية لجزء من دخول الأشخاص الطبيعيين دون مبرر منطقي. ونفس الأمر فيما يتعلق بالعاملين بالشركة..
لذلك يوصى تحقيقاً للعدالة الضريبية إعادة العمل بالمعالجة الضريبية لهذه العناصر وبحيث :

- لا تعالج هذه البنود كتكلفة محاسبية مع إخضاعها للضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين.
- تعالج هذه البنود كتكلفة ضريبية ويعدل بها الإقرار الضريبي للشركة دون تحميل الشخص الاعتباري أية أعباء ضريبية بشأنها.

٢- تطبيق المعايير المحاسبية ضريبياً

تنص المادة ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه :
"يحدد صافي الربح طبقاً لقائمة الدخل المعده وفقاً لمتطلبات معايير المحاسبة المصرية ، و يحدد الربح الخاضع للضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على الربح المشار اليه "
و يعنى هذا أن المشرع الضريبي قد تطلب الفصل الكامل بين مرحلة التوصل للربح المحاسبى و الربح الضريبي:
فالربح المحاسبى :

يتم التوصل اليه بتطبيق متطلبات المعايير المحاسبية المصرية دون أعمال
لأيه نصوص للتشريع الضريبي

و الربح الضريبي :

يتم في ضوء متطلبات أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥

و قد حقق هذا النص وضوحاً و بساطة لاشك ستؤدي للقضاء على عديد من المشكلات منها على سبيل المثال أسقاط أحقية المصلحة في المطالبة بإثبات قيمة الأهلاك المعجل (٣٠%) (و هو ميزه ضريبية) من قائمة الدخل للشركة لأن مطالبتها بهذا الأجراء أصبح يمثل خلط ما بين مرحلتى التواصل للربح المحاسبى و الضريبى .

مما يؤدي الى التعارض مع أحكام نص الملة ١٧ .

ومع هذا ينتقد هذا النص من حيث :

١- قصر النص على معايير المحاسبة المصرية دون الدولية مما يعنى رضااء المشرع الضريبى بالأفصاح الجزئى المضلل لعناصر القوائم المالية

٢- أن هذا النص قد ورد ضمن الأحكام المتعلقة بالأشخاص الطبيعية (ضريبة الأرباح التجارية و الصناعية) و التي يقتصر الخضوع فيها على المنشآت الفردية و التي طبقاً لأحكام المادة ١٨ تتحدد قواعد خضوعها طبقاً لأسس حكمية يصدر بها قرار من وزير المالية . و يعنى هذا عدم الحاجة اصلاً لورود هذا النص ضمن أحكام المادة ١٧ وينبغى نقله للأحكام المتعلقة بالأشخاص الاعتبارية .

٣- أن هذا النص في رأينا قصد به التجميل لا غير.. حيث أنه لم يرتب إلزام على مصلحة الضرائب بالأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبية.. عن تحديد وعاء الضريبة.. أما بالنسبة للشركات فلا يوجد حاجة لالزامها بنص ضريبى للعمل بالمعايير المحاسبية لوجود هذا الألزام المقرون

بالعقوبات في أحكام القانون رقم ٩٥ لسنة ٩٢، وقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧.

٤- ومما يؤكد هلامية هذا النص أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يعتبر تطبيق المنشأة للمعايير المحاسبية أساساً لانتظام الدفاتر، ولم يفرض أية عقوبات في حالة عدم تطبيق تلك المعايير.

أن المطلوب حقاً هو إلزام الإدارة الضريبية بالأخذ بالمعايير المحاسبية ضريبياً وهو ما لم يحدث طبقاً لأحكام المادة ١٧ والتي نصت على أنه عند التوصل لتحديد الربح الضريبى تطبق أحكام التشريع الضريبى كاملة مهذرة بذلك متطلبات المعايير المحاسبية، باستثناء حالة واحدة طبقت فيها متطلبات المعايير المحاسبية وهى حالة العقود طويلة الأجل.

وفى رأينا أن تطبق المعايير المحاسبية ضريبياً لن يؤثر على الحصيلة الضريبية إلا تأثيراً طفيفاً ومؤقتاً نظراً لأن هذا الأثر بعد الغاء معظم الإعفاءات والمزايا الضريبية بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سوف يقتصر على الفروق الضريبية المؤقتة وهى فى مجملها سالبة وموجبة والمقاصة بين العناصر السالبة والموجبة والمؤقتة يكون أثره النهائى محدوداً.

ولذلك يوصى بما يلى :

- ١- النص على الأخذ بمتطلبات المعايير المحاسبية ضريبياً.
- ٢- تقييم الأزام بالمعايير المحاسبية المصرية والدولية فيما لم يصدر به معيار مصرى.