

كيفية عرض بعض بنود الضرائب بقانون الضرائب على الدخل فى ظل مفهوم لمعيار المحاسبة المصرى ضرائب الدخل (٢٤) المقابل لمعيار المحاسبة الدولى (١٢) Income tax



الأستاذ/ أسامة عزت

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية

القسم الأول

١. (مقدمة) قبل ان نقوم بمناقشة الموضوعات التى تمت ذكرها بعالية لابد ان نستعرض الهدف من اصدار معيار المحاسبة الدولى (١٢) ضرائب الدخل المقابل لمعيار المحاسبة المصرى (٢٤) ضرائب الدخل قبل صدور معيار المحاسبة الدولى (١٢) ضرائب الدخل وما تبعه من تعديلات فقد كانت ضريبة الدخل تثبت من واقع الاقرار الضريبى وبالتالى فإن اساس قياس الضريبة تم بناء على احكام قوانين ضرائب الدخل وليس طبقاً لمعايير المحاسبة وبالتالى اصبح هناك بند معد طبقاً لاسس بخلاف معايير المحاسبة الامر الذى يتعارض مع مبادئ اعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير المحاسبة ، ومخالفاً بذلك مبدأ هام هو اساس الاستحقاق وهو ان تتحمل السنة او الفترة المالية بما يخصها من الايرادات والمصروفات الامر الذى يتحقق معه مبدأ المقابلـه "Matching" وذلك ان قانون الضرائب به بعض البنود تسدد عنها الضرائب الآن ويتم استردادها مستقبلاً وبنود يتم تأجيل سداد الضرائب الان ويتم السداد فى المستقبل، ولذا فقد تم اعداد واصدار معيار ضرائب الدخل حتى يتحقق اثبات الضرائب طبقاً لمبدأ الاستحقاق الأمر الذى يتحقق معه مبدأ المقابلـه ونتيجة لذلك فقد ظهر مفهوم الفروق المؤقتة الذى نشأت منه مفهوم الضريبة المؤجلة وهى التى تنقسم الى ضريبة مؤجلة السداد وضريبة مؤجلة الاسترداد ، فالضريبة مؤجلة السداد هى ما ينشأ عنها التزامات ضريبة مؤجلة والضريبة مؤجلة الاسترداد هى ما ينشأ عنها اصول ضريبة مؤجلة .

٢. ما هى ضريبة الدخل : ضريبة الدخل هى عبارة عن شقين الشق الاول هو الضريبة الجارية التى يتم سداد الضريبة عنها لمصلحة الضرائب من واقع الاقرار الضريبى والضريبة المؤجلة هى الضرائب كما

ذكرنا من قبل انها الضرائب التى تستحق فى خلال الفترة ويؤجل سدادها للفتترات المستقبلية وضرائب تستحق خلال الفترات المستقبلية ولكى يسدد عنها ضريبة الدخل الآن وبالتالى فإن ضريبة الدخل تتكون الضريبة الجارية مضافاً او مخصوم منها الضريبة المؤجلة ضريبة الدخل = الضريبة الجارية +
الضريبة المؤجلة .

٣. هل الضرائب مصروفات : إن الاصل فى المصروف او التكلفة هى انها ضرورية فى إنتاج سلعة أو خدمة وبالتالى فالضرائب ليست بمصروف او تكلفة لأنها ليست عنصر اساسى من عناصر المصروفات أو التكلفة لأنها ليست لازمة لعملية إنتاج السلعة او الخدمة ولكنها تعتبر عبء وبالتالى فهى تظهر مخصومة من صافى الربح المحاسبى للوصول الى صافى الربح بعد الضريبة. كما تجدر الاشارة إلى ان الضرائب من وجهة النظر التمويلية هى صورة من صور توزيع الارباح فتعتبر توزيع ارباح على الدولة نتيجة سيادتها ، وهو الامر الذى جعل قديماً ان تعرض ضريبة الدخل ضمن أنشطة التمويل عند

باب المحاسبة

ثانياً : الأساس الضريبي للالتزام

الاساس الضريبي للالتزام = القيمة الدفترية للالتزام
+ القيمة الخاضعة للضريبة للالتزام فى المستقبل -
القيمة المتوقع استردادها للالتزام فى المستقبل

كيفية تحديد الفروق المؤقتة

تم تطبيق القاعدة التالية

• بالنسبة للأصول

الاساس المحاسبى للأصل > الاساس الضريبي للأصل
أصل ضريبي مؤجل
الاساس المحاسبى للأصل < الاساس الضريبي للأصل
التزام ضريبي مؤجل

• بالنسبة للالتزام

الاساس المحاسبى للالتزام > الاساس الضريبي للالتزام
التزام ضريبي مؤجل
الاساس المحاسبى للالتزام < الاساس الضريبي للالتزام
أصل ضريبي مؤجل

٥. متى يعتبر الضريبة المفروضة ضريبة دخل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية يعتبر الضريبة المفروضة هى ضريبة دخل إذا ما فرضت على وعاء الضريبة المحدد طبقاً لقانون الضرائب على أساس صافى أى أنه بعد أن يتم خصم التكاليف والمصروفات من الإيرادات من وجهة النظر الضريبة ، أو أنها تفرض على أساس اجمالى ولكن تلك الضريبة المفروضة على أساس اجمالى يتم خصمها من الضريبة المفروضة على وعاء الدخل أما ما يفرض على أساس اجمالى ولا يتم خصمة من ضريبة الدخل ، فيعتبر ضمن مصروفات التشغيل وتعالج كمصروفات مستحقة أو مخصصات.

٦. هل يتم احتساب ضريبة مؤجلة فى القوائم المالية المجمعة كما فى القوائم المستقلة ؟

نعم يتم احتساب ضريبة مؤجلة فى القوائم المجمعة كما فى المستقلة وذلك بعد استبعاد هامش الربح بين البنود والتعاملات بين الشركة القابضة والشركات التابعة على أساس أن الأساس الضريبي فى هذه الحالة هو القيمة الدفترية للأصل أو للالتزام فى القوائم المالية المستقلة أو الشركة التابعة وإن الأساس المحاسبى هو القيمة الدفترية

أعداد قائمة موارد الأموال واستخداماتها والتي حلت محلها قائمة التدفقات النقدية وقد اتخذت قائمة التدفقات النقدية اتجاهاً مشابهاً حيث عرضت ضريبة الدخل فى أنشطة التشغيل ولكن ضريبة (الدخل المدفوعة) أى أنها تعامل مثل أنشطة الاستثمار والتمويل حيث أنها تعرض على أساس يحصل نقداً أو مدفوع نقداً يضاف إليه ذلك إن كانت ضريبة الدخل تتعلق بنشاط استثمار أو تمويل فإنها تعرض فى تلك الأقسام ولا تعرض ضمن أنشطة التشغيل .

٤. تحديد ضريبة الدخل فى ضوء معايير المحاسبة المصرية والدولية

كما ذكرنا سابقاً أن ضريبة الدخل تتكون من الضريبة الجارية وهى تسدد وتحدد من واقع الأقرار \pm الضريبة المؤجلة الناشئة عن اختلاف الأساس وتوقيت الاعتراف بين معايير المحاسبة وقانون الضرائب ، وقد كان هناك مدخلان لتحديد الفروق المؤقتة وهما :

المدخل الأول : هو مدخل قائمة الدخل والذى يتم احتساب الفروق المؤقتة بناء على الفرق فى توقيت الاعتراف للإيرادات أو المصروفات طبقاً لمعايير المحاسبة المطبقة وتوقيت الاعتراف بتلك الإيرادات والمصروفات طبقاً لقانون الضرائب وقد الغى استخدام هذا المدخل بمعايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية .

المدخل الثانى : وهو مدخل الميزانية والذى يتم احتساب الفروق المؤقتة به بناء على الفرق بين القيمة الدفترية للأصل أو الالتزام المحدد طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية والإساس الضريبي لذات الأصل أو الالتزام المحدد طبقاً لقانون الضرائب، ومن هنا وجب توضيح قاعدتين الأولى وهى قاعدة كيفية تحديد الأساس الضريبي لأصل أو التزام والقاعدة الثانية هى قاعدة تحديد الفروق المؤقتة.

تحديد الأساس الضريبي

يجب التفرقة بين المعادلة التى يتم تحديد الأساس الضريبي للأصل والأساس الضريبي للالتزام .

أولاً : الأساس الضريبي للأصل

الاساس الضريبي = القيمة الدفترية للأصل + القيمة المتوقع استردادها للأصل فى المستقبل - القيمة الخاضعة للضريبة للأصل فى المستقبل

باب المحاسبة

المؤجلة هي جزء من ضريبة الدخل وكما كانت تلك الضريبة على التوزيعات لا تقع في نطاق ضريبة الدخل وبالتالي لا يعترف بأى نوع من الضرائب المؤجلة . وهنا يثور تساؤل آخر اذا فهل ليس هناك اى نوع من انواع الالتزامات التي يعترف بها القوائم المالية حتى يتم التوزيع وتخضع للضريبة .

هل يمكن توقع تلك الضرائب المتوقعة استحقاقها على التوزيعات اذا ما حدثت في المستقبل هنا يظل الامر يحتاج إلى حكم شخصي فإذا كانت الشركة الام هي المتحكمة في توزيع الارباح وبالتالي فهي التي ستتحكم في توزيع الارباح في الشركات التابعة فإن هذا يتحمل احتمال حدوث التوزيعات اقل من عدم حدوثه ما لم تكن هناك دلالات مؤكدة إن الشركات التابعة تقوم بتوزيع ارباح بصورة شبه ثابتة أو يمكن تحديدها بطريقة يعتمد عليها على مدار السنوات فإنه يمكن الاعتراف مخصصات على الارباح غير الموزعة في القوائم المالية المجمعة .

القسم الثالث

الضريبة على عوائد اذون الخزانة والسندات الحكومية بفرض قانون الضرائب على الدخل ضريبة على عوائد اذون الخزانة والسندات الحكومية بنسبة مقطوعة ولكن مع وجود اختلاف عن ما يحدث في حالة الضريبة على التوزيعات فايرادات تلك الأصول المالية (اذون الخزانة والسندات الحكومية) تدخل ضمن وعاء الضريبة وتحسب الضريبة طبقاً لقانون الضرائب على الدخل على وعاء الضريبة فاذا ما حدث ان بلغت قيمة الضريبة على وعاء ضريبة الدخل مبلغ أكبر أو مساوئ للضريبة على السندات فيتم خصم ضريبة السندات من ضريبة الدخل (الضريبة الجارية) المحتسبة من واقع الاقرار ، ولكن في حالة ما اذا زادت قيمة الضريبة على عوائد اذون الخزانة والسندات الحكومية على الضريبة الجارية المحتسبة من واقع الاقرار فلا يتم خصم المبلغ الزائد او ترحيلة من سنوات مقبلة ، وهو ما يوجد ما يسمى الضريبة المختلطة ٠٠ hybrid tax .

القسم الرابع

ما هو رأى المحاسبى حول معالجة الضريبة الإضافية المؤقتة على الدخل فقد نصت المادة الاولى من القانون

للاصل او للالتزام في القوائم المجمعة وبالنسبة للبندود التي نشأ عنها اصول ضريبية مؤجلة فيجب الاعتراف بها ان لا تكون الشركة الأم متحكمة في تخفيض الارباح لاسترداد القيمة للأصول الضريبية المؤجلة ، بالإضافة الى القاعدة العامة في الاعتراف بالاصول الضريبية المؤجلة ان تكون القيم المتوقعة استردادها وخصمها في المستقبل احتمال حدوثها اكبر من عدم حدوثها والا فلن يعترف بالاصل الضريبي المؤجل .

القسم الثانى

في هذا القسم سوف نتعرض إلى توزيعات الارباح التي تحصل عليها الشركة الام اما من شركة تابعة او من شركة شقيقة ولن يتسع مجال البحث لمناقشة القواعد التي وضعها قانون الضرائب لتحديد الشركة التابعة او الشقيقة وما فيه من تعارض مع ما هو وارد بمعايير المحاسبة المصرية او الدولية ، فقد اخضع القانون التوزيعات لضريبة قطعية بنسبة ٥٪ في حالات و ١٠٪ في حالات على التوزيعات الى تحصل عليها الشركة الام من شركاتها التابعة والتي تمثل ايراداً على مستوى القوائم المستقلة وان هذا الايراد يستبعد من الايرادات المحددة لوعاء الضريبة وكذا الضريبة الخاصة به لا يعتبر من الضرائب المخصومة عند المنبع التي يتم خصمها من الضريبة الجارية بتطبيق هذه القاعدة هل نعتبر هذه الضرائب المخصومة ضريبة دخل ؟

فالاجابة لا :

أ- حيث ان الضريبة يتم فرضها على مبلغ اجمالى (ايرادات التوزيعات)

ب- حيث ان مبلغ الضريبة المحسوب على التوزيعات لا يتم خصمه من ضريبة الدخل .

وبالتالى فتلك الضريبة لا تعتبر ضريبة دخل وبالتالي لا تعرض ضمن ضريبة الدخل بل تعرض ضمن مصروفات التشغيل ينشأ هنا سؤال ما هو موقف الارباح غير الموزعة على مستوى القوائم المالية المجمعة وهل تنشئ ضريبة مؤجلة (التزامات) الاجابه طالما انه اتضح مما سبق إن تلك الضريبة لا تقع في نطاق ضريبة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وبالتالي لا مجال للاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل حيث كما اتضح فالقسم الاول ان الضريبة

باب المحاسبة

ولكن هناك يثور التساؤل فكيف بعد ان يتم حساب الضريبة على ما يزيد على مليون جنيه نعود مرة اخرى ونخصمها كمصروف وبالتالي لم يستقيم حساب الضريبة بصورة سليمة فلو فرضنا ان وعاء الضريبة لشركة ما كان ٥ مليون جنيه مصرى وهو نفس صافى الربح وبالتالي فإن نسبة الضريبة الاضافية ستكون $4000000 \times 5\% = 200000$ ثم نقوم بخصمها من وعاء الضريبة ليصبح وعاء الضريبة $5000000 - 200000 = 4800000$ وبفرض ان سعر الضريبة ٢٠٪ فستكون ضريبة الدخل $4800000 \times 20\% = 960000$ وبالتالي فإن نسبة الضريبة الى صافى الربح ستكون $960000 = 19,2\%$

فى حين انه إذا ما اعتبرت نسبة ال ٥٪ ضريبة فستكون الضريبة كما يلى : $5000000 \times 20\% = 1000000$

$$200000 = 4000000 \times 5\%$$

$$1200000$$

اى ان نسبة الضريبة لصافى الربح المحاسبى ستكون كما يلى ٢٤٪ وهى اكبر من ٢٠٪ وهى كما يتضح انها اكثر تعبيراً فالضريبة الاضافية زادت من سعر الضريبة المطبق ولم تقله فكيف يستقيم المنطق عند فرض ضريبة اضافية ان تكون نسبة الضريبة اقل حتى من نسبة ٢٠٪ المطبقة ، لأن الغرض الذى قصده المشرع ان يحصل ضريبة اكثر على الوعاء الضريبى وحتى لو اعترض على انه يجب أن تتم اضافة $2000000 + 960000 = 1160000$ فستكون النسبة $1160000 = 23,2\%$ هنا نلاحظ ان نسبة الضريبة اقل من الحالة الثانية وليس هذا هو المهم ولكن إذا كانت مصلحة الضرائب قد رأت ان الضريبة الاضافية هى مصروف ضريبى فكيف يتم اضافتها على ضريبة دخل وهى ترى انها بندان مختلفان لضريبة الدخل لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم فى حين ان من وجهة نظر مصلحة الضرائب الاضافية تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ، كما ان الضريبة كما سبق ان ذكرنا فى مقدمة هذا البحث لا تعتبر من المصروفات او التكاليف من الناحية المحاسبية لكونها من الايرادات التى ليست ضرورية لعملية إنتاج السلعة والخدمة .

رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤ بفرض ضريبة إضافية بواقع ٥٪ على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعيين أو أرباح الاشخاص الاعتبارية طبقاً لاحكام قانون الضريبة على الدخل المشار اليه ويتم ربطها وتحصيلها وفقاً لتلك الاحكام .

• أولاً الرأى المحاسبى حيث ان الضريبة الإضافية هى ضريبة يتم فرضها على وعاء ضريبى وهو نفس الوعاء الذى تم تحديده طبقاً لقانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فهى ضريبة دخل تدخل عند حساب سعر الضريبة الفعلى Effective tax rate المتخذ كاساس لحساب الضريبة المؤجلة .

• ثانياً الرأى الضريبى : ترى مصلحة الضرائب أن الضريبة الاضافية هى من المصروفات واجبة الخصم حيث إنها استندت على نص ذلك القانون وإحكام محاكم وهذا رأى يحتاج للمناقشة بغض النظر عما ستقوم الادارة الضريبية بتطبيقه .

١. ان القانون رقم ٤٤ لسنة ٢٠١٤ هو قانون لاحق للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وبالتالي فالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يسبقه

٢. لكون الضريبة مؤقتة ومحددة لفترة معينة فإنها تنتهى بانتهاء مرور الفترة الزمنية دون الحاجة إلى اضافة مادة والرجوع لالغاءها .

٣. انها تحسب نفس اسس القياس والوعاء وإحكام الربط والتحصيل

٤. انها ضريبة مباشرة ولن يتم نقل عبئها الى طرف اخر

٥. تسدد على نفس الملف الضريبى وتحسب فى نفس الاقرار الضريبى

٦. انها ليست بمصروف او رسم حيث انها لا يتم ادائها مقابل خدمات أو مزايا يحصل عليها الممول .

ولكن اذا ما اتفق التطبيق على انها من وجهة النظر الضريبية مصروف واجب الخصم من الناحية الضريبية اى يتم خصمة من الوعاء ولكن من الناحية المحاسبية فإنها تعتبر ضريبة دخل لفرضها على وعاء ضريبى (ضريبة الدخل) وليست على اساس مبلغ اجمالى .