



المفاهيم الضريبية المستحدثة

أولا	: المنشأة الدائمة
ثانيا	: العقود طويلة الأجل
ثالثا	: العوائد المدينة
رابعا	: الإهلاك
خامسا	: السعر المحايد
سادسا	: تغيير الشكل القانوني
سابعا	: المراجعة الضريبية

أولا : المنشأة الدائمة

تعريف المنشأة الدائمة :-

تضمنت المادة 4 من القانون 91 لسنة 2005 تعريفاً للمنشأة الدائمة بأنها كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة لشخص غير مقيم في مصر وتشمل على الأخص

- محل الإدارة
- الفرع
- المبنى المستخدم كمنفذ للبيع
- المكتب
- المصنع
- الورشة
- المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات
- المزرعة أو الغراس
- موقع البناء أو المشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجده نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :-

1. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط
2. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض
3. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر
4. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع
5. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشرة فقط القيام بأى عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع
6. الاحتفاظ بمكان للعمل تزاوّل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذات صفة تمهيدية أو مساعدة فقط
7. الأعمال الصناعية والتجارية التى تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أى وكيل آخر ذو طبيعة مستقلة ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة منشأة دائمة للأخرى.

ويتفق هذا التعريف مع تعريف المنشأة الدائمة فى الاتفاقيات النموذجية لمنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أو نموذج الأمم المتحدة التى نصت فى المادة (1/5) من نموذج O.E.C.D بأن المنشأة الدائمة هى المقر أو المكان الثابت الذى يزاول من خلاله كل نشاط المشروع أو بعضه.

عناصر المنشأة الدائمة :-

يتضح من تعريف المنشأة الدائمة أنه يتضمن عناصر أساسية يمكن أبرازها فى الاتى :-

أولاً : تنظيم مادی دائم لمباشرة الأعمال :-

وهذا العنصر واضح عبارة عن المقر أو المكان الثابت والذى يمكن أن يشار إليه بالمنشأة والمنشأة هى تنظيم مادی جوهره المكان الذى يتم أعداده فى ضوء النشاط الذى يزاوله المشروع سواء كان نشاطاً تجارياً أو صناعياً أم خديماً ، ويتطلب هذا العنصر ضرورة توافر قدر من الثبات والاستقرار لهذا التنظيم سواء كان هذا الاستقرار مكانياً أم زمانياً .

ويتحقق الاستقرار المكانى بمجرد وجود مقر ثابت لمزاولة النشاط بصرف النظر عن مدة استمرار النشاط. كما يتحقق الاستقرار الزمنى باستمرار مزاولة النشاط لمدة معينة كما هو الحال فى مواقع البناء أو مشروع الإنشاء.

وللحكم على وجود الاستقرار الزمنى ينبغى البحث فى طبيعة المشروع لا فى المدة التى قضاها فى الدولة فوجود محل تجارى أو مصنع يعتبر ذا طبيعة دائمة ولو توقف المحل أو أغلق المصنع بعد فترة قليلة لوفاء صاحبة أو لتعسر أوضاعه المالية.

وفى المقابل يعتبر نشاط المعرض وأعمال السيرك القادم من دولة أجنبية أخرى من الأعمال ذات الطبيعة الوقتية الغير دائمة ولو استغرق وقتاً طويلاً نسبياً.

ثانياً : أن يكون التنظيم مولداً للربح أو مساهماً فى توليده

وهذا العنصر بديهى إذا أن الضريبة ترتبط بالربح وجوداً وعدماً وأن هذا يحقق سيادة الدولة فى فرض الضريبة ، وهو اعتبار الدولة الكائن بها هذا التنظيم مصدر دخل .

ومما لا شك فيه أن هذا يتحقق فى كافة الأنشطة الاستخراجية أو الصناعية أو الزراعية أو المالية كما هو الحال فى الفرع أو المصنع أو الورشة أو المنجم أو المزرعة ... الخ.

ثالثاً : أن يتمتع التنظيم ببعض مظاهر الاستقلال :-

ويقوم هذا العنصر على أساس أن تكون إدارة هذا التنظيم عن طريق ممثل عن المشروع مفوض منه السلطات ما يستطيع أن يتعهد به نيابة عن هذا التنظيم ولحسابه.

وعلى ذلك إذا كان يقوم على إدارة التنظيم شخص لا يتمتع بأية سلطة فى إدارة التنظيم ومن ثم فهو تابع فى علاقته بالمنشأة الأم ففى مثل هذه الحالة لا تكون بصدد منشأة دائمة أو مستقرة من الناحية الضريبية [مثال مكتب يتلقى أوامر الشراء من المركز الرئيسى للمنشأة وينقلها الى الغير والتحقق من عمليات التوريد] .

وهذا الاستقلال المالى والقانونى هو الذى يميز المستقل للمشروع عن الممثل التابع له ، فالممثل المستقل هو الذى يقوم بعمل تجارى ويتحمل مخاطر وكالتة ومن ثم تكون له شخصية مهنية مستقلة.

ولما كانت فكرة المنشأة الدائمة من صنع القانون الضريبي الدولى فقد تكفلت الاتفاقيات النموذجية سواء كانت صادرة عن منظمة التعاون الاقتصادى والتنمية أو التابعة للأمم المتحدة بيان ما يعد من قبيل المنشأة الدائمة ، وما لا يعد كذلك مراعية فى كل منهما قدر الإمكان صالح الدول المتقدمة أو النامية طبقا لموقف كل اتفاقية.

وقد أوضحت المادة الرابعة من القانون ما تشمله عبارة المنشأة الدائمة على وجه الخصوص منها محل الإدارة ، الفروع ، المبنى المستخدم كمنفذ بيع ، المكتب ، المصنع ، الورشة ، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجرة أى إنتاج آخر من الغابات ، المزرعة أو الغرس.

كما أشار هذا التعريف الى أن عبارة المنشأة الدائمة تشمل موقع البناء أو المشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك.

كما أوضحت المادة الرابعة من القانون ما لا تشمله عبارة المنشأة الدائمة ومنها :-

1. الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط .
2. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض.
3. الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر.
4. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات المشروع.
5. الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشرة فقط القيام بأى عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة المشروع.
6. الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوّل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل والناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط .

وتتميز هذه الأحوال بأن المشروع الأجنبى يزاول نشاطه فى الدولة من خلال مكان ثابت أو دائم إلا أنه لا يعتبر من قبيل المنشأة الدائمة لأنه ليس مولدا للدخل وإنما ذو طبيعة تحضيرية أو مساعدة .

إن دراسة المنشأة الدائمة لها أهميتها خاصة فى تطبيق اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي وكذلك عند تحديد المعاملة الضريبية للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فى مصر عندما تحقق أرباحاً نتيجة مزاولتها للنشاط فى مصر .

ثانيا : العقود طويلة الأجل

استحدثت المادة (21) من القانون 91 لسنة 2005 حكماً جديداً يتضمن المعاملة الضريبية للعقود طويلة الأجل فقد نصت المادة (21) من القانون على أن " يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به عقود طويلة الأجل على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

وتتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد .

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له .

ويحدد الوعاء الضريبي للعقد خلال فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقا للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية على أن يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح .

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة . ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها .

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ الحدود المشار إليها فى الفقرة السابقة يتم ترحيل باقى الخسارة الى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (29) من هذا القانون .

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو إداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محدده ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة " .

وتعود المعاملة الضريبية الخاصة للعقود طويلة الأجل فى أن هذه العقود بطبيعتها لا يمكن تحديد أرباحها بدقة إلا فى نهاية فترة تنفيذ العقد .

وحيث أن الفترة المالية سواء من الناحية المحاسبية أم الضريبية سنة ميلادية أو متداخلة لمدة 12 شهر لذلك يجرى العمل على تقسيم فترة تنفيذ العقد الى فترات ضريبية ,

ونظرا للطبيعة الخاصة بتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة لهذه العقود لذلك حددت المادة (27) من اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد صافى الأرباح الخاضعة للضريبة لهذه العقود فنصت على أن " يتحدد صافى الربح الخاضع للضريبة ، طبقا للمادة (27) من القانون على جميع ما يرتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل وذلك وفقا للخطوات الاتى :- .

1. يتم تحديد نسبة الإنجاز على أساس التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ، على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند تغيير هذه التكاليف.
 2. يتم تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد على أساس الفرق بين قيمة العقد والتكاليف المقدرة على أن يراعى إعادة احتساب إجمالي الأرباح المقدرة له عند تغيير قيمة العقد.
 3. يتم تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية على أساس إجمالي الأرباح المقدرة للعقد الكامل مضروبة في نسبة الإنجاز المحددة بالبند.
- وفى نهاية العقد يتم تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية.
- لذلك فإنه من غير العدالة أن تخضع العقد طويل الأجل فى السنوات الأولى لتنفيذه وفى حالة حدوث خسارة فى نهاية الفترة الضريبية لتنفيذ العقد لا يستفيد المشروع من ترحيل هذه الخسارة.
- على أنه فى حالة ما إذا كان نشاط الشركة يتضمن أكثر من عقد واحد فيتم فى هذه الحالة أولاً إجراء المقاصة بين أرباح العقود الأخرى وخسائر العقد طويل الأجل خلال الفترة الضريبية فإذا تبقى خسارة من العقد طويل الأجل يتم ترحيله للخلف وبالشروط السابق الإشارة إليها.
- ويقصد بالترحيل للخلف فى هذه الحالة استرداد المبالغ للمقاول للضريبة السابق سدادها أرباح العقد التى خضعت للضريبة عن السنوات السابقة على سنة تنفيذ العقد.
- فإذا اختتم حساب العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى خلالها بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً فإذا لم تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من الفترات الضريبية السابقة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها خلال تلك الفترات الضريبية السابقة ولكل عقد على حده.
- وتتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سبق أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية أعمالاً لحكم المادة (29) من القانون.
- وتطبيقاً لحكم المادة (27) من اللائحة التنفيذية فى نهاية مدة تنفيذ العقد يتم تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد على أساس التكاليف الفعلية مطروحة من الإيرادات الفعلية ، فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهت خلالها تنفيذ العقد بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة الضريبية أولاً أو الفترات الضريبية السابقة المحددة لتنفيذ العقد خلالها وبما لا يتجاوز الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة (ترحيل خلفى للخسائر) ولكل عقد على حدة.

ويحقق هذا الحكم العدالة في خضوع العقود طويلة الأجل وخاصة إذا اقتصر نشاط الشركة على عقد واحد كما هو الحال في الفروع أو المنشآت الدائمة الأجنبية ، ذلك أن الأرباح الحقيقية للعقد طويل الأجل لا يمكن تحديدها بدقة في نهاية العقد . وحيث أنه وفقا لطريقة نسبة الإتمام ووفقا لمعايير المحاسبة المصرية أو الدولية لا بد أن يكون نتيجة تنفيذ العقد خلال السنوات المالية الأولى أرباحاً مما يترتب على ذلك خضوع هذه الأرباح للضريبة.

ثالثا : العوائد المدينة

اولا:- ينص البند [1] من المادة(23) من القانون 91 لسنة 2005 على أنه :

- بعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم على الأخص ما يأتي :-

- عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها وذلك يعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .

يقصد بالعوائد المدينة كل ما يتحمله الشخص الطبيعي من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات والسندات والأذون .

- وقد نصت المادة (29) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه :-

يقصد بالعوائد الدائنة في تطبيق حكم البند [1] من المادة (23) من القانون كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية وتخضع العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط .

وهنا تختلف المعاملة الضريبية للعوائد المدينة حيث اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة باختلاف أنواعها واختلاف الحالات التي تدفع فيها .

ثانيا:- وينص البند[4] من المادة (24) على أنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم :

- " العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة المالية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية " .

- وتنص المادة (31) من اللائحة التنفيذية للقانون :-

يتم احتساب العائد المسدد على القروض المنصوص عليها في البند [4] من المادة (24) من القانون على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية

- كما ورد بنص البند [5] من المادة (24) من القانون 91 لسنة 2005 على :-

- " لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ما يلي :-
- عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

■ وقد نصت المادة (32) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه:

" لا تشمل عوائد القروض والديون المنصوص عليها في البند [5] من المادة (24) من القانون عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام " .

ثالثاً:- تنص المادة (52) البند [1] من القانون 91 لسنة 2005 على أنه :

■ لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي :-

العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة 47 من هذا القانون على أن القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي تم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديداتها قرار من الوزير .

■ وقد أوضحت المادة (58) من اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالقروض والسلفيات وحقوق الملكية وفقاً للآتي :

تشمل العوائد المدينة في تطبيق حكم البند [1] من المادة (52) من القانون كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من القروض والسلفيات أيا كان نوعها والسندات والأذون وتشمل القروض والسلفيات في تطبيق حكم هذا البند والسندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد أو متغير .

ويقصد بحقوق الملكية في تطبيق حكم البند المشار إليه في الفقرة السابقة ، رأس المال المدفوع مضافاً كل الاحتياطات والأرباح المرحلة ومخصوماً منه الخسائر المرحلة على أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الاحتياطات في حالة عدم خضوعها للضريبة .

وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها من الأرباح المرحلة والاحتياطات فقط وتحسب النسبة على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبة إلى باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع .

وقد نصت المادة (59) من اللائحة التنفيذية على كيفية حساب متوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات طبقاً للآتي :-

مع مراعاة أحكام المادة السابعة من القانون 91 لسنة 2005 والبند [1] من المادة (52) من القانون بحسب متوسط حقوق الملكية وفقاً للمعادلة الآتية :-

$$0 \text{ حقوق الملكية أول السنة المالية} + \text{حقوق الملكية آخر السنة المالية}$$

2

ويحسب متوسط القروض القروض والسلفيات في تطبيق حكم المادة المادة ذاتها طبقاً للمعادلة الآتية :-

$$0 \text{ رصيد القروض والسلفيات أول المدة} + \text{رصيد القروض والسلفيات آخر المدة}$$

2

وذلك مع مراعاة استبعاد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التي حصل عليها الشخص الاعتباري عند مقارنة نسبة متوسط القروض والسلفيات الى متوسط حقوق الملكية وفقاً لحكم هذه المادة .

الخلاصة :-

يجب مراعاة الخطوات التالية عند تحديد العوائد المدينة الواجب اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم :

- تحدد العوائد المدينة المستحقة وفقاً للتعاقد إعمالاً للبند [1] من المادة (23) من القانون .

يستبعد منها :

1. العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة وفقاً للبند [1] من المادة (23) المذكورة { تخصم هذه العوائد من العوائد المدينة أيًا كانت قيمتها } .
2. العوائد طبقاً للبند [4] من المادة (24) من القانون.
3. العوائد المدينة المدفوعة لأشخاص طبيعيين وفقاً للبند [5] من المادة (24).
4. العوائد المدينة وفقاً للبند [1] من المادة (52) من القانون حسب كل سنة على حده بما يتفق وحكم المادة السابعة من مواد إصدار القانون .

رابعاً : الإهلاك

وقد استحدث هذا القانون نظام جديد لإهلاك الأصول بنظام ساس الإهلاك مع زيادة معدلات إهلاك كافة الأصول سواء كانت هذه الأصول بهدف زيادة الإنتاج أو تحسينه .

وذلك تطبيقاً لأسس المحاسبة التي تعتبر الإهلاك من التكاليف الواجبة الخصم لتحديد الربح الخاضع للضريبة وتناول القانون إهلاك الأصول في المواد من المادة 25 حتى المادة 27 والمواد من المادة 33 حتى المادة 35 من اللائحة التنفيذية للقانون ونستعرض هنا نصوص هذه المواد .

أولاً : م (25) تنص م 25 من القانون 91 لسنة 2005 على :

يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي :

1. (5%) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أى من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
2. (10%) من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أى من الأصول المعنوية التي يتم شرائها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية .
3. يتم إهلاك الفنتين التاليين من أصول المنشأة طبقاً أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها : -
 o الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
 o جميع أصول النشاط الأخرى نسبة 25% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
4. لا يحسب إهلاك للأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .

ثانياً : تنص المادة 26 من القانون 91 لسنة 2005 على أنه :

يقصد بأساس الإهلاك فى تطبيق أحكام المادة 25 من هذا القانون القيمة الدفترية للأصول كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقية التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو إهلاكها خلال الفترة الضريبية.

فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك 10 آلاف جنيه يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم .

ثالثاً : تنص المادة 27 من القانون 91 لسنة 2005 على :

تخصم نسبة 30% من تكلف الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة 25 من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30% المذكورة .

ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

وتناولت اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 991 لسنة 2005 تفاصيل مواد القانون الخاصة بالإهلاك وفقاً للآتى :

(1 م 33 من اللائحة التنفيذية تنص على أن :-

يقصد بالأصول المعنوية التى يتم شرائها فى تطبيق حكم البند [2] من المادة 25 من القانون الأصول التى ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للاستخدام فى الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التى تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال أما بالنسبة

للأصول المعنوية التى يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة فيتم إهلاكها طبقاً للبند [2] من المادة (25) من القانون مع مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوى التى تم تحميلها ضمن التكاليف فى السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

(2 م 34 من اللائحة تنص على :-

يراعى بالنسبة لنظام أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادتين 25 ، 26 من القانون ما يأتى :

o تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول فى أول الفترة مضافاً إليها مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصول وكافة الإضافات خلال العام . كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التى تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجى مخصوماً منه التصرفات فى الأصول أو التعويضات .

ويعامل هذا الرصيد على النحو الآتى :-

- إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط .
- إذا كان الرصيد 10 آلاف جنيهاً فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم فى ذات السنة .
- إذا كان الرصيد يزيد عن 10 آلاف جنيهاً يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند [3] من المادة 25 من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ويرحل الرصيد المتبقى أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك .

▪ لا يجوز مخالفة نسب الإهلاك المنصوص عليها في المادة 25 من القانون وذلك لأغراض حساب الضريبة .

▪ لا تخضع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة ولا يسرى بشأنها الإهلاك المقرر في المواد 25 ، 26 ، 27 من القانون بحسب الأحوال .

(3) م 35 من اللائحة التنفيذية تنص على أنه : -

لأغراض حساب الضريبة في تطبيق حكم المادة 27 من القانون يجب استبعاد نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي سواء كانت جديدة أو مستعملة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول ويتم إدراج القيمة الباقية في أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة 26 من القانون .

وبنظرة فاحصة للتعريف السابق يتضح ما يلي :-

- الإهلاك يجرى على الأصول التالية :
 - الأصول الثابتة الملموسة
 - الأصول الثابتة غير الملموسة
- أن الإهلاك يحسب على أساس القيمة التي تتخذ أساساً للإهلاك .
- أن يتم حساب الإهلاك طبقاً لطرق الإهلاك التي يتم استخدامها لتحصيل قيمة الإهلاك بطريقة منتظمة وتتركز هذه الطرق في :
 - طريقة القسط الثابت وقد أخذ المشرع الضريبي هذه الطريقة بالنسبة للمباني والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية .
 - طريقة القسط المتناقص : وقد أخذ المشرع الضريبي بإتباع هذه الطريقة بالنسبة للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وأصول النشاط الأخرى .
 - الإهلاك المعجل : وقد أخذ المشرع الضريبي بإتباع هذه الطريقة بالنسبة لتكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج الصناعي ولمرة واحدة .

(4) المعاملة الضريبية للإهلاك في ظل القانون 91 لسنة 2005 :

أوضح قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية المعاملة الضريبية للأصول إلى أربعة مجموعات وحدد لكل مجموعة منها طريقة معينة ونسب محددة للإهلاك وفقاً للآتي :

المجموعة الأولى :

طبقاً لنص البند [1] من المادة (25) من القانون وهي " المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات

حيث حدد :-

- القيمة القابلة للإهلاك لهذه المجموعة بما يساوي تكلفة شرائها أو إنشائها أو تطويرها أو تجديدها أو إعادة بنائها .
- طريقة الإهلاك لهذه المجموعة على أساس القسط الثابت .
- معدل الإهلاك بنسبة 5% كل على حده في كل فترة ضريبية .

المجموعة الثانية :

طبقاً لنص البند [2] من المادة (25) من القانون وهي " الأصول المعنوية بما فيها شرط شهرة النشاط " .

حيث حدد :-

- القيمة القابلة للإهلاك لهذه المجموعة بما يساوي تكلفة شرائها أو إنشائها أو تطويرها أو تجديد أى منها التى يتم شراؤها .
- طريقة الإهلاك لهذه المجموعة على أساس القسط الثابت .
- معدل الإهلاك بنسبة 10% كل على حده فى كل فترة ضريبية .

المجموعة الثالثة :

وتتكون من فئتين :-

❖ الفئة الأولى :-

طبقاً للبند [3] فقرة (1) من المادة (25) من القانون وتشمل الحاسبات الآلية ، ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات .

حيث حدد :-

- القيمة القابلة للإهلاك لهذه الفئة القيمة الدفترية كما هى مدرجة فى الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية على أن يزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد وإعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوى وقيمة الأصول التى تم التصرف فيها بقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو إهلاكها خلال الفترة الضريبية .
- طريقة الإهلاك لهذه المجموعة على أساس القسط المتناقص .
- معدل الإهلاك بنسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

❖ الفئة الثانية :

طبقاً للبند [3] فقرة (ب) من المادة (25) من القانون وتتركز فى جميع أصول المنشأة ويقصد بها : كافة الأصول التى تمتلكها المنشأة بخلاف الأصول الواردة فى المجموعة الأولى والمجموعة الثانية والفئة الأولى من المجموعة الثانية مثل : الآلات والمعدات والأثاث والتركيبات ووسائل النقل والأجهزة المكتبية .

المجموعة الرابعة :-

طبقاً لنص المادة (27) من القانون وهي :-

" تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج " ويتم حساب أساس الإهلاك طبقاً لنص المادة (25) من القانون عن الفترة الضريبية بعد خصم نسبة 30% المذكورة بالمادة (27) من القانون . ويشترط لحساب هذا الإهلاك أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

وفى جميع الأحوال قد نصت المادة (25) من القانون 91 لسنة 2005 على أنه " لا يحسب إهلاك للأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة لإهلاك بطبيعتها " .

ملخص المعاملة الضريبية لنظام أساس الإهلاك

طبقاً لنص المادتين (25) ، (26) من القانون 91 لسنة 2005

والمادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون

xxxx	رصيد كل مجموعة أصول أول الفترة
	مضافاً إليه :
xxxx	مشتريات الأصول
xxxx	والإضافات (تكلفة الأصل وتركيبه والعمرات) خلال العام
xxxx	رصيد
	يخصم منه :
xxxx	قيمة التصرف في الأصول والتعويضات خلال العام
—	
xxxx	رصيد
	<u>ويعامل هذا الرصيد كالآتي :</u>
	أ - إذا كان الرصيد الناتج سالباً يتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح النشاط.
	ب- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم.
	ج - إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك وفقاً للنسبة الواردة بالبند [3] من المادة (25) من القانون ويرحل الباقي أياً كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك

وسوف نوضح الحالات الثلاث السابق ذكرها في مثال عملي في الآتي :

تمتلك منشأة أصول للنشاط كالآتي :

رصيد الأصول أول الفترة 250000 جنيه ، والإضافات التي تمت خلال السنة تكلفتها 25000 جنيه.

والمطلوب : بيان المعاملة الضريبية للإهلاك طبقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005 ولائحته التنفيذية في الحالات الآتية :

- حالة التصرف في الأصول بمبلغ 300000 جنيه
- حالة التصرف في الأصول بمبلغ 265000 جنيه
- حالة التصرف في الأصول بمبلغ 200000 جنيه

الحل :-

الحالة الأولى : في حالة التصرف في الأصول بمبلغ 300000 جنيه

رصيد الأصول في أول الفترة الضريبية	250000 جنيه
الإضافات خلال السنة	25000 جنيه
	—
رصيد	275000 جنيه
التصرف في الأصول	300000 جنيه
	—
الرصيد	25000 جنيه

ويتضح أن الرصيد سالب بمبلغ 25000 جنيه ويتم إضافة هذا الرصيد إلى أرباح المنشأة.

الحالة الثانية : فى حالة التصرف فى الأصول بمبلغ 265000 جنيه

رصيد الأصول فى أول الفترة الضريبية	250000 جنيه
الإضافات خلال السنة	25000 جنيه
رصيد	275000 جنيه
التصرف فى الأصول	265000 جنيه
الرصيد	10000 جنيه

ويتضح لنا أن الرصيد مبلغ 10000 جنيه ويحمل الرصيد بالكامل ويعد من التكاليف الواجبة الخصم فى ذات السنة طبقاً لنص البند [ب] من المادة (34) من اللائحة التنفيذية للقانون.

الحالة الثالثة : فى حالة التصرف فى الأصول بمبلغ 200000 جنيه

رصيد الأصول فى أول الفترة الضريبية	250000 جنيه
الإضافات خلال السنة	25000 جنيه
رصيد	275000 جنيه
التصرف فى الأصول	200000 جنيه
الرصيد	75000 جنيه

وفى هذه حالة يعامل هذا الرصيد طبقاً لنص البند [ج] من المادة (34) من اللائحة التنفيذية حيث أنه أكبر من 10000 جنيه وفقاً لنسب الإهلاك الواردة بالبند [3] من المادة (25) من القانون دون النظر إلى مدة استخدامه.

وبالتالى يكون الإهلاك $75000 \times 25\% = 18750$ جنيه
والباقي يرحل كأساس للإهلاك فى السنة التالية.
أساس للإهلاك فى السنة التالية $75000 - 18750 = 56250$ جنيه

خامساً : السعر المحايد

تنظر التشريعات الضريبية بحذر إلى العلاقة بين المركز الرئيسى والفروع أو الشركات المتفرعة ذلك أن تجنب الضريبة من قبل الشركات أمر تفرضه طبيعة أهدافها، وهى تعظيم أرباحها من خلال تخفيض العبء الضريبى إلى أقل حد ممكن.

وقد دعا ذلك قيام بعض التشريعات الضريبية، وبصفة خاصة فى الدول المتقدمة، بوضع قواعد خاصة تطبق على الإيرادات والتكاليف التى يتم نسبتها إلى الفروع أو الشركات المرتبطة، بالإضافة إلى اقرار حق الإدارات الضريبية فى تعديل الحسابات للشركة المرتبطة وفروعها تجنباً لنقل الأرباح والاستفادة من المزايا الضريبية.

ويتأثر تحديد الإيرادات والتكاليف للشركات أو المنشآت المرتبطة بعلاقة التبعية القائمة بين وحدات هذه الشركات والمركز الرئيسى أو علاقة هذه الوحدات بعضها البعض.

وقد تكون علاقة التبعية قانونية، كما هو في حالة إنشاء كيانات مجردة من الشخصية القانونية كالفروع بالنسبة للمركز الرئيسي، أو في حالة إنشاء كيانات مستقلة سواء تملكت الشركة كل أو غالبية رأس المال، كما هو الحال في الشركات التابعة أو المتفرقة .

وقد تكون علاقة التبعية واقعية، والتي تظهر من خلال الشروط والعلاقات التعاقدية التي تتم بين الوحدتين المرتبطتين ، كما هو الحال في حالة عدم امكان مزاوله أى من الوحدتين لنشاطها إلا من خلال رؤوس أموال أو منتجات الطرف الآخر، أو تعليق نشاط أى من الوحدتين على التعاون الفني من جانب الوحدة الأخرى.

ولا يقتصر تطبيق هذه الطرق من الناحية العملية على المعاملات التي تتم بين المركز الرئيسي والكيانات القائمة خارج حدود الدولة، وإنما تتم أيضاً على الوحدات المرتبطة الكائنة داخل إقليم الدولة، ذلك أن استخدام تسعير التحويلات كوسيلة للتجنب الضريبي لا يقتصر فقط على المعاملات الدولية ولكن يمكن تحقيقه داخل إقليم الدولة وذلك عن طريق نقل الوعاء الخاضع للضريبة من نشاط خاضع إلى نشاط معفى داخل إقليم الدولة.

تحديد السعر المحايد :-

تبدو المشكلة الرئيسية فيما يتعلق بهذه التعاملات في كيفية تحديد السعر الطبيعي أو العادل أو الحقيقي ، وهو السعر الذي يجب أن يتم تقييم هذه الصفقات به كما لو كان كل من طرفي المعاملات مستقلاً عن الآخر.

ويتم تحديد هذا السعر في ضوء ما يعرف بمبدأ عدم التحيز. وهو يعنى أن تقييم الأعمال والتصرفات التي يتم تنفيذها بين الأشخاص المرتبطة، كما لو كانت هذه الأعمال أو التصرفات تتم بين أطراف كل منهما مستقل عن الآخر.

ويطلق على السعر الذي يتم تحديده طبقاً لهذا المبدأ بالسعر المحايد، وهو السعر الذي يمكن أن يكون ثمناً للسلع أو الخدمات فيما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الشركات بعلاقة قانونية.

وقد عرفت منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية في تقريرها الصادر في 1979 السعر المحايد بأنه السعر الذي يتم الإتفاق عليه بين أطراف غير مرتبطين يزاولون نشاطهم في عمليات متماثلة وفي ظل ظروف وشروط السوق المفتوح.

وتحديد السعر المحايد لا يتم بسهولة وإنما يتم تحديده في ضوء مجموعة من العوامل التي تؤثر فيه ويمكن بيانها في الآتي:

- مدى التماثل أو التشابه بين صفقة وأخرى، بحيث يتم تحديد السعر المحايد وفقاً لظروف كل صفقة أخرى مماثلة أو متشابهة.
 - الالتزامات القانونية المتعلقة بكل صفقة، ومقارنتها بالالتزامات القانونية للصفقة المشابهة أو المقارنة، مما لهذه الالتزامات القانونية من قدرة في التأثير على سعر الصفقة، كما إذا كان البيع نقداً أو بالتقسيط.
 - ظروف السوق في الوقت الذي تتم فيه العملية أو الصفقة ومقارنتها بظروف السوق التي تمت فيها الصفقة أو العملية المقارنة أو المشابهة، كندرة السلعة أو وفرتها، وكذلك حالة كساد في السوق أو رواج.
 - ظروف العملية أو الصفقة ذاتها إذ أن عرض البائع لسلعته بكميات أكبر يؤدي إلى تحديد سعر أقل.
- ويترتب على ما سبق، سهولة تحديد هذا السعر في حالة وجود نظير لهذه السلعة في السوق الحرة ، في حين يصعب تحديده عندما لا يكون للسلعة نظير في السوق.

ومسابقة لهذه المفاهيم استحدثت قانون الضريبة على الدخل رقم (91) لسنة 2005 نصاً يعطى لمصلحة الضرائب الحق في تحديد السعر المحايد للتعاملات التي تتم بين الشركات المرتبطة، وذلك في المادة (30) من القانون التي نصت على " إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص مرتبطين من شأنها تخفيض وعاء الضريبة، أو نقل عبئها من شخص خاضع إلى آخر معفى أو غير خاضع لها يكون لمصلحة الضرائب تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد وتحدد اللائحة التنفيذية طرق تحديد السعر المحايد ".

ولرئيس المصلحة عند الضرورة إبرام اتفاقات مع منشآت مرتبطة على اتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحاييد في تعاملاتها.

وقد حددت المادة (38) من اللائحة التنفيذية للقانون بعض صور المعاملات التي يجوز للمصلحة التحقق من أن السعر محايد فنصت على "للمصلحة التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحاييد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم " على أن الواضح من هذه المادة أن هذه الحالات على سبيل المثال لا الحصر.

كما حددت المادة (1) من القانون تعريفاً لكل من الشخص المرتبط والسعر المحاييد، أما عن الشخص المرتبط فهو كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

1. الزوج و الزوجة والأصول والفروع
2. الشركة والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
3. الشركاء المتضامنون أو الموصون في شركات الأشخاص.
4. أي شركتين أو أكثر يمتلك شخص آخر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت في كل منهما.

وأما السعر المحاييد، فهو السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

وعن طرق تسعير التعاملات فقد نصت عليها المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يتم تحديد السعر المحاييد، المنصوص عليه في المادة (30) من القانون طبقاً لأحدى الطرق الآتية:

1. طريقة السعر الحر المقارن :
وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين .
ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل التالية :
 - o الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .
 - o ظروف السوق .
 - o الظروف الخاصة بالعملية المعنية .

2. طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح :
ووفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مودية الخدمة ، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف آخر مستقل في معاملات أخرى مشابهة.

3. طريقة سعر إعادة البيع :

ووفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط ، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

أما عن الأولوية فى تطبيق طرق التسعير المشار إليها فقد نصت المادة (40) من اللائحة التنفيذية على :

أن تكون الأولوية فى تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن، وفى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخرين المنصوص عليهما فى المادة السابقة .

وفى حالة عدم إمكانية تطبيق أى من الطرق الثلاثة المشار إليها فى المادة السابقة ، يجوز إتباع أى طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول .

وفى جميع الأحوال يجوز الإتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التى يتبعها الممول فى تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة .

وقد حددت هذه المادة الأولوية المتعلقة بتطبيق هذه الطرق لتكون على الوجه الآتى :

أن الأولوية لتطبيق طريقة السعر الحر المقارن وهذا يعنى أنه فى حالة توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة لا يجوز للبنك أو الشخص الإعتبارى إتباع أى طريقة أخرى .

فى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق السعر الحر المقارن أى من طريقتى التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح وطريقة سعر إعادة البيع .

فى حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق أى من الطرق الثلاث السابقة ، يجوز إتباع أى طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الإقتصادى والتنمية أو أى طريقة أخرى ملائمة للممول .

يجوز الإتفاق مسبقاً بين الشخص الإعتبارى والإدارة الضريبية على الطريقة التى يمكن أن يتبعها لتحديد السعر المحايد بالنسبة لتعاملاته مع الأشخاص المرتبطة ، وهى ما تعرف باتفاقيات التسعير المقدم .

ويفرض هذا النص على عاتق مصلحة الضرائب العبء الأكبر فى تطبيقه ، باعتبار أن النجاح فى تطبيق قواعد تسعير المعاملات ، وخاصة مع مفهوم الربط الذاتى يتوقف على توفير البيانات اللازمة لتنفيذه .

سادساً : تغيير الشكل القانونى

يعد منح الشركات أو المنشآت التى تغير شكلها القانونى معاملة ضريبية تفضيلية أمراً تفرضه الاعتبارات الاقتصادية لهذا التغيير . ومن صور هذه المعاملة الضريبية تأجيل الإلتزام الضريبى .

ويعد تأجيل الإلتزام بالضريبة صورة من صور الحوافز الضريبية التى تقررها التشريعات الضريبية ، ويتحقق ذلك من خلال السماح للممول سواء كان شخصاً طبيعياً أو اعتبارياً بتأجيل دين الضريبة على الدخل أو التوزيعات المستحقة حتى يتم تحصيلها أو توزيعها .

ويعتبر تأجيل الإلتزام الضريبى أحد الأدوات الرئيسية لتسهيل الإستثمارات الخارجية ، وهو مقبولاً من كلاً من المستثمر والدول النامية لجذب الإستثمارات.

ويعد من قبيل الحوافز الواردة بالقانون والتى يمكن تطبيقها على الأشخاص الاعتبارية تأجيل الإلتزام الضريبى الناتج عن تغيير الشكل القانونى .

وقد نصت المادة (53) من القانون على أنه " فى حالة تغيير الشكل القانونى لشخص اعتبارى أو أكثر لا يدخل فى حساب الأرباح والخسائر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم ، بشرط إثبات الأصول والإلتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة ، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي :-

1. اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
2. تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
3. تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى .
4. شراء أو الإستحواذ على 50 % أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت ، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة .
5. شراء أو الإستحواذ على 50 % أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المشتريّة أو المستحوذة .
6. تحول شخص إعتباري إلى شركة أموال .

ويتضح من نص المادة (53) من القانون أن تغيير الشكل القانوني يشمل الصور التالية :

أولاً : الإندماج :

نصت المادة (53) في البند (1) منها على أنه يعد تغييراً للشكل القانوني " اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر " .

ويعرف الإندماج بأنه عقد تضم بمقتضاه شركة أو أكثر إلى شركة أخرى ، فتزول الشخصية المعنوية للشركة المنضمة ، وتنتقل أصولها وخصومها إلى الشركة الضامة أو تمتزج بمقتضاه شركتان أو أكثر ، فتزول الشخصية المعنوية لكل منهما وتنتقل أصولهم وخصومهم إلى شركة جديدة .

وتنقسم صور الإندماج إلى :

الأولى : الإندماج بطريقة الضم : وهو إلتحام شركة أو أكثر بشركة أخرى فتزول الشخصية المعنوية للأولى وتنتقل أصولها أو خصومها إلى الثانية التي تظل محتفظة بشخصيتها المعنوية .

الثانية : الإندماج بطريقة المزج : وهو إمتزاج شركتين أو أكثر إمتزاجاً يؤدي إلى زوال الشخصية المعنوية لكل منهما وإنتقال أصولهم وخصومهم إلى شركة جديدة .

الثالثة : الإندماج بطريقة الإنقسام : وهو إنقسام ذمة شركة واحدة إلى قسمين أو أكثر ودمجهم في شركتين قائمتين ، أو إنقسام ذمة أكثر من شركة إلى عدد من الإقسام لتنشأ عليها شركتان جديدتان أو أكثر ويتمثل الغرض من هذه العملية في تحقيق التخصص في الإنتاج أو إعادة تنظيمه .

والحكمة من ذلك هو تشجيع هذه الشركات والمنشآت على تكوين وحدات إنتاجية كبيرة تحتاج إليها البلاد حتى تتمكن من القيام بالمشروعات الإقتصادية الضخمة وتستفيد من مزايا الإنتاج الكبير .

وهذا الاندماج يتفق مع سياسات التركيز الفنى أو المالى الذى تتجه إليه البنوك الوطنية والبنوك الكبرى ومنها دولية النشاط .

ثانياً : التقسيم :

نصت المادة (53) في البند (2) منها على أنه يعد تغييراً للشكل القانوني تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .

ويقصد بالتقسيم إنقسام ذمة شركة واحدة إلى قسمين أو أكثر ، تقوم على كل منها شركة جديدة ، وتزول الشخصية المعنوية للشركة المنقسمة ويصير المساهمون فيها مساهمين في الشركة الجديدة التى لا تقل عن إثنين .

وتتمثل صور التقسيم فى الآتى :

- الصورة الأولى : التقسيم مع تصفيه الشركة الأصلية

وتتمثل هذه الصورة في حالة قيام الشركة المقسمة بإنهاء وتصفية نشاط الشركة المساهمة بكل أصولها والتزاماتها في شركتين أو أكثر من الشركات الناتجة عن التقسيم مقابل الحصول على أسهم في الشركات الناتجة عن التقسيم تعادل قيمة الأسهم في الشركة الأصلية بعد تصفيتها وفي هذه الحالة لا يكون هناك وجود للشركة الأصلية .

وتعرف هذه الصورة بالانقسام البحت أو الكلى ، إذ أنه في هذه الحالة تنقضى الشخصية المعنوية للشركة الأصلية أو المقسمة ، ويصبح لكل شركة ناتجة عن شخصية معنوية مستقلة ، ويصير المساهمين في الشركة الأصلية مساهمين في الشركة الجديدة .

■ الصورة الثانية : التقسيم بإنشاء شركة تابعة

وتتمثل هذه الصورة في حالة قيام الشركة الأصلية بتحويل جزء من أموالها إلى شركة تابعة ثم تقوم بتوزيع أسهم الشركة التابعة على المساهمين بالشركة الأصلية .

وتعد هذه الصورة من صور الانقسام الجزئي التي لا تؤدي إلى زوال الشخصية المعنوية للشركة الأصلية .

■ الصورة الثالثة : التقسيم بتحويل فرع إلى شركة

وتتمثل هذه الصورة في حالة قيام الشركة الأصلية بنقل مجموعة من الأموال (الأصول والالتزامات) التي تجسد كيان لفرع إلى شركة أخرى قائمة أو جديدة .

ثالثا : تحول الشركة :

وفقا لحكم البند [32] من المادة (53) من القانون يعد تغييرا في الشكل القانوني :

- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال
- تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى

رابعا : شراء أو الاستحواذ على الأسهم أو حقوق التصويت :-

ويقصد بالاستحواذ تبادل أسهم الشركة مع أسهم شركة أخرى أي أن المقابل في الاستحواذ لا يكون في شكل نقدي . وهذا ما يميز الاستحواذ عن الشراء ، فالشراء يكون الحصول على الأسهم مقابل مبلغ من النقود أما الاستحواذ فيكون المقابل غير نقدي .

ووفقا لحكم البند (4) من المادة (53) من القانون يعد تغييرا في الشكل القانوني :-

- شراء أسهم أو حقوق تصويت في شركة مقابل مبلغ من النقود
- تبادل جزء من أسهم شركة مع أسهم شركة أخرى
- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من أسهم الشركة أو حقوق التصويت سواء من حيث العدد أو قيمته في شركة .

خامسا : شراء أو الاستحواذ على أصول أو التزامات شركة أخرى :

وفقا لحكم البند (5) من المادة (53) من القانون يعد تغييرا في الشكل القانوني في الحالتين الآتيتين :

- شراء أسهم أو حقوق تصويت في شركة مقابل بعض أصول والتزامات شركة مقيمة .
- تبادل جزء من أسهم شركة مقابل أصول والتزامات شركة مقيمة أخرى .
- شراء أو الاستحواذ على 50% أو أكثر من الأصول والالتزامات في شركة مقيمة .
- أن يكون الشراء أو الاستحواذ بين شركتين مقيمتين .

سادسا : تحول شخص إعتباري عام إلى شركة أخرى :-

وفقا لحكم البند (6) من المادة (53) من القانون يعد تغييرا في الشكل القانوني تحول شخص إعتباري عام ، أي شخص إعتباري مملوكة للدولة إلى شركة أخرى .

وتقوم فكرة تأجيل الالتزام الضريبي على تأجيل الاعتراف بالربح الرأسمالي الناتج عن تغيير الشكل القانوني من تاريخ تغيير الشكل القانوني إلى تاريخ التصرف في الأصل .

وتتوقف فكرة تأجيل الالتزام الضريبي المنصوص عليه في المادة (53) على حرية الشركات الناتجة عن تغيير الشكل القانوني في الاستفادة من هذا الحكم ولكن بالشروط الواردة في القانون .

وقد حددت المادة (61) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط اللازمة لتأجيل الالتزام الضريبي إلى تاريخ التصرف ونصت اللائحة على " لايدخل في وعاء الضريبة ، في تطبيق حكم المادة (53) من القانون ، الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، وذلك بالشروط الآتية :

أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني .
أن يتم حساب الأهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطيات وفقا للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير .

ووفقا لحكم المادة (61) من اللائحة التنفيذية تلتزم الشركات الناتجة عن تغيير الشكل القانوني بتحديد الوعاء الخاضع للضريبة خلال الفترة من تاريخ تغيير الشكل القانوني حتى تاريخ التصرف في هذه الأصول على أساس تقييم الأصول والالتزامات الناتجة عن هذا التغيير على أساس القيمة وقت تغيير الشكل القانوني .
والهدف من ذلك أنه طالما تم تأجيل الاعتراف بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني ، فمن غير المقبول أن تقوم هذه الشركات الناتجة بإحتساب الإستهلاك مثلا على أساس القيمة بعد تغيير الشكل القانوني مما يترتب عليه تخفيض الوعاء الخاضع للضريبة .

ونظرا لأن تغيير الشكل القانوني يتطلب لأغراض المحاسبة إثبات الأصول والالتزامات الناتجة عن تغيير الشكل القانوني بقيمتها بعد تغيير الشكل القانوني لذلك نصت المادة 62 من اللائحة التنفيذية على " في تطبيق حكم المادة (53) من القانون ، على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسائها طبقا لحكم المادة (78) منه على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما أن عليه إعداد قائمه الدخل وفقا لهذه القيم " .

على أنه نظرا " لأن تحديد الوعاء الخاضع للضريبة في حالة تأجيل الإلتزام الضريبي من تاريخ التغيير إلى تاريخ التصرف يتطلب وفقا لحكم المادة (53) من القانون إثبات الإلتزامات والأصول بالقيمة الدفترية وقت التغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة وأن يتم إحتساب الإستهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والإحتياطيات وفقا للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير ولذلك نصت المادة (63) من اللائحة التنفيذية على " لأغراض حساب الضريبة حساب الضريبة طبقا لحكم المادة (53) من القانون تحتفظ الشركة بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني .

ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو الآتي :

1. في حالة التصرف في الأصول الثابته ، المنصوص عليها في البنود (1) ، (2) ، (4) من المادة (25) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.
2. بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (3) من المادة (25) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني ، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقا لأحكام المادة (26) من القانون .
3. يتم متابعة حركة الإحتياطيات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الإحتياطيات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (1) ، (2) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للإحتياطيات.

وتفاديا للتجنب الضريبي عن طريق إثبات الأصول والالتزامات لأغراض الضريبة بالقيمة بعد إعادة التقييم بهدف تغطية خسائر العام أو الخسائر المرحلة للشخص الاعتباري الذي قام بتغيير شكله القانوني نصت المادة (64) من اللائحة التنفيذية على " في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها ودون إخلال بحق الشركة في اعتماد نسب الإهلاكات وفقا للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم. ويعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري .

سابعا : المراجعة الضريبية

نظرا لحاجة الشركات لتمويل استثماراتها سواء كان هذا التمويل من حقوق الملكية أو عن طريق الاقتراض ويعد التمويل بالاقتراض من وجهة نظر الشركات أكثر ملائمة من التمويل بحقوق الملكية لما يترتب على ذلك من تحقيق الوعاء الضريبي نتيجة تخفيض العوائد المدينة على القروض باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم في حين أن التوزيعات التي يحصل عليها المساهمون مقابل مساهمتهم في الشركة لا تعد كذلك من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم فليس لها تأثيرا" على الوعاء الضريبي .

والإدارة الضريبية من جانبها ترى أن التمويل بحقوق الملكية أكثر ملائمة من التمويل بالاقتراض للمحافظة على الإيرادات الضريبية لأن ذلك لا يترتب عليه أية أعباء مالية على الوعاء الضريبي ، وقد أدى ذلك إلى أن العديد من التشريعات الضريبية تضمنت قواعد محددة لهذا التمويل لتأثيره على الوعاء الضريبي وهو ما يطلق عليه في الفقه الضريبي بقواعد المراجعة الضريبية ولأهمية الموضوع نقوم بإلقاء الضوء عليه من خلال :

- مفهوم المراجعة الضريبية
- مفهوم المراجعة الضريبية في التشريع الضريبي المصري

أولاً:- مفهوم المراجعة الضريبية

يقصد بالمراجعة الضريبية بغرض تحديد وعاء الضريبة أن يكون التمويل بالاقتراض نسبة من حقوق الملكية ومن ثم عدم جواز خصم العوائد المدينة على القروض باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم إلا على القروض في حدود هذه النسبة وذلك بهدف المحافظة على وعاء الضريبة حيث أن إطلاق يد الشركات في التمويل بالاقتراض مع خصم العوائد على القروض المستخدمة في النشاط يؤدي إلى تخفيض وعاء الضريبة ومن ثم تخفيض الإيرادات الضريبية .

هذا فضلا عن أن قواعد المراجعة الضريبية ترتبط مباشرة بالمعاملة الضريبية لكل من توزيعات الأسهم وعوائد القروض باعتبار أن مصدر التمويل إما أن يكون من حقوق الملكية أو من القروض.

وأن حقوق الملكية تشمل رأس المال المدفوع والاحتياطيات والأرباح المرحلة بينما يشمل التمويل بالاقتراض أي صورة من صور التمويل بالدين .

- قواعد المراجعة الضريبية في ظل القانون (91) لسنة 2005

كان لزاما" مع تزايد الاتجاه نحو خصخصة الأنشطة الاقتصادية بصفة عامة والبنوك بصفة خاصة على التشريع الضريبي المصري أن تتضمن نصوصه قواعد المراجعة الضريبية.

لذلك استحدث القانون 91 لسنة 2005 الأحكام الخاصة بالمراجعة حيث نصت المادة (52) في البند (1) على أنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم " العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة (47) من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقا للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقا لمعايير المحاسبة المصرية الصادرة

بقرار وزير الاقتصاد رقم 503 لسنة 1997 وايضا الصادرة وفق قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 ولايسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين كذلك الشركات التى تباشر نشاط التمويل التى يصدر بتحديدھا قرار من الوزير .

وقد عرفت المادة (58) من اللائحة كل من :

1. العوائد المدينة كل ما يتحمله الشخص الإعتبارى من مبالغ مقابل مايحصل عليه من القروض والسلفيات أى كان نوعها والسندات والأذون.
2. القروض والسلفيات وتشمل القروض والسلفيات فى تطبيق حكم هذا البند السندات وأية صورة من صور التمويل بالدين من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير .
3. حقوق الملكية وهى عبارة عن رأس المال المدفوع مضافا إليه كل من الإحتياطيات والأرباح المرحلة ومخصوصا منه الخسائر المرحلة على أن يتم إستبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلى الإحتياطيات فى حالة عدم خضوعها للضريبة .

وفى حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والإحتياطيات فقط وتحسب النسبة على أساس إجمالى القروض والسلفيات منسوبا إلى باقى حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبحد أدنى رأس المال المدفوع .

كما حددت المادة (59) من اللائحة التنفيذية كيفية حساب نسب المراجحة الضريبية وفقا للخطوات التالية :

1. يتم حساب متوسط حقوق الملكية وفقا للمعادلة الآتية

حقوق الملكية أول السنة المالية + حقوق الملكية آخر السنة المالية

2

2. يتم إحتساب متوسط القروض والسلفيات وفقا للمعادلة الآتية :

رصيد القروض والسلفيات أول المدة + رصيد القروض والسلفيات آخر المدة

2

مع مراعاة إستبعاد القروض الحسنه والقروض التى لها عوائد غير خاضعة للضريبة والقروض التى لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة من القروض والسلفيات التى حصل عليها الشخص الإعتبارى عند مقارنه نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية وفقا لهذه المادة.

مع مراعاة تطبيق أحكام المادة السابعة من مواد إصدار القانون رقم (91) لسنة 2005 .