

بسم الله الرحمن الرحيم

# الحوافز الضريبية المتعلقة بإمساك الدفاتر (دراسة مقارنة)

دكتور سعيد المنعم محمد  
كلية التجارة - جامعة عين شمس

## أهمية البحث :

لاشك أن أفضل وسيلة لمعرفة الدخل الفعلى للممول هي دفاتره وحساباته ، فعلى أساس ما جاء بها من بيانات يتم ربط الضريبة متى كان القيد فيها قد حدث بصورة منتظمة ومطابقة للحقيقة .

ويؤدى عدم امسك الدفاتر بصورة منتظمة الى حرمان مصلحة الضرائب من البيانات الحقيقية التى يمكن الاعتماد عليها فى تقدير الدخل الفعلى الخاضع للضريبة ومن ثم الالتجاء الى طريقة التقدير الجزافى .

ويترتب على الأخذ بطريقة التقدير الجزافى أن تكثر المنازعات بين الممول ومصلحة الضرائب على تقدير وعاء الضريبة .

لذلك يعتبر التشجيع على امسك الدفاتر المنتظمة من الموضوعات الهامة التى تحظى باهتمام المشرع الضريبى فى معظم النظم الضريبية ولما لها من أثر

كبير في ارضاء الممول ومصلحة الضرائب على حد سواء .

ومن وسائل هذا التشجيع تضمين التشريع الضريبي عدة حوافز ضريبية

بحيث لا تسرى الا على الممولين الذين يسكون الدفاتر المنتظمة .

ويتناول هذا البحث أهم اشكال هذه الحوافز الضريبية في مصر ، مع

بيان ما اتبعته الدول الأخرى التي سبقتنا في هذا السبيل ، لعل هــ

التجارب تكون هادية في استنباط أفضل الطرق .

وتزداد أهمية هذا البحث نظرا لأنه تجرى في الوقت الحالي دراسات

جديدة من أجل الانتقال الى نظام الضريبة الموحدة على الدخل والذي يعتمد

نجاحه بصفة أساسية على ضرورة امساك الممولين لدفاتر منتظمة تمكن مصلحة

الضرائب من التحقق من الإيرادات والنفقات بدقة وتساعدنا في اتخاذ الإجراءات

المناسبة .

### تقسيم البحث :

ينقسم البحث الى مطلبين رئيسيين هما :

المطلب الأول : الحوافز الضريبية المتعلقة بامساك الدفاتر في التشريع المصري .

المطلب الثاني : الحوافز الضريبية المتعلقة بامساك الدفاتر في التشريع المقارن .

ويينتهي البحث بخلاصة تتضمن التوصيات في هذا السبيل .

المطلب الأولالحوافز الضريبية المتعلقة بامساك الدفاتر لدى التفرغ المصري

اتجه القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الخاضع بالضرائب على الدخل الى التفرقة في المعاملة الضريبية بين الاشخاص الطبيعيين وبين شركات الأموال ، وذلك تمهيدا للاخذ بنظام الضريبة الموحدة .

ونظرا لأن امساك الممولين لدفاتر منتظمة يعتبر من مقومات تطبيق نظام الضريبة الموحدة ، لذلك فقد عمل القانون المذكور على توفير عدة حوافز ضريبية للتشجيع على امساك هذه الدفاتر بالنسبة للممولين غير الملزمين بامساكها ، كما أنه عمل ناحية أخرى على تشديد العقوبات في حالة عدم امساك الدفاتر بالنسبة للممولين الملزمين بامساكها .

ويمكننا توضيح ذلك على النحو التالي :

أولا : الحوافز الضريبية المتعلقة بالمولين غير الملزمين بامساك الدفاتر :

لحث هؤلاء الممولين على امساك الدفاتر اشتمل القانون على عدة أشكال من الحوافز أهمها مايلي :

١ - اعتماد الاقرارات المستندية الي دفاتر :

تنص المادة ٣٦ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن :

" تكون العبرة في الدفاتر والسجلات والمستندات التي يمسكها الممول بأمانتها ومدى اظهارها الحقيقة وانتظامها من حيث الشكل وفقا لأصول

المحاسبة السليمة وبمراعاة القوانين والقواعد المقررة في هذا الشأن .

ويقع عبء الاثبات على مصلحة الضرائب في حالة عدم الاعتداد  
بالدفاتر متى كانت مسوكة على النحو المشار اليه في الفقرة السابقة " .

وتنص المادة ٢٩ من القانون المذكور على أنه : " اذا كان  
الاقرار معتمدا من أحد المحاسبين ومستندا الى دفاتر وفقا لأحكام  
المادة ٣٦ من هذا القانون يقع على مصلحة الضرائب عبء الاثبات في  
حالة عدم الاعتداد بالاقرار " .

ويفهم من هذين النصين أن القانون افترض امانة الدفاتر والسجلات  
والمستندات المؤيدة للاقرار المعتمد من أحد المحاسبين ، وأوجب على  
مصلحة الضرائب اعتماده وربط الضريبة على أساسه .

وانا رأيت مصلحة الضرائب تصحيح هذا الاقرار أو تعديله أو عدم  
الاعتداد به كلية وقع عليها في هذه الحالة عبء اثبات ما تراه بتقديم  
الأثلة المادية الكافية في هذا الشأن .

وعلى ذلك يقع على الممول نفسه عبء الاثبات فيما تجر به المصلحة  
على اقراره من تعديلات أو تصحيحات اذا كان غير مستند الى دفاتر ،  
أو كان غير معتمد من محاسب على النحو سالف الذكر . (١)

---

(١) محمد مرسى فهمي ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها  
العملية (القاهرة : نفس المؤلف ، ١٩٨٦) ، ص ٤٦ .

وفى مقابل اعتماد مصلحة الضرائب للاقرارات المستندة الى دفاتر  
على النحو سالف الذكر ، فقد منحها المشرع عدة ضمانات<sup>(١)</sup> أهمها  
حق تعديل الربط ، عملا بنى المادة ١٥٢ من القانون ، اذا ثبت  
لديها بصفة قاطعة أن الأرباح أو الإيرادات التى سبق الربط عليها تقل  
عن الأرباح أو الإيرادات الحقيقية للممول نتيجة استعمال احدى الطرق  
الاحتياطية المنصوص عليها فى المادة ١٧٨ من هذا القانون . ففى  
هذه الحالة يكون لمصلحة الضرائب أن تجرى ربطا اضافيا خلال خمس  
سنوات من تاريخ اكتشاف العناصر المخفاة وذلك كله دون اخللال  
بالجزآت .

## ٢ - استرداد الضرائب المدفوعة بالزيادة :

الزم القانون ، فى المادة ٥٢ والمادة ٩٢ من القانون ، مصلحة  
الضرائب بأن ترد الى الممول من تلقاء ذاتها المبالغ المحملة طبقا  
لنظم الخصم والاضافة والتحصيل لحساب الضريبة بالزيادة على الضريبة  
المستحقة من واقع اقراره اذا كان هذا الاقرار معتمدا من محاسب  
وذلك خلال تسعة أشهر تبدأ من نهاية المهلة المحددة لتقديم الاقرار  
مالم تقم المأمورية باخطار الممول بعناصر ربط الضريبة خلال هذه  
الفترة والا استحق للممول مقابل تأخير يعادل سعر الفائدة المعلن  
من البنك المركزى المصرى على الودائع النقدية ابتداء من نهاية مسدة  
التسعة اشهر حتى تاريخ الرد .

(١) للتفصيل انظر : الدكتور حسن محمد كمال ، الدكتور سعيد عبد المنعم  
محمد ، دراسات فى الاعداد والفحص الضريبي (القاهرة : مكتبة عين  
شمس ، ١٩٨٦) ، ص ١٣ - ١٤ .

وعلى ذلك فان الممول سواء كان يخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية أو للضريبة على أرباح المهن غير التجارية سوف يحرم من هذه الميزة اذا لم يكن اقراره مستندا الى دفاتر ومعتمدا من أحد المحاسبين .

### ٣ - إمكانية استرداد الضريبة المدفوعة عن الأرباح الرأسمالية :

تشجيعا على استبدال الاصول الرأسمالية بأخرى أكثر كفاءة ، سمح المشرع وفقا لاحكام المادتين ١٧ ، ١١٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ، بإمكان استرداد الضريبة المدفوعة عن الأرباح الرأسمالية .

وقد اشترط المشرع لامكان هذا الاسترداد عدة شروط من بينها امساك الممول لدفاتر منتظمة .

وعلى ذلك لايحق هذا الاسترداد في حالة عدم امساك الدفاتر أو في حالقاساك دفاتر غير منتظمة .

وفي رأس الباحث أن هذا الشرط غريبا لأن المطلوب هو استرداد ضرائب تكون قد دفعت بالفعل سواء كانت المنشأة تمسك أو لاتمسك دفاتر منتظمة فلا مجال ونحن بصدد السماح باسترداد هذه الضريبة أو ينص على ضرورة امساك دفاتر منتظمة .

ان عدم انتظام حسابات الممول لم يمنع مصلحة الضرائب

من تحصيل الضريبة ، فلماذا يكون مانعا من استردادها ؟

ان الهدف من السماح باسترداد الضريبة ، كما سبق  
ان ذكرنا ، هو التشجيع على استبدال الأصول الرأسمالية القديمة  
بأخرى جديدة أكثر كفاءة ، ولذا يرى الباحث ضرورة الغاء هذا  
الشرط ونحن بصدد هذا الموضوع .

#### ٤ - خصم الاستهلاك الاضافى من وعاء الضريبة :

تشجيعا للمنشآت على تجديد الاتها ومعداتنا باستمرار بغية  
زيادة انتاجها ، سمح المشرع لاصحاب المنشآت الفردية وشركات  
الأشخاص بموجب البند ٣ من المادة ٢٤ من القانون ، بأن يعتبر  
من بنود التكاليف ما يعادل ٢٥% من تكلفة الآلات والمعدات  
المستراه جديدة وذلك بالاضافة الى الاستهلاكات الحقيقية لهذ  
الأصول .

وقد اشترط المشرع للتمتع بهذا الاستهلاك الاضافى ضرورة  
توافر عدة شروط من بينها ان يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة وفقا  
لحكم المادة ٢٦ من القانون .

وعلى ذلك لا تتمتع المنشأة بهذه الميزة انا لم يكن لديها  
دفاتر أو حسابات أو كانت حساباتها غير منتظمة .

وجدير بالذكر ان المشرع قد اغفل شرط امساك حسابات  
منتظمة للتمتع بالاستهلاك الاضافى بالنسبة لشركات الأموال<sup>(١)</sup> وذلك

(١) راجع نص البند ٣ من المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١

لأنه يفترض في هذه الشركات الكبرى أن لديها دفاتر منتظمة . ومع ذلك فان حسابات هذه الشركات قد لا تكون منتظمة ، وبالتالي يقترح الباحث ان يعدل النسي الخاى بالاستهلاك الاضافى بالنسبة لهذه الشركات ليشمل شرط امساك حسابات منتظمة على النحو المحدد للمنشآت الفردية وشركات الاشخاص .

#### ٥ - خصم المخصصات من وعاء الضريبة :

سمح المشرع ، بموجب البند ٦ من المادتين ٢٤ ، ١١٣ من القانون بأن يعتبر من بنود التكاليف عند تحديد وعاء الضريبة المخصصات المعدة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار ، بشرط أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات المنشأة ، وأن تستعمل فى الغرض الذى خصصت من أجله ، والا تزييم جملتها السنوية على ٥٪ من الربح السنوى الصافى للمنشأة .

وعلى ذلك تحرم المنشأة من هذه الميزة أيضا اذا لم يكن لديها دفاتر أو حسابات .

ونظرا لأن المنشأة تعتبر المخصصات ضمن التكاليف حتى لو كانت نتيجة نشاطها خسارة ، فان الباحث يرى ضرورة حسابها ضمن التكاليف مادام هناك سبب جدى لحسابها ، وعدم وضع حدود قيمية لها أو تعليقها على تحقيق أرباح .



التوسع في مفهوم تكاليف مباشرة المهنة لممولي الضريبة على أرباح المهن

٦ -

المهنة التجارية :

توسع المشرع في مفهوم تكاليف مباشرة المهنة لممولي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية الذين يسكون دفاتر منتظمة . فقد نصت المادة ٢٩ من القانون على أن يخصم من اجمالي ايراد الممول ٢٠٪ مقابل جميع تكاليف مباشرة المهنة المنصوص عليها في المادة ٧٦ ، الا اذا كانت هذه التكاليف من واقع دفاتر المنتظمة التي تعتمدها مصلحة الضرائب تزيد عن هذه النسبة .

وعلى ذلك يكون المشرع قد وضع حدا أدنى لتكاليف مباشرة المهنة للذين يسكون دفاتر منتظمة وهو ٢٠٪ من اجمالي اليرادات شأنهم في شأن الذين لا يسكون الدفاتر ، وذلك حتى لا يكون الممول الذي يسكن دفاتر منتظمة في وضع أسوأ ممن لا يسكون دفاتر .

ومن ناحية أخرى اذا استعن ممول ذو عاهة بشخصي ليعينه على مباشرة مهنته ، يعتبر الأجر أو العرتب الذي يدفع لهذا الشخص مسن التكاليف التي تخصم من وعاء الضريبة . ولا يخصم هذا الأجر أو العرتب في حالة عدم وجود حسابات منتظمة باعتبار ان التقدير الحكمي للمصروفات بواقع خصم اليرادات يشمل كافة أنواع المصروفات التي تكبدها الممول ايا كان نوعها (١) .

(١) تعليمات تفسيرية رقم (٢) لمصلحة الضرائب ، بشأن مدى احتساب الأجر الذي يدفع لمن يستعين به صاحب العاهة في أداء عمله ضمن التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ، صدرت في ١٩٦٢/٥/٢١ ،

٧ - اعفاء الشركات الصناعية من الضريبة على أرباح شركات الأموال :

تشجيعا لإنشاء الشركات الصناعية ، نص البند ٨ من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على أن تعفى من الضريبة على أرباح شركات الأموال أرباح الشركات الصناعية التي تقام بعملها بهذا القانون وتستخدم ٥٠ عاملا فأكثر .

ويسرى الاعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الإنتاج .

ويشترط للتمتع بالاعفاء ان يكون لدى الشركة دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة تعبر عن مركزها المالي الحقيقي ومنظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة وبمراعاة القوانين المقررة في هذا الشأن .

وعلى ذلك لم يكن لدى الشركة دفاتر وحسابات على النحو سالف الذكر ، فلا يحق لها التمتع بهذا الاعفاء .

ويثور التساؤل حول كيفية التأكد من تواجد هذه الدفاتر والحسابات الإمينة والمنتظمة بعد صدور تأسيس الشركة وقبل بدايتها الإنتاج واعتماد اعفاء الشركة بعد بداية الإنتاج (وكذلك التأكد من أن الشركة تستخدم خمسين عاملا فأكثر) ؟ .

وللتفصيل راجع :

- احمد حمدي عبد العظيم وآخرون ، موسوعة الضرائب في مصر (القاهرة: دار النهضة العربية ، ١٩٨٣) ، ص ٥٢٢ - ٥٢٣ .

أجابت مصلحة الضرائب على هذا التساؤل بمايلي: (١)

أ - بعد صدور تأسيس الشركة وقبل بداية الانتاج ، تقدم الشركة اقرار من عضو مجلس الادارة أو المدير المسئول ومعتمدا من أحد المحاسبين والعاجين طبقا لأحكام القانون رقم ١٢٣ لسنة ١٩٥١ بمزاولة مهنة المحاسبة والعراجعة بأن الشركة لديها دفاتر وحسابات أمينة تعبر عن المركز المالي الحقيقي لها ومنتظمة من حيث الشكل وفقا للأصول المحاسبية السليمة ولأحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ولائحة التنفيذية .

وتبين عدد العاملين بالشركة وتتعهد بالا يقل عدد العاملين بالشركة الخاضعين للضريبة على المرتبات عن خمسين عاملا عند بدء الانتاج وذلك انا كان عدد العاملين عند بدء الشركة وقبل بداية الانتاج يقل عن خمسين عاملا .

وتؤثر المأمورية المختصة على البطاقة الضريبية بما يفيد الاعفاء لمدة سنة .

ب - عند بدء الانتاج والسنوات خلال مدة الاعفاء ، تقدم الشركة الاقرار المنصوص عليه في المادة ١٢١ أو المادة ١٢٢ من القانون حسب الأحوال في الميعاد المحدد بالقانون (٢) . ويكون من ضمن

(١) تعليمات تفسيرية عامة رقم ٧ لمصلحة الضرائب بشأن المنشآت والشركات الصناعية صدرت في ١١/٢٨/١٩٨٤ .

(٢) طبقا للاوضاع المنصوص عليها في المادتين ٥٩ ، ٦٠ من اللائحة التنفيذية للقانون .

مشمولات هذا الاقرار عدد العمال ويشترط الا يقل عددهم عن خمسين عاملا . ويؤشر على البطاقة الضريبية بالاعفاء لمدة سنة واحدة تجدد سنويا لمدة سنة واحدة عند تقديم هذا الاقرار وذلك حتى تستكمل الشركة مدة الخمس سنوات التالية لبداية الانتاج .

ويثور التساؤل في هذا الشأن حول ما اذا ثبت لمصلحة الضرائب عدم نظامية دفاتر الشركة في احدى السنوات خلال مدة الاعفاء :  
.. هل ينتفى الاعفاء كلية اى تخضع الشركة للضريبة في هذه السنة والسنوات التالية لها حتى اذا لم تكن قد استكملت مدة الخمس سنوات التالية لبداية الانتاج ؟

.. أم ينتفى الاعفاء في هذه السنة وحدها على أن تستكمل الشركة مدة الخمس سنوات التالية لبداية الانتاج المنصوص عليها في القانون ؟

ويرى الباحث أن الرأي الثانى هو الرأى الصحيح ذلك ان النص صريح فى أن الاعفاء يسرى لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبداية الانتاج وليس خمس سنوات متتالية لبداية الانتاج .

#### ثانيا : المعلومات المتعلقة بالمولدين الملزمين بامساك الدفاتر :

عمل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على تشديد العقوبات فى حالة عدم امساك الدفاتر بالنسبة للممولين الملزمين بامساكها وذلك على النحو التالى :

١ - بالنسبة لممولى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية<sup>(١)</sup> ، نسمى القانون على :

أ - غرامة مقدارها ٣٠٠ جنيه تضاعف في حالة العودة خلال ثلاث سنوات (المادة ١٨٧ رابعا) .

ب - عدم الاعتداد بالاقرار الذى يقدم للمأمورية المختصة حتى ولو كان فى الميعاد وعقوبة ذلك :

- الالتزام بأداء مبلغ اضافى للضريبة يعادل ٢٠ % من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائى تخفض الى النصف اناتم الاتفاق بين الممول والمصلحة دون احالة الى لجان الطعن (المادة ٣٤ الفقرة الثالثة) .

- غرامة لاتقل عن ١٠٠ جنيه ولاتجاوز ٥٠٠ جنيه تضاعف فى حالة العودة خلال ثلاث سنوات (المادة ١٨٧ ثانيا) .

(١) يلزم الممول فى هذه الضريبة بامساك الدفاتر ، وفقا للمادة ٤٥ من القانون ، فى حالة ما اذا كان رأس المال يزيد على عشرة الاف جنيه وفقا للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى ، او جاوز صافى الربح السنوى خمسة الاف جنيه ، أو جاوز اجمالى إيرادات النشاط الجارى خمسين الف جنيه فى السنة .

وقد حددت المادة ١٩ من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الدفاتر بأنها: دفتر اليومية العامة الاصلى .. دفتر الاستاذ العام .. دفاتر اليومية المساعدة ودفاتر الاستاذ المساعدة حسب طبيعة ونوع وحجم النشاط - دفتر الجرد .. دفتر الصنف للممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة .

للتفصيل راجع :  
الدكتور حسن محمد كمال . الدكتور سعيد عبد المنعم محمد ، دراسات فى الفحص والاعداد الضريبى ، مرجع سبق ذكره ، ص ٧-١٠ .

٢ - بالنسبة لممولي الضريبة على أرباح المهن غير التجارية ، نص القانون على أن عقوبة عدم اسلك الدفاتر المنصوص عليها في المادة ٨٤<sup>(١)</sup> من القانون هي غرامة مقدارها ٢٠٠ جنيه تضاعف في حالة العودة خلال ثلاث سنوات (المادة ١٨٧ رابعا) .

وكذلك يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠ جنيا ولا تتجاوز ١٠٠ جنيه صاحب المهنة اذا اغفل قيد اى مبلغ أو لم يسلم الى كل من يدفع اليه أى مبلغ الايصال المنصوص عليه في المادة ٨٤ من هذا القانون (المادة ١٨٧ ثامنا) .

وجدير بالذكر انه في الحالتين سالفتي الذكر اذا توافر لسدى مصلحة الضرائب ما يثبت عدم مطابقة الاقرار للحقيقة ، التزم الممول وفقا لحكم المادة ٤٠ من القانون بأداء مبلغ اضافى للضريبة بواقع ٥٪ من فروق الضريبة المستحقة بحد أقصى ٥٠٠ جنيه يضاعف في حالة تكرار المخالفة في السنة التالية مباشرة ، ويزاد الى ثلاثة أمثاله عند تكرار المخالفة في أية سنة من السنوات التالية للسنة الثانية .

(١) يلتزم الممول وفقا لحكم هذه المادة بأن يسلم دفترين : دفتر يومية يقيد فيه يوما بيوم كل الايرادات والتكاليف والمصروفات الاخرى الفعلية اللازمة لمباشرة المهنة ، دفتر ايصالات ذو قسائم من أصل وصورة تحمل ارقاما متسلسلة ويسلم الاصل للعميل عن كل مبلغ يدفعه الى الممول اما الصورة فتظل ثابتة بالدفاتر .  
للتفصيل راجع :

المرجع السابق ، ص ١١٦ - ١١٧ .

ويشترط لزيادة المبلغ الاضافى سبق اخطار المصلحة للممول  
بالربط النهائى الاول وعناصره وأوجه مخالفة اقراره للحقيقة .

ويفهم من هذا انه اذا ما تكررت المخالفة فى سنة أخرى فيسرى  
السنة التالية مباشرة للأولى ، ففي هذه الحالة يزداد المبلغ الاضافى  
الى ثلاثة امثاله مباشرة .

وفى رأى الباحث تعديل النسي بحيث يتم زيادة المبلغ الاضافى الى  
٢٠% من فرق الضريبة المستحقة نتيجة الفحص وبدون تحديد حد أقصى وعلى  
أن يسرى ذلك على أية سنة يثبت فيها لمصلحة الضرائب عدم مطابقة الاقرار  
للحقيقة .

ولكن من ناحية اخرى يرى الباحث أن تطبيق المبلغ الاضافى سالف  
الذكر يكون فى محله اذا ثبت للمصلحة ان الممول قد استعمل احدى الطرق  
الاحتمالية للتهرب من اداء الضريبة (١) ، الى جانب عقوبة السجن ، وانه  
لامحل اطلاقاً لتطبيقه اذا اقتصر الامر على خطأ فى الاقرار غير مقصود أو معالجة  
لبند من البنود مخالفة للتشريع حيث يقتصر الأمر فى هذه الحالة على قيام  
المصلحة بتصحيح أو تعديل الاقرار .

---

(١) على النحو المشار اليه فى المادة ١٧٨ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ .

## المطلب الثاني

### الحوافز الضريبية المتعلقة بامساك الدفاتر في التشريع المقارن

#### أولا - في اليابان : (١)

أورد المشرع الياباني نوعين من الاقرارات :

- الاقرار الأبيض ، ويستخدمه الممولون الذين لايمسكون دفاتر وحسابات .
  - الاقرار الأزرق ، ويستخدمه الممولون الذين يمسون دفاتر وحسابات .
- ومن الناحية القانونية ، يلتزم كل ممول بتقديم الاقرار الأبيض مبينا فيه مايقدره لارباحه أو خسائره ومايستند عليه في هذا التقدير .

ولكن رغبة من المشرع الياباني في حث الممولين على امساك الدفاتر

والحسابات فقد منح اصحاب الاقرارات الزرقاء عدة امتيازات أهمها مايلي :

- ١ - اعتماد الاقرار مع القاء عبء الاثبات على الادارة الضريبية في حالة تصحيحه أو تعديله واعطاء الممول الحق في مناقشة الأسباب التي دعت الى اجراء هذا التصحيح أو التعديل .

(١) للتفصيل انظر :

- Tax Bureau, An Outline of Japanese Taxes (Tokyo: Publisher Printing Bureau, Ministry of Finance, 1980), PP. 22-108.
- Kelley and Oldman, Readings on Income Tax Administration (New York: The Foundation Press, Inc., 1973), PP. 221-228.
- J. Van Hoorn and Oliver Oldman, Estimation of Taxable Business Income, International Bureau of Fiscal Documentation, 1977, PP. 74-75.



أما بالنسبة لأصحاب الاقرارات البيضاء ، فلا يحق لهم الاعتراض في حالة رفض الاقرار وتقدير الضريبة طبقا لما يستقر عليه رأى الادارة الضريبية .

٢ - السماح بخصم بعض النفقات عند تحديد وعاء الضريبة ومن امثلتها :  
مخصي الديون المعدومة في حدود معينة واستقطاعات المعاش للموظفين ومصاريف علاج الممول والفروق الناتجة عن تذبذب الاسعار .

أما بالنسبة لأصحاب الاقرارات البيضاء فلا تأخذ هذه النفقات في الحسبان عند تقدير قيمة الضريبة .

٣ - السماح بترحيل الخسائر الحالية والمتأخرة على حين لايسمح به :  
الترحيل لأصحاب الاقرارات البيضاء .

٤ - امكان تقسيط الضريبة على مدة تزيد عن المدة المتاحة لأصحاب الاقرارات البيضاء .

ثانيا - في فرنسا : (١)

يلجأ المشرع الفرنسي ، كما هو الحال في اليابان ، الى تحديد قيمة الضريبة بطريقة التقدير بالنسبة للممولين الذين لايسكون دفاتر أو

(١) للتفصيل انظر :

- Lamy Fiscal, Sous La direction de Robert Bon-Afoux directeur des Editions Fiscales Lamy, Tome 1, 2, Paris: Lamy S.A., 1982.
- World Tax Series, Taxation in France (Chicago: Commerce Clearing House, 1976), PP. 50-56.

سجلات • ولكن يختلف حل هذه المشكلة في النظام الفرنسي عنه في النظام الياباني :

- من ناحية ينظر المشرع الفرنسي الى الاقرار المستند الى الدفاتر ، المشابه للاقرار الازرق في اليابان ، على أنه الاقرار العادي الذي يلتزم الممول باعداده قانونا •

- ومن ناحية أخرى يتم التقدير في فرنسا ليس بقوة ولكن بناءً على اتفاق خاص بين الممول والمأمور الفاحص • وهذا الاتفاق يعتبر ميزة تمنح لبعض الفئات من الممولين الذين لا تتجاوز رقم أعمالهم قدرا معيناً يحدد في فترات معينة •

ولا يلزم المشروع الفرنسي الممول باتباع طريقة معينة في امساك الدفاتر لكي تكون منتظمة وانما كل ما اورده في هذا الشأن هو أن تكون أمينة وموثوقة بالمستندات اللازمة التي تمكن المأمور الفاحص من مراجعتها ومطابقتها بالبيانات الواردة بالاقرارات •

ولا يصح رفض الدفاتر الا اذا ثبت أن بها أخطاء جسيمة أو انها غير كافية للحكم على نتيجة النشاط أو أن النتائج التي تستخلص منها نقل بشكل واضح عما تحققه المنشآت المماثلة • كما أن المشرع يسمح باحالة اي خلاف في هذا الصدد الى لجنة ادارية لها صفة استشارية او الى القضاء •

ثالثا - في اسرائيل : (١)

اتخذت اسرائيل عدة اجراءات تشريعية كان لها الأثر الكبير في تشييط عملية امسك الدفاتر بين الممولين ، فمنذ عام ١٩٧٥ أصبح امسك الدفاتر اجباريا لمعظم أنشطة الممولين .

وقد فرض المشرع الاسرائيلي تدريجيا عدة جزاءات من أجل حث الممولين على الاستجابة للالتزام القانوني لامسك الدفاتر الى جانب تقديم مجموعة متنوعة من الحوافز الضريبية للممولين الذين يسكون الدفاتر المنتظمة .

وتتمثل هذه الجزاءات والحوافز فيما يلي :

- ١ - بالنسبة للجزاءات ، فرض المشرع ثلاثة أنواع على النحو التالي :
  - أ - جزاء مدني ، ويتمثل في التجاء الادارة الضريبية الى طريقة التقدير لحساب الارباح الخاضعة للضريبة وذلك في حالة عدم امسك الممول للدفاتر وكذلك في حالة عدم الاعتداد بالحسابات غير القائمة على دفاتر مسوكة وفقا لتعليمات الادارة الضريبية .
  - على أنه في هذه الحالة يجب على المأمور الفاحص تحديده الأسباب التي من أجلها تم رفض الدفاتر .

(١) للتفصيل انظر :

- H.C. Wilkenfeld, Taxes and people in Israel (U.S.A: President and fellows College, 1973), PP. 25-40.
- Recommendations for Amending the Direct Tax, Report of the Commission for Tax Reform, 1975, Chapter 8, PP. 2-10.
- J. Van Hoorn and Oliver Oldman, Op. Cit., PP. 76-83.

ب - جزء جنائي حسب ما تحدده المحكمة ، ويطبق على الممول الذي يمسك الدفاتر والسجلات بصورة غير منتظمة . فبالرغم من التزامه بقاعدة امسك الدفاتر الا أنه ينتج عنها مخالفة يعاقب عليها القانون .

ج - جزء اداري ، ويطبق في حالة امسك الدفاتر والسجلات بصورة غير منتظمة أو في حالة عدم امسك الممول للدفاتر . وفي الحالة الأولى يزداد معدل الضريبة الواجبة الدفع بنسبة ١٠٪ من الضريبة المقدرة على الممول وتضاعف هذه النسبة في حالة التكرار . وفي الحالة الثانية يدفع الممول الذي لا يستجيب للالتزام بامسك الدفاتر ضريبة عقابية متزايدة تبدأ بنسبة ١٠٪ من دخله في السنة الأولى من امتناعه ، وكل سنة اضافية تضاعف الضريبة العقابية لتصبح ٢٠ ٪ .

٢ - بالنسبة للحوافز الضريبية ، قدم المشرع الاسرائيلي مجموعة متنوعة منها للممولين الذين يمسكون الدفاتر المنتظمة ومن اهمها مايلي :

أ - تخفيض معدل الضريبة على شرائح الدخل .  
ب - تأجيل الضريبة الواجبة الدفع في حالة علاج الممول على نفقته الخاصة .

ج - خصم بعض النفقات عند تحديد وعاء الضريبة ومنها فوائد القروض التي يحصل عليها الممول بغرض دفع الضريبة ، ومصاريف اعداد الاقرار الضريبي .

رابعاً - في إنجلترا : (١)

يلتزم الممول في إنجلترا بتقديم اقرار بدخله من جميع المصادر ، وفي حالة امتناعه عن تقديم هذا الاقرار لايحق له التمتع ببعض الخصومات والاعفاءات التي ينص عليها في القانون . ولهذا كان تقديم الاقرار في إنجلترا امراً لازماً في كل حاله .

ولا يلزم المشرع الانجليزي الممولين الخاضعين للضريبة (عن الارباح التجارية والصناعية ) بضرورة امسك دفاتر حسابية ، كما لم يشر الى الطريقة التي تمسك فيها هذه الدفاتر ان وجدت .

ولكن لتقدم الوعى الضريبي يحتفظ الكثير من الممولين بدفاتر حسابية الى جانب ان قانون الشركات هناك الزم كل شركة بحفظ دفاتر منتظمة دون أن يحدد ماهية هذه الدفاتر أو الطريقة التي تمسك بها .

وفي حالة عدم تقديم الدفاتر الى الادارة الضريبية ، يعاقب الممول بتحديد ارباحه الخاضعة للضريبة باستخدام طريقة التقدير .

أما في حالة تقديم هذه الدفاتر ، فلا يشترط لاعتمادها سوى أن تكون امينة وصادقة وموثوقة بالمستندات فانا لم تكن كذلك يعاقب الممول جنائياً عما قام به من تلاعب فضلا عن خضوعه لنظام التقدير .

(١) للتفصيل انظر :

- H.B. Spauldings, The Income Tax in Great Britain and in the United States (London: Sweet, Maxwell, 1975), PP. 260-265.

## الخلاصة والتوصيات

نخلى من استعراضنا لصور الحوافز الضريبية المتعلقة بامساك الدفاتر في مصر ، والنظام المتبع في التشريع المقارن الى مايلي :

اولا - العمل على نمو الوعي الضريبي لدى الممولين بالشكل الذي يمكن كلا منهم من معرفة حقوقه وواجباته تجاه الخزانة العامة ، وامساك دفاتر منتظمة تمكن مصلحة الضرائب من التحقق من ايراداته ونفقاته بدقة وتساعد في اتخاذ الاجراءات المناسبة .

ثانيا - اعتبار المنشآت الملزمة بامساك الدفاتر ولا تقوم بامساكها مسئولة عن اثبات عدم صحة تقديرات مصلحة الضرائب .

ثالثا - استحداث نظام يشبه نظام الاقرار الازرق الياباني الذي يمنح من يثبت انتظام وامانة دفاتره من الممولين امتيازات مختلفة منها :

١ - اعتماد اقراره مباشرة حيث انه يتم فحص اقل عدد ممكن من هذه الاقارات الى أن يثبت العكس .

٢ - السماح بعمل مخصي ديون معدومة في حدود معينة .

٣ - السماح بخضم مصاريف علاج الممول .

٤ - امكن تقسيط الضريبة على مدة تزيد عن المدة المسموح بها لباقي الممولين .

٥ - السماح بترحيل الخسائر دون التقيد بمدة زمنية محددة .

رابعاً : الغاء النسي على ضرورة اسالك دفاتر منتظمة كشرط لامكان استرداد الضريبة المدفوعة عن الارباح الرأسمالية لأن عدم انتظام الدفاتر لا يمنح مصلحة الضرائب من تحصيل الضريبة .

خامساً : زيادة المبلغ الاضافى الذى يلتزم به الممول الذى يثبت عدم مطابقتة اقراره الذى قدمه للحقيقه ، سواء بالنسبة للممول الذى لايمسك الدفاتر أو الممول الذى يمسك الدفاتر ، الى ٢٠% من فرق الضريبة المستحقة نتيجة الفحص وبدون تحديد حد اقصى (المادة ٤٢ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) .

سادساً : مراعاة عدم تجنب أو اهمال الدفاتر مهما كان شكلها باعتبار ان العبرة بكونها دليلاً صادقاً على نتيجة النشاط .

سابعاً : اعتبار المستندات التى تحمل توقيعات الغير وعناوينهم بمثابة مستندات خارجية حتى ولو تم تصميمها داخل المنشأة أو بمعرفتها .

ثامناً : تعديل النسي الخاص بالاستهلاك الاضافى بالنسبة لشركات الأموال (البند ٣ من المادة ١١٤ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١) بحيث يشمل شرط اسالك دفاتر منتظمة للتمتع بهذا الاستهلاك على النحو المحدد بالنسبة لشركات الأشخاص والمنشآت الفردية .

## المراجع

### أولاً - باللغة العربية :

- ١ - احمد حمدى عبد العظيم ، موسوعة الضرائب فى مصر ، القاهرة : دار النهضة العربية ، ١٩٨٢ .
- ٢ - الدكتور حسن محمد كمال ، الدكتور سعيد عبد المنعم محمد ، دراسات فى الاعداد والفحص الضريبي ، القاهرة : مكتبة عين شمس ، ١٩٨٦ .
- ٣ - محمد موسى فهسى ، الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية ، القاهرة : نفس المؤلف ، ١٩٨٦ .
- ٤ - القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ باصدار قانون الضرائب على الدخل ، ولائحته التنفيذية .
- ٥ - التعليمات التفسيرية العامة لصلحة الضرائب رقم ٧ بشأن المنشآت والشركات الصناعية ، ١٩٨٤/١١/٢٨ .

### ثانياً - باللغة الأجنبية :

1. H.C. Wilkenfeld, Taxes and people in Israel, U.S.A.: President and fellows College, 1973.
2. H.B. Spauldings, The Income Tax in Great Britain and in the United States, London: Sweet, Maxwell, 1975.



3. *Lamy Fiscal, Sous La direction de Robert Bon-Afaux directeur des Editions Fiscales Lamy, Tome 1, 2, Paris: Lamy S.A., 1982.*
4. *J. Van Hoorn and Oliver Oldman, Estimation of Taxable Business Income, International Bureau of Fiscal Documentation, 1977.*
5. *Kelley and Oldman, Readings on Income Tax Administration, New York: The Foundation Press, Inc., 1973.*
6. *Recommendations for Amending the Direct Tax, Report of the Commission for Tax Reform, 1975.*
7. *Tax Bureau, An Outline of Japanese Taxes, Tokyo: Publisher Printing Bureau, Ministry of Finance, 1980.*
8. *World Tax Series, Taxation in France, Chicago: Commerce Clearing House, 1976.*