

الاندثار في التشريع الضريبي العراقي دراسة مقارنة

د. عبد الباسط علي جاسم الزبيدي
مدرس المالية العامة
كلية القانون / جامعة الموصل

مقدمة :

كما هو معلوم أن قيمة الأصول الثابتة لمؤسسة ما تتناقص تدريجياً نتيجة لاستعمال أو انقضاء الزمن أو القدم ، فالآلة المستخدمة في المنشأة لا تحتفظ على الدوام بمنفعتها الاقتصادية لأن قيمتها تنخفض بسبب اختراع آلة أفضل منها . لذلك فإن صاحب المنشأة يأخذ الحيطة والحذر فيلجأ إلى اقتطاع مبالغ سنوية من أرباحه الإجمالية حتى يتمكن بعدها من شراء الآلات الجديدة ، وهذه المبالغ المقتطعة لهذا الغرض تنزل من وعاء الضريبة ، لأنها تشمل أجزاء من رأس المال تسربت أثناء عملية الإنتاج إلى الداخل واستقرت فيه ، فالضريبة تفرض على الربح وليس على رأس المال ، لذا يقتضي إعادة تلك المبالغ إلى رأس المال حتى لا تطاله يد الضريبة ، لذلك لجأت معظم التشريعات الضريبية إلى فرض الضريبة على الدخل الصافي لأنه خير معبر عن المقدرة التكليفية للمكلف وبالتالي يحقق العدالة الضريبية ومن أجل المحافظة على رأس المال (مصدر الدخل) لابد من الأخذ بفكرة التكاليف الضريبية ونجد أن المشرع الضريبي العراقي قد اهتم بفكرة التكاليف بشكل عام وبالاندثار بشكل خاص .

١- أهمية البحث :

تأتي أهمية البحث من خلال عملية احتساب الاندثار وكثرة الجدل والنقاشات بين الهيئة العامة للضرائب وبين الوحدات الاقتصادية ، حيث إن الهيئة العامة

للضرائب تسعى دائماً إلى تحصيل أكبر ما يمكن من الوفرة المالية للخزانه العامة للدولة أي فرض مقدار الاندثار بشكل صحيح وحسب الجدول المعتمد بالعكس من ذلك الوحدات الاقتصادية التي تسعى دائماً إلى دفع أقل ما يمكن من الضريبة وذلك عن طريق المبالغة في احتساب أقساط الاندثار لتخفيض قيمة الربح وبالتالي خفض مقدار الضريبة .

٢- مشكلة البحث :

تكمن مشكلة البحث في الإشكالات التي يثيرها احتساب أقساط الاندثار في عدم الاتفاق على الغرض من احتسابه واعتماد التقديرات الفنية ، مما فسح المجال واسعاً للاجتهاادات ، فضلاً عن إن الآثار الاقتصادية الناجمة عن التضخم النقدي والتقلبات الكبيرة في المستوى العام للأسعار . الأمر الذي يلقي على عاتق السياسة الضريبية مراعاة هذه المتغيرات .

٣- فرضية البحث :

يستلزم البحث في موضوع الاندثار في التشريع الضريبي العراقي الإجابة عن التساؤلات الآتية :-

- أ. ما مبررات الاندثار ؟ وما الشروط اللازمة لتنزيل الاندثار ؟ وما أسباب الاندثار ؟
- ب. كيف يتم حساب الاندثار ؟ وما القيمة التي تتخذ أساساً للاندثار ؟ ومتى يبدأ تاريخ بدء الاندثار ؟
- ج. ما الأصول القابلة للاندثار ؟

٤- هدف البحث :

يهدف البحث إلى دراسة الاندثار في التشريع الضريبي العراقي مع إجراء دراسة مقارنة للتشريعات العربية (الأردني ، المصري ، السوري) للوصول إلى معرفة مدى اتفاق هذه التشريعات مع التشريع الضريبي العراقي .

٥- حدود البحث :

يتضمن البحث جانباً نظرياً حيث شمل دراسة قانونية مقارنة ، كما اعتمدت الدراسة على عرض آراء الشراح وبيان مدى التوافق والاختلاف بينهم مع توضيح الرأي الراجح ، فضلاً عن إجراء دراسة تطبيقية تعتمد على تعزيز الآراء والنصوص بالأحكام القضائية .

٦- خطة البحث :

لبلوغ ما تقدم تتوزع مادة البحث على ثلاثة مباحث كما يأتي :

المبحث الأول : مفهوم الاندثار.

المبحث الثاني : طرق احتساب الاندثار.

المبحث الثالث : الأصول القابلة للاندثار .

المبحث الأول ماهية الاندثار

ينطوي تحت مفهوم الاندثار تعريفه وشروطه وأسبابه كما في المطالب الآتية :

المطلب الأول : تعريف الاندثار .

المطلب الثاني : شروط تنزيل الاندثار .

المطلب الثالث : الأسباب المؤدية للاندثار.

المطلب الأول مفهوم الاندثار^(١)

(١) تجدر الإشارة إلى أن معظم التشريعات الضريبية في البلاد العربية تطلق لفظه استهلاك لتدل

على تناقص أصول المنشأة باستثناء تشريع ضريبة الدخل العراقي حيث يسميه بالاندثار .

راجع : عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية وغير التجارية والصناعية) ،

دراسة مقارنة ، رسالة دكتوراه حقوق ، جامعة القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ١٧٨ .

والاندثار لغةً :- له معانٍ لغوية مختلفة أيضاً ولكن ما يهمنا من الناحية الضريبية . فيقال دثر

الشيء دثوراً : قدم ويقال دثر المنزل : بلى وتهدم ، والسيف ونحوه صدأً لبعده عهده بالصقل :

ويقال دثر الطائر : أصلح عشه، وعلى الميت نضد الضجر ، وفلان ألبسه الدثار أي غطاه ،

ويمكن القياس على ما يصيب الأصول الثابتة من بلى وصدأ ونحوه ، فيقول العقار يبلى إذا كان

كذلك ، والآلة صدأت إذا علاها الصدأ والتأكسد ونحوهما .

أما الاستهلاك : تعني انتقال المادة من حال إلى حال فنقول استهلكت الآلة أي تناقصت شيئاً

فشيئاً حتى هلكت. أما الهلاك فيعني القضاء على الشيء دقيقة واحدة فتزول مادته وخواصه .

راجع : إبراهيم مصطفى وآخرون (المعجم الوسيط / مجمع اللغة العربية) مطبعة مصر ، القاهرة

، ١٩٦٠ ، مادة دثر .

ونحن نرجح مصطلح استهلاك على الاندثار لأنها أوضح دلالةً وأكثر انسجاماً مع مدلولها

اللغوي لذلك نرى حذف مصطلح الاندثار والإبقاء على مصطلح الاستهلاك في متن قانون

ضريبة الدخل للأسباب الآتية :-

١ . الاستهلاك أصبح شائع الاستعمال في أكثر أنحاء العالم العربي .

٢ . إنها أدق دلالةً وانسجاماً مع معناها اللغوي .

٣ . أن جميع التشريعات الضريبية والمحاسبية والقرارات والتعليمات استعملت هذه التسمية .

على الرغم من شيوع استعمال هذا الاصطلاح فإنه كغيره من الاصطلاحات الاقتصادية والمالية ليس من اليسير تحديده على أساس معيار دقيق يؤدي استخدامه في المجال الضريبي بمدلول دقيق ومحدد وذلك لأنه ينطوي على معانٍ مختلفة فهو في الاقتصاد غيره في المحاسبة وغيره في التشريعات الضريبية .

فالاندثار من الناحية الاقتصادية هو (الانخفاض في قيمة الموجودات الثابتة خلال أو بين فترتين حسابيتين من الزمن)^(١) .

وعرف أيضاً بأنه (الخسارة في قيمة رأس المال بسبب البلى والتقدم)^(٢) كما عرف أيضاً بتعريف آخر ينطبق مع التعريفين السابقين بأنه (النقص التدريجي في قيمة الموجودات الثابتة نتيجة لمضي المدة والاستعمال في دورة النشاط العادي والتقدم الفني أو العوامل الخارجية الأخرى التي تؤثر على الإنتاجية الموجودة وتجعله أقل فاعلية في خدمة الإنتاج)^(٣) .

من خلال التعاريف أعلاه يتضح أن الاندثار لدى رجال الأعمال والاقتصاديين كونه يمثل النقص في قيمة الموجودات الثابتة خلال فترة زمنية معينة .

انظر : د. مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي) دراسة مقارنة ، أطروحة دكتوراه، حقوق عين شمس ، ١٩٨٠ ، ص١٧٨ وما بعدها .

(١) Boyter, W.T. Depreciation, Sweet and Maxwell- Printed in Great Britain by Fkletcher and Son, Ltd Norwich , Norfolk-1971,, P27.

(٢) Wonnacott Paul , and Wonnacott Ronald , Economics-z need. Newyork-Mc Grawtill-1982, p826 .

(٣) د. عمر حسنين وآخرون (دراسات في المحاسبة المالية) ، الاسكندرية ، الدار الجامعية ، ١٩٨٥ ، ص٢٢٤ .

أما أسباب النقص في قيمة الموجود فإنها تعزى إلى عوامل مختلفة كالاستعمال والبلبلى والتآكل وأخرى خارجية غير متعلقة بالموجود كالتقادم . ومن الناحية المحاسبية فإن الاندثار هو (ذلك الجزء من تكلفة الموجود الثابت بالنسبة لمالكه الذي لا يمكن استرداده عندما يفنى الموجود أو يستغني عن خدماته ، والمخصص الذي يعمل لمقابلة هذه الخسارة الرأسمالية وهو جزء مكمل لتكاليف المنشأة خلال الحياة الإنتاجية للموجود ولا يتوقف على قيمة الريح)^(١) من خلال التعريف يتضح أن الاندثار من وجهة نظر المحاسبين هو الأسلوب المحاسبي الذي يستخدم لتوزيع صافي كلفة الموجودات الثابتة المتوقع اندثارها على العمر المتوقع أو المحتمل لبقاء الموجودات في الخدمة الفعلية بأسلوب محاسبي منسق ، ويقصد بها في كلفة الموجودات في هذا الإطار كلفة اقتناء الموجودات الثابتة مطروحاً منها المبلغ المتوقع تحميله من بيع الأنقاض وعليه فإن حساب الاندثار في مثل هذه الحالة هو عملية توزيع الكلفة الخاضعة للاندثار وليست عملية تقييم للموجودات الثابتة .

أما المفهوم المالي للاندثار فهو (المبالغ التي تخصص لمواجهة ما يصيب بعض أصول المنشأة من نقص في قيمتها تبعاً لتناقص منفعتها الاقتصادية بفعل الاستعمال أو بفعل الزمن ، سواء أكان التناقص بسبب استعمالها في أغراض المنشأة أم بسبب تركها دون استعمال أو غير ذلك من الأسباب ، فأنها لا يمكن أن تحتفظ بنفس منفعتها

(١) Accounting Terminologg , Bulletins No.-1“ –Reviewand Resume in American institute of certified public Accauntant – Accounting Research and terminology Bulletins :
Final Edition (New York : Alopa-1961)pqr 56-p25

الاقتصادية على مر الأيام^(١) كما عرف بأنه (النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج ، أو انقضاء الزمن أو التقادم خلال فترة معينة)^(٢) وبنفس الاتجاه تم تعريفه بأنه (تناقص قيمة الأصول تدريجياً من سنة إلى أخرى بسبب التلف الذي يصيبها من جراء استعمالها في الإنتاج ويصبح المكلف باستطاعته أن يخضم قيمة هذه الأصول التالفة من أرباحه الفعلية)^(٣) .

من خلال التعاريف الفقهية للاندثار يتضح أنها لا تتفق على الغرض من الاندثار^(٤) ، لذلك اختلفت التعريفات حول ذلك فمنهم من يرى أن الغرض الأساسي للاندثار هو ادخار مبلغ من النقود لشراء أصل جديد ، ومنهم من يرى أن الاندثار يهدف إلى عدم إهلاك رأس المال في الأصول الثابتة وتكوين أصل متداول لاستبدال الأصل الثابت ، ويرى البعض الآخر أنه عبارة عن جزء من أرباح المنشأة ومنهم من يرى أنه عبارة عن مصروف تحميلي يمثل خسارة وقعت ويجب أن يحمل بها حساب المدة التجارية ورأي آخر يذهب إلى أن الاستهلاك هو استرداد دوري للقيم بطريقة تمكن من تحويلها تلقائياً من أصول ثابتة إلى أصول متداولة لحين إعادتها لأصول ثابتة .

(١) د. حسين خلاف (الوجيز في تشريع الضرائب) ، ط٤ ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٥٧ ، ص ١٤٠ .

(٢) د. محمد حسن الجزيري (ضريبة الدخل في التشريع المصري) ، القاهرة ، مكتبة الانجلو المصرية ، ١٩٥٤ ، ص ص ١٤٤-١٤٥ .

(٣) د. صالح يوسف عجيبة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية) ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ ، ص ص ٤١٣-٤١٤ .

(٤) د. عبد القادر حلمي (نظرية الاستهلاك بين الفقه المحاسبي والتشريع الضريبي) مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، تجارة القاهرة ، ١٩٦٧ ، ص ١٦٣ وما بعدها .

أما عن موقف القضاء من تعريف الاندثار ، فقد تعرض القضاء لتحديد مفهوم الاندثار ومن ذلك ما ذهب إليه محكمة تمييز العراق بأن الاستهلاك خسارة يتوقف خصمها على طلب المكلف^(١) ، إلا أن ذات المحكمة اتجهت إلى أن الاستهلاك واجب على المكلف دون أن يتوقف خصمه على طلب منه وتحتسب قيمة الاستهلاك ضمناً عن السنوات السابقة مع المصروفات الأخرى^(٢) .

ونحن نرى أن الاندثار واجب الخصم وعلى الإدارة الضريبية تنفيذه دون أن يتوقف ذلك على طلب من قبل المكلف لأنه من النفقات واجبة الخصم التي نص عليها قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل في مادته الثامنة وهو أمر ضروري ومهم من أجل المحافظة على رأس المال وبالتالي فهو أمر حتمي لا يتوقف على إرادة المكلف أو الإدارة الضريبية متى كان حقيقياً أي أنه حق وليس واجباً عليه^(٣) .

كما ذهبت محكمة القاهرة الابتدائية من حكمها الصادر في ١٩ يونيو ١٩٥٠ في القضية المرقمة ٢١١٠ (بأنه استقطاع من إيرادات المنشأة لمقابلة النقص التدريجي في بعض قيم الأصول التي لا بد وأن تتلاشى وتتآكل من جراء الاستعمال والزمن كالمباني والآلات والسيارات وغيرها)^(٤) . وبذات المعنى ذهبت محكمة مصر الابتدائية في

(١) القرار الاستثنائي الصادر من لجنة التدقيق بتاريخ ١٩٤٠/٤/٧ وقرار محكمة التمييز عدد ٩٦٧ بتاريخ ١٩٤٠/٤/٢٧ .

(٢) اللائحة التمييزية المرقمة ١٠٣٧١/٢٩ بتاريخ ١٩٦٨/٤/١٤ وقرار لجنة التدقيق الثانية المرقم ٥٨٦ بتاريخ ١٩٦٨/٣/١٤ الأخبار التمييزية ٤/ضريبة/٩٦٨ مسلسل ٣٨ بتاريخ ١٩٦٨/٥/١٤ .

(٣) د. مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي) أطروحة دكتوراه ، جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٠ ، ص ٤٢٤ .

(٤) د. كمال الجرف (المبادئ القانونية) المجموعة الخامسة ، ١٩٥١ ، ص ٤٠٩ .

١٩٤٧/٦/٢١ الى أنه (قيمة النقص الذي حدث فعلاً في أصول المنشأة ، فإن من بين هذه الأصول ما يكاد يكون ثابتاً غير متغير كالأراضي ، ومنها ما تنقص قيمته سنة بعد أخرى حتى يكاد يفنى في وقت قصير أو طويل بحسب طبيعته كآلات والأثاث ونحوها ، مما تناقص قيمته المادية تدريجياً أو كالمركت والنماذج مما تناقص قيمته المعنوية بانقضاء الأخذ به ، ولما كان هذا التناقص الذي يؤدي إلى التلاشي ، لذا يقتضي تجديد الأصول المستهلكة ، لتمكين المنشأة من الاستمرار في النشاط التجاري أو الصناعي وجب أن يحتفظ من الإيراد الذي تحصل عليه مبلغ تستطيع به تجديد ما هلك^(١) .

من كل ما تقدم من تعاريف الاندثار وإن اختلفت في تحديد الغرض منه إلا أنه يرمي إلى تحقيق هدف واحد ألا وهو المحافظة على رأس المال المستخدم في العملية الإنتاجية . ولكن لا نسلم بأن الاستهلاك خسارة لسببين^(٢) :

١. الخسارة دائماً غير متوقعة وغير إرادية ، بينما الاستهلاكات تحدد متقدماً بنسبة السعر الإنتاجي للأصل .

٢. تؤدي الخسارة إلى اختفاء الأصل دون الحصول على مقابل أو من غير المتوقع الحصول على هذا المقابل ، بينما هناك عائد من الاستهلاكات سوف تحصل عليه المنشأة نتيجة تناقص الأصل وهو الإيراد .

أما عن موقف التشريعات الضريبية من الاندثار :

(١) المصدر نفسه ، ص ٣٣٧ .

(٢) سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني/ دراسة مقارنة) ، كلية

الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٠ ، ص ١٧١

لقد نص المشرع الضريبي العراقي على الاندثار أو الاستهلاك في الفقرة الرابعة من المادة الثامنة من قانون ضريبة الدخل رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل بأن يكون الخصم بالنسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات) كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم فيها الدخل . يتضح أن المشرع الضريبي العراقي لم يعرف الاندثار وهذا النهج سارت عليه معظم التشريعات الضريبية المقارنة التي اكتفت بالنص عليه فقط^(١) . وعند الرجوع إلى نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤^(٢) ، لم نعر أيضاً على تعريف للاندثار وعليه يمكن الاستعانة بالتعاريف السابقة التي تناولها الفقه المالي . وفي التشريعات الضريبية الأجنبية فقد عبر المشرع الضريبي الفرنسي عنه بمصطلح (amortissements) وذلك كما جاء في نص المادة (٣٩) من قانون الضرائب العام ، كما عبر المشرع البريطاني عنه بمصطلح (Depreciation) كما ميز المشرع الضريبي البريطاني والأمريكي بين نفقات الاستعمال ونفقات الاستهلاك تبعاً للتمييز بين النفقات التي تكون تكليفاً على رأس المال (الأصول الثابتة) حيث إن

(١) الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل ؛ البند (٥) الفقرة (ب) من المادة (٧) ضريبة الدخل السوري المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ والنافذ في ١/١/٢٠٠٤ ؛ الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغي والذي حل محله القانون المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والذي نص على الاستهلاك في مادته (٢٥) والذي نشر في الجريدة الرسمية بالعدد (٢٣) في (٩) يونيو ٢٠٠٥ ، مشار إليه على الموقع الإلكتروني

النفقات الرأسمالية وإن كانت غير قابلة للتنزيل إلا انه يحق للمكلف المطالبة بخصم هذه النفقات ولكن ليس عن طريق التنزيل بل عن طريق الاستهلاك ، لأن التنزيل يعني على وجه العموم أن نفقة الاستغلال يخصم كلها من دخل سنة واحدة ، بينما في حالة الاستهلاك يوزع استقطاع النفقة الرأسمالية على عدة سنوات^(١) .

وبناءً على كل ما تقدم يمكن أن نعرف الاندثار (الاستهلاك) : بأنه ذلك الجزء المستقطع من خدمات الأصل الثابت بالمستقبل الذي يتم تحديده نتيجة عوامل داخلية ترتبط بالأصل وبطريقة استخدامه وأخرى خارجية ترتبط بعنصر الزمن واحتمالات التقادم إذ يعتبر تعويضاً كنفقة إنتاجية وليس نفقة مالية أو خسارة .

المطلب الثاني

شروط تنزيل الاندثار^(٢)

خلال عرض الأرباح والخسائر التي تتحملها المنشأة لابد من الوقوف على أهم الشروط العامة التي اتفقت عليها معظم التشريعات الضريبية فضلاً عن الشروط الخاصة التي أخذ بها المشرع الضريبي العراقي وهي كما يأتي :

(١) د.صالح عجينة ، مصدر سابق ، ص ٣١٣ .

(٢) حول الشروط انظر : د.أحمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية) ، مؤسسة شباب الجامعة، ١٩٧٣ ، ص ٢٩٣ وما بعدها ؛ د.السيد عطيه عبد الواحد (شرح احكام قانون الضريبة الموحدة) ، ط١، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ب ت ، ص ص ١٩٦-١٩٧ .

الفرع الأول الشروط العامة لخصم الاندثار

أولاً : أن تكون الاستهلاكات حقيقية

من الطبيعي أن الاستهلاك نفقة واجبة الخصم يحمل بها حساب الأرباح والخسائر لمقابلة النقص في قيم الأصول التي تتلاشى وتتآكل نتيجة لأحد عوامل الاستهلاك لذلك على مصلحة الضرائب التأكد من جدية ما تجريه الشركة من استهلاك أو ما تكونه من احتياطات لهذا الغرض .

ولقد لجأت معظم التشريعات الضريبية على وجوب أن يكون الاستهلاك حقيقياً ، ففي فرنسا نص المشرع الضريبي الفرنسي على هذا الشرط صراحةً في البند (٢) الفقرة (١) من المادة (٣٩) من قانون الضرائب العام ، واشترطت الأحكام القضائية أن يكون الاستهلاك قد تم حقيقة .

فقد قضى مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٧٠/١١/٤ بأن مصلحة الضرائب مخولة بمراجعة صحة قيمة الاستهلاك ، بعكس ما سبق أن أقرته الأحكام القضائية ، حتى لو كانت هذه القيمة ، قد تحددت فيما سبق خلال سنة مالية معفاة^(١) ، أما في مصر فقد نص المشرع الضريبي المصري صراحة على أن تكون الاستهلاكات حقيقة^(٢) كما قضت محكمة مصر المختلطة في ١٣ ابريل ١٩٤٧ (بأنه لا يمكن أن يحسب الاستهلاك إلا من

(١) cuy-willy scmel tz-La Juriis prudce fiscale- deLajuridition admiis trative Dalloz-11- rue soufflot 75240 paris CEDEX05-1978,P410 .

(٢) الفقرة (٢) من المادة (٣٩) من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ .

تاريخ شراء الأصل المستهلك إذ أن الاستهلاك يمثل التلف الذي أصاب الأصل من جراء الاستعمال ولا يتصور أن تتحمل المنشأة بتلف المال قبل شرائها له^(١) .

وبذات المعنى قضت محكمة القاهرة الابتدائية (بأن العناصر القابلة للاستهلاك في كل منشأة هي مادية أو معنوية وأن الاستهلاك لا يكون مشروعاً أو مقبولاً إلا إذا كانت تقابله خسارة حقيقية ، وفي حدود هذه الخسارة بموجب الخصم فإذا بولغ في رقم الاستهلاك ترتب على هذا في الواقع تكوين احتياطي سري لا يمكن قبوله في حساب الربح الخاضع للضريبة)^(٢) ، كما اشترط المشرع الضريبي الأردني في الأصول التي تسمح باستهلاكها أن تتناقص قيمتها من جراء استعمالها في إنتاج الدخل^(٣) . أما المشرع الضريبي العراقي فلم يتعرض لهذا الشرط إلا أنه قد يفهم ضمناً أن خصم الاستهلاك لا يتم إلا إذا تقابله خسارة محتملة أو مشكوك فيها باعتبارها نقصاً غير محقق ، فالاستهلاك لا يتحقق إلا إذا أوجد هذا النقص فإذا ما أصاب الآلة تدهور نتيجة استعمالها لفترة من الزمن ، فالنقص وهذه الحالة متحقق ويتحتم خصم مقابله ، كما يعتبر ما ينفق على الأصل من مبالغ لتبديل بعض أجزائه نقصاً فعلياً يستلزم خصم مقابله إذا ما لم يؤد إلى زيادة في قوته الإنتاجية تغيير من طبيعته ، وهذا ما أكدته الفقرتان (٣ ، ٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي رقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل .

ثانياً: أن تكون الأصول المستهلكة مملوكة للمنشأة:

(١) مشار إلى هذا الحكم في د.حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية) ، مصدر سابق ، ص ٣٢٥ .

(٢) الاستاذ كمال الجرف (المبادئ القانونية في الاحكام الضريبية) ، المجموعة الثامنة ، ص ٣٢٧ .

(٣) سالم المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني) ، مصدر سابق ، ص ١٨٢ .

يشترط لتحقيق هذا الشرط أن يكون الأصل مملوكا للمنشأة، فإذا لم يكن كذلك فلا يمكن أن يحتسب عنه استهلاكا تتحمله المنشأة، فضلا عن أن يكون الأصل معدا للإنتاج أي تكون الغاية من حيازته استعماله في الإنتاج وليس لإعادة بيعه أو لاستخدامه في أغراض ملاك المنشأة أو المستثمرين فيها. وقد أخذ مجلس الدولة الفرنسي بهذا الشرط في أحكامه ، منها^(١) قضي في ١٦/١١/١٩٦٣ (بأن الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي يملك حق الانتفاع فقط في مال، لا يسمح له من حيث المبدأ أن يستهلك هذا المال) وقضى في ٢٦/٩/١٩٦٠ (بأن من له حق الرقبة وحده يجوز له أن يجري الاستهلاك).

وكذلك نص المشرع الضريبي الأردني صراحة على أن تكون الأصول المراد استهلاكها مملوكة للمكلف^(٢) كما أن القضاء الأردني تعرض لهذا الشرط في أحكامه فقد قضت محكمة التمييز الأردنية في ٢١/٩/١٩٨٠ (بأن تنزيل أية مبالغ مقابل استهلاك أية أدوات استعملت في سبيل إنتاج الدخل، يتوقف على ما إذا كان المكلف هو المالك لتلك الأدوات أولا، كما يستفاد من نص المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل ، وحيث لم يرد في القضية ما يثبت أن السيارات التي تستعملها الشركة مسجلة بإسمها كما يقض قانون النقل على الطرق الذي لا يعتبر الشخص مالكا للسيارات ما لم تكن مسجلة بإسمه فلا يجري تنزيل أي مبالغ مقابل الاستهلاك)^(٣). وفي مصر على الرغم من أن المشرع لم يورد هذا الشرط ، فلا شك في وجوده ذلك بأن النقص في قيمة أصل ما لا يعد خسارة تصيب المنشأة ، إلا إذا كان الأصل مملوكاً لها أما إذا لم يكن مملوكاً لها فلا تتحمل تلك المنشأة بما يقع من نقص في قيمة الأصل المذكور .

(١) Pierre Bletrame, Limposition des revenus, Paris, 1970, p158.

(٢) المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

(٣) سالم المفلح ، مصدر سابق ، ص ١٨٣ .

وبذلك لا يمكن اعتبار النقص تكليفاً على ربح المنشأة وقد أخذ المشرع الضريبي العراقي بهذا الشرط من خلال المعنى الوارد في النص الآتي (في حساب قسط الاندثار على الموجودات الثابتة من قبل الغير وفق الاسس المعتمدة في هذا النظام كما لو استعملت من قبله، وفي حالة استلام المكلف تعويضاً عن ذلك يسجل إيراداً في حسابه)^(١).

الثالث: أن يقابل الاستهلاك انخفاض في قيمة الأصل:

من المسلم به أن الأصول القابلة للاستهلاك هي الأصول التي تتناقص قيمتها بالاستعمال وعليه فإن الأصول التي لا تفقد قيمتها مع مرور الزمن والاستعمال لا تعتبر من الأصول القابلة للاستهلاك. وبهذا المعنى قضى مجلس الدولة الفرنسي في ١٩٦٨/١١/٢٠ (بأن الأصول التي تحتفظ بقيمة استخدام ثابتة ليست قابلة للاستهلاك)^(٢) وهذا الشرط يعتبر من الشروط البديهية التي تتعامل على أساسها المنشأة.

الفرع الثاني: الشروط الخاصة لخصم الاندثار:

من أجل تحديد الشروط الخاصة بالاندثار في التشريع الضريبي العراقي لابد من الرجوع إلى نص المادة (١) من نظام الاندثار والإطفاء المرقم (٩) لسنة ١٩٩٤ التي تنص على (للمكلف بضريبة الدخل شخصاً طبيعياً كان أم معنوياً تحميل ما ينتجه من سلع وما يقدمه من خدمات وما يقوم به من أعمال بالكلفة الناشئة من اندثار موجوداته الثابتة المستعملة لانتاج وتوليد الدخل وإطفاء ما يتعلق بالدخل من مصروفات إيرادية مؤجلة وموجودات معنوية وفق الأسس والنسب المعتمدة في هذا النظام) من خلال نص المادة يتضح أن الشروط هي كما يأتي:

(١) المادة (١٢) من نظام الاندثار للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ .

(٢) Cuy-willy Schmeltz , op-cit , p409 .

أولاً: أن يطلب المكلف احتساب الاندثار:

كما أشرنا سابقاً الى أن الاندثار حق وليس واجباً لذا فعلى المكلف أن يقدم طلباً إلى الهيئة العامة للضرائب يطلب فيه تنزيل الاندثار أو الاستهلاك المؤيد بموجب ما لديه من وثائق مقبولة وإلا لا يمكن احتساب الاندثار وبالتالي تنزيله من دخله الإجمالي.

ثانياً: أن تكون الأصول منقولة:

أخذ المشرع الضريبي العراقي بتنزيل أقساط الاندثار للموجودات الثابتة كالمكائن والمعدات الأخرى أما المباني فلا يخصم لها اندثار بل ينزل بدل إيجارها بعد التعديل الأخير لقانون ضريبة الدخل^(١). كما يشترط أن تكون هذه الأموال مستعملة للإنتاج فإذا تم شراء آلة أو ماكينة لغرض استعمالها ثم لم تستعمل وتركت بحيث تم تراكم الصداً مما أدى إلى هبوط قيمتها نتيجة تأكلها وليس من جراء استعمالها فلا يجوز للمكلف أن يطالب باحتساب اندثارها لأنها غير مستعملة وإن تلفها ليس له علاقة بالإنتاج.

ومما تجدر الإشارة إليه أن الأصول إذا ما استعملت لمدة سنة حسابية (ستة أشهر فأكثر) فيحتسب الاندثار لمدة سنة أما إذا استخدمت لأكثر من ثلاثة أشهر وأقل من ستة أشهر فلا يحتسب للمكلف إلا نسبة ٥٠٪ من الاندثار السنوي، وفي حالة تشغيل المكائن لوجبتين أو ثلاثة وجبات عمل تضاف في هذه الحالة ٧٥٪ عن كل وجبة وفق النسب المقررة للاندثار ويعزى ذلك إلى أنه كلما يزداد وجبات العمل يؤدي إلى

(١) أي بعد صدور قانون ضريبة الدخل العقار رقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ أصبح بموجبه إمكانية تنزيل ١٠٪ من قيمة الإيراد السنوي لكل عقار عن مصاريف صيانة واندثار قبل احتساب الضريبة، الفقرة (٣) من المادة (٢).

استهلاك أكثر والعكس صحيح كما يعتبر تشغيل المكائن لأكثر من نصف وجبة ، وجبة كاملة^(١).

ثالثاً : سنوية قسط الاندثار :

تطبيقاً لمبدأ السنوية فإن أقساط الاستهلاك التي يجوز تنزيلها يجب أن تخص السنة المالية الحالية وعليه لا يجوز احتسابها لسنوات سابقة كما لا يجوز احتساب الاستهلاك على الأصل بعد انتهاء عجزه الإنتاجي أو إذا كان مجموع أقساط الاستهلاك قد أصبح مساوياً للتكلفة التاريخية للأصل إذ إن الأخذ بذلك يعد تهرباً ضريبياً ، ومع ذلك ولغير أغراض الضريبة يجوز الاستمرار باحتساب الاندثار بقسط سنوي لا يتجاوز ١٠٠٪^(٢).

رابعاً : أن يكون الاندثار وفق النسب المبينة في الجدول الملحق بنظام الاندثار :

وذلك من أجل الحد من الإسراف أو المغالاة في قسط الاستهلاك والسؤال الذي يطرح نفسه هو ما الحكم لو أن المكلف يحتسب نسبة أقل للاندثار ، مما هو مقرر في الجدول فهل يحق له مطالبة السلطة المالية بتعديل ذلك إلى الحد الأقصى بدافع الخطأ^(٣) للإجابة عن هذا التساؤل يمكن الرجوع إلى قرار محكمة التمييز في القضية المرقمة ٦٦/ضريبة/١٩٦١ إذ قررت المحكمة عدم جواز ذلك وخلاصة القضية أن الشركة طلبت إعادة احتساب اندثار المكائن والسيارات بنسبة ٢٠٪ للمكائن و ٣٠٪ للسيارات

(١) الفقرة (٢) من المادة (١١) من نظام الاندثار رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ .

(٢) المادة (٧) من نظام الاندثار رقم (٩) لسنة ١٩٩٤ .

(٣) تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل) ، محاضرات مطبوعة على الآلة الناسخة ، ج ٢ ،

معهد التدريب المالي والمحاسبي ، بغداد ، ١٩٨٢ ، ص ٢٥٢ .

حسب الجدول الملحق بنظام الاندثار والاستهلاك ومن ثم إلغاء التقديرين الإضافيين ، فردت السلطة المالية على ذلك بأن نسب الاندثار المحتسبة من قبل الشركة بموجب حساباتها التي صادق عليها المحاسب القانوني ، وإن مجموع الاندثار الذي احتسبته السلطة المالية أصبح أكثر مما احتسبته الشركة للسنة الأولى بما يقارب ١٥٠٠ دينار ، كما أن الشركة عند تعيينها نسب الاندثار لابد أنها تستند إلى خبرتها في هذا الخصوص المتأتية من ممارستها العمل منذ سنوات طويلة . فضلاً عن أن رفع نسب الاندثار يؤدي إلى سيادة مبالغ الاندثار التي تنزل من الأرباح وبالتالي يؤدي إلى تقليل الأرباح الواردة في الحسابات وفي ذلك مخالفة لحساباتها المقدمة التي صادق عليها المحاسب القانوني ، وبما أن نظام الاندثار أوضح في جدول الحد الأقصى لنسب الاندثار فهو لا يلزم باحتساب الحد الأقصى إذ يجوز أن تقدم الشركة أقل من ذلك وتوافق عليه السلطة المالية .

خامساً :- أن تكون النفقة رأسمالية :

نصت الفقرة ثانياً من المادة (٢) من نظام الاندثار على المصروفات التي تنفق على الموجودات حيث فرقت بين النفقات التي تنفق لغرض زيادة الطاقة الإنتاجية أو تطويرها والمصروفات التي لا تحدث تغييراً جوهرياً فيها عن تظهيرها فأجازت إضافة الأولى إلى قيمة الأصول وتحتسب عنها الاندثار أما الثانية فأجاز تنزيلها من أرباح السنة خلافاً للأولى .

المطلب الثالث

الأسباب المؤدية للاندثار^(١)

يتفق معظم الباحثين على أن للاستهلاك ثلاثة أسباب رئيسية هي كما يأتي :

أولاً :- الاستعمال :

والمقصود به كل نقص في قيمة الأصول الثابتة الناجم عن استخدامه في الإنتاج ، وعليه فإن هذا النوع من الاستهلاك يدرج ضمن تكاليف الإنتاج لتتمكن المنشأة من تحديد الربح الصافي الذي حققته خلال السنة المعنية ، وعليه فإنه لا يجوز استهلاك الأصول الثابتة التي لم تنقص قيمتها بسبب الاستعمال كالأراضي الفضاء والأراضي التي تستعمل لإقامة أبنية عليها حيث يستهلك البناء دون الأرض التي يقوم عليها^(٢) .

ثانياً :- القدم :

من الممكن أن ينتهي أجل الآلات أو الأصول من الناحية الاقتصادية نتيجة ظهور اكتشافات جديدة ، مما يتطلب إحلال الآلة الجديدة محل الآلة القديمة ليتسنى للمؤسسة الاحتفاظ بقدراتها الإنتاجية والتنافسية .

(١) د. عبد الحميد الرفاعي ، (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) ، مطبعة الثبات ، دمشق ، ١٩٧٢ ، ص ص ٢١٤ - ٢١٧ ؛ د. مدحت عباس أمين ، مصدر سابق ، ص ص ٤٢٥-٤٤٠ ؛ فوزت فرحان (المالية العامة التشريع الضريبي العام) ، ط ١ ، مؤسسة بحسون للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٧ ، ص ١٩١ وما بعدها .

(٢) مما يقتضي التتويه إليه أن هناك بعض الآراء التي قيلت بضرورة احتساب استهلاك للأرض خصوصاً في حالة حدوث هجرة عنها ، أو فيضان فيها .أثر على قيمتها . راجع :

Ibrahim (M.F) ((La'ssujettissement des societes an onymeseh Egypte aux impots sur Ierevenu, etude de droit compare)) Thsee de doctorat, paris, 1952, P56

ثالثاً : مرور الزمن :-

ونعني به كل استهلاك تنقص قيمته لقدم عهده ، كحق الامتياز وحق الاختراع فاستهلاك هذه الأصول بالرغم من عدم توفر لها الكيان المادي ينجم ليس عن استعمالها وإنما لمضي المدة المحددة من الاستفادة من هذه الحقوق ، وعليه فانه يمكن استهلاك هذه الاصول وذلك بتوزيع سعر كلفة الحصول عليها على عدد سنوات الإفادة منها .
بعد أن عرضنا أهم الأسباب المؤدية الى الاندثار لابد من الوقوف على التشريعات الضريبية المقارنة من هذه الأسباب .

وعند الرجوع إلى موقف التشريع الضريبي العراقي يلاحظ أن المشرع العراقي نص صراحةً على اعتبار الاستعمال العامل الذي يؤدي إلى الاندثار فنص على خصم (النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة عدا المباني والعقارات كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها ...) ^(١) وعلى الرغم من النص أعلاه فإنه يوجد في التشريع الضريبي العراقي بعض الاستثناءات على مبدأ الاستعمال حيث نص نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني ^(٢) على استمرارية احتساب قيمة الاندثار للآلات المتوقفة عن العمل ، إذ منحت نسبة اندثار تقدر بـ(٥٠٪) من القسط السنوي في فترة التوقف مع مراعاة الشروط الآتية :-

- أن تتوقف هذه الآلات بصورة كاملة عن الإنتاج .
- أن لا تقل مدة التوقف عن ثلاثة أشهر .
- أن لا يكون خط الإنتاج معداً أساساً للإنتاج الموسمي .

(١) الفقرة (٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) المادة (٩) من نظام الاندثار والإطفاء للقطاع المختلط والتعاوني المرقم (٩) لسنة ١٩٩٤ .

أما المشرع الضريبي الأردني فقد سار على ذات النهج الذي سار عليه المشرع الضريبي العراقي حيث اعتبر الاستعمال شرطاً من شروط اعتبار الاستهلاكات من النفقات التي تخصم من الوعاء الضريبي ، فضلاً عن أنه اشترط لخصم الاستهلاك بمرور الزمن^(١) ، أي استعمال الأصل في النشاط الخاضع للضريبة .

أما المشرع الضريبي المصري والسوري فقد أحالا تحديد أسباب الاستهلاكات إلى العرف الذي يجري في كل صناعة أو تجارة^(٢) . كما أخذ المشرع الضريبي المصري في بعض أحكامه بمرور الزمن حيث قضت التعليمات التفسيرية المرقمة ٢٥ للمادة (٣٩) التي أصدرتها مصلحة الضرائب ((بما أن الاستهلاك هو مقدار النقص التدريجي الذي يصيب الأصل نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال ، كما انه كذلك هو النقص الطارئ على الأصل نتيجة ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفايته الإنتاجية وتجعل استمرار استعماله في المنشأة غير اقتصادي ، لهذا توجه المصلحة النظر إلى أنه ليس على الدوام أن يكون الاستهلاك الأصول الثابتة القابلة للاستهلاك من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستعمال ، إذ من هذا التاريخ تتعرض تلك الآلات للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة عامل الصداً وغيره من عوامل التعرية ، التي تؤثر عليها بمرور الزمن ، كما قد يستهلك الأصل من تاريخ إعداده للاستعمال كما في حالة المباني إذا ما سائر تاريخ الانتهاء من

(١) الفقرتان (د،ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

(٢) الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من القانون المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ ؛ البند (٥) من الفقرة (ب) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ .

بناءها تاريخ العمل بالمتجر أو المصنع^(١) هذا يعني أن المشرع المصري قد سمح باستهلاك الأصل بمرور الزمن بالرغم من أنه لم يتم استعمال الأصل . وبنفس الاتجاه يجري العمل في فرنسا فالاستهلاك هو إثبات وتعويض تخفيض القيمة النهائية التي يتعرض لها أحد عناصر الأصول ، لأثر الاستهلاك ، الزمن أو أي سبب آخر^(٢) .

المبحث الثاني طرق احتساب الاندثار

توجد عدة طرق لحساب الاستهلاك ، جميعها تهدف إلى غاية واحدة ألا وهي المحافظة على القيم الحقيقية الرأسمالية للأصل المستعمل في الإنتاج ، فعندما تقل الإنتاجية يصبح للأصل دور غير اقتصادي لذا يستوجب علينا رصد مبالغ تمكننا من استبداله بآخر يؤدي نفس عمله ، هذه هي الغاية التقليدية من فكرة الاستهلاك ، ولما كان من الصعوبة أن تتحمل المنشأة أرباح سنة واحدة من هذا العبء ، لذلك يمكن أن توزع قيمة تكلفة الأصل على عمره الإنتاجي بشكل متساوٍ مما يؤدي إلى الحصول على قسط الاستهلاك السنوي للأصل ، وبما أن إنتاجية الأصل في أوائل عمره الإنتاجي أكثر ونفقاته أقل وهذا بدوره يؤدي إلى ربح أكثر لذا يستوجب أن نزيد من قسط الاستهلاك السنوي في أوائل حياة الأصل لكي نغطي التناقص الذي سوف يطرأ على إنتاجه

(١) مشار إلى هذه التعليمات في : د. عبد القادر حلمي (الضريبة الأرباح التجارية والصناعية) ، دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧١ ، ص ١٢٠-١٢١ .

(٢) Pierre Beltrame, op-cit , P157 .

مستقبلا بسبب هرم الآلة فضلا عن الأصول ذات المزايا المختلفة والأعمار المتفاوتة ، لذا فإننا من هذا المنطلق الفلسفي نحصل على عدة طرق لحساب الاندثار وهي كما يأتي^(١)
أولا : طريقة القسط الثابت :

بموجب هذه الطريقة يتحدد القسط السنوي للاندثار عن طريق تقسيم كلفة الأصل على سنوات عمره الإنتاجي بأقساط سنوية متساوية فمثلا: لو كان ثمن أحد الأصول ١٠٠٠٠ دينار وقدر عمره الإنتاجي بعشر سنوات ، فإن كل سنة سوف تتحمل ما نسبته ١٠٪ من التكلفة وبذلك يكون قسط الاستهلاك السنوي ١٠٠٠ . وبهذه الطريقة يكون القسط السنوي ثابتاً ويحتسب على المدة العادية لاستخدام الأصل الثابت.
وتمتاز هذه الطريقة بالبساطة والسهولة في احتساب القسط السنوي فضلا عن أنها تؤدي إلى انتهاء استهلاك الأصل بانتهاء عمره الإنتاجي ولكن يعاب عليها أنها تؤدي إلى أن يبقى القسط السنوي كما هو طوال حياة الأصل الإنتاجية بينما القدرة الإنتاجية للأصل تتناقص.

بمرور الزمن فضلا عن أنها لا تراعي التعديلات في الأصول الثابتة ، فقد يحتاج الأصل خلال حياته الإنتاجية إلى تعديلات تؤدي إلى زيادة في قدرته الإنتاجية وبالتالي فإن هذا التعديل يعتبر رأسمالي وليس نفقة إيرادية ، مما يستوجب تعديل أقساط الاستهلاك الجديدة وهذا بدوره يتنافى مع هذه الطريقة.
ثانيا : طريقة القسط المتناقص :

(١) حول هذه الطرق راجع: د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي)، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة، الموصل، ٢٠٠٢، ص٣١٧، وما بعدها؛ د. فوزت فرحان، مصدر سابق، ص ١٩٣ وما بعدها؛ د. جوزيف طربية (الضرائب على الدخل في لبنان)، ١٩٨٢، ص ١٢٢ وما بعدها ؛

تقوم هذه الطريقة على احتساب الاستهلاك في نهاية كل عام بالنسب المقررة للاستهلاك على الرصيد لا على الأصل، وعليه بدلا من احتساب الاستهلاك السنوي على أساس نسبة مئوية ثابتة من كلفة الأصل (كما في طريقة القسط الثابت) فإنه يجري احتسابه على أساس نسبة مئوية من الرصيد المتبقي في حساب الأصل عند بداية السنة المالية.

فمثلاً: لو كانت نسبة الاستهلاك المقررة ثابتة تحسب باعتبار ١٠٪ من الرصيد وقدره ٩٠٪ أي أنها تكون ٩٪ من الأصل وهكذا ... ويشير البعض من الباحثين^(١) إلى ميزة هذه الطريقة من حيث سهولة حساب الإضافات التي تطرأ على الأصل إذ تضاف قيمتها إلى قيمة الأصل القديمة، ويحسب القسط المتناقص على أساس مجموع الاثنيين، كما أن استعمال هذه الطريقة تؤدي إلى التوازن بين التناقص في قسط الاستهلاك والتزايد في مصاريف الصيانة والتصليلات، لأنه كلما زادت أعباء الآلة مع مرور الزمن تناقص قسط الاستهلاك. ويعاب على هذه الطريقة أنها تؤدي في السنة الأخيرة من الاستهلاك إلى أن تمحو قيمة الأصل إذ لا بد دائماً أن تبقى قيمة صغيرة إلى حد ما، كما يلاحظ أن النسبة المئوية في طريقة القسط المتناقص أن تكون دائماً أعلى من النسبة المئوية في طريقة القسط الثابت.

ثالثاً: طريقة الوحدة المنتجة:

(١) عبد المحسن سعد (ضريبة الدخل في لبنان) مطابع دار الكتاب اللبناني، بيروت، ١٩٧٧، ص ١٦٧ وما بعدها؛ جوزيف طربية (ضرائب الدخل في لبنان) مصدر سابق، ص ١٣٥ وما بعدها .

طبقاً لهذه الطريقة فإن احتساب قسط الاندثار يتوقف على عدد الوحدات المنتجة فالسنة التي تنتج الآلات فيها وحدات كثيرة يجب تحميلها بمبلغ اندثار يتناسب مع الإنتاج لأنه كلما كان الإنتاج كثيراً يعني ذلك استخداماً أكثر للآلة وهذا بدوره يؤدي إلى استهلاك أكبر وبالعكس فإن السنة التي تنتج وحدات قليلة يجب تحميلها بمبلغ اندثار قليل يتناسب مع كمية الإنتاج أيضاً. أي إن هناك علاقة طردية بين الإنتاج والاندثار إذ كلما ازدادت عدد الوحدات المنتجة يزداد بدورها معدل الاندثار.

رابعاً : طريقة إعادة التقدير :

تعتمد هذه الطريقة على إعادة تقدير قيمة الأصل الثابت في آخر كل سنة بواسطة خبراء فنيين، ويكون الفرق بين القيمة الدفترية والقيمة التقديرية هو مقدار الاندثار المعبر عن الاستخدام والتقدم معاً. مع العلم أن إعادة تقدير الأصل يجب أن يتم في ضوء استمرار الوحدة الاقتصادية في نشاطها وليس على أساس تصنيفها. وتستخدم هذه الطريقة بالنسبة للأصول التي يصعب تقدير عمرها الإنتاجي نظراً لقصر عمرها الإنتاجي أو لطبيعتها أو تكوينها أو لتعرض هذه الأصول للأوبئة والأمراض والتقلبات الجوية كالأصول الحيوانية والأدوات والمهمات الصغيرة كأدوات المطاعم والفنادق.

بعد أن تعرضنا لأهم طرق احتساب الاندثار لابد فيها من معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة فيها ولدى الرجوع إلى التشريع الضريبي العراقي يلاحظ أن المشرع قد أعطى المكلف حرية اختيار أية طريقة تتناسب مع نوع الموجودات الثابتة

الخاصة للضريبة^(١) ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع العراقي قد حصر طريقة إعادة التقدير على الموجودات في قطاع الزراعة والري والبزل^(٢). أما التشريع الضريبي الأردني فقد أخذ عبر جميع التشريعات الضريبية المتعاقبة بطريقة القسط الثابت وذلك من خلال نص الفقرة (ي) من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل على أنه يتم تحديد أقساط الاستهلاك السنوي وفقا لنسب مئوية معينة من تكلفة الأصل الأصلية ويضع المدير هذه النسب بموافقة الوزير. أما التشريع الضريبي المصري فإنه لم يلتزم بطريقة معينة من طرق الاستهلاك، بل ترك ذلك للعرف التجاري وطبقا لظروف كل صناعة أو تجارة أو مهنة أو عمل^(٣). وإزاء ذلك أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها^(٤) بتاريخ ١٩٤٢/٦/٢٤ التي ألزمت بموجبها المكلفين بإتباع طريقة القسط المتناقص، حيث جاء في هذه التعليمات بمناسبة ما طرأ من تغيير على ظروف الإنتاج في الوقت الحاضر وتمشيا مع روح التطورات الاقتصادية المترتبة على الظروف الاستثنائية التي تجتازها البلاد، قررت المصلحة رفع نسب الاستهلاك الصادر بها تعليمات المصلحة رقم (٢) أرباح تجارية وصناعية المؤرخة في ١٦/١٠/١٩٣٩ وذلك طبقا لما ورد فيما بعد مع مراعاة الأحكام التالية:

(١) أنظر: المادة (٦) من نظام الاندثار والإطغاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني المرقم (٩) لسنة ١٩٤٤.

(٢) أنظر: الفقرة (٤) من المادة (٦) من نظام الاندثار نفسه.

(٣) أنظر: الفقرة (٢) من المادة (٢٧) من قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ الملغى.

(٤) مشار إلى هذه التعليمات في مؤلف الأستاذ مصطفى الصياد (الموسوعة الدائمة للقوانين والقرارات والكتب الدورية والمنشورات)، ط٢، دار الفكر العربي، بت، ص ٢٣٧.

١. يعمل بالتعليمات المذكورة في فحص إقرارات سنة ١٩٤١.
 ٢. يستمر حساب الاستهلاك على طريقة القسط المتناقص وأكدت هذا محكمة الاستئناف المختلفة^(١) في ٢٦ مايو ١٩٤٨ في قضية شركة البوستة الخديوية بأنه ((إذا كان العرف قد جرى على إجراء الاستهلاك بطريقة القسط الثابت ليس لمصلحة الضرائب أن تعترض على ما جرى على العرف قولا منها بأن طريقة القسط المتناقص هي التي تتفق وما اشترط أن تكون الاستهلاكات حقيقة)).
- كما سلك المشرع الضريبي السوري الاتجاه نفسه^(٢)، وكذلك نهج المشرع الضريبي الفرنسي المنهج ذاته في عدم تحديد قانون الضرائب بطريقة دون سواها وإنما أحالها إلى الأعراف التي اعترفت بها مصلحة الضرائب^(٣). وحسنا فعل المشرع الضريبي العراقي بعدم تقييد المكلف بطريقة معينة من طرق احتساب قسط الاندثار السنوي وهذا الاتجاه بدوره يتفق مع غالبية التشريعات الضريبية سواء أكانت العربية منها أم الأجنبية. وبعد أن عرضنا موقف التشريعات الضريبية من طرق احتساب الاندثار فالسؤال الذي يرد هو ما القيمة التي تتخذ أساسا لتحديد الاندثار؟
- للإجابة عن هذا التساؤل لابد من معرفة موقف الفقه أولا ثم بعد ذلك موقف التشريعات الضريبية منه. وعليه فإن القيمة التي تتخذ أساسا لاحتساب الاندثار تكون

(١) مشار إلى هذا الحكم في: د. عبد القادر حلمي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية)، مصدر سابق، ص ١١٨.

(٢) انظر: البند (٥) من الفقرة (ب) من المادة (٧) من قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣.

(٣) سالم المفلح، مصدر سابق، ص ٢٥٨.

إما على أساس قيمة الأصل الدفترية^(١) أو على أساس قيمة الأصل الاستبدالية أي قيمة الأصل النقدية أثناء القيام باستبدال أصل بأخر كما يأتي:

أولاً: احتساب قسط الاستهلاك على أساس القيمة الدفترية (التاريخية):

طبقاً لهذه الطريقة فإن التكلفة تحتسب على أساس القيمة الخاضعة للاستهلاك كل المصروفات والأعباء التي تنفق على الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام بما في ذلك شراء الأصل الثابت والتكاليف التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على الأصل الثابت مثل (مصروفات الشحن، الرسوم الجمركية، النقل الداخلي، مصروفات التركيب) وقد استند أنصار القيمة الدفترية إلى الحجج الآتية^(٢):

١. إن هذه الطريقة تتصف بالموضوعية لكون البيانات الواردة في القوائم المالية مبنية على أساس الحقيقة والواقع وبعيدة عن التقديرات والاعتبارات الشخصية.
٢. صعوبة تحديد تكاليف إحلال الأصل الجديد في المستقبل.
٣. التعديل المتكرر لهذه القيم في الدفاتر كلما هبطت القوة الشرائية لوحدة النقد يؤدي إلى زعزعة الثقة العامة لكل من له مصلحة في المشروع بالتقارير المالية فضلاً عن أنه يؤدي إلى التلاعب في تقدير القيمة الاستبدالية للأصول الثابتة مما يترك المجال واسعاً لتأثير التقدير بالدوافع الشخصية للقائمين على إدارة المشروع.
٤. يرى مؤيدو مبدأ التكلفة الدفترية (التاريخية) أن تعديل القوائم المالية خلال فترة التضخم سوف تكون بعيدة عن مبدأ الحيطة والحذر، لكونها تؤدي إلى أخذ الربح

(١) ويراد بها: مجموع قيم مكونات الأصل النقدية الحقيقية كما هي مسجلة بدفاتر المنشأة أو المكلف عند انفاقها والمؤيدة بعقود أو فواتير أشياء أو بيانات الانفاق. انظر: د. عبد الحميد الرفاعي، مصدر سابق، ص ٣٤٤.

(٢) عبد الحميد الرفاعي، مصدر سابق، ص ٣٦١-٣٦٢.

في الاعتبار قبل أن يتحقق وإلى تسجيل القيمة السوقية التي لا يمكن الاعتماد عليها.

٥. سهل التطبيق وواضح ومنطقي فضلا عن أنه لا يجوز اندثار الأصل قبل شرائه، إذ إن القيمة الاستبدالية لا تمثل سوى قيمة الأصل القابل للزيادة والنقص، في حين إن اندثار الأصول يجب أن يستند إلى أساس النقص الحقيقي الناجم ولا سبيل إلى ذلك إلا بالاعتماد على ثمن التكلفة وعلى الرغم من هذه المزايا إلا أن هذه الطريقة لا تخلو من انتقادات وهي كما يأتي^(١):

١. ليس هناك معيار حقيقي وصحيح لمقابلة الإيرادات والنفقات لاختلاف وسيلة القياس المستخدمة في قياس عناصر الإيرادات والنفقات.

٢. يكون قسط الاستهلاك في ظل ارتفاع الأسعار الناشئ عن انخفاض القوة الشرائية للنقد أقل من الواقع وينتج عن ذلك:

أ. الإفصاح عن أرباح صورية ما هي في الحقيقة إلا جزء من رأس المال .
ب. الأرباح المصرح عنها أكبر من الأرباح الحقيقية ويؤدي توزيعها إلى تخفيض القيمة الحقيقية لرأس المال.

ج. خضوع جزء من رأس المال للضريبة.

٣. إن توزيع المنشأة للأرباح الوهمية سيؤثر في رأس المال العامل مستقبلا ويضعف الكفاية الإنتاجية للمشروع.

ثانيا: احتساب قسط الاستهلاك على أساس القيمة الاستبدالية:

(١) سالم المفلح، مصدر سابق، ص ص ٢٣٤_٢٣٥.

يرى أصحاب هذا الاتجاه أن احتساب قسط الاستهلاك على أساس قيمتها الاستبدالية هو من أجل المحافظة على قوة المشروعات الإنتاجية في حالة ارتفاع أسعار أصولها^(١)، ويفندون ذلك بأنه في حالة احتساب الاندثار على أساس ثمن الكلفة قد يكون ذلك سليماً من الناحية الاقتصادية والمالية في حالة ثبات المستوى العام للأسعار، أي استقرار القوة الشرائية للنقود وهذا غير ممكن لكون المستوى العام للأسعار غير ثابت وإنما في حالة تغيير مستمر، ففي حالة ارتفاع المستوى العام للأسعار وهبوط قيمة النقود ترتفع أسعار الموجودات الثابتة الجديدة بالنسبة للموجودات القديمة، فإذا أراد المكلف أن يستبدل أصوله التالفة فسيجد أن ثمن الموجودات الثابتة الجديدة يفوق ثمن كلفة الأصول القديمة، فالمبالغ التي يتم استقطاعها سنوياً من أرباحه الإجمالية تعادل كلفة شراء الموجودات الثابتة التالفة، وهذه الكلفة تقل عن ثمن شراء الأصول الجديدة، أي أن مبالغ أقساط الاندثار التي تجمعت لديه لا تكفي لشراء أصول جديدة تحل محل الأصول المستهلكة فالاستبدال لا يكون عادة على أساس مستويات الأسعار التي كانت وقت شراء الأصول المستغنى عنها وإنما يتم بالأسعار التي في السوق^(٢). وذهب رأي^(٣) في تبرير احتساب اندثار الأصول على أساس القيمة الاستبدالية وليس على أساس كلفتها التاريخية بالقول ((إن ذلك سيؤدي إلى ادخار جزء من أرباح المنشأة سنوياً، بحيث

(١) د. د. لاور علي ود. محمد حمدي النشار (دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية)، الكتاب الأول، ط ١، مكتبة النهضة المصرية، القاهرة، ١٩٥٢، ص ٢٨٧-٢٩٠.

(٢) د. صادق محمد حسين الحسني (الضريبة على الدخل/دراسة مقارنة)، مطبعة أوفسيت، بغداد، ١٩٧٤، ص ٣٢٢.

(٣) مشار إلى هذا الرأي في: د. حسين خلاف (ضريبة الأرباح التجارية)، مصدر سابق، ص ٢٨٦.

تمكنها مجموع المبالغ الموفرة عند فناء الأصل القديم من شراء أصل جديد)). إلا أن أصحاب هذا الرأي لم يتفقوا على تفسير واحد لمفهوم القيمة الاستبدالية فهناك تفسيران هما:

١. يذهب فريق من أصحاب هذا الرأي إلى أن المقصود بالقيمة الاستبدالية هي القيمة المتوقعة في المستقبل للأصل الثابت في تاريخ تجريده، أي عندما يصبح غير صالح للاستعمال اقتصادياً.

٢. بينما ذهب فريق آخر من أصحاب هذا الرأي إلى أن المقصود بذلك هو القيمة الاستبدالية الجارية أو الحالية للأصل الثابت في تاريخ التقييم. وعلى الرغم من كل ما تقدم فإن فلسفة الاستبدال تعرضت للنقد من الفكر المحاسبي وكان من بين هذه الانتقادات ما يأتي:

١. يدخل في قياسها عوامل المخاطرة وعدم التأكد وخاصة إذا ظل المستوى العام للأسعار في تزايد مستمر.

٢. نادراً ما يستبدل أصل ثابت بآخر مماثل له في الوجوه والموصفات كافة ، لكون التقدم مستمراً وأحياناً لا يستبدل الأصل نهائياً.

٣. قيمة الاستبدال قيمة احتمالية يمكن شراء الأصل الجديد على أساسها أو أكثر أو أقل منها، وهذه القيمة تستهلك خلال المدة التي يستعمل بها الأصل الجديد بعد شرائه.

ومما تجدر الإشارة به أن هناك من يؤيد^(١) إيجاد طرائق أخرى لاحتساب القيمة التي تتخذ أساسا لتحديد الاندثار كطريقة إعادة التقييم وحجز احتياطات ومخصصات وزيادة معدلات الاستهلاك.. الخ.

وبعد أن تطرقنا إلى القيمة التي تتخذ أساسا لتحديد الاندثار لابد من عرض موقف التشريعات الضريبية المقارنة. مبتدئين بموقف التشريع الضريبي العراقي. حيث أخذ المشرع العراقي بمبدأ القيمة التاريخية للأصول كأساس لاحتساب الاندثار وما يؤكد ذلك النص الآتي (تعتمد القيمة التاريخية للموجودات الثابتة أساسا لاحتساب الاندثار)^(٢) ومن أجل تخفيف حدة هذا المبدأ فقد سمح المشرع العراقي باندثار المبالغ المصروفة على الموجودات الثابتة لغرض زيادة طاقتها الإنتاجية أو تطويرها، باستثناء المصروفات التي لا تحدث تغييرات جوهرية فإنها تعد من قبيل المصروفات الإيرادية^(٣).

أما المشرع الضريبي الأردني فقد نص صراحة على احتساب قسط الاستهلاك السنوي على أساس الكلفة الأصلية للأصل^(٤)، كما نص على أن لا يزيد مجموع الاستهلاك والتلف عن الكلفة الأصلية^(٥).

(١) د.مدحت عباس أمين، مصدر سابق، ص ٤٧٧

(٢) انظر : الفقرتين (اولاً ، ثانياً) من المادة (٢) من نظام الاندثار والاطفاء للقطاع الخاص

والتعاوني المرقم (٩) لسنة ١٩٩٤

(٣) الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الاردني المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

(٤) البند (٣) من الفقرة (ي) من المادة نفسها .

وأكد القضاء الأردني وجوب احتساب استهلاك الأصول على أساس الكلفة الأصلية حيث قضت محكمة التمييز الأردنية^(١) ((بأنه لا يرد بأن حساب الاستهلاك المبحوث عنه في البند (ن) من الفقرة الأولى من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل يجب أن يتم على أساس قيمة الموجودات المستهلكة بعد إعادة التقييم، أي أن هذا البند صريح في التنزيل عن هذا الاستهلاك، بحيث يجب أن يحسب على أساس الكلفة الأصلية التي دفعها المكلف عن الأبنية والماكينات أو الآلات أو المفروشات حسب مقتضى الحال)) وبنفس الاتجاه قضت في حكم آخر بتاريخ ١٩٧٩/١/٢٥ ((بأن نص الفقرة (ن) من المادة التاسعة من قانون ضريبة الدخل رقم (٢٥) لسنة ١٩٦٤ صريح في أن النسبة التي يجب تنزيلها من الاستهلاك، إنما تحسب من الكلفة البنائية والماكينات والآلات والمفروشات وليست من قيمتها عند إعادة تقييمها، ولقد استقر الفقه المالي والضريبي واجتهاد محكمة التمييز على ذلك))^(٢) ، أما المشرع الضريبي المصري فلم يتعرض بالنص صراحة على القيمة التي يتم احتساب قسط الاستهلاك على أساسها^(٣)، أما في ظل القانون الجديد المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فقد أخذ المشرع الضريبي المصري بالقيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية.. الخ. وقد سار المشرع الضريبي السوري على ذات النهج الذي سار عليه المشرع المصري في ظل القانون القديم في عدم تعرضه للقيمة التي يتم احتساب قسط الاستهلاك على أساسها ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الفرنسي أخذ بمبدأ التكلفة الأصلية في تحديد قسط الاستهلاك السنوي إلا أنه خرج عن ذلك عندما سمح بإعادة

(١) مشار اليهما في : سالم المفلق ، مصدر سابق ، ص ٢٤١ .

(٢) انظر : المادة (٢٧) من القانون السابق المرقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣ .

تقييم أصول المنشآت على أساس قيمتها السوقية والدفترية^(١) وكذلك أخذ المشرع الضريبي البريطاني بمبدأ التكلفة الأصلية عند احتساب أفساط استهلاك الأصول، إلا أنه أوجد على هذا المبدأ بعض الإستثناءات التي تتمثل في السماعات الاستهلاكية التي كان يهدف من وراثها أن تمتص هذه السماعات أكبر قدر ممكن من قيمة الأصل في سنته الإنتاجية الأولى وبذلك يخفف من قسوة مبدأ التكلفة التاريخية^(٢) وأخيراً فالسؤال الذي يرد هو متى يبدأ تاريخ بدء الاندثار؟ أي هل يبدأ استهلاك الأصول من تاريخ الشراء أم من تاريخ الاستعمال وفي حالة شراء الأصل من خارج القطر هل يبدأ الاستهلاك من تاريخ الشراء أم من تاريخ الشحن أم من تاريخ وصول الأصول؟ للإجابة عن هذا التساؤل لابد من عرض موقف الفقه المالي والضريبي من تحديد تاريخ بدء الاستهلاك، فضلاً عن معرفة موقف التشريعات الضريبية المقارنة منه . إذ انقسم الفقه في ذلك إلى ثلاثة أقسام إذ ذهب القسم الأول^(٣) إلى أن تاريخ بدء الاندثار يكون من تاريخ استعمالها أي استعمالها في الإنتاج. أما القسم الثاني من الكتاب^(٤) فذهب إلى أن تاريخ بدء الاستهلاك يكون من تاريخ تهيئة الأصل للعملية الإنتاجية بشرط أن يقترن الأصل بنقص فعلي. أما القسم الثالث من الكتاب^(٥) فذهب إلى أن تحديد بدء تاريخ

(١) د. دلاور علي ود. محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ٢٨٨.

(٢) Ursula K.Hicks” Public Finance” combridge unversity press London, 1955,p278 .

(٣) د. محمد مرسي فهمي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) ، القاهرة ، ١٩٥٦ ، ص ١٨٩ .

(٤) د.حسن خلاف ، مصدر سابق ، ص ٣٢٥.

(٥) د.عاطف صدقي (التشريع الضريبي المصري) ، ضرائب الحكومة المركزية المباشرة ، مطبعة دار النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٢٨٦ .

الاندثار يكون من تاريخ شراء الأصل وذلك لكون المشروع لا يستطيع أن يستهلك الأصل قبل الشراء، هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن الاستهلاك قد ينجم بسبب مضي المدة أو ظهور اختراعات جديدة لذلك فإن الوقت المناسب لتحديد تاريخ البدء بالاستهلاك هو تاريخ شراء الأصل. مما تقدم نحن نتفق مع الرأي الثاني الذي يجعل بدء تاريخ بدء الاستهلاك في الفترة التي يكون فيها الأصل مهياً للاستخدام في أغراض المنشأة بشرط أن يكون هناك نقص فعلي قد طرأ عليها ولا يشترط أن يكون قد تم استعماله، إذ بمجرد تركيب الأصل وتهيئته للاستعمال (ولو لم يستعمل) يسري عليه الاستهلاك إذا كان بمجرد تركيبه يؤدي إلى تناقص قيمته. أما عن موقف التشريعات الضريبية المقارنة فإن المشرع الضريبي العراقي قد نص صراحة على تاريخ بدء الاندثار ابتداء من الشهر الأول الذي يلي تاريخ المباشرة باستخدام الموجودات، وهو التاريخ الأساسي لاحتساب قسط الاندثار الذي يجب أن يقسم تقسيماً متناسباً على الأشهر المتبقية من السنة المالية، أما تاريخ بدء الاندثار للموجودات الثابتة في المشاريع المشمولة بأحكام نظام الاندثار فيكون من تاريخ التشغيل التجاري للمشروع^(١) أما المشرع الضريبي الأردني فقد نص صراحة أيضاً على أن التاريخ الذي يبدأ به احتساب الاستهلاك هو تاريخ الاستعمال^(٢) أما التشريعات المصرية والسورية فقد تركتا تحديد تاريخ بدء الاستهلاك للعرف والعادة، وهذا الموقف يتفق مع المشرع الضريبي الفرنسي الذي بدوره ترك أيضاً تحديد تاريخ بدء الاستهلاك للأعراف المطبقة على كل صناعة أو تجارة حسب طبيعة كل منها، وإزاء ذلك اتخذت مصلحة الضرائب موقفها بعدم قبول

(١) انظر : الفقرتين (أولاً، ثانياً) من المادة (٢) من نظام الاندثار والإطفاء للقطاع الخاص والمختلط والتعاوني المرقم (٩) لسنة ١٩٩٤ .

(٢) الفقرة (ب) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل .

الاستهلاكات قبل دخول الأصول في الخدمة (استعمال الأصل) ما لم تثبت المؤسسة أن هناك نقصاً فعلياً قد أصاب الأصل، وقد أيد مجلس الدولة الفرنسي اتجاه مصلحة الضرائب في بعض من أحكامه نذكر منها^(١):

❖ قضى مجلس الدولة الفرنسي في ١٥/٧/١٩٦٤ ((بأن المعدات التي لم تدخل بعد الخدمة (استعمالها) لا يمكن استعمالها إلا بشرط تبرير أن قيمتها انخفضت لأسباب خارجة عن الاستعمال.

❖ كما أكد مجلس الدولة الفرنسي هذا المبدأ في حكمه الصادر بتاريخ ١٥/١/١٩٧٥ إذ قضى ((بأن الاستهلاك لا يقبل إلا من تاريخ استعمال الأصل من حيث المبدأ، لذلك لا يقبل استهلاك المباني غير المنتهية قبل نهاية السنة المالية)).

المبحث الثالث الأصول القابلة للاندثار

إن الأصول القابلة للاندثار هي الأصول الثابتة التي تفقد قيمتها مع مرور الوقت وهذه الأصول نوعان مادية ومعنوية ولذلك سوف نخصص لكل منهما مطلباً كما يأتي :

(١) Cuy-Willy Schmeltz, op-cit, p408 .

المطلب الأول الأصول الثابتة المادية

وهي الأصول التي لها كيان ذاتي ملموس كالألات والمكائن والأبنية والمفروشات... الخ وجميع هذه الأصول قابلة للاستهلاك باستثناء الأراضي^(١) التي لا تفقد قيمتها مع مرور الزمن لذلك لا يجوز استهلاكها فضلاً عن أنه في حالة احتساب تكلفة المباني لغاية الاستهلاك يجري استبعاد قيمة الأرض من هذه التكلفة. أما العقارات المبنية فهي تلك العقارات التي يقوم المالك باستعمالها في أغراض نشاطه التجاري والصناعي. وعن موقف التشريعات الضريبية المقارنة من اندثار العقارات والأبنية يلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي في ظل القانون المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل لم يسمح بتنزيل اندثار العقارات والأبنية من الدخل الإجمالي وصولاً إلى الدخل الصافي وذلك من خلال نصه على أنه يخصم من الدخل (النسبة التي تقرر بنظام من كلفة الموجودات الثابتة المادية (عدا المباني والعقارات) كالمكائن والمعدات الأخرى لقاء اندثارها أو استهلاكها من جراء استعمالها أثناء السنة التي نجم فيها الدخل)^(٢) ومع ذلك فإن المشرع الضريبي العراقي قد نص على إمكانية تنزيل اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكاً صرفاً للمالك ويعطى بدل إيجاره المقدر من ضريبة

(١) الأصل الأراضي لا تتناقص قيمتها إلا أنه هناك ظروف معينة قد تؤدي إلى تناقص قيمة الأرض وهذا ما أكدته مجلس الدولة الفرنسي في حكم بتاريخ ١٧/٢/١٩٣٣ بأن (الأراضي التي تتعرض قيمتها لتخفيض لا تستهلك ما لم تحتوي على موارد طبيعية تستغلها المؤسسة، فإذا كانت قابلة بأن تستنزف (مناجم-محاجر) ففي هذه الحالة الأخيرة يجب أن يكون الاستهلاك مساوياً لما انخفض من قيمتها فعلاً بسبب استخراج المعادن خلال السنة المالية المعنية)..أنظر: Pierre Beltrame, op-cit, PP158-159 .

(٢) الفقرة (٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي النافذ .

العقار^(١). وعلى الرغم من صدور هذا التعديل إلا أنه لم يطرأ أي تعديل على الفقرة المتعلقة بالعقارات والمباني. أما بخصوص اندثار الأراضي فإن المشرع الضريبي العراقي لم يبين موقفه حول ذلك. ومما تجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي العراقي بموجب التعديل الأخير قد أدخل مبدأ آخر يقضي بإمكانية خصم (القسط السنوي لكلفة المساحة المتضمنة بدل إيجار الأراضي وكلفة المنشآت المقامة عليها، إذا كان المحل المستغل للحصول على الدخل منشأ على عرصه تعود ملكيتها إلى الغير، ويعطى بدل إيجاره المقدر من ضريبة العقار)^(٢). أما عن موقف التشريع الضريبي الأردني فإنه قد اشترط لكي يسري الاستهلاك على البناء الذي تملكه المنشأة أن يحتوي على ماكينات شغالة ويستعمل بصورة رئيسية من أجل تشغيل تلك الماكينات^(٣). والمشرع السوري لم يسمح باستهلاك العقارات^(٤)، أما عن موقف التشريع الضريبي المصري فإن ما يستهلك هو قيمة البناء دون الأرض التي أقيم عليها، فقيمة البناء تتناقص بالاستعمال أو بمضي الزمن. أما في ظل القانون المصري الجديد فيلاحظ أنه نص على عدم استهلاك الأراضي^(٥).

أما عن الآلات والمكائن التي تشكل الجزء المهم من رأس مال المنشأة ولا سيما المنشآت الصناعية التي تهدف من وراء الاستهلاكات الى المحافظة على رأس المال،

(١) الفقرة (ب) من المادة (٢) من القانون المرقم (١٧) لسنة ١٩٩٤ قانون التعديل الثامن لقانون ضريبة الدخل العراقي

(٢) الفقرة (ج) من المادة (٢) من القانون نفسه

(٣) الفقرة (ي) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني النافذ .

(٤) البند (٥) من الفقرة (ب) من القانون المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣.

(٥) الفقرة (٤) من المادة (٢٥) من القانون المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥

لذلك فقد اهتمت معظم التشريعات الضريبية بتنظيم استهلاك هذا النوع من الأصول. فالمرجع الضريبي العراقي نص صراحة على استهلاك الآلات والمكائن من خلال السماح بخصم (المبالغ المصروفة على صيانة المكائن والآلات والمعدات أو تبديل العدد والأدوات)^(١).

وكذلك نص المرجع الضريبي الأردني صراحة على استهلاك الآلات والمكائن واشترط شرطين لخصم استهلاك هذه الأصول هما^(٢) : (١_ أن تكون مملوكة للمكلف، ٢_ أن تكون مستعملة في أعماله التجارية والصناعية).

أما عن موقف كل من المرجع المصري والسوري فقد أحال استهلاك الآلات إلى ما يجري عليه العمل طبقا للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو عمل. أما في ظل القانون المصري الجديد فإنه سمح بخصم ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أم مستعملة.. الخ^(٣). أما عن موقف التشريع الضريبي الفرنسي فقد تميز بهذا الصدد عن باقي التشريعات الضريبية وذلك لكونه استخدم استهلاك الآلات وسيلة لتطوير وتنمية الاقتصاد الوطني^(٤). وأخيرا فإن من الأصول المادية الأثاث والمفروشات فيلاحظ أن المرجع الضريبي العراقي لم ينص صراحة على خصم الأثاث والمفروشات ولكن لدى الرجوع إلى جدول نسب الاندثار الملحق بنظام الاندثار نجد أنه خصص نسب اندثار لها، بخلاف المرجع الضريبي

(١) أنظر: الفقرتين (٣، ٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل.

(٢) الفقرة (ط) من المادة (٩) من قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (١٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل.

(٣) المادة (٢٧) من القانون المصري المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

(٤) سالم المفلح، مصدر سابق، ص ١٩٨.

الأردني الذي نص عليها صراحة في نص المادة التاسعة وبذات الشروط الواجب توافرها في الآلات والمكائن. أما عن موقف التشريع الضريبي السوري والمصري فإنهما لم يحددا الأصول التي تستهلك على وجه التحديد، وإنما اشترطا أن يكون هناك تناقص في قيمة هذه الأصول وأن يكون الاستهلاك حقيقيا وترك ذلك للعرف الخاص بكل مهنة.

المطلب الثاني الأصول الثابتة المعنوية

وهي تلك الأصول التي لها وجود معنوي كالعناصر غير المادية التي تكون المؤسسة التجارية كشهرة المحل وبراءة الاختراع ونفقات البحث العلمي وغيرها وهي كما يأتي :

أولا : شهرة المحل :

يقصد بشهرة المحل مجموع العناصر التي من شأنها أن تؤدي إلى تحقيق أرباح تزيد عن الأرباح التجارية كالاسم التجاري والعلامات التجارية^(١) وقد تعرض مجلس اللوردات البريطاني إلى تعريف شهرة المحل بأنها (لا شيء أكثر من الاحتمال الذي يضمن عودة الزبائن القدماء إلى المكان القديم)^(٢) من خلال التعريف أعلاه يتضح أن شهرة المحل تأتي عن طريق ثقة الزبائن في جودة السلعة أو الخدمة ، ومن المعاملة التي يتعامل بها صاحب المنشأة التي تكسبه سمعة جيدة ، فضلاً عن أن خبرة المنشأة في السوق وموقعها كل هذه العوامل مجتمعة هي التي تؤدي إلى حجم المبيعات في السوق .

(١) د . مدحت عباس أمين ، مصدر سابق ، ص ٤٤٤ .

(٢) Hannan j.p.atreatison principles of incom taxtion australasia , 1946 ,p 89.

ويتجه أغلب الفقه نحو إمكانية استهلاك شهرة المحل مع اختلافهم في شروطه فذهب البعض إلى أنه في حالة دفع المشروع ثمناً لقاء شهرة المحل أو لبعض العناصر المكونة له فإن للمشروع الحق في إطفاء استهلاك هذه النفقات مقابل شهرة المحل وذلك لانقضاء شهرة المحل بمرور الزمن ، ويرمي البعض الآخر إلى أنه عندما تكون شهرة المحل ناتجة عن إعادة تقويم أصول خصوم المنشأة فلا يجوز استهلاك الشهرة وذلك لأنه ليس لها قيمة فعلية مقابل ما دفع فيها فعلاً^(١). أما عن موقف التشريعات الضريبية فيلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي قد نص صراحةً على تنزيل الأصول الثابتة المعنوية حيث نص على انه (ينزل من الدخل أقساط إطفاء الموجودات غير المادية بحدود ما أنفقته المكلف على تملكها وفق ما يحدد نظام الاندثار)^(٢). أما عن موقف المشرع الضريبي الأردني فإنه لم يتعرض صراحةً لشهرة المحل وقد أيد بعض^(٣) الكتاب الأردنيين هذا الاتجاه واستند هذا الرأي في ذلك إلى (أنه من المعروف أن العنوان التجاري يعتبر أهم عنصر في شهرة المحل وقد نص قانون التجارة الأردني عدم جواز فصل العنوان التجاري عن المتجر والتفرغ عنه مستقبلاً ، وعليه فتصبح مقولة الحصول على شهرة المحل عن طريق الشراء غير وارد ، فضلاً عن أن العناصر التي تكون شهرة المحل والتي تتناقض قيمتها تدريجياً بالاستعمال كما هو الحال في حقوق الاختراع

(١) مشار إلى هذه الآراء في : د. دلاور علي و د. محمد حمدي النشار ، مصدر سابق ، ص ٣٠٧ - ٣٠٨ .

(٢) الفقرة (١١) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ المعدل .

(٣) د. عادل الحياوي (الضريبة على الدخل العام) ، مطابع مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، ١٩٦٨ ، ص ٣٦٣ .

والامتياز أو غير ذلك من العناصر ، لا بد من استهلاكها وبذلك لا تبقى حجة لضرورة استهلاك شهرة المحل بقصد استهلاك العناصر التي تتكون منها) . أما المشرع الضريبي السوري فكما أسلفنا سابقاً ترك أمر تحديد الاستهلاكات إلى ما يجري عليه العمل وفقاً للعرف وطبيعة كل صناعة أو تجارة أو مهنة ، وكذلك الحال بالنسبة للمشرع الضريبي المصري وقد أيدت ذلك مصلحة الضرائب عندما أصدرت التعليمات التفسيرية رقم ٢٧ تاريخ ١٩٦٢/٨/٢٨ حيث جاء فيها وفقاً لحكم المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ التي تشترط أن يكون الاستهلاك حقيقياً لا تعتبر الشهرة من العناصر القابلة للاستهلاك طالما أن المنشأة قائمة بنشاطها . إلا أن محكمة النقض خالفت رأي مصلحة الضرائب فقضت في حكمها بتاريخ ١٣ نوفمبر ١٩٦٨ (بأن شهرة المحل هي مجموعة العناصر التي تعمل على خفض التكاليف أو تحقيق أرباح تفوق الأرباح العادية للمنشأة ، وتشمل بين ما تشمل حقوق الاختراع والعلامات التجارية والحق في الإيجار وسوق الصناعة ، وقد تحصل عليها المنشأة بطريقة الشراء ، وبهذه المناسبة تشكل جزءاً من أصول المنشأة وتحتل النقض والانقضاء ، وهي في هذا النطاق تستهلك وفقاً لحكم الفقرة الثانية من المادة ٣٩ من القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩^(١) وعلى إثر موقف محكمة النقض عدلت مصلحة الضرائب عن رأيها السابق وأصدرت تعليمات رقم ٢٧ تاريخ ١٩٦٩/٤/٢٢ واعتبرت شهرة المحل أصلاً من الأصول وتحتل النقض والانقضاء . وفي فرنسا فإن المبدأ العام هو عدم استهلاك شهرة المحل ، وإنما ينظر إلى كل عنصر من

(١) مشار إليه في : سالم المفلح ، مصدر سابق ، ص ٢١١ .

عناصر تكوين هذه الشهرة على حدة فإذا كان هذا العنصر من العناصر التي تتناقض قيمته بمضي الوقت أو الاستعمال يسمح باستهلاكه^(١).

ثانياً : حقوق براءة الاختراع والعلامات التجارية :

تعتبر هذه الأصول من الأصول المعنوية ويمكن استهلاكها على أساس المدد التي سيستغل خلال الحق أو البراءة أو العلامة التجارية وتحدد قيمة هذه الأصول إما في الثمن الذي دفع عند شرائها أو في النفقات التي صرفت من أجل الحصول عليها^(٢). أما عن موقف التشريعات الضريبية فيقال عنها ما يقال في شهرة المحل .

ومما تجدر الإشارة إليه هو أن المشرع الضريبي المصري وفي قانونه الجديد نص على أن يخصم مبلغ (١٠ ٪ من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط)^(٣) أي أن المشرع الضريبي المصري قطع كل الخلافات بشأن استهلاك الأصول المعنوية وذلك عن طريق النص أعلاه.

ثالثاً : نفقات البحث العلمي :

وهي النفقات التي تهدف إلى إيجاد استعمالات جديدة للمنتجات القديمة وتوعية المستهلكين والعملاء بالاستخدامات الجديدة للمنتجات القائمة كما تفيد البحوث في تحسين المنتجات أو تغييرها أو استحداث منتجات جديدة سواء كان ذلك من خلال البحث أم الاختراع وكذلك تفيد في إيجاد أسواق جديدة .

(1) Pierre Beltrame ,op - cit , p 159.

(٢) د جوزيف طربية ، مصدر سابق ، ١٩٨٢ ، ص ١٣١ .

(٣) الفقرة (٢) من المادة (٢٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

أما عن موقف التشريعات الضريبية بشأنها فيلاحظ أن المشرع الضريبي العراقي قد نص على تنزيل التبرعات المقدمة إلى الجهات العلمية^(١) ، فضلاً عن أن الاندثار والإطفاء سمح بإمكانية تنزيل نفقات الأبحاث والتجارب بوصفها من ضمن النفقات الإيرادية المؤجلة . أما عن بقية التشريعات الضريبية فإنها لم تتعرض إلى مثل هذه النفقات . باستثناء قانون ضريبة الدخل المصري الجديد نص عليها في الفقرة الثانية من المادة (٢٥) .

الخاتمة :

من خلال البحث في موضوع الاندثار في التشريع العراقي / دراسة مقارنة اتضح لنا أهم الاستنتاجات والمقترحات كما يأتي :

أولاً - النتائج :

١. يميل الباحث الى أن الاندثار واجب الخصم وعلى الإدارة الضريبية تنفيذه دون أن يتوقف ذلك على طلب من قبل المكلف تماشياً مع نص المادة الثامنة من القانون لذلك فهو أمر حتمي لا يتوقف على إرادة المكلف أو الإرادة الضريبية متى كان حقيقياً أي أنه حق وليس واجباً عليه .
٢. إن إدخال المشرع الضريبي العراقي في القانون المرقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ مبدأ جديد يقضي بإمكانية خصم اندثار بناء المحل المستغل للحصول على الدخل إذا كان ملكاً صرفاً للمكلف يعد إجراءً صحيحاً ومصوراً .

(١) الفقرة (٨) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم ١١٣ لسنة ١٩٨٢ المعدل

٣. إن عدم تقييد المشرع الضريبي العراقي نفسه بطريقة معينة من طرق احتساب قسط الاستهلاك السنوي يساير بقية التشريعات الضريبية الأخرى .

ثانياً - المقترحات :

١- نص قانون ضريبة الدخل على مصطلح (اندثار أو استهلاك) وبما أن (أو) هي للتخيير ولكن المصطلحين لهما معنى واحد كما أن مصطلح استهلاك أوضح دلالة واكثر انسجاما مع المدلول اللغوي لذلك نرجح حذف مصطلح اندثار والإبقاء على استهلاك تماشياً مع أغلب التشريعات الضريبية .

٢- نص المشرع الضريبي العراقي على ضرورة أن يكون الاندثار ناتجاً عن استعمال الأصل فقط ، في حين يجب الأخذ بنظر الاعتبار الأسباب الأخرى كمضي المدة والتقدم التكنولوجي .

٣- ضرورة تعديل الفقرة (٤) من المادة (٨) من قانون ضريبة الدخل العراقي تماشياً مع ما جاء به القانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٤ .

المصادر :

أولاً - الكتب باللغة العربية :

١. إبراهيم مصطفى وآخرون (المعجم الوسيط / مجمع اللغة العربية) مطبعة مصر ، القاهرة ، ١٩٦٠ .
٢. د. احمد نور (مبادئ المحاسبة الضريبية من الناحية التطبيقية) مؤسسة شباب الجامعة ، ١٩٧٣ .

٣. الأستاذ مصطفى الصياد (الموسوعة الدائمة للقوانين والقرارات والكتب الدورية والمنشورات) ، ط٢ ، دار الفكر العربي ، ب ت .
٤. د. السيد عطية عبد الواحد (شرح احكام قانون الضريبة الموحدة) ، ط١ ، دار النهضة العربية بالقاهرة ، ب ت .
٥. تقي الوسواسي (شرح قانون ضريبة الدخل) ، محاضرات مطبوعة على الآلة الناسخة ، ج ٢ ، معهد التدريب المالي والمحاسبي ، بغداد ، ١٩٨٢ .
٦. د. جوزيف طربية (الضرائب على الدخل في لبنان) ، ١٩٨٢ .
٧. د. حسين خلاف (الوجيز في تشريع الضرائب) ، ط٤ ، مكتبة النهضة العربية ، القاهرة ، ١٩٧٥ .
٨. د. دلاور علي و د. محمد حمدي النشار (دراسات في الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) ، الكتاب الأول ، ط١ ، مكتبة النهضة المصرية ، القاهرة ، ١٩٥٢ .
٩. د. صادق محمد حسين الحسني (الضريبة على الدخل — دراسة مقارنة) ، مطبعة اوفسيت ، بغداد ، ١٩٧٤ .
١٠. د. صالح يوسف عجينة (ضريبة الدخل في العراق من الوجهة الفنية والاقتصادية) ، المطبعة العالمية ، القاهرة ، ١٩٦٥ .
١١. د. عادل الحيارى (الضريبة على الدخل العام) ، مطابع مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، ١٩٦٨ .
١٢. د. عادل فليح العلي (المالية العامة والتشريع المالي) ، الدار الجامعية للطباعة والنشر والترجمة ، الموصل ، ٢٠٠٢ .

١٣. د.عاطف صدقي (التشريع الضريبي المصري / ضرائب الحكومة المركزية
المباشرة) ، مطبعة دار النهضة العربية ، القاهرة ١٩٦٨ .
١٤. د.عبد الحميد الرفاعي (التكاليف في ضريبة الأرباح التجارية والصناعية) ،
مطبعة الثبات ، دمشق ، ١٩٧٢ .
١٥. د.عبد القادر حلمي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) دار النهضة
العربية، القاهرة ، ١٩٧٠ .
١٦. عبد المحسن سعد (ضريبة الدخل في لبنان) ، مطابع دار الكتاب اللبناني ،
بيروت ، ١٩٧٧ .
١٧. د.عمر حسنين وآخرون (دراسات في المحاسبة المالية) ، الإسكندرية ، الدار
الجامعية، ١٩٨٥ .
١٨. د.فوزت فرحان (المالية العامة – التشريع الضريبي العام) ط١ ، مؤسسة
بحسون للنشر والتوزيع ، بيروت ، ١٩٩٧ .
١٩. د.كمال الجرف (المبادئ القانونية) ، المجموعة الثانية ، والخامسة ،
والثامنة ، ١٩٥١ .
٢٠. د.محمد حسن الجزيري (ضريبة الدخل في التشريع المصري) ، القاهرة ،
مكتبة ألا نجلو المصرية ، ١٩٥٤ .
٢١. د.محمد مرسي فهمي (الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية) ، القاهرة ،
١٩٥٦ .

ثانيا - الرسائل الجامعية والأبحاث :

١. سالم محمد سلمان المفلح (تكاليف الدخل في التشريع الضريبي الأردني / دراسة
مقارنة) ، كلية الحقوق ، جامعة عين شمس ، ١٩٩٠ .

٢. د.عبد القادر حلمي (نظرية الاستهلاك بين الفقه المحاسبي والتشريع الضريبي
(، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، تجارة القاهرة ، ١٩٦٧ .
٣. مدحت عباس أمين (نظرية التكاليف في التشريع الضريبي العراقي / دراسة
مقارنة)، أطروحة دكتوراه ، حقوق عين شمس ، ١٩٨٠ .

ثالثاً – القوانين والأنظمة والقرارات :

١. قانون ضريبة الدخل العراقي المرقم (١١٣) لسنة ١٩٨٠ المعدل .
٢. قانون ضريبة الدخل الأردني المرقم (٥٧) لسنة ١٩٨٥ المعدل بالقانون المرقم(٤)
لسنة ١٩٩٢ والمعمول به اعتباراً من ١/١/١٩٩١ وكذلك بالقانون المرقم(١٤) لسنة
١٩٩٥ والمعمول به اعتباراً من ١/١/١٩٩٦ .
٣. قانون ضريبة الدخل المصري المرقم (٩١) لسنة ١٩٩٣ الملغي والقانون الجديد
المرقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ .
٤. قانون ضريبة الدخل السوري المرقم (٢٤) لسنة ٢٠٠٣ والنافذ اعتباراً من
١/١/٢٠٠٤ .
٥. قانون ضريبة العقار المرقم (٦٦) لسنة ٢٠٠١ .
٦. قانون التعديل الثامن المرقم (١٧) لسنة ١٩٩٤ .
٧. نظام الاندثار المرقم (٩) لسنة ١٩٩٤ والمنشور بالوقائع العراقية بالعدد ذي الرقم
(٣٥٥) في ٢٤/١٠/١٩٩٤ .
٨. القرار الاستثنائي الصادر من لجنة التدقيق بتاريخ ١٩٤٠/٤/٧ وقرار محكمة
التمييز عدد ٩٦٧ بتاريخ ١٩٤٠/٤/٢٧ .
٩. اللائحة التمييزية المرقمة ١٠٣٧١/٢٩ بتاريخ ١٩٦٨/٤/١٤ وقرار لجنة التدقيق
الثانية المرقم ٥٨٦ بتاريخ ١٩٦٧/٣/١٤ .

رابعاً – الكتب باللغة الانكليزية والفرنسية :

1. Accounting Terminologg , Bulletins No.-1“ –Reviewand Resume in American institute of certified public Accauntant – Accounting Research and terminology Bulletins : Final Edition (New York : Alopa – 1961) .
2. Boyter, W.T.Depreciation, Sweet and Maxwell- Printed in - Great Britin by Fkletcher and Son, Ltd Norwich , Nor folk- 1971.
3. cuy-willy scmel tz-La Juriis prudce fiscale- deLajuridition admiis trative Dalloz- 11-rue soufflot 75240 paris CEDEX05- 1978 .
4. Hannan j.p.atreatiscon principeles of incom taxtion australasia ,1946.
5. Ibrahim(M.F) ((La'ssujettissement des societes an onymeseh Egypte aux impots sur Ierevenu, etude de droit compare)) Thsee de doctorat, paris –1952 .
6. Pierre Bletrame, Limpostion des revenus, Paris – 1970 .
7. Ursula K.Hicks” Public Finance” combridge unwersity press London – 1955 .
8. Wonnacott Paul , and Wonnacott Ronald , Economics-z need. Newyork-Mc Grawtill – 1982 .

خامساً : المواقع الالكترونية

[www.income .tax-gov-eg](http://www.income.tax-gov-eg) .