



أصول المحاسبة الضريبية

"الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للقانون ٩١
لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته"

دكتور

محمد عزام عبدالمجيد عزام

قسم المحاسبة - كلية التجارة

جامعة جنوب الوادي

يقول العماد الأصفهاني في مقدمة معجم الأدباء :

(إنني رأيت أنه لا يكتب إنساناً كتاباً في يومه إلا قال في غده : لو غُيِّرَ

هذا لكان أحسن، ولو زيد كذا لكان يُستحسن ، ولو قُدِّمَ هذا لكان أفضل ، ولو

تُرِكَ هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم العبر، وهو دليلٌ على استيلاء النقصِ على

جُملةِ البشر).

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمة :

أشار كثيراً من الكتاب والباحثين إلي أن الضريبة هي تضحية نقدية يدفعها الفرد إلي الدولة مقابل حمايته والدفاع عنه ، ثم تطور الأمر بعد ذلك وأصبحت الضريبة إلزاماً علي الفرد يدفعه إلي الدولة لتغطية مصروفاتها التي تنفقها من أجل الصالح العام.

إلا أن المفهوم الحديث للضريبة أصبح لا يقتصر علي مجرد تغطية نفقات الدولة في مجالات الأمن والدفاع والصحة والتعليم ، بل امتد دور الضريبة إلي تقليل التفاوت بين دخول الطبقات المختلفة في المجتمع ، وذلك وفقاً لقواعد التشريع الضريبي الساري في تلك الدولة ، وذلك من أجل استخدامها في تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع دون أن يقابل دفعها التزام محدد ، لذلك يمكن القول بأن الضريبة هي فريضة نقدية وإلزامية تدفع بصفة نهائية ، كما أنها تفرض لتمكين الدولة من تحقيق أهدافها.

ويتكون النظام الضريبي المصري من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب ، وهما:

- الضرائب المباشرة علي الدخل : ويتضمن الضريبة التي تفرض علي دخل الأشخاص الطبيعيين ، والضريبة المفروضة علي أرباح الأشخاص الاعتبارية
- بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وما تلاه من تعديلات ، بالإضافة إلي الضرائب العقارية والتي تفرض علي العقارات المبنية.

- الضرائب غير المباشرة علي الإنفاق والتداول : وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة ، وتتكون من الضريبة علي القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م ، وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ م ، وما تلاه من تعديلات.

هذا ولتحقيق الغرض من هذه الدراسة سوف يتم تناول المشكلات المرتبطة بالضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين ، وذلك من خلال دراسة الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، والضريبة علي إيرادات المهن الحرة ، والضريبة علي المرتبات ، والضريبة علي إيرادات الثروة العقارية.

وأخيراً أتمني من الله سبحانه وتعالى أن أكون قد وفقت في جميع وعرض هذه الدراسة ، وإن كان هناك تقصيراً فالكمال لله وحده.

الفصل الأول
الإطار النظري للمحاسبة
الضريبية



الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الضريبية

مقدمة :

1/1 : تعريف المحاسبة الضريبية :

لا تعتبر المحاسبة الضريبية علماً مستقلاً عن المحاسبة ، بل هي فرع من فروعها يعمل على تطبيق قواعد وأصول المحاسبة ، وبذلك يمكن القول بأن المحاسبة الضريبية هي " فرع من فروع المحاسبة تتضمن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يتم استخدامها في إعادة عرض المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية بما يتفق وأحكام التشريع الضريبي وذلك بهدف تحديد الوعاء الخاضع للضريبة".

وبذلك يمكن القول إن المحاسبة الضريبية لها جانبان ، جانب علمي نظري يتمثل في القواعد والمبادئ التي يمكن ان يقام عليها بنيان ضريبي سليم، وجانب فني تطبيقي تتفاعل في سبيل انجازه الخبرة الفنية والمحاسبية والقانونية لترجمة أهداف المشرع الضريبي ، ومواجهة متطلباته من اختيار النظام المحاسبي بسجلاته ودفائره ومستنداته ، وتسجيل أمين للعمليات المالية للمشروع ، ثم استخراج النتائج وعرض وتحليل البيانات المحاسبية لتحديد وعاء الضريبة ، وإعداد الإقرارات ، وفحص الدفاتر والسجلات للتحقق من صدق الإقرارات وأمانتها

وإذا كانت المحاسبة الضريبية تهتم بصفه أساسية بالجوانب الفنية ، والزوايا المحاسبية والرقابية للضرائب ، فان مبادئها وقواعدها ومفاهيمها ، لابد أن تنشأ وليدة الصلة الوثيقة بين علمي المالية العامة والمحاسبة.

٢/١_ العلاقة بين الفحص الضريبي والمراجعة المالية :

١/٢/١_ الفحص الضريبي :

يعتبر الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص ، بهدف تحديد الوعاء الضريبي ، وبالتالي تحديد الضريبة الواجبة الأداء ، حيث يقوم الفاحص بالتأكد من أن الممول قد أعد إقراره الضريبي طبقاً لأحكام القانون ، وأنه لم يغفل أو يضيف أي بند من بنود الإيرادات أو المصروفات، كان من الواجب إضافته أو حذفه، وذلك عن طريق فحص الحسابات للتأكد من أمانة الدفاتر وإنها تتضمن كافة أنشطة المنشأة ، وتشمل الأرباح الحقيقية خلال سنة أو سنوات الفحص ، وكذلك معالجة الإيرادات والمصروفات وفقاً لوجهة النظر الضريبية .

وتتلخص مهمة الفاحص الضريبي في الآتي :

- ١- التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي .
- ٢- التحقق من عدم إغفال أية إيرادات يجب خضوعها للضريبة.
- ٣- التأكد من عدم خصم أية مصروفات لا يجيز التشريع الضريبي اعتبارها واجبة الخصم .
- ٤- تحديد وعاء الضريبة.

٢/٢/١_ المراجعة المالية:

المراجعة عبارة عن فحص انتقادي للبيانات المحاسبية المقيدة بالدفاتر والسجلات الخاصة بالمنشأة ، بهدف إبداء رأي فني محايد عن مدى صحة ودقة هذه البيانات ، وعن مدى دلالة القوائم المالية والحسابات الختامية علي نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة، وعن مركزها المالي في نهاية الفترة المالية .

٣/٢/١: أوجه الشبه والاختلاف بين المراجعة المالية والفحص الضريبي :

يعتبر عمل المراجع "مراقب الحسابات " من الأهمية بمكان، حيث يقوم بفحص ومراجعته حسابات المنشأة فحصاً دقيقاً ، ومما لا شك فيه انه إذا أدى مراقب الحسابات عمله بدقة ، فان تقريره عن حسابات المنشأة وميزانياتها يكون ذا فائدة كبيرة للفاحص الضريبي ، إذ أن مراقب الحسابات له حق الاطلاع علي جميع أعمال المنشأة وتقاريرها ، وكل ماله اثر مباشر أو غير مباشر علي حساباتها . بمعنى انه يكون أمامه صورة كاملة لحالة المنشأة المالية ، وما إذا كانت حساباتها تعطي صورة صادقة لمركزها المالي ، أم أنها تخفي وراءها ما يؤثر علي حقيقة هذه الصورة .

وإن كانت المراجعة المالية والفحص الضريبي يتفقان في بعض الوجوه فكلاهما ينصب علي نفس الدفاتر والمستندات الخاصة بالمنشأة ، كما أن كلا منهما يقوم باختيارات لبعض البنود ، ويتفقان إلي حد كبير في نوع الاختبارات التي يجريانها كما أن من مقوماتهما السليمة التأكد من أن العمليات المختلفة قد أثبتت في الدفاتر وفقاً للقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، وأنها وجهت التوجيه المحاسبي الصحيح إلي الحسابات التي تخصها ، كما يتحتم علي كل منهما الحصول علي أدلة كافية ومقتعة عن طريق الفحص المستندي ، ومن واقع المصادقات والاستفسارات وغيرها.

إلا أنهما مع ذلك يختلفان في مواضع أخرى كثيرة ، ويرجع ذلك الي اختلاف طبيعة كل منهما، فالمراجعة المالية تعتبر عامة ، بينما الفحص الضريبي يعد فحصاً لغرض خاص ، وهو تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة . كما ان المراجعة والفحص الضريبي قد تهتم ببعض البنود ، إلا أن وجهة نظر أحدهما تختلف عن وجهة نظر الأخرى .

ولكن علي الرغم من كل ذلك فان الفاحص الضريبي يجب أن يستفيد من تقرير مراقب الحسابات ، فإذا اطمأن إلي أن عمل المراقب سليم يتعين عليه أن يقلل من فحصه

بالنسبة للبنود التي قام المراقب بمراجعتها وأشار إليها في تقريره ، وان يوجه عنايته إلى باقي النقط التي تتعلق بتطبيق أحكام التشريع الضريبي .

ويعتبر اعتماد الإقرار الضريبي من مراقب الحسابات إقراراً منه بأن صافي الربح الخاضع للضريبة (أو الخسارة) كما ورد بالإقرار المقدم من المنشأة قد حسب طبقاً لأساليب وأصول وقواعد المحاسبة والمراجعة السليمة المتعارف عليها ، ومتفقاً مع تطبيق أحكام التشريع الضريبي .

٣/١ الضريبة والمفاهيم الأخرى المرتبطة بها :

- مفهوم الضريبة :

عرفت الضريبة في بادئ الأمر بأنها تضحية نقدية يدفعها الفرد إلى الدولة مقابل حمايته والدفاع عنه ، ثم تطور الأمر بعد ذلك وأصبحت الضريبة إلزاماً على الفرد يدفعه إلى الدولة لتغطية مصروفاتها التي تنفقها من أجل الصالح العام.

إلا أن المفهوم الحديث للضريبة أصبح لا يقتصر على مجرد تغطية نفقات الدولة في مجالات الأمن والدفاع والصحة والتعليم ، بل امتد دور الضريبة إلى تقليل التفاوت بين دخول الطبقات المختلفة في المجتمع ، وذلك وفقاً لقواعد التشريع الضريبي الساري في تلك الدولة ، وذلك من أجل استخدامها في تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية لأفراد المجتمع دون أن يقابل دفعها التزام محدد.

ويتبين من هذا التعريف أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

١- إنها فريضة نقدية: فالفرد يدفع الضريبة في صورة مبلغ مالي، باعتبار أن الصفة النقدية للضرائب هي الأكثر شيوعاً في العصر الحديث، إذ أن الضرائب النقدية هي الأكثر ملاءمة للاقتصاد الحديث وللنظام المالي المعاصر.

٢- إنها إجبارية: فالممول ملزم بأدائها بالكيفية وفي الموعد الذي يحدده التشريع الضريبي والقرارات المكملة له، ولا يمكنه أن يتصل منها. أو يؤجل سدادها، أو أن يغير من

طريقة السداد. كما أن الدولة يمكن أن تحصل علي الضريبة التي تستحق لها بكافة الوسائل الجبرية كالحجز الإداري.

٣- أنها تدفع بصفة نهائية: وهذا يعني أن الممول ليس له الحق في استرداد المبالغ التي دفعها للخزانة العامة كضريبة، ولا المطالبة بفوائد عن هذه المبالغ، طالما كان ربط وتحصيل الضريبة قد تم طبقاً للإجراءات القانونية السليمة.

٤- أنها تدفع بدون مقابل: فالممول يدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها علي نفع خاص به، ولكنه يدفعها مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة للجماعة بصفته عضواً في مجتمع معين تربطه به روابط سياسية واقتصادية واجتماعية. ولا يقصد بعدم وجود مقابل لدفع الضريبة، يتمثل في نفع مباشر يعود علي دافعها، أنه لا يستفيد بالمرّة من جراء دفع الضريبة، فهو يستفيد بشكل غير مباشر بوصفه عضواً في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها والتي تمنحه خدمات عامة. ومن ثم فإن فرض وتحديد مقدار الضريبة لا يتوقف علي ما يعود علي الممول من نفع خاص، بل يتوقف علي قدرته التكليفية، أي قدرته علي المساهمة في التكاليف والأعباء العامة، وهو ما يعرف بمبدأ القدرة على الدفع.

٥- إنها تفرض لتمكين الدولة من تحقيق أهدافها: تستخدم الدولة حصيلة الضرائب- بالإضافة إلي غيرها من الإيرادات العامة- لتغطية النفقات العامة وتحقيق النفع العام للمجتمع. كما أنها تعتبر أداة من أدوات السياسة المالية والاقتصادية تستخدم لتحقيق أغراض متنوعة اقتصادية واجتماعية وسياسية إلي جانب الغرض المالي. حيث يمكن استخدامها لحماية المنتجات الوطنية، أو تشجيع الادخار، أو مكافحة التضخم أو الانكماش أو التمييز بين أوجه النشاط المختلفة، أو تشجيع رؤوس الأموال الأجنبية أو إحجامها، أو إعادة توزيع الأعباء القومية علي أفراد المجتمع بما يحقق الاستقرار الاقتصادي والاجتماعي..... إلخ.

- الفرق بين الضريبة والمفاهيم الأخرى لبعض الإيرادات :

سنحاول التعرف علي الفرق بين الضريبة وكل من الرسم والإتاوة والغرامة والزكاة باعتبارهم مصادر للإيرادات التي يتم التحصل عليها فيما يلي:

أ_ الفرق بين الضريبة والرسم:

الرسم عبارة عن مبلغ نقدي يدفعه الفرد إلي الدولة أو لأية سلطة عامة مقابل نفع خاص يحصل عليه، وهذا النفع الخاص يقترن بالنفع العام الذي يعود علي المجتمع كله ، ومن أمثلة ذلك الرسوم القضائية والرسوم المدرسية ورسوم الرخص ورسوم الشهر العقاري .

ويتشابه الرسم مع الضريبة في النواحي التالية:

- ١- يدفع كل منهما في صورة مبلغ من النقود.
- ٢- يدفع كل منهما جبراً إلي الدولة التي تستقل بتحديد النظام القانوني لكل منهما.
- ٣- يدفع كل منهما بصفة نهائية إلي الدولة التي تستعين بحصيلتهما في تغطية النفقات العامة.

ويختلف الرسم عن الضريبة في النواحي التالية:

- ١- أن الرسم يدفع مقابل حصول الفرد علي خدمة خاصة به لا يشاركه فيها غيره من الأفراد، بينما تدفع الضريبة ليس في مقابل خدمة معينة يختص بها دافع الضريبة بل تدفع مشاركة في الأعباء والتكاليف العامة بصفته عضواً في الجماعة.
- ٢- وجود اختلاف بين الرسم والضريبة من حيث أساس تقدير كل منهما.، فالرسم يتم تقديره- كقاعدة عامة- بمراعاة تكاليف الخدمة التي يحصل عليها الفرد، في حين أن الضريبة يدفعها الفرد حسب مقدرته التكلفة.
- ٣- يختلف الرسم عن الضريبة من حيث الأداة اللازمة لفرض كل منهما، فالضريبة تفرض بقانون صادر من السلطة التشريعية، ينظم كافة الأحكام المتعلقة بالضريبة، (من حيث

بيان الأشخاص المكلفين بأدائها وتحديد وعائها وسعرها وقواعد ربطها وتحصيلها.....) بينما الرسم يكفي أن يستند إلي قانون يقرر مبدأ فرضه، علي أن يترك تحديد سعره وشروط تحصيله للسلطة التنفيذية، وبذلك يجوز أن يصدر الرسم بلائحة او قرار إداري في حدود القانون.

ب_ الفرق بين الضريبة والإتاوة:

الإتاوة هي تلك المبالغ التي تتقاضاها الدولة أو إحدى السلطات العامة في مقابل امتياز أو احتكار تمنحه للأشخاص أو الشركات ومن أمثلة ذلك ما تفرضه الدولة عن كل طن ينتج أو يستخرج من شركات المناجم والمحاجر والبتروول إلخ ، كذلك أيضاً إذا قامت الدولة بمشروع عام مثل فتح طريق جديد أو إدخال العمران إلي منطقة نائية فإنها تفرض إتاوة علي المنتفعين بتلك المزايا.

وتتشابه الضريبة مع الإتاوة في أن كلا منهما فريضة مالية تجبي جبراً إلا أن

الضريبة تختلف عن الإتاوة في النواحي التالية:

١- الضريبة لا يقابلها نفع خاص يعود علي دافعها بصفة مباشرة، بينما الإتاوة يقابلها منفعة خاصة تعود علي دافعها، ويمكن تحديدها وتقديرها.

وبالتالي فإن أساس الإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي تعود علي مالك العقار نتيجة القيام الدولة بعمل عام، أي مقدار الزيادة الرأسمالية في قيمة العقار، في حين أن أساس فرض الضريبة هو المشاركة في التكاليف والأعباء العامة، حتى ولو لم يعد علي دافعها أية منفعة خاصة.

٢- تتناسب الضريبة مع مقدرة الممول التكاليفية، بينما أن الحد الأقصى للإتاوة هو مقدار المنفعة الخاصة التي تعود علي صاحب العقار.

٣- يقع عبء الضريبة علي الجميع، في حين أن الإتاوة يقع عبؤها علي فئة معينة من الأشخاص هم أصحاب العقارات المنتفعين بالأشغال العامة.

٤- تحتل الضرائب الأهمية القصوى، وتعتمد عليها الدولة كوسيلة للتدخل في الحياة الاقتصادية والاجتماعية، بينما لا تحقق الإتاوة سوي الهدف المالي.

ج_ الفرق بين الضريبة والزكاة :

الزكاة هي الزيادة والنمو في المال فهي فريضة مالية إلهية بقدر معين من النصاب الحولي يخرجها المسلم لله تعالى وذلك وفقاً لأحكام وقواعد ثابتة لا يجوز لأي فرد أن يتناولها بالتغيير أو التعديل لأنها منزلة من الله سبحانه وتعالى ، وعلي ذلك فإن الزكاة تعتبر حق واجب في مال مخصوص لطائفة مخصوصة إبتغاءً لوجه الله ونيل رضاه.

ومن التعريف السابق للزكاة يمكن تحديد خصائص الزكاة فيما يلي :

- أن الزكاة تعتبر نقل للملكية وليست هبة أو فضل من صاحب المال لمستحقيها.
- تتمثل الزكاة في جزء معلوم من الأموال يحدد وفقاً لقواعد معينة.
- أن وجوب الزكاة في المال يتطلب شروطاً معينة ، إذ ليس كل مال تجب عليه الزكاة.
- تتحدد مصارف الزكاة في ثمانية مصارف كما حددها الله سبحانه وتعالى وهي : الفقراء ، والمساكين ، والعاملين عليها ، والمؤلفة قلوبهم ، وفي الرقاب ، والغارمين ، وفي سبيل الله ، وابن السبيل.

٤/1_ أهداف الضريبة :

يحقق فرض الضريبة مجموعة من الأهداف منها ما يلي :

1/4/1 أهداف سياسية :

تتمثل السياسة في استخدام السلطة لتحقيق أهداف معينة ، والضريبة هي إحدى أدوات السلطة في تحقيق أهدافها ، ومن المعروف أنه كلما وسعت الدولة من نطاق مهامها وأهدافها كلما إزداد إنفاقها العام ، الأمر الذي يؤدي إلي زيادة حاجتها إلي الضرائب لمواجهة هذا الإنفاق المتزايد ، ومن ثم فإن الهدف السياسي للضريبة علي هذا النحو يتمثل في تمكين السلطة من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها.

ولا شك أن تحقيق الهدف السياسي للضريبة يتطلب أمرين متلازمين هما :

- وضع الاستراتيجية الأم لكافة شئون المجتمع ، وفي إطار هذه الإستراتيجية يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لتنفيذها وبناء النظام الضريبي الذي يحقق أهدافها.
- فرض الضرائب بقوانين تقرها وتعتمدها السلطة التشريعية الذي ينتخبها الشعب وتمثله.

2/4/1 أهداف مالية :

تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية للدولة في الحصول علي الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة ، ومن ثم فإن حاجة الدولة إلي الضريبة تزداد كلما إزدادت نفقاتها العامة ، وحتى تستطيع الضريبة تحقيق أهدافها المالية بنجاح فإنه لا بد من توافر المقومات الفنية التالية :

- أن تفرض الضرائب علي الوقائع والمعاملات الأكثر شيوعاً حتي تكون حصيلتها أوفر.
- أن يكون عبء الضريبة مناسباً حتي لا يحدث أثراً عكسياً ، فلاشك أن زيادة عبء الضريبة عن حد معين يأتي بنتائج عكسية فيقلل من الحصيلة الكلية.
- المحافظة علي العين المفروض عليها الضريبة حتي لا ينضب ، والعمل باستمرار علي تنميته حتي تكون حصيلته أكبر وأوفر.

٣/٤/١ أهداف اقتصادية :

تعتبر الضرائب من أهم الوسائل التي تعتمد عليها الدولة في العصر الحديث لتحقيق أهدافها الاقتصادية ، ولاجتذاب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية ، ولتوجيه القوي الاقتصادية وعوامل الانتاج لتنمية القطاعات الحيوية ، وفيما يلي أهم هذه الأهداف الاقتصادية :

- تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة من خلال إعانة المشروعات التي تعمل في هذه القطاعات وذلك بمنحها إعفاءات ضريبية حتي تتمكن من دعم نفسها أو عن طريق دفع معونات نقدية لها من موارد الدولة والتي هي في الأصل ضرائب محصلة.

- تستخدم الضريبة في الحد من التوسع الاقتصادي غير المرغوب فيه في قطاع أو قطاعات معينة وذلك من خلال فرض الضرائب الإضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية.

- تستخدم الضرائب كأداة لتحقيق النمو الاقتصادي في فترات الركود والانكماش وذلك من خلال الإعفاءات الضريبية لرفع مستوى المعيشة لذوي الدخل المنخفضة أو تخفيض الضريبة علي السلع الضرورية وزيادتها علي السلع الكمالية.

٤/٤/١ أهداف اجتماعية :

تسعي كل الدول في عالمنا المعاصر إلي تحقيق التكافل الاجتماعي بين أفراد المجتمع ، ولا شك أن الضرائب تعتبر من الأدوات الأساسية التي تستخدمها الدولة في تحقيق العدالة الاجتماعية ويتم ذلك من خلال :

- إعادة توزيع الدخل بالشكل الذي لا يسمح بتمركز الثروة في يد فئة أو طبقة محددة في المجتمع ، ولا شك أن إعادة توزيع الدخل يترتب عليه عدم انخفاض دخول الطبقات الدنيا

في المجتمع عن الحد الأدنى لتوفير معيشة كريمة لأفراد هذه الطبقات وإلا أدى إلي آثار اقتصادية واجتماعية سيئة في المجتمع.

- توجيه موارد الدولة إلي أوجه إنفاق تؤدي إلي تحسين مستوي معيشة الطبقات الفقيرة.

0/1 : مفهوم الخضوع وعدم الخضوع للضريبة:

1/0/1 : مفهوم الخضوع للضريبة:

يعني مفهوم الخضوع للضريبة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة التي يقصد بها الشروط والضوابط التي إذا توافرت أصبح الدخل- أو غيره- محلاً للخضوع للضريبة.

ولتوضيح ذلك فإن قانون الضريبة علي الدخل الجديد رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، يقضي بفرض ضريبة سنوية علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر. فإذا تحقق الدخل- سواء داخل مصر أو خارجها- وتوافر احد الشروط السابقة تكون الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت، وبالتالي يكون هذا الدخل المحقق محلاً للخضوع للضريبة.

٢/0/1 : مفهوم عدم الخضوع للضريبة:

يقصد بعدم الخضوع للضريبة عدم توافر أو تحقق الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لكل أو بعض عناصر الدخل أو غيره- وبالتالي لا يعتبر الدخل الذي لم تتحقق بشأنه الواقعة المنشئة للضريبة محلاً للخضوع، أي أنه يقع خارج نطاق الضريبة.

٦/1 : مفهوم الإعفاء من الضريبة:

يعني الإعفاء من الضريبة أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت، إلا أن المشرع لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية اعفي الدخل أو جزءاً منه من الخضوع للضريبة.

ويعتبر الإعفاء من الضريبة وسيلة لإثراء العدالة الاجتماعية أو وسيلة للتنمية الاقتصادية، أو تحقيق أهداف سياسية.

ويمكن تقسيم الإعفاءات الضريبية إلى إعفاءات اجتماعية واقتصادية وسياسية علي النحو التالي:

1/1/1: الإعفاءات لأغراض اجتماعية:

حيث يأخذ التشريع الضريبي في الاعتبار الظروف الشخصية للممول، بأن يسمح بإعفاء جزء من دخل الممول، مثلاً في صورتين هما:

(أ) إعفاء حد الكفاف: يقصد بحد الكفاف ذلك القدر من الدخل الذي يمكن الممول من الحصول علي ضروريات الحياة، ويضمن له الاستمرار في العيش المقرون بالقدرة علي العمل.

(ب) الإعفاء للأعباء العائلية: يقصد بالأعباء العائلية تلك الأعباء التي تفرضها الأوضاع القانونية والاجتماعية علي الممول باعتباره عضواً في أسرة معينة، وهذه الأعباء تشمل الزوجة والأولاد بصفة أساسية- كما قد تمتد إلي الوالدين وغيرهم ممن تفرض الظروف علي الممول أن يعولهم.

1/1/2: الإعفاءات لأغراض اقتصادية:

تؤدي هذه الإعفاءات إلي محاباة بعض أنواع النشاط الاقتصادي بالشكل الذي يضعها في مركز مميز بالنسبة لغيرها، الأمر الذي يشجع الممولين علي الإقبال عليها، ولما ينتظر أن يحققه هذا الإقبال من منفعة للصالح العام، سواء في الوقت الحالي أو في المستقبل.

وقد ترتبط هذه الإعفاءات بنشاط معين تري الدولة تشجيعه، مثل إعفاء الاستغلال الزراعي من الضريبة، وكذلك إعفاء تربية المواشي والدواجن وغيرها، وذلك من أجل زيادة الإنتاج في هذه المجالات، أو لإشباع الاستهلاك المحلي، أو لتشجيع الصناعة المحلية، أو تشجيع التصدير إلي الخارج.

وقد ترتبط هذه الإعفاءات بمدة في بداية النشاط، بقصد تشجيع رؤوس الأموال علي الاستثمار في المشروعات الاقتصادية، ويطلق علي هذا النوع من الإعفاء اصطلاح "الإجازة الضريبية".

وقد ترتبط هذه الإعفاءات بهدف معين وهو اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية، فينصب الإعفاء عليها بالذات بصرف النظر عن المكان ونوع النشاط الذي تمارسه، ما لم تكن هناك شروط تقضي بغير ذلك.

٣/٦/١: الإعفاء لأغراض سياسية:

وهي عبارة عن إعفاءات تتعلق بالعلاقات مع الدول المختلفة، والتي تنظمها عادة قوانين ومعاهدات دولية. ومن أمثلة هذه الإعفاءات:

(أ) إعفاء رجال السلك السياسي والقنصلي علي أساس أنهم يقيمون ويعملون علي أرض الدولة التي ينتمون إليها، وذلك بشرط المعاملة بالمثل.

(ب) إعفاءات تتقرر بمعاهدات أو اتفاقيات دولية ثنائية أو مشتركة نتيجة لأوضاع معينة.

٧/١: وعاء الضريبة:

يقصد بوعاء الضريبة الموضوع أو الأموال أو المحل أو المادة التي تفرض عليها الضريبة ولما كانت الأموال تمثل وعاء للضريبة، فإن الأمر يستلزم حصر وتقدير الأموال الخاضعة للضريبة، حيث يتطلب تحديد مقدار الضريبة ضرورة الوصول إلى تقدير حقيقي للمادة الخاضعة لها. وبالطبع كلما كان التقدير دقيقاً كلما أمكن الوقوف علي حقيقة الوعاء الضريبي. وهذا من شأنه أن يحقق العدالة في توزيع الأعباء العامة من ناحية، كما يتضمن غزارة الحصيلة الضريبية من ناحية أخرى، خاصة بالنسبة لضرائب الدخل.

٨/١ : سعر الضريبة

بعد تحديد وعاء الضريبة يلزم تحديد سعر الضريبة، أى تحديد النسبة التى تؤخذ كضريبة من الإيراد أو الدخل الخاضع لها، أى نسبة الضريبة إلى المادة الخاضعة لها، ومعنى ذلك أن سعر الضريبة هو مبلغ الضريبة فى علاقته بوعاء الضريبة. وبذلك فإن حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذى سبق تحديده وتقدير عناصره، وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من إعفاءات واجبة الخصم.

١/٨/١: السعر النسبى:

وهو السعر الذى يبقى ثابتاً مهماً تغيرت قيمة المادة الخاضعة للضريبة كأن تفرض الضريبة على الدخل بسعر ٢٠% مهما بلغ مقدار هذا الدخل. فالنسبة بين الضريبة والدخل تبقى على حالها ويكون السعر عندئذ ثابتاً. وبالرغم من أن هذا السعر يتميز بالبساطة والسهولة بالنسبة لكل من الممول والإدارة الضريبة، إلا أن الاتجاه الحديث يهدف إلى عدم الأخذ به، نظراً لأنه لا يأخذ فى الاعتبار مراعاة المقدرة التكلفة للممول، وبالتالي فهو لا يحقق العدالة.

٢/٨/١: السعر التصاعدي:

ويتميز بعدم وجود سعر ثابت على المادة الخاضعة للضريبة، ولكن يختلف السعر باختلاف الوعاء الضريبي.

ويلقى السعر التصاعدي للضرائب قبولاً عاماً لدى الممولين كمفهوم يتمشى مع العدالة، وأصبح من الأسس الهامة التى تقوم عليها التشريعات الضريبية، ويرجع ذلك إلى المبررات التالية:

أ- إن السعر التصاعدي أداة من أدوات تحقيق شخصية الضريبة، فهو يعمل على الملاءمة بين العبء الضريبي والمقدرة التكلفة للممول.

ب- أنه يستخدم كأداة لإعادة توزيع الثروة والدخل.

ج- إنه يعتبر أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي.

ويطبق السعر التصاعدي أساساً في الضرائب المباشرة على رأس المال أو الدخل، كما يطبق بالنسبة للضرائب غير المباشرة، عن طريق تصنيف السلع الاستهلاكية المختلفة إلى فئات، بحسب درجة أهميتها، مع فرض معدل مختلف بالنسبة لكل فئة، بحيث نحصل في النهاية على معدلات تصاعدية.

٣/٨/١: ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه، أى تحديد دين الضريبة، فبعد حصر وعاء الضريبة الموجود لدى الممول، وإجراء الخصومات والإعفاءات التى يسمح بها المشرع، يتم تطبيق سعر الضريبة على المبلغ المتبقى، وتحديد مقدار الضريبة المستحق على الممول.

ولكى يتم ربط الضريبة يتعين التحقق من توافر الشروط التالية:

١. التأكد من أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت.
٢. حصر المادة الخاضعة للضريبة وتحديد قيمتها.
٣. خصم ما يقضى المشرع باستنزاله من خصومات وإعفاءات من المادة الخاضعة للضريبة.
٤. تطبيق سعر الضريبة على المبلغ المتبقى، حتى نصل إلى مبلغ الضريبة المستحق على الممول.

ويصدر عادة قرار من الإدارة الضريبة المختصة بربط الضريبة، ويخطر الممول بهذا الربط، وتصبح الضريبة واجبة الأداء من هذه اللحظة.

ويترك المشرع للإدارة الضريبية مهمة ربط الضريبة. وقد يرى المشرع ضرورة التعاون بين الممول والإدارة الضريبية فى القيام بهذه المهمة، فيضع التزاماً على عاتق الممول

بتقديم إقرار يحدد فيه وعاء الضريبة، وتقوم الإدارة الضريبية المختصة بفحصه ومراجعته والتحقق من صحة البيانات الواردة فيه، ثم تقوم بتحديد مبلغ الضريبة الواجب دفعه، ويكون للممول حق الطعن في قرار الإدارة الضريبية بربط الضريبة.

وتتلخص إجراءات ربط الضريبة فى الآتى:

١. فحص الإقرار الضريبي، حيث تقوم الإدارة الضريبية المختصة بفحص الإقرارات المقدمة من الممولين فى خلال خمس سنوات من تاريخ الأجل المحدد لتقديمها، للتأكد من صحة ما جاء بها، حيث تسفر عملية الفحص عن إحدى الحالات التالية:

أ- قبول الإقرار إذا تم الاطمئنان إلى صحة ما جاء به من بيانات، وتربط الضريبة على أساسه.

ب- تعديل الإقرار طبقاً لما تقضى به أحكام التشريع الضريبي.

ج- رفض الإقرار، حيث تلجأ الإدارة الضريبية إلى التقدير.

٢. إخطار الممول بنتيجة الفحص على نموذج معين بخطاب موسى عليه بعلم الوصول، ويطلب منه موافاة الإدارة الضريبية كتابة بملاحظاته على التصحيحات والتعديلات التى قد تكون أجريت على الإقرار فى خلال شهر من تاريخ استلام النموذج، فإذا وافق الممول على التصحيح أو التعديل ربطت الضريبة على أساسه، وإذا لم يوافق فإنه يقدم اعتراضاً كتابياً يحال إلى لجنة داخلية فى مقر الإدارة الضريبية المختصة أو إلى الطعن.

هذا وتربط الضريبة أصلاً على الأرباح أو الإيرادات الحقيقية من واقع إقرار الممول إذا قبلته الإدارة الضريبية، وإذا لم يقدم الممول الإقرار تربط الضريبة بطريقة التقدير، وإذا تبين للإدارة عدم صحة إقرار الممول يجوز لها أن تجرى ربطاً إضافياً، وإذا ما شاب الربط عيوب قانونية، أو أخطاء مادية يجوز للإدارة تصحيح هذا الربط.

٩/١ : تحصيل الضريبة:

بعد أن يتم تقدير وعاء الضريبة وتحديد مبلغها تأتي المرحلة الأخيرة وهي "تحصيل الضريبة". ويقصد بتحصيل الضريبة انتقال مبلغها من ذمة الممول إلى خزانة الدولة، حيث تقوم الإدارة الضريبية باتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة بمجرد أن تصبح واجبة الأداء.

وتحصل الضريبة بطرق مختلفة يمكن تبويبها فيما يلي:

١. التحصيل المباشر: حيث يتقدم الممول مباشرة إلى الإدارة الضريبية، ويقوم بسداد الضريبة المستحقة عليه دفعة واحدة عن طريق السداد النقدي أو بشيك أو بحوالة بريدية.

وإذا لم يكن لدى الممول أموال سائلة لسداد الضريبة دفعة واحدة فيجوز له سداد الضريبة على أقساط شهرية أو سنوية، بموجب موافقة الإدارة الضريبية المختصة على طلب التقسيط المقدم منه.

٢. الحجز عند المنبع: ويتم ذلك بأن تحجز الضريبة المستحقة على الإيرادات الخاصة ببعض الممولين، بمعرفة الجهات التي تقوم بتسليم هذه الإيرادات إليهم، وتقوم بتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة، كما هو الوضع بالنسبة للضريبة على المرتبات وما في حكمها، حيث يلزم رب العمل بخصم الضريبة المستحقة وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة، عند صرف المرتبات وما في حكمها.

٣. الخصم والإضافة والتحصيل لحساب الضريبة: حيث يتم إلزام الجهات التي يتعامل معها الممول بأن تستقطع جزءاً من مستحقاته لديها، أو تحصيل مبالغ معينة تحت حساب الضريبة، وتوريدها إلى الإدارة الضريبية المختصة.

وتتماز هذه الطريقة بالعديد من المزايا التي أهمها: العمل على حصر المجتمع الضريبي، وكذلك حصر معاملات الممولين، فضلاً عما يؤدي إليه من التخفيف عن كاهل

الممولين فى سداد الضريبة المستحقة عليهم، باستقطاع مبالغ زهيدة تحت حساب الضريبة عند تعاملهم مع الجهات الملزمة بالتطبيق.

ونظراً لأن الضرائب تعتبر أهم مصادر الإيرادات التى تستخدمها الدولة فى تمويل الإنفاق العام على مدار السنة، فإن المشرع يضع من الضمانات ما يكفل الحفاظ على تحصيل الضرائب. ومن هذه الضمانات:

أ- تقرير امتياز لدين الضريبة على ما عداه من الديون الأخرى التى تكون فى ذمة الممول.

ب- السماح بتحصيل الضرائب جبراً بالطريق الإداري، إذا لم يقم الممول بدفعها فى المواعيد المقررة.

ج- تقرير قاعدة الدفع ثم الاسترداد، وموئداها وجوب قيام الممول أولاً بدفع الضريبة المربوطة عليه، ثم منحه الحق فى المنازعة فى فرض الضريبة أو فى مقدارها، وأن يطلب استرداد ما دفعه دون وجه حق.

د- تخويل موظفى الإدارة الضريبية حق الإطلاع على كافة الأوراق والمستندات والسجلات والدفاتر الخاصة بالمولين، حتى يتسنى لهم رقابة الإقرارات المقدمة منهم، والتأكد من صحتها.

هـ- تقرير جزاءات مالية وجنائية شديدة فى حالة التهرب من دفع الضريبة المستحقة. و- يعتبر أسلوب الحجز عند المنبع ضماناً هامة من ضمانات تحصيل الضريبة، فهو يتميز بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه، حيث يتم تحصيل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.

١٠/١: أنواع الضرائب:

يمكن تقسيم الضرائب إلى أنواع متعددة ، ينظر كل تقسيم منها إلى الضرائب من خلال جانب معين من الجوانب المتعددة للضريبة ، ومن أهم هذه التقسيمات ما يلي :

1/10/1 : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

تنقسم الضرائب من حيث طبيعتها إلى ضرائب مباشرة وضرائب غير مباشرة ، ويقصد بالضرائب المباشرة تلك الضريبة التي تفرض علي الدخل أو الإيرادات مباشرةً مثل ضريبة المرتبات ، أما الضريبة غير المباشرة فتفرض علي استخدامات الدخل مثل الرسوم الجمركية وضريبة الدمغة.

ويمكن التمييز بين هذين النوعين من الضرائب من خلال المعايير التالية :

- الضرائب المباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشخص نفسه ، أما الضرائب غير المباشرة فيمكن لدافعها أن يلقي عبئها علي شخص آخر ، وإن كان هذا المعيار لا يكفي للتمييز بينهما ، فمثلاً ضرائب الإنتاج التي يُحملها المنتج علي المستهلك بزيادة أسعار المنتجات تعتبر ضرائب غير مباشرة بطبيعتها ، ولكن قد يتحملها المنتج من خلال زيادة أسعار البيع من أجل تحقيق هدف الاحتفاظ بالعملاء ، وقد يقوم في بعض الأحيان باقتسامها مع المستهلك وهنا يصعب تصنيف الضريبة ، وأيضاً فإن الضريبة العقارية تعتبر ضريبة مباشرة ورغماً عن ذلك قد يقوم مالك العقار بنقل عبئها إلي المستأجر من خلال زيادة الإيجار.
- في الضريبة المباشرة يكون دافع الضريبة وجهاً لوجه أمام الخزنة ، أما الضرائب غير المباشرة فيكون هناك شخص وسيط بين متحمل الضريبة الفعلي وبين الخزنة حيث ينتقل إليه عبء هذه الضريبة.
- الضريبة المباشرة تفرض علي عناصر تتصف بالثبات مثل الضريبة المفروضة علي مزاولة المهنة ، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض علي عناصر لا تتصف بالثبات والاستقرار وتفرض علي أحداث عرضية كالاتهلاك.

٣/١٠/١ : الضرائب الشخصية والضرائب العينية :

تنقسم الضرائب من حيث رعايتها لظروف الممول إلى ضرائب شخصية وضرائب عينية ، وذلك كالتالي :

- الضرائب الشخصية:

يقصد بالضرائب الشخصية تلك الضرائب التي تراعي ظروف الممول الشخصية ، ومدى قدرته علي تحمل عبء الضريبة وذلك بالسماح له بخصم مبلغ للأعباء العائلية يختلف عما هو إذا كان أعزباً أو متزوجاً ويعول أبناء ، أيضاً يراعي في فرض الضريبة عما إذا كان المال الخاضع للضريبة هو المصدر الوحيد للمول أو أن للممول مصادر دخل أخرى.

وتتميز الضرائب الشخصية بما يلي :

- تحقيق العدالة الضريبية والعدالة الإجتماعية حيث تنظر بعين الاعتبار لظروف الممول الشخصية فتخفف العبء علي المعسرين منهم وأحياناً تعفيهم منها تماماً.
- أنه تسري علي الإيراد الحقيقي للممول وبذلك تتجنب التقدير والتعسف عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.
- أنها تساعد علي تقليل التفاوت بين الدخل حيث يمكن فرضها بأسعار تصاعدية.

أما عن عيوب الضرائب الشخصية فتمثل في أن إجراءات ربط وتحصيل الضريبة يحتاج إلي جهود كثيرة ونفقات كبيرة ، كما أنها تتطلب التدخل في الشؤون الخاصة للممولين مما يسبب ضيقاً وإحراجاً لهم.

- الضرائب العينية :

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تهتم بالأموال الخاضعة للضريبة فقط دون النظر بالظروف الخاصة بالممول أو مدى قدرته علي تحمل العبء الضريبي كما أنها تتعامل مع جميع الممولين بنفس المعاملة دون تمييز ،وكمثال لذلك ضريبة إيرادات

رؤوس الأموال المنقولة حيث تسري مثلاً علي فوائد السندات بدون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للممول (مالك السند) ، أو مقدرته التكاليفية.

وتتميز الضرائب العينية بما يلي :

- سهولة تحديدها حيث تطبق علي العين الخاضعة للضريبة دون فحص حالة الممول.

- يمكن عن طريقها تحقيق قدر من العدالة في المجتمع ، حيث يمكن فرض ضريبة مرتفعة علي سلع الرفاهية التي يستهلكها أصحاب الدخل الكبيرة مثل السيارة ، بينما يمكن تخفيض سعر الضريبة أو إلغائها علي السلع الضرورية التي يكثر أصحاب الدخل الضئيلة من استهلاكها مثل الخبز والشاي والسكر.

أما عيوب الضريبة العينية فتتمثل في :

- عند رفع سعر الضريبة يكون عبئها علي صغار الممولين أكبر من عبئها علي القادرين والأغنياء.

- أنها لا تسمح بخصم أي نفقات أو تكاليف تكبدها الممول في حصوله علي الإيراد الخاضع للضريبة.

وأخيراً فإنه ينبغي التنويه أن هناك بعض الضرائب بطبيعتها ذا صفة مزدوجة فتكون شخصية وعينية في وقت واحد ، أي يراعي في جزء من الإيراد شخصية الممول ، بينما لا ينظر إليها عند تحديد الجزء الباقي من الإيراد ، فعلي سبيل المثال نجد أن المشرع الضريبي يعامل الشركاء المتضامنين في شركات الأشخاص معاملة الأفراد ويسمح لكل منهم بخصم الأعباء العائلية من إيراده عند فرض الضريبة عليه في حين أنه يعامل شركات المساهمة كشخصية مستقلة تربط الضريبة فيها علي مجموع أرباح الشركات دون النظر إلي النواحي الشخصية للمساهمين.

٣/١٠/١ : الضرائب علي الدخل والضرائب علي الثروة :

- الضرائب علي الدخل :

وهي الضريبة التي تفرض علي الدخل التي يحققها الأفراد بصفة دورية منتظمة نتيجة مزاوله أوجه نشاطهم المختلفة مثل ضريبة المرتبات ، ضريبة الأرباح التجارية والصناعية ، الضريبة علي إيراد رؤؤس الأموال المنقولة المفروضة علي الدخل الناتج من استثمار رأس المال.

- الضرائب علي الثروة :

وهي الضريبة المفروضة علي رأس المال أو الثروة التي يمتلكها الممول في تاريخ الواقعة المنشئة للضريبة ، وهي ضريبة تفرض علي رأس المال نفسه.

٣/١٠/١ : الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية :

تنقسم الضرائب من حيث أسعارها إلي ضرائب نسبية وضرائب تصاعدية ، وذلك

كالتالي :

- الضرائب النسبية:

وهي الضريبة التي تفرض بسعر موحد علي المادة الخاضعة للضريبة مهما كانت قيمة تلك المادة صغيرة أو كبيرة ومن أمثلتها ضريبة الدخل المفروضة بواقع ٢٠% مثلاً علي دخل الممول مهماً بلغ هذا الدخل.

- الضرائب التصاعدية:

وهي الضريبة التي تفرض بأسعار متفاوتة علي المادة الخاضعة للضريبة ، فيرتفع سعرها كلما زادت قيمة المادة الخاضعة للضريبة ، ذلك أن قدرة الممول علي الدفع والتضحية تزداد كلما أزداد دخله ، ويتم فرض الضريبة علي أساس التصاعد بالشرائح.

1/10/2 : الضرائب النوعية والضرائب الموحدة :

تنقسم الضرائب من حيث نطاق شمولها إلى ضرائب نوعية وضرائب موحدة ، وذلك

كالتالي :

- الضرائب النوعية :

هي الضريبة التي تفرض علي كل نوع معين ، من أنواع المادة الخاضعة للضريبة سواءً كانت هذه المادة ثروة أو إيراد أو معاملات ، ومن الأمثلة علي الضرائب النوعية الضريبة علي الثروة أو رأس المال ، والضريبة علي ملكية الثروة العقارية ، والضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، والضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية ، والضريبة علي المرتبات. وتتميز هذه الضريبة بسهولة تحصيلها من المنبع ، إلا أنه يؤخذ علي هذه الضريبة أنها لا تقوم بدورٍ بارز في تحقيق العدالة الاجتماعية ، كما أنها تحتاج إلي جهد غير يسير في سبيل تحديدها وربطها وتحصيلها.

- الضرائب الموحدة :

وهي ضريبة تفرض علي مجموع المادة الخاضعة للضريبة كوحدة واحدة ، بمعنى أنها تفرض علي مجموع الدخل التي حققها الممول من مختلف المصادر بعد خصم التكاليف اللازمة لإنتاج الدخل ، وهي تعامل الدخل أياً كان مصدرها معاملة واحدة ودون تمييز ، فهي موحدة في كل شيء في أحكامها وأسعارها وإجراءاتها ، وهي تفرض عادةً علي أساس قدرة الممول علي الدفع بحيث تخضع جميع الدخل لها بسعر تصاعدي موحد تبعاً لحجم الدخل ، ويؤخذ في الاعتبار عند فرضها الظروف الشخصية والحالة الاجتماعية للممول.

11/1 : مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه وآثاره ووسائل الحد منه :

1/11/1 : مفهوم الازدواج الضريبي :

يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة نفسها (أو ضريبة مماثلة لها في النوع أو الطبيعة) أكثر من مرة، على نفس الشخص، ونفس المادة وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة.

ويتبين من ذلك إنه لكي يتوافر الازدواج الضريبي يتعين توافر الشروط التالية:

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: بمعنى ان يكون الشخص المكلف بدفع

الضرائب واحدا، أي أن الشخص ذاته هو الذي يخضع للازدواج الضريبي.

- وحدة الضرائب المفروضة: بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة على نفس

الشخص واحدة أو ذات طبيعة واحدة، أي أن المكلف يدفع ذات الضريبة أو

ضريبة من نفس النوع أو الطبيعة، أكثر من مرة عن نفس المال ونفس

المدة.

- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: بمعنى أن يقوم نفس الشخص بدفع

الضريبة ذاتها (أو ضريبة مشابهة) على نفس الرعاء او المحل في نفس

المدة الزمنية.

- وحدة المدة المفروض عنها الضريبة: بمعنى اشتراط وحدة المدة أو الفترة

الزمنية التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة.

11/1 : أنواع الازدواج الضريبي :

ويمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي.

- الازدواج الضريبي الداخلي:

يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي، الازدواج الذي تتحقق شروطه داخل حدود الدولة

الواحدة. وبمعنى آخر أن الازدواج الضريبي الداخلي يتحقق إذا قامت أكثر من سلطة

مالية تابعة لدولة واحدة بفرض الضريبة على نفس الشخص، وبالنسبة لنفس الوعاء و أو المادة الخاضعة للضريبة، عن نفس المدة الزمنية او الواقعة المنشئة للضريبة.

- الازدواج الضريبي الخارجي أو الدولي :

يحدث الازدواج الضريبي الخارجي أو الدولي إذا خضع الشخص لأكثر من سلطة مالية تتبع دولاً مختلفة. وينشأ هذا الازدواج بصفة عامة نتيجة استقلال كل دولة بتحديد اختصاصها الضريبي دون التقيد بالدول الأخرى، وبالتالي تختلف أسس فرض الضرائب من دولة لأخرى، بما يتفق مع النظام السياسي والإقتصادي والإجتماعي لكل دولة، وبما يحقق أهدافها. وبذلك قد تقوم إحدى الدول بفرض ضريبة معينة على أساس معيار الجنسية، وتقوم دولة أخرى بفرض نفس الضريبة استناداً إلى معيار الإقامة أو الموطن، وتقوم دولة ثالثة بفرض ضريبة مماثلة على أساس موقع المال أو النشاط الإقتصادي. ويترتب على ذلك وقوع الشخص تحت طائلة الازدواج الضريبي الدولي، وبالتالي يتعدد التزامه بدفع نفس الضريبة لأكثر من دولة عن نفس المادة.

٣/١١/١: آثار الازدواج الضريبي:

تترتب على الازدواج الضريبي، سواء الداخلي أم الدولي آثاراً سيئة، فالازدواج الداخلي يتنافى مع العدالة الضريبية، لأنه يؤدي إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي توزيعاً عادلاً بين الممولين، وبالتالي يقوم بعض الممولين بدفع الضريبة أكثر من مرة عن نف المال، مما يؤدي إلى التهرب من دفع الضريبة.

أما الازدواج الدولي فإنه يمثل عقبة رئيسية امام العلاقات الاقتصادية الدولية وحرية التجارة الدولية، فهو يعوق انتقال الاستثمارات على المستوى الدولي، مما يؤثر سلبياً على توزيع الموارد الإنتاجية في العالم توزيعاً أمثلاً.

4/11/1: وسائل الحد من الازدواج الضريبي:

يمكن تلافى الازدواج بإتباع الوسائل التالية:

أ- بالنسبة للازدواج الداخلى:

- إذا كان الازدواج الضريبي ناشئاً من وجود سلطتين ماليتين مستقلتين، كأن تفرض كل من الحكومة المركزية ومجالس الحكم المحلى ضرائب مماثلة أو مشابهة على نفس الوعاء، فإن يمكن تلافى مثل هذا الازدواج عن طريق تحديد الاختصاص المالى لكل سلطة، بحيث تختص كل سلطة بفرض ضرائب معينة لا تشاركها فيها السلطة الأخرى.
- إذا كان الازدواج الضريبي ناشئاً من نفس السلطة نتيجة وجود قوانين ضريبية مختلفة يؤدي تطبيقها معاً إلى فرض الضريبة الواحدة أكثر من مرة على نفس الوعاء، ولتلافى هذا الازدواج يتعين العمل على التنسيق بين هه القوانين المختلفة.

ب- بالنسبة للازدواج الدولى:

يمكن تلافى الازدواج الضريبي الدولى عن طريق اتفاقيات دولية تعقدها الدولة مع غيرها من الدول.

12/1: التهرب الضريبي:

يقصد بالتهرب الضريبي عدم قيام الممول الذى توافرت فيه شروط الخضوع للضريبة بالوفاء بها، بالمخالفة لنصوص قوانين الضرائب، ودون أن ينقل عبأها إلى الغير، مستعيناً فى ذلك بوسائل وطرق احتيالية تنطوي على غش.

ويحدث التهرب بصفة خاصة فى مرحلة تحديد الوعاء الضريبي، كأن يقوم الممول بإخفاء جزء من المادة الخاضعة للضريبة عن الإدارة الضريبية، أو يقوم بتقدير إيراداته الخاضعة للضريبة بأقل من قيمتها الحقيقية. كما قد يحدث التهرب عند تحصيل الضريبة، حتى لا تتمكن الإدارة الضريبية من تحصيلها.

١٣/١ : مفاهيم ومبادئ المحاسبة الضريبية:

- الواقعة المنشئة للضريبة:

يقصد بالواقعة المنشئة للضريبة تحقق الفعل أو التصرف الذي يجعل دين الضريبة يتولد في ذمة الممول، ويختار المشرع الضريبي الواقعة المنشئة لكل ضريبة مراعيًا في ذلك ما يحسن توافره فيها من شروط، ومن الطبيعي فغن الواقعة المنشئة للضريبة تختلف من ضريبة إلى أخرى، ففي الضريبة هي تحقق ربح في نهاية السنة المالية للمنشأة، وفي الضريبة على المرتبات وما في حكمها تكون الواقعة المنشئة لها هي وضع المرتب تحت تصرف صاحبه... وهكذا.

ويعتبر تحديد الواقعة المنشئة للضريبة من الأهمية بمكان، إذ يتم على أساسه حصر المكلفين بالضريبة. وتحديد نشأة التزامهم الضريبي، وتحديد دين الضريبة الذي ينشأ في ذمة الممول بمجرد توافر الواقعة المنشئة للضريبة.

- الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان موقع عليه من الممول، ويقدمه إلى مصلحة الضرائب في موعد محدد، ويبين به الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح والخسائر عن السنة السابقة من مختلف مصادر الدخل.

ويرجع أهمية الإقرار إلى أن المشرع الضريبي يأخذ بإقرار الممول كأساس لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة، ومن ثم فإن الإقرار يعتبر وسيلة هامة من الوسائل التي تستخدمها مصلحة الضرائب في فحص وربط الضريبة المستحقة على الممول.

- الإيراد، الدخل، الربح، التكاليف والمصروفات :

* الإيرادات:

يقصد بالإيرادات قيمة ما يدفعه العملاء، مقابل السلع التي تقدمها لهم المنشأة أو الشركة، أو الخدمات التي تؤديها لهم خلال الفترة الضريبية، كما تشمل أيضاً الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية وكذلك الإيرادات العرضية أو غير العادية. ويعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي "FASB" الإيرادات بأنها التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو أى زيادة فى أصولها أو تسديد لخصومها "أو كليهما معاً" التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير، أو أي أنشطة أخرى، مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة المستمرة".

وتتكون الإيرادات طبقاً للمحاسبة الضريبية من العناصر التالية:

أ- الإيرادات الإيرادية: هي الإيرادات الدورية العادية المتكررة التي تتعلق بالفترة الضريبية المعمول عنها الحساب، وتتمثل فى الأرباح الإجمالية التي تحققها المنشأة أو الشركة، سواء كانت تجارية أو صناعية أو خدمية، من العمليات التي تدخل فى نطاق نشاطها الأصلي، وذلك طبقاً لمبدأ الاستحقاق.

ب- الإيرادات الرأسمالية: وهي التي تنتج من بيع أصل من الأصول الثابتة بثمن يزيد عن قيمته الدفترية، أو من التعويضات المترتبة على هلاك أو الاستيلاء على أصل من هذه الأصول، وكذلك الناتجة من إعادة تقييم الأصول فى حالة تغير شخصية المنشأة أو الشركة.

ج- الإيرادات العرضية أو غير العادية: وهي الإيرادات التي تحصل عليها المنشآت أو الشركة من عمليات دورية خارجة عن نطاق نشاطها الأصلي، ولكنها ذات صلة ولو غير مباشرة بأصول المنشأة أو الشركة ومن أمثلتها:

- إيراد الاستثمارات التي تدرها ممتلكات المنشأة أو الشركة من أوراق مالية وعقارات مبنية وأراضى زراعية.
- العوائد الدائنة المتصلة بمباشرة المهنة، مثل العوائد التي تحصل عليها المنشآت والشركات التي تمتهن التسليف، أو التي تتبع بالتقسيط مقابل عوائد.
- الخصم المكتسب المعروف بالخصم النقدي، أو خصم تعجيل الدفع.
- التعويضات التي تحصل عليها المنشأة أو الشركة مقابل ما يلحقها من ضرر.
- الإعانات التي تحصل عليها المنشأة أو الشركة من الحكومة أو إحدى الهيئات العامة أو الخاصة لمساعدتها على تحقيق أهدافها.
- الديون المدومة المحصلة، وهي التي سبق اعتبارها مدومة في سنوات سابقة، ثم حصلت في سنة تالية.
- عمولة البيع الدائنة التي تحصل عليها المنشأة مقابل تصريف بضائع لمنشآت أخرى.

***الدخل:**

هناك نظريتان لتعريف الدخل هما:

أ- نظرية المصدر:

وهي تعرف الدخل بأنه كل قيمة نقدية أو قابلة للتقدير بالنقود يحصل عليها الشخص بصفة دورية ومنتظمة من مصدر يتمتع بدرجة معينة من الثبات والاستقرار

ب- نظرية زيادة القيمة الإيجابية:

طبقاً لهذه النظرية يتحدد الدخل بمقدار الزيادة التي تطرأ على الجانب الإيجابي لذمة الشخص من فترة زمنية إلى أخرى، أي كان مصدر هذه الزيادة، سواء اتصفت بالدورية والانتظام أم لا، ومن ثم لا يقتصر الدخل على الإيراد الذي يأتي من استغلال رأس المال أو من العمل أو من كليهما معاً بصفة دورية ومنتظمة، ولكن يمتد ليشمل كل ما يحصل عليه الشخص خلال فترة زمنية معينة حتى ولو كان ذلك بصفة عارضة. وذلك مثل

الأرباح المتحققة من بيع الأسهم. والناجئة عن عملية عارضة من شراء وبيع عقار أو منقول والزيادة في قيمة الأصول الثابتة... إلخ.

وفي الواقع أن المشرع الضريبي لا يأخذ بصفة مطلقة بإحدى النظريتين السابقتين بل يمزج بينهما في الغالب بدرجات متفاوتة، فقد يرى المشرع أنه أمام دخل وفقاً لنظرية المصدر، ورغم ذلك لا يخضعه للضريبة لأسباب إنسانية واجتماعية واقتصادية .

ومن ناحية أخرى، قد يقوم المشرع الضريبي بفرض ضريبة على الدخل، رغم أنه ليس دخلاً دورياً، ومن أمثلة ذلك: فرض الضريبة على العمولة أو السمسرة حتى ولو كانت عن عمل عارض لا يتصل بمباشرة المهنة، إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة، فرض الضريبة على الأرباح التي تنتج عن الزيادة في الأصول الرأسمالية والتي تحققت بالبيع.

***الربح الضريبي:**

الربح الضريبي عبارة عن الفرق بين الإيرادات الإيرادية والرأسمالية والعرضية وبين التكاليف والمصروفات، اللازمة للحصول على الإيرادات وكذلك المبالغ الواجبة الخصم لمنع الازدواج الضريبي، والإعفاءات الضريبية.

ويتم عادة تحديد الربح الضريبي على أساس مفهوم الربح الشامل الذي يتضمن كافة إيرادات المنشأة أو الشركة من جميع مصادرها، سواء نتجت من النشاط التجاري أو الصناعي العادي، أو من النشاط غير العادي للمنشأة أو الشركة، بحيث تتمثل مصادر هذا الربح في الآتي:

١. العمليات التبادلية والتحويلية التي تتم بين المنشأة. أو الشركة وبين الغير بخلاف أصحاب رأس المال بصفتهم ملاكاً.

٢. النشاط الإنتاجي والبيعي للمنشأة أو الشركة، والذي يشمل كل ما يسفر عنه هذا النشاط من منافع في شكل سلع أو خدمات.

٣. ناتج تفاعل المنشأة أو الشركة مع الظروف البيئية المحيطة، مثل تغيرات الأسعار والتغيرات التكنولوجية.

*** التكاليف والمصروفات:**

• **التكاليف:** يقصد بالتكاليف ما يجب خصمه من الإيرادات للوصول إلى صافى الربح - وله علاقة مباشرة بتكلفة السلع التي تنتجها المنشأة أو الشركة، أو الخدمة التي تؤديها.

وتنقسم التكاليف إلى:

- **تكاليف مباشرة:** وهي المرتبطة مباشرة بالإنتاج، مثل المستلزمات السلعية والأجور.

- **تكاليف غير مباشرة:** وهي المرتبطة بطريقة غير مباشرة بالإنتاج، مثل القوى المحركة، وأجور الملاحظين وعمال الصيانة والإيجار...إلخ.

- **تكاليف ضمنية:** مثل الإيجار الضمني للمباني والإنشاءات التي تمتلكها المنشأة أو الشركة، وتستخدمها لخدمة أغراضها، والفائدة الضمنية لرأس المال المملوك.

• **المصروفات:** يقصد بالمصروفات كل ما يجب خصمه من الإيرادات، ولكن ليس له علاقة مباشرة بتكلفة السلعة أو الخدمة، مثل مصاريف البيع والمصروفات الإدارية.

مبدأ الربح أو الإيراد:

ويقصد به عدم إثبات الربح أو الإيراد إلا إذا تم تحقيقه في صورة نقدية أو ما يماثلها كالحقوق النقدية المستحقة على الغير التي تثبت في الدفاتر والسجلات تحت بنود الذمم أو المدينة أو أوراق القبض. وهذا المبدأ يعتبر من المبادئ الرئيسية في تحديد الربح أو الإيراد، وهو يقوم على أساس قرينة موضوعية هي القيام بعملية البيع.

والإيرادات التي تتحقق بواقعة البيع هي الإيرادات العادية التي تتمثل في قيمة ما يسدده العملاء في مقابل السلع التي تقدمها المنشأة أو الخدمات التي تؤديها لهم، وتتميز هذه

الإيرادات بأنها تتعلق بالفترة المالية المعمول عنها الحساب، كما أنها بطبيعتها دورية ومتكررة من فترة لأخرى هذا فضلاً عن الأرباح الرأسمالية التي تنتج عن بيع الأصول الثابتة بأكثر من قيمتها الدفترية.

وتراعى المحاسبة الضريبية في تحديدها للأرباح الخاضعة للضريبة مبدأ تحقق الربح أو الإيراد، بحيث لا يخضع للضريبة سوى الأرباح المحققة فعلاً، وبالتالي لا تخضع الأرباح الناتجة عن عملية إعادة تقويم الأصول إذا لم يترتب عليها أى تصرف فعلى.

مبدأ تحديد الربح على أساس مقابلة الإيرادات المختلفة بالتكاليف والمصروفات المستنفدة:

يحدد الربح طبقاً لهذا المبدأ على أساس زيادة الإيرادات الناتجة عن مبيعات السلع أو تقديم الخدمات على تكلفة السلع والخدمات المستخدمة فى إنتاج المبيعات، ومصاريف إدارة المنشأة خلال فترة معينة من الزمن.

وتتمشى المحاسبة الضريبية مع المبدأ السابق فى تحديد الإيراد الخاضع للضريبة، فالضريبة تسرى على صافى الربح الذى حققته المنشأة فعلا بعد خصم كافة المصروفات والتكاليف، وتسير فى تحديدها للإيرادات والمصروفات على أساس مبدأ الاستحقاق.

وعلاوة على ذلك فإنها تأخذ بمبدأ الربح الشامل الذى يتضمن جميع بنود الإيرادات والمصروفات المتعلقة بهذه الإيرادات، سواء كانت هذه الإيرادات ناتجة عن النشاط العادى للمنشأة ولها صفة التكرار، أو ناتجة عن النشاط غير العادى مثل الأرباح الرأسمالية والأرباح العريضة.

الفصل الثاني
المبادئ والقواعد الأساسية
لفرض الضريبة ونطاق تطبيقها
وأسعارها



الفصل الثاني

المبادئ والقواعد الأساسية لفرض الضريبة

ونطاق تطبيقها وأسعارها

مقدمة :

ترتكز عملية فرض الضريبة علي مجموعة من المبادئ والقواعد الأساسية التي تحكمها ، أما عن نطاق سريان تطبيق الضريبة فيمكن التعرف عليه من خلال تناول النطاق المكاني والزمني.

1/3: المبادئ الأساسية لفرض الضريبة :

1/1/3: مبدأ الإقليمية :

يقصد بإقليمية الضريبة أي امتداد سلطات الدولة علي أراضيها ، بحيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها ، والأموال المستثمرة فيها ، فيتم تطبيق الضريبة علي حدود الدولة دون أن يتعداها إلي حدود دولة أخرى ، لأن في ذلك اعتداء علي سيادة وسلطة الدولة الأخرى.

إلا أنه يوجد بعض الاستثناءات من هذه القاعدة ولكن بشرط أن تتم طبقاً لمعاهدات أو اتفاقيات خاصة بين الدول.

ويترتب علي ذلك المبدأ أن لا ينظر في تحديد إقليمية الضريبة إلي جنسية صاحب النشاط الخاضع للضريبة سواء كان مواطناً أو أجنبياً.

2/1/3: مبدأ تحقق الربح :

ويقصد به عدم إثبات الربح أو الإيراد إلا إذا تم تحقيقه في صورة نقدية أو ما يماثلها كالحقوق النقدية المستحقة علي الغير التي تثبت في الدفاتر والسجلات تحت بنود الذمم أو المدينين أو أوراق القبض ، وهذا المبدأ يعتبر من المبادئ الرئيسية في تحديد الربح أو الإيراد ، وهو يقوم علي أساس قرينة موضوعية هي القيام بعملية البيع.

والإيرادات التي تتحقق بواقعة البيع هي الإيرادات العادية التي تتمثل في قيمة ما يسدده العملاء في مقابل السلع التي تقدمها المنشأة أو الخدمات التي تؤديها لهم ، وتتميز هذه الإيرادات بأنها تتعلق بالفترة المالية المعمول عنها الحساب ، كما أنها بطبيعتها دورية ومتكررة من فترة لأخرى هذا فضلاً عن الأرباح الرأسمالية التي تنتج عن بيع الأصول الثابتة بأكبر من قيمتها الدفترية ، وتراعي المحاسبة الضريبية في تحديدها للأرباح الخاضعة للضريبة مبدأ تحقق الربح أو الإيراد ، بحيث لا يخضع للضريبة سوي الأرباح المحققة فعلاً ، وبالتالي لا تخضع الأرباح الناتجة عن عملية إعادة تقويم الأصول إذا لم يترتب عليها أي تصرف فعلي.

٣/١/٣ : مبدأ الاستحقاق :

وهو يقضى بتحميل كل فترة مالية بما يخصها من نفقات سواء تم دفع هذه النفقات نقداً أو أنها مازالت مستحقة، وكذلك تضميناً كل الإيرادات الخاصة بها بصرف النظر عن أن هذه الإيرادات قد حصلت نقداً أو مازالت مستحقة.

وبالرجوع إلى المحاسبة الضريبية يتبين أنها تأخذ بمبدأ الاستحقاق عند تحديد معظم بنود التكاليف واجبة الخصم، كما أنها تعتبر واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة بغض النظر عن تحصيل الإيراد.

٤/١/٣ : مبدأ التقويم على أساس التكلفة التاريخية:

يعتمد المحاسبون عند تحديد القيمة على الحوادث الماضية دون النظر إلى الحوادث المستقبلية، ولذلك فإنهم يوجهون عنايتهم إلى النفقات التي أنفقت فعلاً للحصول على أصل من الأصول دون أن يوجهوها إلى قيمته الحالية، فهم يرون أن تكاليف الأصل هي الأساس السليم لتحديد قيمته عند إثبات في الدفاتر.

وبمعنى آخر يأخذ المحاسبون العمليات التاريخية كما تمت فعلاً وليس كما قد تكون عليه في المستقبل، ولذلك فإنهم يثبتون الأصول الثابتة على أساس الثمن الذي دفع فعلاً

عند شرائها، كما يحسبون عبء الإهلاك على التكلفة التاريخية بطريقة تكفى لتعويض التكلفة الأصلية خلال الحياة الإنتاجية للأصل، ثم تحميل هذا العبء على الإنتاج لتحديد تكلفة المنتج وقياس الربح.

وقد سايرت المحاسبة الضريبية الأسس المحاسبية الخاصة بإتباع مبدأ التكلفة التاريخية، فترى على سبيل المثال أن يحسب إهلاك الأصول الثابتة على أساس القيمة المدفوعة فى شراء الأصل، بصرف النظر عما قد يطرأ على هذه القيمة من زيادة بسبب الظروف الاقتصادية وحجتها فى ذلك أن اتخاذ التكلفة أساساً للإهلاك يؤدي إلى إيجاد قاعدة ثابتة.

٥/١/٣ : مبدأ الموضوعية:

يقصد بالموضوعية عدم التحيز فى القياس أو إخضاعه لتقديرات شخصية بحتة، وتعتبر الموضوعية ذات أهمية بالغة، نظراً لان المحاسبة الضريبية تقوم أساساً على ضرورة وجود الأدلة الواضحة المحددة بالنسبة للعملية المراد قياسها، كما أن بيانات الإقرارات الضريبية يجب أن يتم تحديدها وقياسها بطريقة غير متحيزة، فضلاً عن أن الموضوعية يجب أن تتوافر أيضاً فى من يقوم بعملية القياس والفحص الضريبي" مأمور الضرائب" حتى يطمئن الممولون إلى أن القياس والفحص الضريبي لا يعتمد كثيراً على شخصية الفاحص الضريبي.

وبمراجعة مفاهيم وفروض ومبادئ نظرية المحاسبة الضريبية، يتضح أن المحاسبة الضريبية ألزمت فى أكثر الأحيان إتباع مبدأ الموضوعية.

٦/١/٣ : مبدأ الثبات:

يقضى هذا المبدأ بضرورة إتباع أسلوب واحد لا يتغير من فترة إلى أخرى عند إعداد الحسابات الختامية ، بمعنى أنه يتطلب تطبيق نفس الأساليب الفنية والإجراءات العملية والمعايير والمبادئ الخاصة بتسجيل وتبويب المعاملات المالية من فترة إلى أخرى ، وكذلك

أن يتم تجميع الحسابات بهدف قياس النتائج وعرض القوائم المالية المختلفة لفترات محاسبية متتالية بنفس الطريقة في كل فترة.

وتراعي المحاسبة الضريبية إتباع هذا المبدأ حتي يمكن إجراء المقارنات السلمية لنتائج أعمال المنشأة بين الفترات المختلفة ، وبالتالي اكتشاف ما قد يوجد غش أو تلاعب في الحسابات ، ولذلك علي سبيل المثال لم يضع المشرع الضريبي طريقة معينة لإهلاك الأصول الثابتة ، بل ترك الأمر لمشئنة أصحاب المنشأة في إتباع الطريقة التي يجري عليها العمل وفقاً لطبيعة كل عمل ، وللمنشأة الحق في إتباع الطريقة التي تجد أنها ملائمة لها في حساب الإهلاك ، ولكن يجب عليها إتباع هذه الطريقة بصفة مستمرة من سنة لأخرى.

٧/١/٣ : مبدأ الإفصاح :

يعني هذا المبدأ إتباع منهج الوضوح التام ، وإظهار كافة الحقائق المالية الهامة عند إعداد وعرض القوائم المالية ، مثل إظهار جميع المعاملات المالية التي كانت المنشأة طرفاً فيها ، ومما لاشك فيه أن هذا المبدأ يجعل الحسابات الختامية والقوائم المالية تعبر بصدق عن نتيجة النشاط وحقيقة المركز المالي للمنشأة ، وهذا بالطبع هو ما تسعى إليه المحاسبة الضريبية وهو الوصول إلي كافة الإيرادات التي حققتها المنشأة من كافة المصادر والمعاملات ، وإدراجها ضمن الوعاء الضريبي.

٢/٢ : القواعد الأساسية لفرض الضريبة :

يري الكتاب أنه يجب توافر عدد من القواعد الأساسية عند فرض الضريبة وهي (العدالة ، والوضوح ، واستقلال السنوات الضريبية ، الملازمة ، والاقتصاد ، والاستقرار) ، وفيما يلي شرح لكل قاعدة :

١/٢/٣ : العدالة :

تتطلب العدالة أن يتم فرض الضريبة علي جميع الدخول بدون استثناء فجميع أفراد المجتمع سواسية أمام الضريبة ، وتقضي هذه القاعدة أيضاً أن تكون مساهمة هؤلاء

الأفراد في النفقات العامة كل حسب مقدرته وتقاس هذه المقدرة بمقدار الدخل الذي يحصل عليه كل منهم.

٢/٢/٢ : قاعدة الوضوح :

وتقضي هذه القاعدة بتوافر الوضوح في التشريعات الضريبية ، وإصدار كتيبات بمثابة دليل للممولين حتي يستطيعون معرفة حقوقهم وواجباتهم ، فلاشك أن وضوح أحكام الضرائب لدي كل من الممولين والقائمين علي التنفيذ بالإدارات الضريبية تؤدي إلي وضوح طريقة وتوقيت جباية الضريبة ، وهذا يمكن الممولين من تنظيم أمورهم واتخاذ الترتيبات اللازمة لسداد الضريبة في مواعيدها مما يعود علي المجتمع بالنفع وتوفير الحصيلة للخزانة في الوقت المناسب.

٣/٢/٢ : قاعدة استقلال السنوات الضريبية :

جميع الضرائب بالنسبة للخزانة العامة تعتبر سنوية ، أما بالنسبة للممول فبعض الضرائب سنوية والبعض الآخر غير سنوية ، وتقضي قاعد استقلال السنوات الضريبية أن كل سنة مالية تعتبر وحدة منفصلة ومستقلة عن السنة اللاحقة لها أو السابقة عليها ، وهذه القاعدة تساعد في إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة.

٤/٢/٢ : قاعدة الملاءمة :

تقضي هذه القاعدة بأن تكون مواعيد التحاسب والتحصيل للضريبة وطرق تحصيلها متناسبة مع ظروف الممول ، وبمعني آخر أن تتضمن التشريعات الضريبية تحديداً دقيقاً لمواعيد التحصيل في الوقت الذي يكون فيه الممول أكثر قدرة علي الدفع أما إذا كانت هذه المواعيد غير مناسبة فإن ذلك يؤدي إلي التهرب الضريبي.

أيضاً فإن قاعدة الملاءمة تقضي بالأخذ بسياسة تقسيط الضرائب للفئات التي تستدعي ظروفها ذلك ، أيضاً فإنه ينبغي علي مصلحة الضرائب محاسبة الممول سنوياً لأن محاسبته كل عدة سنوات يؤدي إلي تراكم الضرائب عليه وعجزه عن سداده.

٥/٣/٣ : قاعدة الاقتصاد :

تري هذه القاعدة أن تكون نسبة نفقات جباية الضريبة أقل ما يمكن وبمعني آخر الاقتصاد في نفقات جباية الضريبة بحيث يكون الفرق بين ما يخرج من خزينة الممول وما يدخل إلي خزينة الدولة من كل ضريبة أقل ما يمكن وهذا يؤدي في النهاية إلي وفرة الحصيلة الضريبية.

أيضاً فإن الإدارة التنفيذية لديها مراحل متعددة تتمثل في حصر الممولين ، وتلقي الإقرارات ، وفحص الإقرارات ، وربط الضريبة ، وتحصيل الضريبة ، وأحياناً توجد مراحل أخرى مثل الحجز والتقاضي والظعن ،،،،، إلخ ، ولاشك أن لكل مرحلة تكاليفها ولذا فإنه من المناسب العمل علي تخفيض تكلفة كل مرحلة من هذه المراحل والعمل علي اختصار كل هذه الإجراءات.

٦/٣/٣ : قاعدة الاستقرار :

تقضي هذه القاعدة بضرورة استقرار وثبات النظام الضريبي وعدم إجراء أية تعديلات إلا ما هو ضروري وحتمي ، وذلك حتى لا يتغير سعر الضريبة وطرق تحديد الوعاء الضريبي وأساليب التحصيل من عام لآخر ، لأن كثرة التعديلات في إحكام الضريبة تقلق الممول وتضر بالنشاط الاقتصادي.

٧/٣/٣ : قاعدة اليقين :

تقضي هذه القاعدة بضرورة تحديد الضرائب المستحقة علي الممول بدرجة من الدقة دون مغالاة وخصوصاً عند إتباع الطرق الجزافية في تحديد أرباح الممولين.

٣/٣ : النطاق المكاني والزمني للضريبة :

لكل ضريبة مدي تطبق داخله ولا تستطيع أن تتجاوز حدوده وتمد سلطاتها خارجه ، ويتضمن التشريع الضريبي بعض الأحكام التي تحدد نطاق الضريبة ، ويحدد هذا النطاق

بعده أبعاد تتعلق بالمكان الذي تمارس سلطتها عليه ، والأشخاص الذين يخضعون لها ،
والمادة (الأموال) التي تفرض عليها ، والزمان الذي تسري فيه.

وعموماً يمكن النظر لنطاق سريان الضريبة من زاويتين هما النطاق المكاني ، والزمني
للضريبة.

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

1/3/3: النطاق المكاني للضريبة:

يقصد بالنطاق المكاني للضريبة حدود المكان الذي تسري فيه الضريبة، ويتحدد
هذا النطاق استناداً إلى نظرية السيادة بحدود الدولة، إذا أنه خارج هذه الحدود تصطدم
بسيادة دولة أخرى، وطبقاً لهذه النظرية تستطيع الدولة أن تفرض الضرائب على جميع
الأشخاص والأموال داخل حدودها.

ومن الأمثلة على ذلك:

- الضرائب الجمركية التي تفرضها الدولة على جميع السلع التي تعبر حدودها عند
دخولها أو عند خروجها.
- الضرائب على العقارات التي تفرض على كافة الأراضي الزراعية والعقارات المبنية
الموجودة على إقليم الدولة.
- الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي التي تفرض على كافة الأرباح
المحققة داخل الدولة.

ومن ذلك نجد أن المشرع الضريبي قد يتجاوز عن تطبيق النطاق المكاني للضريبة
في حالات خاصة معينة، وذلك بهدف تحقيق أغراض أخرى أكثر أهمية ومن أمثلة ذلك:
المناطق الحرة التي لا تفرض عليها الضريبة، والاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تسمح
بمرور السلع كلها أو بعضها من دولة أخرى دون أن تسري عليها الضرائب الجمركية، أو

إعفاء بعض الأراضي (كالأراضي البور) أو إعفاء بعض العقارات، أو إعفاء نوع معين من الربح من الخضوع للضريبة..... إلخ.

ويعتبر معيار الإقامة والتوطن معياراً مقبولاً إلي حد كبير كأساس لتحديد نطاق سريان الضريبة ، ذلك لأن كل من يقيم في دولة معينة ويتخذها موطناً له عليه أن يساهم في تغطية أعبائها ونفقاتها العامة نظراً لما يتمتع به من الخدمات والمرافق العامة لتلك الدولة.

تنص المادة رقم ٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن "تفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين" يتضح من هذا النص أن المشرع الضريبي أخذ بمبدأ الإقامة الدائمة للممول فأخضع للضريبة جميع الدخول التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون المقيمون في مصر أيا كانت جنسيتهم مصريين أو أجانب واتساقاً من المشرع مع مبدأ الإقليمية الذي أقره كقاعدة عامة عند فرض الضريبة فقد أشار في مصر وبذلك لا تسرى الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون المقيمون إذا كان مصدرها خارج مصر هذا وقد حدد المشرع الضريبي في المادة رقم ٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الحالات التي يعتبر فيها الشخص الطبيعي مقيماً في مصر حيث تنص المادة المشار إليها على أن الشخص الطبيعي يكون مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:

١- إذا كان له موطن دائم في مصر: تعتبر الإقامة من المسائل التي يصعب تحديدها بدقة من الناحية العملية وإن بدت سهولتها من الناحية النظرية فقد يكون للشخص موطن واحد وأكثر من محل إقامة ولا يشترط أن يكون محل الإقامة الرئيسي للشخص في دولة ما حتى يكون من حقها وحدها فرض الضريبة على هذا الشخص كما لا يشترط في الإقامة البقاء في بلد معين مدة محدودة من الزمن حتى يكون الشخص مقيماً فيه فقد لا يتواجد الشخص في مكان الإقامة طوال السنة ومع ذلك يعد مقيماً

في ذلك المكان فعلي سبيل المثال يمكن أن يؤدي احتفاظ الممول في مصر بمحل للسكنى لاستعماله إلى اعتباره مقيما في أية سنة ضريبية يزور فيها مصر أيا كانت مدة إقامته وإن كانت هذه القاعدة لا تطبق عليه إذا كان يعمل كل وقته في تجارة أو مهنة أو حرفة خارج مصر أو إذا كان يعمل في وظيفة يؤديها خارج البلاد.

٢- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهرا.

٣- المصري الذي يؤدي وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزنة مصرية:

يعتبر المشرع موظفي الدولة سواء أكانوا تابعين للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة الذين يؤديون مهام وظائفهم في الخارج وتصرف دخولهم من خزنة الدولة في حكم المقيمين إقامة معتادة في مصر حتى ولو كانوا من الناحية الفعلية مقيمين في الخارج خلال السنة الضريبية وعلى ذلك يخضع للضريبة المرتبات التي تدفعها الحكومة من خزانتها إلى رجال السلكين السياسي والقنصلي المصريين المقيمين في الخارج والمبعوثين وغيرهم ويخضع للضريبة كذلك المرتبات التي تدفعها الحكومة من خزانتها للموظفين الأجانب المقيمين في الخارج والذين يعملون بمكتب التفتيش الهندسي في الخارج باعتبارهم من موظفي الدولة، ويعتبر هذا الحكم تقنيا لقضاء محكمة النقض الذي يقرر خضوع ما يحصل عليه صاحب الشأن من كسب نتيجة عمله بالحكومة سواء في مصر أو في خارجها للضريبة على المرتبات إلا ما استثنى بنص خاص كما يعد هذا الحكم ترديدا لنص المادة ٩ (بند ١) من القانون بشأن سريان الضريبة على المرتبات.

ومن هذا المنطلق فقد قضى المشرع طبقا لنص المادة رقم (١٣ بند ٧) من القانون بعدم سريان الضريبة على "ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة"

ولقد قرر المشرع الضريبي المصري هذا الإعفاء لرجال السلكين السياسي والقنصلي وأعضاء المنظمات الدولية رغم توافر شرط الإقامة بالنسبة لهم استجابة منه لمقتضيات العرف الدولي وتمشيا مع قواعد المعاملات الدولية وتقتضي التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم ١ الصادرة في ١٩٧٥/٢/٢٠ بأن الإعفاء من الضريبة بشرط المعاملة بالمثل يقتضي توافر الشروط التالية:

(أ) أن يكون بالبلد الأجنبي ضريبة عامة على غرار الضريبة المقررة (بالقانون الجديد) أو أية ضريبة شخصية تقوم مقامها.

(ب) أن يكون قانون البلد الأجنبي يسمح بدوره بإعفاء رجال السلكين السياسي والقنصلي المصريين من أداء هذه الضريبة.

(ج) أن الإعفاء قاصر على الممثلين السياسيين والقنصلين دون غيرهم من الأشخاص أو الموظفين الآخرين.

(د) أن الإعفاء قاصر أيضا على ما يتقاضاه الممثل من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي أو القنصلي دون غيرها من الإيرادات الأخرى وبناء على ما تقدم يخرج من نطاق الإعفاء من لا ينتمي بحكم وظيفته وطبيعة عمله إلى طائفة الممثلين السياسيين والقنصلين وأعضاء المنظمات الدولية فيخرج الموظفون المصريون الذين يعملون بالبعثات السياسية والقنصلية الأجنبية وكذا الموظفون الأجانب الذين يعملون بهذه البعثات ولا يباشرون مهام سياسية وقنصلية كما لا يشمل الإعفاء أسرة الممثل وحاشيته كالزوجة والأولاد والخدم الخصوصيين أما فيما يتعلق بحدود المعاملة بالمثل فإنها تقتضي الرجوع في كل حالة إلى نصوص التشريعات الأجنبية للتعرف على مدى الإعفاء وحدوده والطوائف التي يشملها.

٢/٣/٢: النطاق الزمني للضريبة:

يقصد بالنطاق الزمني للضريبة الوحدة الزمنية التي تفرض وتحصل عنها الضريبة ولما كانت الضرائب تمثل جزءاً من إيرادات الموازنة العامة للدولة التي تعد عن سنة، فإن النطاق الزمني للضريبة هو سنة عادة، ومن هنا ظهرت فكرة "سنة الضريبة" ويترتب علي تطبيق "سنة الضريبة" ما يلي:

١. أن يتم تحديد وعاء الضريبة بما يحصل عليه الممول من إيرادات في سنة واحدة، ولا يجوز أن تفرض علي إيرادات سنتين أو أكثر، كما لا يجوز فرضها عن مدة تقل عن سنة. إلا أنه قد ترد علي ذلك استثناءات تفرضها الظروف مثل بداية ونهاية حياة المنشأة، ومثل وفاة شريك قد تمتد بناء عليها المدة لأكثر من سنة، كما قد تقل عن سنة.

٢. أن يتم تحصيل الضريبة خلال السنة المالية للدولة، ومع ذلك فإنه يسمح بان تمتد فترة التحصيل إلا بعد انقضاء فترة من الزمن "فترة التقادم" وهي خمس سنوات. كما أن المشرع الضريبي يخرج عن مبدأ السنوية لاعتبارات تتصل بالعدالة مثل السماح بنقل خسارة يتكبدها الممول في سنة لتخصم من إرباح سنوات تالية.

والضرائب علي الدخل ضرائب سنوية عادة ، فهي تسري علي الدخل الصافي الذي يحققه الممول خلال السنة ، ويبدأ خضوعه من تاريخ سريان الضريبة ، والضريبة علي الدخل لا تحدد عن كل إيراد حققه الممول علي حدة في لحظة تحققه وإنما تفرض في نهاية السنة المالية علي النتيجة الصافية لمجموع نشاط الممول خلال تلك السنة.

أما الضرائب علي التداول والمعاملات والضرائب غير المباشرة عموماً فهي ضرائب

علي وقائع محددة أو معاملات معينة تتكرر باستمرار كل يوم ، ومن ثم فإن الضريبة

تسري عليها وقت حدوث الواقعة موضوع الضريبة كلما تكرر وقوعها مهماً بلغ عدد مرات تكرارها.

وعموماً فإن القاعدة العامة أن يسري التشريع الضريبي وقت صدوره ولا يمتد أثره على الماضي أي سريان الضريبة بأثر رجعي إلا على سبيل الاستثناء وفي أضيق حدوده.

٤/٣ : أسعار الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تنص المادة الأولى من القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ على أنه "يستبدل بنص المادة رقم (٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل في الفترة الأخيرة بالقانون رقم (٩٧) لسنة ٢٠١٨ م : "تكون أسعار الضريبة على النحو التالي":

النسبة	الشريحة
معفاة من الضريبة.	الشريحة الأولى : ١٥٠٠٠ ج في السنة
سعر الضريبة ٢.٥ %	الشريحة الثانية: أكثر من ١٥٠٠٠ ج حتى ٣٠٠٠٠ ج
سعر الضريبة ١٠ %	الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠٠٠٠ ج حتى ٤٥٠٠٠ ج
سعر الضريبة ١٥ %	الشريحة الرابعة أكثر من ٤٥٠٠٠ ج حتى ٦٠٠٠٠ ج
سعر الضريبة ٢٠ %	الشريحة الخامسة من ٦٠٠٠٠ ج إلي ٢٠٠٠٠٠ ج

سعر الضريبة %٢٢.٥	الشريحة السادسة من ٢٠٠٠٠٠ ج إلي ٤٠٠٠٠٠ ج
سعر الضريبة ٢٥ %	ما يزيد عن ٤٠٠٠٠٠ ج

الفصل الثالث
الضريبة علي أرباح النشاط
التجاري والصناعي



الفصل الثالث

الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي

مقدمة:

تناول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أرباح النشاط التجاري والصناعي في الباب الثالث من الكتاب الثاني من خلال المواد من المادة رقم (١٧) حتى المادة رقم (٣١).

وسوف نتناول في هذا الفصل الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي من خلال تناول النقاط التالية:

- خصائص الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي.
- شروط سريان الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي.
- نطاق سريان الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي.
- تحديد الوعاء الخاضع للضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي.
- الإعفاء من الضريبة.

أولاً: خصائص الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي:

تتسم الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي بمجموعة خصائص هي:

- ١- أنها تعد ضريبة مباشرة تسري علي صافي أرباح الأشخاص الطبيعيين:
- مباشرة: لأن صاحب الإيراد هو من يتحمل عبء الضريبة ولا يمكن نقل عبئها إلي الغير.
- تسري علي أرباح الأشخاص الطبيعيين: حيث تفرض علي أرباح الشخص الطبيعي سواء كان مالك لمنشأة فردية أو شريك في شركات تضامن وشركات التوصية البسيطة وشركات الواقع.

٢- أنها ضريبة نوعية: فهي إحدى الضرائب النوعية التي تفرض علي نوع معين من الدخل المتمثل في نتاج العمل ورأس المال معاً.

٣- أنها ضريبة تأخذ بالمفهوم الواسع للربح: حيث يخضع للضريبة الربح الناتج من النشاط الجاري للمنشأة (شراء أو تصنيع ثم بيع) كما يخضع الربح الناتج من النشاط العرضي مثل الربح الرأسمالي الناتج من بيع الأصول الثابتة.

٤- أنها ضريبة تفرض علي نتاج رأس المال والعمل معاً: حيث تسري الضريبة علي الربح الناتج عن امتزاج الجهد الشخصي مع رأس المال وبالرغم من ذلك، فإن الضريبة تسرى في بعض الحالات علي الربح الناتج من العمل فقط كما في حالة العمولة والسمسرة.

٥- أنها ضريبة تفرض علي صافي الربح: حيث تسرى الضريبة علي الإيرادات الإجمالية بعد خصم جميع التكاليف المتعلقة بهذه الإيرادات إلي جانب بعض المبالغ التي نص عليها المشرع الضريبي. إلا أن هناك حالات تسرى فيها الضريبة علي إجمالي الإيرادات دون خصم أي تكاليف مثل حالة العمولة والسمسرة غير المتصلة بالنشاط.

٦- أنها ضريبة تأخذ بمبدأ التبعية الاقتصادية: حيث أنها تسرى علي صافي الأرباح التي تحققت عن النشاط التجاري أو الصناعي داخل مصر بصرف النظر عن موطن وجنسية القائم بهذا النشاط.

٧- أنها ضريبة سنوية الحساب سنوية التحصيل تأخذ بأساس الاستحقاق: حيث تحسب الضريبة علي صافي الربح السنوي بناء علي الإيرادات والمصروفات التي تخص السنة (أساس الاستحقاق) ثم يقوم صاحب الإيراد بتقديم إقرار بذلك وبناء عليه يقوم بسداد الضريبة بنفسه. مع ملاحظة أن هناك استثناء وذلك في حالة العمولات والسمسرة العارضة حيث يتم تحصيل الضريبة على إجمالي قيمة العمولات والسمسرة عن طريق الحجز من المنبع دون الانتظار حتى نهاية السنة.

٨- أنها ضريبة تصاعدية الشرائح: حيث يتم تقسيم وعاء الضريبة إلى عدة شرائح وإخضاع كل شريحة منها للسعر الذي يناسبها بحيث يزيد هذا السعر بزيادة شرائح الربح.

ثانياً: شروط ونطاق سريان الضريبة:

من استقراء المواد المنظمة لأحكام إيرادات النشاط التجاري والصناعي الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ، أتضح أنه لسريان الضريبة يجب توافر الشروط التالية :

- احتراف الممول للأعمال التجارية والصناعية :

يقصد باحتراف الممول هو مزاولته للعمل التجاري أو الصناعي علي سبيل التكرار والاستمرار بقصد كسب العيش ، فلكي تسري الضريبة لابد وأن تكون هناك مهنة أو حرفة يزاولها الشخص الطبيعي ، وبالرغم من الاحتراف شرط أساسي لخضوع الإيراد للضريبة إلا أن المشرع أستثنى هذا الشرط في بعض الحالات حيث نص علي سريان الضريبة علي الأرباح الناتجة من الصفقة الواحدة والتصرفات العقارية إذا تمت لمرة واحدة ، وذلك لما تبين من أن بعض الصفقات الوحيدة تحقق لأصحابها أرباحاً كبيرة.

- اشتغال الممول لحساب نفسه :

الأصل أن تفرض الضريبة علي أصحاب رأس المال والعمل الذين يزاولون النشاط التجاري والصناعي لحسابهم الخاص بمعنى أن يعود عليهم نتيجة ممارسة النشاط من ربح أو خسارة ، ومن ثم إذا زاول شخص ما المهنة أو الحرفة لحساب شخص آخر ، فإنه يعتبر أجيراً يخضع لضريبة المرتبات.

- مزاولة النشاط بغرض الربح :

يشترط لسريان أن يزاول الشخص النشاط بغرض تحقيق الربح ، فإذا انتفت نية تحقيق الربح فإنه لا يخضع للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، ومثال ذلك

في حالة الجمعيات التعاونية والنوادي والنقابات التي تهدف إلي النفع العام إذا كانت تزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً ليس بهدف الحصول علي الربح.

وهذا الشرط لا علاقة له بمدي مشروعية الربح المحقق من عدمه ، بمعنى أن الأرباح المحققة من مصادر غير مشروعة تخضع لهذه الضريبة ومن أمثلة ذلك البيع بأعلي من السعر المحدد من قبل الدولة.

- مزاولة النشاط داخل مصر (إقليمية الضريبة) :

ويعني هذا الشرط أن الضريبة تسري علي الأرباح المحققة من أنشطة تزاول داخل أراضي الدولة وهو ما يعرف باسم إقليمية الضريبة ، وبمعني آخر فإن الضريبة لا تسري إلا علي الأرباح التي تحققها شركات أو منشآت تزاول نشاطها في مصر ، أو التي تزاول نشاطها في الخارج ولها منشأة دائمة في مصر.

ثالثاً: نطاق سريان الضريبة:

نصت المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي عدلت الفقرة الأولى منها في القانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ (١)، على الآتي:

"تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة في مصر، وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط التجاري والصناعي للممول، بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود رقم ١، ٢، ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية، وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم".

- كما تم استبدال المادة (٢٤) في اللائحة التنفيذية والتي تقابل المادة (١٧)، وذلك في القانون (١٧٢) لسنة (١) -

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه. ومن خلال هذه المادة يتضح الآتي:

- يتحدد صافي الربح الضريبي على أساس تحديد صافي الربح المحاسبي أولاً، ثم إجراء التعديلات التي تتطلبها أحكام قانون الضرائب على الدخل للوصول إلى وعاء الضريبة.

- يتحدد صافي الربح الضريبي على أساس نظرية الإثراء، إذ أن جميع الإيرادات التي يحققها الممول تدخل في هذا الربح، سواء كانت متصلة بطبيعة النشاط (إيرادات عادية) أم كانت ناتجة عن بيع أحد الأصول (أرباح رأسمالية)

وقد تناولت المادة (١٩) و المادة (٢١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المهن والأنشطة التجارية و الصناعية التي تخضع أرباحها للضريبة على النحو التالي:

(١) أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمهاجر والبتترول:

- المنشآت التجارية: وهي التي تقوم بالشراء بغرض البيع أو كل عمل يتم علي سبيل التداول بنية المضاربة أي الحصول علي الربح.

- المنشآت الصناعية: وهي المنشآت التي تقوم بتحويل المادة الخام إلي منتجات مصنعة أو نصف مصنعة بقصد الحصول علي الربح مثل الصناعات الغذائية والطبية وصناعة الغزل والنسيج والجلود والسيارات.

- منشآت المناجم والمهاجر والبتترول: وهي المنشآت التي تقوم باستخراج الثروات الطبيعية من باطن الأرض.

ويشترط لخضوع أرباح هذه المنشآت للضريبة الآتي:

أ- أن تكون هناك منشأة.

ب- أن تكون المنشأة مستقلة في مصر.

ج- في حالة إذا كان للشركة نشاط في الخارج تخضع الأرباح المحققة في الخارج للضريبة ما لم يكن هذا النشاط يأخذ شكل منشأة مستقلة.

(٢) أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة: وهم الذين يعتمدون على مهارتهم الخاصة دون الاعتماد على رأس المال بشكل مكثف (النجار، الحداد، النقاش). ولولا النص الصريح في المادة (١٥) من القانون على إخضاعهم لضريبة النشاط التجاري والصناعي لخفضت أرباح أصحاب هذه الحرف للضريبة على المهن الحرة.

(٣) الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة:

وتبين المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية المقصود بالصفقة الواحدة " كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراه للاستعمال الشخصي، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي، وأن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهراً من تاريخ الشراء".

ويعتبر إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة استثناء من شرط ممارسة الممول للنشاط على وجه الاحتراف، ويرجع ذلك إلى أن هناك بعض الصفقات الواحدة تحقق أرباحاً طائلة قد تفوق ما تحققه بعض المنشآت الفردية وشركات الأشخاص.

ويشترط لخضوع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة توافر نية البيع منذ الشراء، فإذا ما اشترى شخص شقة للسكن وبعد فترة تم بيعها فهنا لا يخضع الربح من عملية البيع للضريبة، وإنما يخضع إجمالي ثمن البيع للضريبة على التصرفات العقارية. أما إذا آل الأصل للشخص عن طريق الميراث ثم باعه بدون إجراء أي تعديلات عليه فلا يخضع للضريبة، أما إذا قام بتجديد الأصل من أجل بيعه فيخضع الإيراد للضريبة.

(٤) الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو

الوكلاء بالعمولة : وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

ويشترط توافر شرط الاحتراف للوسيط ومن أشكال الوساطة طائفة السماسرة، الوكلاء بالعمولة، الممثلين التجاريين، مندوبي شركات التأمين، سماسرة الأوراق المالية.

وهنا نوضح أن هناك فرق بين المعاملة الضريبية لأرباح السمسرة والوكالة بالعمولة والمعاملة الضريبية للسمسرة العارضة غير المتصلة بمباشرة المهنة، حيث تنص المادة (٥٧) من القانون على خضوع المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي علي سبيل العمولة أو السمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة وتوريدها لمأمورية الضرائب خلال الخمسة عشر يوماً الأولي من الشهر التالي لدفع العمولة أو السمسرة بسعر ٢٠% من إجمالي المبالغ وبدون تخفيض. ويوضح الجدول التالي الفرق بين المعاملة الضريبية لأرباح السمسرة والوكالة بالعمولة والمعاملة الضريبية للسمسرة العارضة غير المتصلة بمباشرة المهنة.

أرباح السمسرة والوكالة بالعمولة	مبالغ العمولات والسمسرة العارضة
تخضع للضريبة بعد خصم التكاليف التي تحملها الممول	تخضع للضريبة بسعر ٢٠% بدون خصم أي تكاليف
يشترط الاحتراف وممارسة الوساطة بصورة مستقلة ولحساب نفسه	لا يشترط الاحتراف للخضوع للضريبة
يقوم الممول بسداد الضريبة بنفسه	يقوم دافع العمولة أو السمسرة بخصم الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب
تدخل في الإقرار الضريبي عن السنة وتعالج ضمن أرباح النشاط التجاري	لا يتم الانتظار حتى نهاية السنة

مثال :

دفعت منشأة آسر عزام سمسرة ٤٠٠٠ ج لأحد السماسرة والذي توسط في عملية شراء بضاعة، وقد أقر السماسر بأن عملية البيع تكلفت مبلغ ١٠٠ ج.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية في الحالات التالية:

- قام بعملية السمسرة شخص يملك مكتب للسمسرة.
- قام بعملية السمسرة شخص يملك سوپر ماركت.

الحل

أ- الحالة الأولى: يخضع للضريبة صافي الربح.

صافي الربح = الإيرادات - المصروفات

$$= ٤٠٠٠ - ١٠٠ = ٣٩٠٠ ج$$

ب- الحالة الثانية: يخضع إجمالي مبلغ السمسرة للضريبة

$$\text{الضريبة} = ٤٠٠٠ \times ٢٠\% = ٨٠٠ ج$$

(٥) الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي: سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية، وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير علي الآلات الميكانيكية أو الكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

(٦) أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة: سواء كان نقلاً برياً أو بحرياً أو جويماً ، وسواء كان بغرض نقل أشخاص أو بضائع ، ويشترط في كل الحالات أن يتم النقل مقابل أجر.

(٧) **الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات: لحسابهم بقصد**

بيعها علي وجه الاحتراف سواء كان الربح ناتج من بيع العقار كله أو مجزأً على شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

أ- التصرفات التي تسري عليها الضريبة والتصرفات التي لا تسري عليها الضريبة:

التصرفات التي لا تسري عليها الضريبة	التصرفات التي تسري عليها الضريبة
<p><u>لا تسري الضريبة علي ما يلي:</u></p> <p>١- تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث بدون إجراء تغيير عليها.</p> <p>٢- أن يقوم الشخص بشراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه بقصد الاستخدام الشخصي.</p> <p>٣- تشييد أو شراء العقارات بقصد إعادة بيعها مع تحقق خسارة من عملية البيع.</p> <p>٤- التصرف بالهبة للأصول أو الفروع أو الأزواج أو التبرع للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية.</p> <p>٥- تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة مع عدم التصرف في الأسهم لمدة ٥ سنوات.</p> <p>٦- نزع الملكية للمنفعة العامة أو البيع الجبري سواء كان إداري أو قضائي.</p>	<p><u>تسري الضريبة علي:</u></p> <p>أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها وفقاً للشروط الآتية:</p> <p>١- أن تسبق عملية البيع عملية تشييد أو شراء للعقار.</p> <p>٢- أن يتم التشييد أو الشراء بقصد إعادة البيع حتى يعتبر التصرف من قبيل المضاربة.</p> <p>٣- أن يقوم الشخص بتشيد أو شراء العقارات لحساب نفسه وعلي مسؤوليته.</p> <p>٤- مزاوله نشاط التشييد أو الشراء للبيع بصفة متكررة ومعتادة وعلي سبيل الاحتراف.</p> <p>٥- أن يتحقق من عملية التشييد أو الشراء ثم البيع صافي ربح.</p>

(٨) **الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي (تمهيداً وتوصيلاً بالمرافق)**

والتصرف فيها بالبيع أو الهبة أو الوصية أو البناء عليها التصرفات في

العقارات المبنية داخل كردون المدينة :

وقد أشرط المشرع لسريان الضريبة الشروط التالية :

- أن تكون الأراضي التي يتم التصرف فيها أراضي معدة للبناء أصلاً وبالتالي فإن

الضريبة لا تسري علي التصرفات في الأراضي الزراعية.

- أن يسبق عملية التصرف في أراضي البناء عملية تقسيم لها ، وبالتالي فإن

التصرف في أراضي البناء بحالتها ودون تقسيمها لا يخضع للضريبة علي النشاط

التجاري والصناعي.

- أن تكون أراضي البناء محل هذه التصرفات مملوكة للمتصرف بغض النظر عن

كيفية ملكيته لهذه الأرض ، حيث يدخل في نطاق الضريبة التصرف في أراضي

البناء التي آلت للمتصرف بالشراء أو الميراث أو الهبة أو الوصية أو وضع اليد.

(٩) **أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي، ومشروعات استغلال حظائر تربية**

الدواجن أو تفريخها ألباً، وحظائر تربية الدواب والمواشي وتسمينها فيما جاوز

عشرين رأساً للاستخدام الشخصي، ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

أ- **أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي:** طبقاً للمادة (١٩) من القانون تخضع

أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي للضريبة. وطبقاً للمادة (٣١) من القانون

تعفى هذه الأرباح لمدة (١٠) عشرة سنوات تبدأ من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار

الأرض منتجة.

فمثلاً :

اشترى الممول محمد طارق أرض صحراوية في نوفمبر ٢٠٠٥ وبدأ في استصلاحها في فبراير ٢٠٠٦، وأكمل الاستصلاح في أكتوبر ٢٠٠٨، وبدأ في زراعة الأرض في مارس ٢٠٠٩، وأخرجت الأرض أول محصول في نوفمبر ٢٠٠٩.
المطلوب : تحديد فترة الإعفاء الضريبي وبداية الخضوع للضريبة.

الحل

يبدأ الإعفاء من سنة ٢٠١٠ حتى سنة ٢٠١٩، ويبدأ خضوع الأرباح للضريبة من سنة ٢٠٢٠.

ب- أرباح ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً:

طبقاً للمادة (١٩) من القانون تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة بشرط أن يتم العمل بصورة آلية. وطبقاً للمادة (٣١) من القانون تعفى هذه الأرباح لمدة (١٠) عشرة سنوات تبدأ من تاريخ مزاوله النشاط.

مثال :

أتم الممول أحمد علي الانتهاء من إقامة مزرعة للدواجن في يونيو ٢٠١٦، وبدأ بيع أول ناتج لأول دورة في فبراير سنة ٢٠١٧.
المطلوب : تحديد فترة الإعفاء الضريبي وبداية الخضوع للضريبة.

الحل

يبدأ الإعفاء من يوليو ٢٠١٦ ولمدة ١٠ سنوات.

ج - أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي:

طبقاً للمادة (١٩) من القانون تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة فيما يجاوز ٢٠ رأس. وطبقاً للمادة (٣١) من القانون تعفى هذه الأرباح لمدة (١٠) عشرة سنوات تبدأ من تاريخ مزاوله النشاط.

د - أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية:

طبقاً للمادة (١٩) من القانون تخضع أرباح هذه المنشآت للضريبة. وطبقاً للمادة (٣١) من القانون تعفى هذه الأرباح لمدة (١٠) عشرة سنوات تبدأ من تاريخ مزاوله النشاط.

رابعاً: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي:

مما لاشك فيه أن هناك اختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي حيث إن الربح المحاسبي هو الربح الذي يتم تحديده في ضوء المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعايير التي تحكم الممارسات المحاسبية، أما الربح الضريبي هو الربح الذي يتم تحديده في ضوء التشريعات الضريبية والتعليمات التنفيذية للفحص. ويتحدد الربح المحاسبي من خلال قائمة الدخل، أما الربح الضريبي يتحدد من خلال إحدى طريقتين هما:

- **الطريقة المباشرة:** تقوم هذه الطريقة على إجراء مقابلة مباشرة بين الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصروفات المعتمدة ضريبياً. وتطبق هذه الطريقة في المنشآت التي لا تمسك دفاتر منتظمة.
- **الطريقة غير المباشرة:** تقوم هذه الطريقة على تعديل الربح المحاسبي وفقاً لأحكام التشريعات الضريبية، ويتم ذلك من خلال إعداد قائمة التعديلات وفقاً للشكل التالي:

قائمة التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب

<p>صافي الربح المحاسبي <u>يضاف إليه:</u></p> <p>١- إيرادات خاضعة للضريبة وغير مدرجة في قائمة الدخل ٢- مصروفات غير واجبة الخصم ومدرجة في قائمة الدخل ٣- مصروفات مدرجة في قائمة الدخل لكنها تعد مصروفات معتمدة ضريبياً في حدود نسبة معينة من صافي الربح الضريبي أو بشرط محدد.</p> <p>مجموع الإضافات</p> <p>صافي الربح بعد الإضافات <u>يخصم منه:</u></p> <p>١- إيرادات غير خاضعة للضريبة ومدرجة في قائمة الدخل ٢- مصروفات واجبة الخصم وغير مدرجة بقائمة الدخل</p> <p>مجموع الاستبعادات</p>		
<p>صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة)</p>		<p>××</p>

ونظراً لأن الربح الضريبي هو الفرق بين الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصروفات المعتمدة ضريبياً ، لذلك سوف نتناول كل من طرفي معادلة تحديد صافي الربح الضريبي في نقطتين مستقلتين على النحو التالي:

- ١- الإيرادات الخاضعة للضريبة.
- ٢- التكاليف واجبة الخصم.
- ٣- التكاليف غير واجبة الخصم.

أولاً: الإيرادات الخاضعة للضريبة:

طبقاً لأحكام الفقرة الأولى من المادة (١٧) من قانون الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي تقسم الإيرادات التي تتحقق في أي منشأة تجارية أو صناعية إلى عدة أنواع هي:

- أرباح النشاط الجاري.
- إيرادات ثانوية (عرضية).
- الأرباح الرأسمالية.
- أرباح التصفية.
- أرباح العقود طويلة الأجل.
- أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها.

(١) أرباح النشاط الجاري:

يقصد بهذا النوع من الأرباح تلك التي تنتج من ممارسة المنشأة لنشاطها العادي الذي قامت من أجله سواءً كان نشاطها صناعياً أو تجارياً أو خديماً أو نشاط المقاولات ، ويتحدد هذا الربح كما يلي:

أ- في المنشآت الخدمية كالفنادق مثلاً بالفرق بين الإيرادات التي تحصل عليها من تأدية خدماتها للغير والنفقات التي تتحملها في سبيل تأدية هذه الخدمة.

ب- في المنشآت التجارية فيحدد مجمل الربح بمقدار الفرق بين صافي قيمة المبيعات (أي إجمالي قيمة المبيعات النقدية والآجلة مخصوماً منها مردوداتها)، وتكلفتها، وتتحدد تكلفة المبيعات بإضافة قيمة مخزون أول المدة إلى صافي تكلفة المشتريات (أي إجمالي تكلفة المشتريات مخصوماً منها مردوداتها) ويخصم من هذا المجموع قيمة بضاعة آخر المدة مقومة طبقاً لأحد القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

ج- في المنشآت الصناعية يتحدد مجمل الربح بالفرق بين صافى قيمة المبيعات من الإنتاج التام وتكلفته . وتتحدد تكلفة الإنتاج التام المباع بإضافة قيمة مخزون الإنتاج التام أول المدة الى تكلفة الإنتاج التام خلال الفترة مخصوصاً من المجموع مخزون آخر المدة من الإنتاج التام.

وفيما يلي نتناول بالدراسة عناصر أرباح النشاط الجاري من وجهة النظر الضريبية لتحديد الربح الضريبي كما يلي:

1- صافى إيراد المبيعات:

محاسبياً تتحدد قيمة صافى المبيعات بالفرق بين إجمالي المبيعات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به من جهة أخرى. ويتم الاعتراف بالمبيعات استناداً إلى فاتورة المبيعات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي. وضريبياً هناك عدة إجراءات واعتبارات يجب أن يراعيها الفاحص الضريبي عند فحص إيراد المبيعات أهمها التحقق من كمية البضاعة المباعة خلال الفترة ، وسلامة واتساق إجراءات تسعير المبيعات، والتحقق من مردودات المبيعات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به.

1/1: البضاعة المرسله للفروع المحلية والأجنبية:

في بعض الحالات يوجد للمنشأة فروع محلية أو أجنبية ترسل المنشأة لها بعض البضاعة لتصريفها ، ويجب على الفاحص الضريبي مراعاة التحقق من سلامة توصيف أو المحاسبة عن البضاعة المرسله لهذه الفروع على النحو التالي:

1/1/1: حالة إرسال بضاعة للفروع المحلية لبيعهما :

فإن الفاحص الضريبي ينظر لهذه الفروع كجزء لا يتجزأ من المنشأة الأم ، وليست منشآت مستقلة بذاتها .ويتم معالجة البضاعة المرسله لهذه الفروع حسب الأسس التالية:

- لا يجوز تسجيل البضاعة المرسله للفرع كمبيعات لدى المنشأة الأم ، إذ لا يتحقق الإيراد إلا ببيع الفرع للبضاعة للغير ، فإذا قام المركز الرئيسي بتسجيل قيمة هذه

البضاعة عند إرسالها للفرع كمبيعات فيجب خصم هذه القيمة من الربح المحاسبي كما جاء بإقرار الممول.

- تسجل البضاعة المرسله للفرع بيانياً فإن قام ببيعها فعلاً يعترف بها المركز الرئيسي كإيراد ، فإن لم يبيعها الفرع وتبقى لديه حتى تاريخ نهاية الفترة يجب إدراجها ضمن قوائم جرد المخزون بالتكلفة ، فإن لم يحدث ذلك وجب إضافتها للربح المحاسبي.

٣/١/١: حالة إرسال بضاعة للفروع بالخارج:

فإن الفاحص الضريبي ينظر لهذه الفروع كمنشآت لها شخصية معنوية مستقلة عن المركز الرئيسي . ويتم معالجة البضاعة المرسله لهذه الفروع حسب الأسس التالية:

- يتحقق إيراد المبيعات بإرسال المركز الرئيسي للبضاعة لهذه الفروع، وبالتالي يخضع ناتج البيع للضريبة ضمن أرباح المركز الرئيسي.

- في حالة عدم بيع الفرع الأجنبي لجزء من هذه البضاعة فلا يعتبر جزءاً من مخزون البضاعة نهاية الفترة لدى المركز الرئيسي في مصر.

مثال:

بلغ الربح المحاسبي لمنشأة الياسمين التجارية ومركزها قنا عن سنة ٢٠١٦ مبلغ ٩٠٠٠٠ جنية ، وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١- هناك فاتورة مبيعات بمبلغ ٣٠٠٠ ج لم تسجل بالدفاتر

٢- كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج بسعر البيع لفرعها بسوهاج سجلت ضمن المبيعات عند إرسالها ولم يتم بيعها وأدرجت بتكلفتها البالغة ٣٨٠٠٠ ج ضمن مخزون المركز الرئيسي في ٢٠١٦/١٢/٣١

٣- أرسلت المنشأة بضاعة لفرعها بأسوان قيمتها البيعية ١٢٥٠٠٠ ج (التكلفة + ٢٥ %) ولم تسجل كمبيعات عند إرسالها للفرع ولم يتم بيع نصفها فأدرج ضمن مخزون المركز الرئيسي بسعر البيع.

٤- كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة لفرعها بالسودان قيمتها ٦٠٠٠٠ ج وتكلفتها ٥٥٠٠٠ ج وتم تسجيلها كمبيعات ، ولم يبيعها الفرع حتى نهاية الفترة ولم تدرج ضمن مخزون المنشأة في مصر في ذلك التاريخ.

المطلوب : قياس صافي الربح الضريبي.

الحل

صافي الربح المحاسبي		٩٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>		
قيمة فاتورة المبيعات التي سقطت سهواً لأنها من إيرادات النشاط الجاري	<u>٣٠٠٠</u>	
إجمالي الإضافات		<u>٣٠٠٠</u>
		٩٣٠٠٠
<u>يخصم منه:</u>		
قيمة البضاعة المرسله لفرع سوهاج	٤٠٠٠٠	
أرباح غير محققة على بضاعة متبقية بدون بيع لدى فرع سوهاج ويجب أن تدرج ضمن مخزون المركز الرئيسي بالتكلفة وليس بسعر البيع كما تم مما يؤدي إلى زيادة في صافي الربح ويجب خصم الفرق بين التكلفة وسعر البيع لأنها أرباح غير محققة (١٢٥٠٠ × ٢٥ ÷ ١٢٥)	١٢٥٠٠	
إجمالي الاستبعادات		<u>(٥٢٥٠٠)</u>
صافي الربح الضريبي		٤٠٥٠٠

أما بخصوص البضاعة المتبقية لدى فرع المنشأة في السودان لا يكون لها تأثير على صافي الربح الضريبي لأنها لا تعتبر جزءاً من مخزون نهاية المدة لدى المنشأة في مصر لأن الفرع الأجنبي خارج مصر ويتحقق الإيراد بإرسال البضاعة له لبيعها وهو ما تم فعلاً.

٣/١: بضاعة الأمانة :

تعرف بضاعة الأمانة بأنها تلك البضاعة التي تقوم المنشأة (والتي تعرف في هذه الحالة بأسم الموكل أو الأصيل) ، بإرسالها إلي منشأة أخرى أو أحد الأشخاص (وهو ما يعرف في هذه الحالة بإسم الوكيل) لبيعها لحسابها نظير عمولة ، ويتم إرسال البضاعة من الموكل إلي الوكيل علي أساس سعر الفاتورة السورية وهو قد يكون بسعر التكلفة أو بسعر التكلفة مضافاً إليه نسبة ربح.

وتتم المعالجة الضريبية لبضاعة الأمانة كالتالي :

- يجب عدم إثبات البضاعة المرسلة للوكيل ضمن مبيعات الموكل إلا إذا قام الوكيل ببيعها فعلاً ، ذلك أن إرسال بضاعة للوكيل لا يترتب عليه تحقق الربح إلا إذا قام الوكيل ببيعها فعلاً وإذا حدث وأن أدرجت ضمن مبيعات الموكل بسعر الفاتورة السورية فإن الربح يتضخم في هذه الحالة بمقدار الفرق بين قيمة الفاتورة السورية وتكلفتها ، ومن ثم فإنه يجب استبعاده نظراً لعدم تحققه.
- البضاعة المتبقية لدي الوكيل في نهاية السنة المالية تدرج ضمن بضاعة آخر المدة بقوائم جرد الموكل حسب طريقة التقييم المعتمدة ضريبياً.

٣/١: مسحوبات الممول من البضاعة:

قد يقوم صاحب المنشأة الفردية بسحب بضاعة لاستخدامه الشخصي ، ويتم إثبات هذه المسحوبات محاسبياً إما بسعر التكلفة وفي هذه الحالة يتم تخفيض المشتريات بقيمة هذه المسحوبات ، وإما بسعر البيع وفي هذه الحالة يتم زيادة المبيعات بقيمتها.

أما عن وجهة النظر الضريبية فإن مسحوبات الممول من البضاعة تقدر بسعر تكلفتها باعتبار أن الممول لا يجوز له أن يربح من نفسه.

4/1: مقايضة البضاعة المباعة بأصول عينية:

إذا قامت المنشأة بمبادلة البضاعة مقابل حصولها على أصول ثابتة ، فمن وجهة النظر الضريبية يتم الاعتراف بالمبيعات بالقيمة السوقية للأصول الثابتة المستلمة مقابل البضاعة ، وبمعنى آخر فإنه يتم إدراج البضاعة ضمن مبيعات المنشأة على أساس القيمة السوقية للأصول الثابتة الملموسة وذلك في تاريخ المقايضة ، فإذا قومت البضاعة بسعر أقل من ذلك وجب على الفاحص الضريبي إضافة الفرق للربح الخاضع للضريبة.

مثال:

بلغ صافي الربح المحاسبي لمنشأة عزام الأحمد بقنا عن عام ٢٠١٦ مبلغ ٢٠٠٠٠٠

ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

١- استبدلت المنشأة بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ ج بسيارة نقل قيمتها السوقية ٧٠٠٠٠ ج وتم تسجيل البضاعة كمبيعات بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج.

٢- أرسلت المنشأة بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج لوكيلها بسوهاج بسعر الفاتورة السورية (التكلفة + ٢٥٪) لم تسجل كمبيعات ، ولعدم بيعها حتى ٢٠١٦/١٢/١٣ فقد أدرجت ضمن مخزون المنشأة بسعر الفاتورة السورية.

٣- سحب صاحب المنشأة بضاعة تكلفتها ٥٠٠٠ ج قيمتها السوقية ٦٠٠٠ ج وتم الاعتراف بالمسحوبات من البضاعة بسعر السوق.

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي.

الجل

صافي الربح الضريبي		٢٠٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>		
فرق قيمة البضاعة المستبدلة بالسيارة (٧٠٠٠٠٠ -		
٦٠٠٠٠٠) حيث يجب تقويم البضاعة بمبلغ ٧٠٠٠٠٠ ج	١٠٠٠٠	
وهو سعر سوق السيارة.		
إجمالي الإضافات		١٠٠٠٠
		٢١٠٠٠٠
<u>يخصم منه:</u>		
هامش ربح البضاعة الغير مباعه لدى الوكيل		
بسوهاج (٥٠٠٠٠٠ × ٢٥ ÷ ١٢٥) لأنه غير محقق باعتبار		
البضاعة جزء من مخزون آخر الفترة لدى منشأة الممول	١٠٠٠٠	
ويجب تسجيلها بالتكلفة وليس سعر البيع والفرق يعتبر ربح		
غير محقق.		
هامش ربح مسحوبات الممول من البضاعة لأن هذه		
المسحوبات تخضع للضريبة بسعر التكلفة	١٠٠٠	
إجمالي الاستبعادات		١١٠٠٠
صافي الربح الضريبي		١٩٩٠٠٠

٢ - صافي المشتريات:

تحدد تكلفة صافي المشتريات من البضاعة بالفرق بين إجمالي تكلفة المشتريات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتسب من جهة أخرى . كما أن إجمالي تكلفة المشتريات يتحدد بحاصل جمع ثمن شراء البضاعة مضافاً إليه مصاريف الشراء بدءاً من لحظة شراء البضاعة وحتى استلام البضاعة بمخازن المشتري ، بما فيها مصاريف النقل للداخل إذا كان التسليم محل المورد ، وبدون هذه المصاريف إذا كان التسليم

محل المشتري. وعلى الفاحص الضريبي أن يأخذ في حسبانته أن المشتريات موصفة بطريقة سليمة ولا تحتوى على عمليات خاصة بصاحب المنشأة يجب معالجتها كمسحوبات، وانها لا تحتوى على عمليات شراء أصول ثابتة.

$$\begin{aligned} \text{تكلفة المشتريات} &= \text{ثمن الشراء} + \text{مصاريف الشحن} + \text{مصاريف الشراء} + \\ &\text{مصاريف التخزين} \\ \text{صافي المشتريات} &= \text{تكلفة المشتريات} - \text{مردودات المشتريات} - \text{مسموحات} \\ &\text{المشتريات} - \text{الخصم المكتسب} \end{aligned}$$

مثال:

- يفحص بيانات المشتريات والمبيعات ومصروفات الشراء والمردودات لإحدى المنشآت التجارية تبين ما يلي:
- ١- يتضمن رقم المشتريات الظاهر في قائمة الدخل مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات آلات ومعدات جديدة.
 - ٢- يتضمن رقم مصروفات الشراء ٣٠٠٠ جنيه نقل الآلات والمعدات المشتراه ومبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه رسوم جمركية على الآلات والمعدات المشتراه.
 - ٣- لم تسجل في الدفاتر بضاعة مشتراه بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نظرًا لأنه تبين أنها ما زالت في الطريق.
 - ٤- قام صاحب المنشأة بسحب بضائع للاستعمال الشخصي تكلفتها ١٠٠٠ جنيه بينما سعر بيعها ٢٠٠٠ جنيه (ولم تسجل هذه المسحوبات بدفاتر).
 - ٥- قامت المنشأة ببيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠% واثبتت بقيمة ٧٠٠٠٠ ج.

٦- وجد ضمن عناصر قوائم الجرد بضاعة تكلفتها ٦٠.٠٠٠ جنيه وقد تبين أنها تمثل مشتريات غير مطابقة للمواصفات وردت إلى المورد في نهاية السنة ومع ذلك ظهرت ضمن المخزون آخر المدة.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي		××
يضاف عليه		
قيمة مشتريات الآلات والمعدات.	١٠.٠٠٠٠	
قيمة مصروفات نقل الآلات والرسوم الجمركية عليها	٢٣.٠٠٠	
مخزون اخر المدة	٥.٠٠٠٠	
فرق قيمة البضاعة المباعة.	٢.٠٠٠	
تكلفة البضاعة المسحوبة للاستعمال الشخصي.	<u>١.٠٠٠</u>	<u>١٧٦.٠٠٠</u>
<u>يخصم منه</u>		
المشتريات التي مازالت بالطريق	٥.٠٠٠٠	
قيمة مردودات المشتريات المسجلة ضمن المخزون	<u>٦.٠٠٠٠</u>	<u>١١٠.٠٠٠</u>
صافي الربح الضريبي		٦٦.٠٠٠

★ ملاحظات: مسحوبات البضاعة للاستعمال الشخصي إذا تم إثباتها بالتكلفة فإنها تعتبر نقص في المشتريات وبالتالي تضاف إلى رقم صافي الربح.

٣- مخزون أول المدة :

إن مخزون أول المدة لا يمثل مشكلة للفاحص الضريبي حيث تقتصر مهمته علي مطابقة رقم المخزون في أول المدة برقم المخزون في نهاية المدة السابقة الذي تم اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب.

٤- مخزون آخر المدة:

يجب علي الفاحص الضريبي التأكد مما يلي :

- شمول مخزون آخر المدة لكافة أنواع المخزون في مختلف مخازن المنشأة والمملوكة ملكية قانونية للمنشأة ، وعلي ذلك فإن مخزون آخر المدة يتضمن البضاعة المملوكة ولكنها موجودة طرف الغير مثل البضاعة الباقية لدي الفروع المحلية ولدي وكلاء البيع بالعمولة والبضاعة الموجودة بمخازن الجمارك ومشتريات البضاعة بالطريق ، هذا مع الأخذ في الاعتبار استبعاد البضاعة الموجودة بمخازن المنشأة وغير مملوكة لها مثل البضاعة المباعة ولم يتسلمها أصحابها بعد وأيضاً بضاعة الأمانة التي تبيعها المنشأة لصالح الغير.
- الاستمرار علي نفس الأساس الذي سبق إتباعه في تقويم المخزون والذي أعتدته مصلحة الضرائب في السنوات السابقة وهو إما سعر التكلفة أو سعر السوق ، أو سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.
- الاستمرار علي نفس الأساس الذي تم إتباعه في تسعير البضاعة المنصرفة من المخازن للإنتاج (في المنشآت الصناعية) ، إذ أنه من المعروف محاسبياً أنه يمكن تسعير المنصرف من البضاعة بأكثر من طريقة مثل الوارد أولاً صادر أولاً ، والوارد أخيراً صادر أولاً ، والمتوسط المرجح ، ونظراً لأن المشرع الضريبي لم يحدد كيفية تحديد سعر التكلفة فإنه يمكن للمنشأة اختيار أي طريقة من طرق تسعير المنصرف من البضاعة وهنا تقتصر مهمة الفاحص الضريبي من التأكد من استمرار المنشأة في إتباع نفس سياسة التسعير ، فإذا اتضح له أنها عدلت في الطريقة

المتبعة فإنه يقوم بتحديد الفرق الناتج عن ذلك وإجراء ما يلزم من تعديل عند قياسه للربح الضريبي.

مثال:

اتضح من فحص حسابات منشأة عبدالرحمن عزام ما يلي:

- ١- قامت الشركة بشراء بضاعة تكلفتها ٥٠.٠٠٠ جنيه تم إثباتها بالدفاتر إلا أنها لم تدرج ضمن قوائم جرد المخزون آخر الفترة لأنها لم تصل إلي مخازن الشركة حتى نهاية السنة المالية.
 - ٢- تعاقدت الشركة على بيع بضاعة بمبلغ ٣٠.٠٠٠ جنيه وكانت تكلفتها ٢٥.٠٠٠ جنيه وقد سجلت كمبيعات إلا أنها سجلت ضمن بضاعة آخر المدة لأنها لم تسلم للعميل.
 - ٣- هناك بضاعة أمانة للغير بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه ظهرت ضمن بضاعة آخر المدة.
- والمطلوب: بيان أثر هذه المعلومات على صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي		××
<u>يضاف إليه</u>		
النقص في بضاعة آخر المدة وهي تكلفة البضاعة المشتراه ولم تصل إلى المخازن.		٥٠.٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		
النقص في بضاعة آخر المدة وتشمل	٨٥.٠٠٠	
٦٠.٠٠٠ بضاعة أمانة للغير وظاهرة ضمن المخزون آخر السنة.		
٢٥.٠٠٠ تكلفة البضاعة المباعة ولم تسلم العملاء.		
صافي الربح الضريبي		××

مثال :

بلغ صافي الربح لمنشأة محمود عزام في عام ٢٠١٦ مبلغ ١٠٠٠٠٠ ج وبالفحص

الضريبي اتضح ما يلي:

- ١- تضمنت مشتريات البضاعة مبلغ ٦٠٠٠ ج تكلفة أثاث.
- ٢- هناك فاتورة مشتريات بمبلغ ٤٠٠٠ ج اتضح أنها تخص صاحب المنشأة.
- ٣- تحدد المنشأة تكلفة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، إلا أنها عدلتها هذا العام إلى المتوسط المرجح ، حيث تبلغ تكلفته حسب الطريقة الأولى ٤٠٠٠ ج ، وحسب الطريقة الثانية ٥٠٠٠ ج.

المطلوب : حساب صافي الربح الضريبي.

الحل

صافي الربح المحاسبي		١٠٠٠٠٠
يضاف عليه		
قيمة مشتريات أثاث	٦٠٠٠	
مسحوبات الممول من البضاعة	<u>٤٠٠٠</u>	<u>١٠٠٠٠</u>
		١١٠٠٠٠
يخصم منه		
فرق قيمة مخزون نهاية المدة	<u>١٠٠٠</u>	<u>(١٠٠٠)</u>
صافي الربح الضريبي		١٠٩٠٠٠

(٣) الإيرادات العرضية (الثانوية) الأخرى:

يقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من عمليات عارضة غير دورية تخرج

من نطاق نشاطها الرئيسي ، وسوف نتناول المعالجة الضريبية لأهم هذه البنود على النحو

التالي:

1- الديون المعدومة المحصلة:

هي الديون التي تتمكن المنشأة من استردادها خلال الفترة أو الفترات المحاسبية بعد أن كانت اعتبرت ديوناً معدومة في فترة أو فترات محاسبية سابقة ، وهذا يمثل استرداد لخسائر سابقة ومن ثم فإنها تعتبر بمثابة إيرادات للفترة المحاسبية التي يتم التحصيل خلالها . أما المعالجة الضريبية لهذا العنصر فإنها تتوقف على موقف الإدارة الضريبية من الدين عندما كان ديناً معدوماً حيث نواجه بأحد هذين الموقفين:

الأول : أن تكون الإدارة الضريبية قد اعتمدت هذا الدين كخسارة عند التحاسب الضريبي للفترة التي أعدم خلالها ، في ظل هذا الموقف فإن الديون المعدومة المحصلة تعد إيرادات يخضع للضريبة في الفترة التي حصل خلالها.

الثاني : عدم اعتراف الإدارة الضريبية بهذا الدين كديون معدومة خلال الفترة التي اعدم خلالها الأمر الذي يعنى أن هذا المبلغ قد خضع للضريبة من قبل ومن ثم فلا يجوز إخضاعه للضريبة هذه الفترة المحاسبية فهو ليس إيراداً ضريبياً وإن كان إيراداً محاسبياً.

مثال:

حملت قائمة الدخل بمبلغ ٤٠٠٠ ج تمثل ديون معدومة محصلة مع العلم بأن ما

سبق اعتماده من هذه الديون من قبل مصلحة الضرائب هو ٣٠٠٠ ج.

الحل:

- الإيراد المعترف به هو ٣٠٠٠ ج وهي مدرجة فلا تعديل.

- باقي المبلغ (١٠٠٠ ج) لم تعترف به مصلحة الضرائب كتكاليف وقت الإعدام لذلك

عند تحصيله لا يعترف به كإيراد، ونظراً لأنه مدرج لذلك يجب خصم ١٠٠٠ ج من

إيرادات الممول.

٣ - الإعانات والمنح:

تحصل بعض المنشآت على منح وإعانات من بعض الجهات الحكومية أو بعض الهيئات العامة أو الخاصة بهدف دعم هذه المنشآت ومساعدتها على تحقيق أهداف قومية اجتماعية أو تنموية أو اقتصادية وتخضع هذه الإعانات والمنح للضريبة طالما كانت متصلة بنشاط المنشأة وكان ثابتاً حقها فيها وعلى الفاحص الضريبي التأكد من إدراج هذه الإعانات والمنح ضمن إيرادات المنشأة.

مثال :

حصلت المنشأة الإيرادات الفرعية التالية ولم تدرجها ضمن إيراداتها:

٥٠٠٠ جنيه منح وإعانات تصدير من وزارة الصناعة للمساعدة في مواجهة منافسة المنتجات المصرية في الأسواق الدولية.

الجل: تخضع هذه المنح للضريبة ونظراً لأنها غير مدرجة لذلك تضاف للربح المحاسبي.

٣ - التعويضات المحصلة:

باستثناء التعويضات المحصلة من الأصول الثابتة والتي سوف يتم مناقشتها ضمن

بند الأرباح الرأسمالية فقد تحصل المنشأة على تعويضات من بنود أخرى منها:

- التعويضات عن تلف أو فقد البضائع: عندما تتعرض البضائع لتلف أو فقد ثم تحصل

المنشأة على تعويضات نتيجة ذلك يعد هذا التعويض إيراداً للمنشأة ويعتبر من

الإيرادات الخاضعة للضريبة.

- التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها ،

أو أى تعويضات تحصل عليها المنشأة من الغير مقابل أضرار سببها لها تعد هذه

التعويضات إيراداً خاضع للضريبة.

مثال :

٥٠٠ جنيه أدرجت في قائمة الدخل كتعويضات محصلة من شركة أخرى قامت بتقليد علامة المنشأة.

الحل : تخضع هذه المبالغ للضريبة ونظراً لأنها مدرجة لذلك لا تعديل.

٤- أرباح تحويل العملة:

في حالة وجود معاملات للمنشأة مع الخارج أو حتى مع أطراف داخل مصر وكانت بالعملة الأجنبية ، فإذا حققت المنشأة من وراء عمليات تحويل العملة أرباحاً فإن تلك الأرباح واجبة الخضوع للضريبة شرط أن تكون ناتجة عن عمليات تبادل وإن كانت ناتجة عن إعادة التقييم فلا تخضع للضريبة.

- أرباح ناتجة عن تبادل عملات أجنبية — هي أرباح حقيقية — تخضع للضريبة.
- أرباح ناتجة عن إعادة تقييم العملات الأجنبية — هي أرباح غير حقيقية — لا تخضع.

مثال :

ظهر مبلغ ١٥٠٠ جنيه مكاسب صفقات بعملات أجنبية.

الحل : تخضع هذه المكاسب للضريبة ونظراً لأنها مدرجة لذلك لا تعديل.

٥- الفوائد الدائنة:

يقصد بالفوائد الدائنة في المنشآت التجارية والصناعية تلك الفوائد التي تستحق على القروض والسلفيات وفوائد البيع بالتقسيط وفوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من عملائها عند تأخرهم في سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة. وتجرى المعالجة المحاسبية لها بإدراجها في قائمة الدخل كإيرادات نشاط جارى وتخضع للضريبة.

مثال :

تبين من الفحص الضريبي لدفاتر وسجلات المنشأة ما يلي:

- ١- لم تدرج المنشأة في قائمة الدخل فوائد دائنة مقابل البيع بالتقسيط وقدرها ٨٠٠٠ جنية على أساس أنها استحققت للمنشأة ولم تحصله بعد.
المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي	××
<u>يضاف إليه</u>	
إجمالي الفوائد الدائنة مقابل البيع بالتقسيط حتى إذا لم تحصل هذه الفوائد لأن العبرة باستحقاق الإيراد بغض النظر عن التحصيل.	٨٠٠٠
صافي الربح الضريبي	××

٦- الخصم المكنسب:

هو الخصم الذي تكتسبه المنشأة نتيجة سداد التزاماتها في مواعيد محددة ومتفق عليها مع الدائنين من أصحاب تلك الالتزامات ويجب إدراجه ضمن إيرادات الفترة ويخضع للضريبة.

٧- إيرادات الاستثمار :

وهي الإيرادات التي تغلها أصول المنشأة مثل تأجير الآلات أو الاستثمار في أوراق مالية غير مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، أما الإيرادات الناتجة عن الاستثمار في أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية فإنها تعفي من الخضوع للضريبة.

- إيرادات أوراق مالية (غير) مقيدة _____ تخضع للضريبة.
- إيرادات أوراق مالية مقيدة _____ تعفي من الضريبة.

٨- أرباح إعادة التقدير:

وهي الأرباح المترتبة علي إعادة تنظيم المنشأة وهذه الأرباح تعتبر إيرادات غير حقيقية ومن ثم فإنها لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٩- العوائد علي مسحوبات الممول:

لا تعتبر إيراداً حقيقياً ، وبالتالي فإنها لا تخضع للضريبة.

١٠- أرباح الصفقة الواحدة :

وهي الأرباح الناتجة عن أي نشاط تجاري أو صناعي يقتصر علي عملية واحدة ، وتخضع تلك الأرباح للضريبة.

(٣) الأرباح الرأسمالية:

تنص المادة رقم (١٧) من القانون على أن " تخضع الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم" .

وطبقاً للمادة السابقة من القانون لا يقتصر سريان الضريبة على الأرباح التي تنتج عن الاستغلال العادي لأوجه النشاط المختلفة ، وإنما يمتد ليسرى على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة للتصرف في أي من الأصول الثابتة للمنشأة غير المخصصة أصلاً للبيع وتتمثل الأرباح المذكورة في المادة السابقة فيما يلي:

- الأرباح الناتجة من بيع أي أصل من الأصول المذكورة في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة ٢٥ من القانون وهي المباني والأراضي ، والسفن، والطائرات ، وكذلك الأصول المعنوية المشتراه كالشهرة والعلامة التجارية، والأعمال الفنية والأثرية . فإذا باعت المنشأة أحد أصولها سألفة الذكر وزاد ثمن البيع عن القيمة الدفترية للأصل بعد

استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب ، فان الفرق يعتبر ربحاً
رأسمالياً يخضع للضريبة.

مثال :

في ٢٠١٧/٧/١ باعت إحدى المنشآت مبنى قديم بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج تكلفته
١١٠٠٠٠٠ ج، مقتنى في ٢٠١٣/١/١، ويستهلك معدل ١٠٪ سنوياً قسط ثابت، بينما
معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪.

المطلوب : قياس ناتج بيع المبنى محاسبياً وضريبياً.

الحل

ناتج بيع المبنى = ثمن البيع - القيمة الدفترية للمبنى في تاريخ البيع بعد خصم مجمع
الاهلاك.

ناتج البيع محاسبياً:

$$= 100000 - \{110000 - (110000 \times 10\% \times 4.5 \text{ سنة})\}$$

$$= 100000 - 60500 = 39500 \text{ ج ربح رأسمالي.}$$

ناتج البيع ضريبياً =

$$= 100000 - \{110000 - (110000 \times 5\% \times 4.5 \text{ سنة})\}$$

$$= 100000 - 85250 = 14750 \text{ ج أرباح رأسمالية.}$$

- الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول
المذكورة في المادة (١٧) ويسرى ذلك في حالة ما إذا هلك واحد من الأصول سالفة
الذكر وكان مؤمناً عليه أو تم الاستيلاء عليه للمنفعة العامة مثلاً ، حيث تخضع أية
زيادة في قيمة التعويضات التي تحصل عليها المنشأة من شركة التأمين أو مقابل
الاستيلاء، عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك المعتمد بمعرفة مأمورية
الضرائب للضريبة باعتبارها أرباحاً رأسمالية.

- أرباح إعادة التقدير : تعيد المنشأة تقويم أصولها لأحد الأسباب التالية:

أ- ارتفاع قيمة الأصول ارتفاعاً كبيراً أو انخفاض قيمتها انخفاضاً كبيراً.

ب- تعديل الكيان القانوني من منشأة فردية إلى شركة أشخاص.

ج- تقديم أصول المنشأة الفردية كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة.

بالنسبة للسبب الأول فإن الأمر لا يعدو إلا أن يكون إظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، وتعتبر أرباح إعادة التقويم بمثابة أرباحاً ورقية لا يمكن اعتبارها جزءاً من الإيرادات الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا تسرى الضريبة على مثل تلك الأرباح. وفيما يتعلق بالسبب الثاني ، فإن الأرباح الناتجة تعد أرباحاً رأسمالية محققة بالفعل ، وتخضع للضريبة باعتبارها ناتجة عن تصرف قانوني يترتب عليه تصفية شكل قانوني معين وإنشاء شكل قانوني جديد. وبشأن السبب الثالث ، فقد نصت المادة (٢٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة وفقاً للشروط التالية:

١- أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهماً اسمية وليست لحاملها.

٢- ألا يتم التصرف في هذه الأسهم مدة خمس سنوات.

مثال:

تبين من الفحص الضريبي لدفاتر وسجلات إحدى المنشآت ما يلي:

١- حصلت المنشأة على خصم ٤٠٠ ج نتيجة سداد الالتزامات المستحقة عليها. ولم تدرج هذه القيمة في قائمة الدخل.

٢- باعت المنشأة آلة تكلفتها ٢٦٠.٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٧٠.٠٠٠ جنيه وتكاليف الإزالة ٥.٠٠٠ جنيه وذلك بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنيه. وقد أدرجت الربح في قائمة الدخل.

٣- حصلت المنشأة على تعويض مبلغه ٨٠.٠٠٠ جنيه من شركة مصر للتأمين بسبب احتراق سيارة مملوكة لها، فإذا علمت أن صافي القيمة الدفترية للسيارة ٧٠.٠٠٠ جنيه ولم يدرج الفرق في قائمة الدخل.

٤- بلغت أرباح إعادة التقدير الظاهرة في قائمة الدخل ١٠.٠٠٠ جنيه.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي إذا علمت أن المنشأة تمسك دفاتر منتظمة.

الحل:

١- تعتبر تلك المبالغ من قبيل الخصم المكتسب وبالتالي تخضع للضريبة وبما أنها لم تدرج في قائمة الدخل لذلك يجب أن تضاف إلى رقم صافي الربح.

٢- ربح بيع الآلة القديمة.

الربح الرأسمالي من بيع الآلة القديمة = صافي القيمة البيعية - صافي القيمة الدفترية
صافي القيمة البيعية = القيمة البيعية - تكاليف الإزالة

$$= 200.000 - 5.000 = 195.000 \text{ جنيه}$$

صافي القيمة الدفترية = التكلفة التاريخية - مجمع الإهلاك

$$= 260.000 - 70.000 = 190.000 \text{ جنيه}$$

الربح الرأسمالي = 195.000 - 190.000 = 5.000 جنيه

لا تخضع هذه الأرباح للضريبة وقد أدرجت هذه المكاسب في قائمة الدخل. لذلك يجب أن تخصم من الربح.

٣- الربح الرأسمالي من بيع السيارة = قيمة التعويض - صافي القيمة الدفترية

$$= 80.000 - 70.000 = 10.000 \text{ جنيه}$$

لا تخضع هذه الأرباح للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي وحيث إن الشركة لم تدرج هذه الأرباح فلا تعديل.

٤- أرباح إعادة تقدير ١٠٠٠٠ جنيه لا تخضع للضريبة حيث لم يتبين أنها نتيجة عملية إعادة تقدير حقيقية، وحيث إنها مدرجة لذلك يجب أن تستبعد من صافي الربح. ويكون أثر ذلك على قائمة التعديلات كما يلي:

صافي الربح المحاسبي		××
<u>يضاف إليه</u>		
خصم مكتسب		٤٠٠
<u>يخصم منه</u>		
ربح بيع الآلة القديمة	(٥٠٠٠)	
أرباح إعادة التقدير	(١٠٠٠٠)	(١٥٠٠٠)
صافي الربح الضريبي		××

مثال:

تبين من الفحص الضريبي لدفاتر إحدى المنشآت أنه في ٢٠١٧/١/١م تم بيع مبنى بمبلغ ٢ مليون كانت المنشأة قد اشترته مع بداية عام ٢٠١٤م بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه، مع العلم بأن الإهلاك السنوي للمبنى ٥%.

المطلوب: بيان أثر ذلك في عملية تحديد صافي الربح الضريبي.

الحل:

مجمع الإهلاك من ٢٠١٤/١/١ إلى ٢٠١٧/١/١

$$= (١٥٠٠٠٠٠ \times ٥\% \times ٣ \text{ سنوات}) = ٢٢٥٠٠٠ \text{ ج}$$

$$= ٢٠٠٠٠٠٠ - \{٢٢٥٠٠٠ - ١٥٠٠٠٠٠\} = ١٢٧٥٠٠٠ \text{ ج}$$

= ١٢٧٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠ = ٧٢٥٠٠٠ جنيه وهذا الربح الرأسمالي يخضع للضريبة.

مثال :

تمتلك إحدى الشركات آلة قيمتها الدفترية ٤٥٠٠٠ جنيه وبلغت قيمتها السوقية

٥٠٠٠٠ جنيه وقد تم إدراج أرباح إعادة التقدير في قائمة الدخل

المطلوب: بيان أثر ذلك في عملية تحديد صافي الربح الضريبي.

الحل:

- الربح الناتج عن ارتفاع في القيمة السوقية لا يخضع للضريبة لأنه لم يحقق ولذلك يخصم من صافي الربح.

صافي الربح المحاسبي	××
يضاف إليه	-
يخصم منه	
أرباح إعادة التقدير (أرباح لم تتحقق).	(٥٠٠٠)
صافي الربح الضريبي	××

(٤) أرباح التصفية:

يقصد بالتصفية انتهاء أعمال المنشأة وبيع أصولها واستخدام الحصيلة في سداد ما عليها من التزامات ، ثم حصول مالك المنشأة على ما تبقى من أموال. هذا وقد أخضع المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون أرباح تصفية المنشأة الناتجة عن تسهيل أصولها وسداد التزاماتها للضريبة . وتتخلص أهم الأسس المتعلقة بقياس ناتج التصفية فيما يلي:

١ - يتحدد ناتج تسهيل الأصول الثابتة بالفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية المعتمدة ضريبياً في تاريخ التصفية.

- ٢ - يتحدد ناتج تسييل المخزون بكافة أنواعه بالفرق بين ثمن البيع وتكلفته التاريخية محسوبة بالطريقة التي كانت متبعة في السنوات السابقة.
- ٣ - يتحدد ناتج تحصيل حقوق المنشأة على الغير من عملاء وأوراق قبيض بالفرق بين المحصل والقيمة الاسمية مع أخذ أرصدة المخصصات في الحسبان ومع مراعاة أن تحصيل الحقوق بأقل من هذه القيمة يعتبر من خسائر التصفية.
- ٤ - يتحدد ناتج تسييل الأوراق المالية بالفرق بين المحصل من بيعها وتكلفتها الدفترية التاريخية.
- ٥ - إذا تم سداد الالتزامات بأقل من رصيدها اعتبر الفرق من أرباح التصفية.

مثال:

فيما يلي ميزانية إحدى المنشآت في تاريخ تصفيتها:

رأس المال		٦٠٠٠٠	أصول ثابتة	٩٠٠٠٠	
			(-) مخصص إهلاك	٣٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
التزامات متداولة			أصول متداولة		
دائنون	٢٥٠٠٠		مدينون	٢٥٠٠٠	
أوراق دفع	١٥٠٠٠		بضاعة	١٠٠٠٠	
		٤٠٠٠٠	بنك	٥٠٠٠	
					٤٠٠٠٠
		١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠

وقد قام المصفي ببيع الأصول وسداد الديون على النحو التالي:

١. باع الأصول الثابتة بمبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه علما بأن قيمتها الدفترية تعادل قيمتها المعتمدة ضريبيا.
٢. حصل من المدينين بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وتنازل عن الباقي.
٣. باع البضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

٤. قام المصفي بسداد كافة ديون المنشأة بعد أن تنازل الدائنون عن مبلغ ٥٠٠٠ جنيه.

٥. بلغت مصاريف التصفية ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد أرباح (خسائر) التصفية الخاضعة للضريبة.

الحل:

١- تصفية الأصول الثابتة:

ثمن بيع الأصول الثابتة ٨٥٠٠٠ جنيه

(-) القيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا (٦٠٠٠٠) جنيه

أرباح بيع الأصول الثابتة ٢٥٠٠٠ جنيه

٢- تصفية الأصول المتداولة:

المدينين:

المحصل من المدينين ٢٠٠٠٠ جنيه

(-) القيمة الدفترية للمدينين (٢٥٠٠٠) جنيه

خسائر تصفية المدينين (٥٠٠٠) جنيه

البضاعة:

المحصل من بيع البضاعة ١٢٠٠٠ جنيه

(-) القيمة الدفترية للبضاعة (١٠٠٠٠) جنيه

أرباح بيع البضاعة ٢٠٠٠ جنيه

٣- تصفية الالتزامات المتداولة:

المسدد للدائنين وأوراق الدفع ٣٥٠٠٠ جنيه

(-) القيمة الدفترية للدائنين وأوراق الدفع ٤٠٠٠٠ جنيه

أرباح تصفية الدائنين وأوراق الدفع ٥٠٠٠ جنيه

٤- مصاريف التصفية: (٤٠٠٠) جنيه

(٥) الأرباح الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل:

تناولت المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كيفية تحديد صافى الربح الضريبي الخاص بالعقود طويلة الأجل حيث نصت على ما يلي: "يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية ، وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد. ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له".

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح. فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز العقد خلال تلك الفترة ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها. فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون وباستقراء نص المادة السابقة تتضح سمات العقد الذي ينطبق عليه نص المادة فيما يلي:

- ١ - أنه ارتباط أو التزام من المنشأة نحو الغير.
- ٢ - أن يستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية. ومعنى ذلك أن العقود الأقل من سنة لا تطبق عليها المادة (٢١).

مثال :

- تعاقد أحد المقاولين مع إحدى الجهات الحكومية علي بناء كوبري بقيمة قدرها ١٠٠٠٠٠٠٠٠ جنية ، وقد بدأ تنفيذ المشروع في ٢٠١١/٧/١ م ، فإذا علمت أن :
- التاريخ المقدر للإنتهاء من المشروع هو ٢٠١٣/١٢/٣١ م.
 - بلغت إجمالي التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد ٨٠٠٠٠٠٠٠ جنية.
 - بلغت التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتي ٢٠١١/١٢/٣١ م مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠٠ جنية ، وحتى ٢٠١٢/١٢/٣١ م مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنية.
- المطلوب :** تحديد الربح الضريبي المقدر عن السنتين المنتهيتين في ٢٠١١/١٢/٣١ ، ٢٠١٢/١٢/٣١ م.

الحل :

أ- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠١١ م:

$$\text{نسبة الإنجاز خلال العام في } ٢٠١١/١٢/٣١ \text{ م} = (٨٠٠٠٠٠٠٠ / ٢٠٠٠٠٠٠٠) \times ١٠٠$$

$$= ٢٥\%$$

- إجمالي الأرباح المقدرة للعقد = ١٠٠٠٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ جنية
- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠١١ م = ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ × ٢٥% = ٥٠٠٠٠٠٠٠ جنية.

ب- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠١٢ م:

- نسبة الإنجاز خلال العام في ٢٠١٢/١٢/٣١ م = (٨٠٠٠٠٠٠٠ / ٥٠٠٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠٠٠) × ١٠٠ = ٣٧.٥%
- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠١٢ م = ٢٠٠٠٠٠٠٠٠ × ٣٧.٥% = ٧٥٠٠٠٠٠٠ جنية.

٦- الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها:

أوضحت المادة (٢٦ مكرر) من اللائحة التنفيذية المقصود بالأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية بأنها "توزيعات الأرباح الناتجة عن ملكية الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فيها".

ثانياً: التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات:

تنص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يتحدد صافي الربح على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يأتي:

- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولزامة لمزاولة هذا النشاط.
- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجرى العرف على إثباتها بمستندات.

من استقراء المادة السابقة يتضح أن أهم الشروط التي يجب توافرها في

التكاليف حتى يمكن اعتبارها من المصاريف واجبة الخصم ما يلي:

- ١- أن تكون مرتبطة بالسنة موضوع المحاسبة الضريبية ، بغض النظر عن واقعة سداده وذلك تطبيقاً لأساس الاستحقاق.
- ٢- أن تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة ووقعت فعلاً . أي أن تكون التكاليف فعلية وليس احتمالية أو تقديرية ، ولذلك لا تعتبر الديون المشكوك فيها من التكاليف واجبة الخصم في حين يسمح بخصم الديون المعدومة طالما ثبت إعدامها.
- ٣- أن تكون التكاليف مرتبطة بنشاط المنشأة . أي أن تكون التكاليف لازمة لتوليد الربح وليس استعمالاً له ، بمعنى أن تكون التكاليف لازمة لأداء المنشأة لأعمالها كالإيجار والإهلاك والمياه والإنارة ، فإذا كان المصروف توزيعاً للربح مثل مرتب الممول فلا يجوز خصمه باعتباره استعمالاً للربح.

٤ - أن تكون التكاليف معتدلة ومؤيدة بمستندات . بمعنى أن تكون التكاليف معتدلة بعلاقتها بطبيعة وحجم النشاط ولا تمثل إسرافاً بالإضافة إلى وجود المستندات التي تؤيدها.

٥ - أن تكون التكاليف إيرادية وليست رأسمالية . بمعنى خصم التكاليف اللازمة لتوليد الأرباح بصفة مباشرة.

❖ أنواع التكاليف واجبة الخصم:

أوضح المشرع في المادة (٢٣) من القانون بعض التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر . وكذلك هناك بعض عناصر التكاليف والتي جرى العرف على اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم طالما يتوافر فيها شروط خصم التكاليف والتي لم يرد ذكرها في نص القانون ، ويتم تناولها بالدراسة كما يلي:

- عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون.

- عناصر التكاليف الأخرى.

(١) عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون:

١- عوائد القروض:

ينص البند الأول من المادة (٢٣) من القانون على أن تعتبر من التكاليف واجبة الخصم " عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً. "

يقصد بعوائد القروض هنا الفوائد المدينة التي تتحمل بها المنشأة نظير اقتراضها من الغير ما تحتاجه من الأموال لتمويل نشاطها الخاضع للضريبة، فهذه الفوائد تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وفقاً للشروط التالية:

- أن تستخدم قيمة القرض بأكمله في النشاط الخاضع للضريبة ، فإذا لم يستخدم كل القرض في النشاط الخاضع للضريبة فلا يحمل على الأرباح إلا عوائد الجزء من القرض المستخدم في النشاط ، وبعبارة أخرى فإن عوائد الجزء من القرض غير المستخدم في النشاط يجب استبعاده من المصروفات بإضافته إلى صافي الربح المحاسبي عند تحديد صافي الربح الضريبي لأنه لا يعتبر مصروفاً مرتبطاً بالنشاط ولازم لمزاولته.
- أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من الغير سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً ، ومن أمثلتها عوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية ، والعوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها البنوك ... الخ ، فإذا تجاوزت العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً ، فإن الزيادة في العوائد المدينة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.
- ألا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها وذلك تطبيقاً لنص البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون . وذلك يعني أن فوائد القروض التي يتم الحصول عليها من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ، ولذلك يتعين تحديدها وإضافتها إلى صافي الربح المحاسبي عند تحديد وعاء الضريبة.
- ألا يزيد العائد المسدد على القروض على مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية ، فإذا زاد العائد المسدد عن تلك في تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١ م مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية ، وبفحص قائمة الدخل للسنة المذكورة اتضح أنها تتضمن البنود التالية:

- ٢٠٠٠٠ جنية فوائد قرض طويل الأجل لازم للنشاط قيمته ٢٠٠٠٠٠ جنية ، بفائدة ١٠% سنوياً علماً بأن القرض تم الحصول عليه في ٢٠١١/٤/١ م.
- ٣٠٠٠ جنية عوائد ودائع بالبنوك.

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي		٢٠٠٠٠٠
يضاف إليه		
فرق فوائد قرض طويل الأجل :	٨٠٠٠	
حيث أن الفوائد الواجبة الخصم هي التي تخص السنة المالية فقط ومستبعداً منها العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها.		
- الفائدة التي تخص السنة المالية = ٢٠٠٠٠٠ x		
١٠% x ١٢/٩ = ١٥٠٠٠ جنية		
يخصم منها العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة (٣٠٠٠)		
إذن الفوائد الواجبة الخصم بحكم القانون = ١٢٠٠٠ جنية		
وبما أن الفوائد المحملة لقائمة الدخل = ٢٠٠٠٠ جنية		
إذن فرق الفوائد ويضاف لوعاء الضريبة = ٨٠٠٠ جنية		
صافي الربح الضريبي		٢٠٨٠٠٠

٣- إهلاك الأصول الثابتة:

ينص البند الثاني من المادة (٢٣) من القانون على أنه " يعد من التكاليف واجبة الخصم اهلاكات أصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون. " والإهلاك هو مقدار النقص التدريجي الذي يصيب الأصل الرأسمالي نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال أو النقص الطارئ على الأصل نتيجة ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفاءة الإنتاجية وتجعل استمرار استخدامه في أعمال المنشأة غير اقتصادي ، وعلى ذلك يعتبر الإهلاك عنصر من عناصر التكاليف وعبء على الإيرادات ويجب خصمه منها قبل الوصول إلى صافي الربح.

وقد حدد المشرع الضريبي بعض الشروط لخصم الإهلاك واعتباره من التكاليف واجبة الخصم لعدم المغالاة في حسابه وهي:

١- أن تكون الاهلاكات حقيقية ، أي أن تكون مقابل نقص حقيقي أصاب الأصل الثابت المراد احتساب إهلاك عنه.

٢- أن تحسب الاهلاكات وفقاً للطرق والمعدلات المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون .

وفيما يلي نتناول طرق ومعدلات الإهلاك المنصوص عليها في قانون الضرائب لكل لمجموعة من الأصول بشي من التفصيل.

(أ) المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات:

تنص المادة (٢٥) في البند الأول بإهلاك تلك الأصول بمعدل ٥٪ من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو إعادة البناء وذلك عن كل فترة ضريبية، أي أن هذه الأصول يتم إهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال ٢٠ عاماً.

(ب) الأصول المعنوية المشتراه :

ينص البند (٢) من المادة (٢٥) من القانون على إهلاك الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بنسبة ١٠ ٪ من تكلفة شراؤها أو تطويرها أو تحسينها أو تجديدها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية. أي أن هذه الأصول يتم إهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال عشر سنوات.

تنص المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بالأصول المعنوية المشتراة ، الأصول التي ليس لها وجود مادي ويحتفظ بها للاستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وأفلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشأة نظير دفع مبلغ من المال.

(ج) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات والأصول

الأخرى للمنشأة: ينص البند (٣) من المادة (٣٥) من القانون على إهلاك تلك الأصول من الناحية الضريبية طبقاً لما يعرف " بنظام أساس الإهلاك " وذلك على النحو التالي:

- ٥٠ ٪ الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
- جميع أصول النشاط الأخرى كالسيارات والآلات والمعدات والأثاث وغيرها بنسبة ٢٥ ٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

وعرفت المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أساس الإهلاك بأنه " القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازي قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع

الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه ، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم".

من دراسة النصوص السابقة يتضح ما يلي:

أولاً: أن حساب الإهلاك غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فيسمح بخصمه كاملاً في السنة التي تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهذا على خلاف ما هو متعارف عليه وأيضاً على خلاف ما جاء في البندين ٢٠١ من المادة (٢٥).

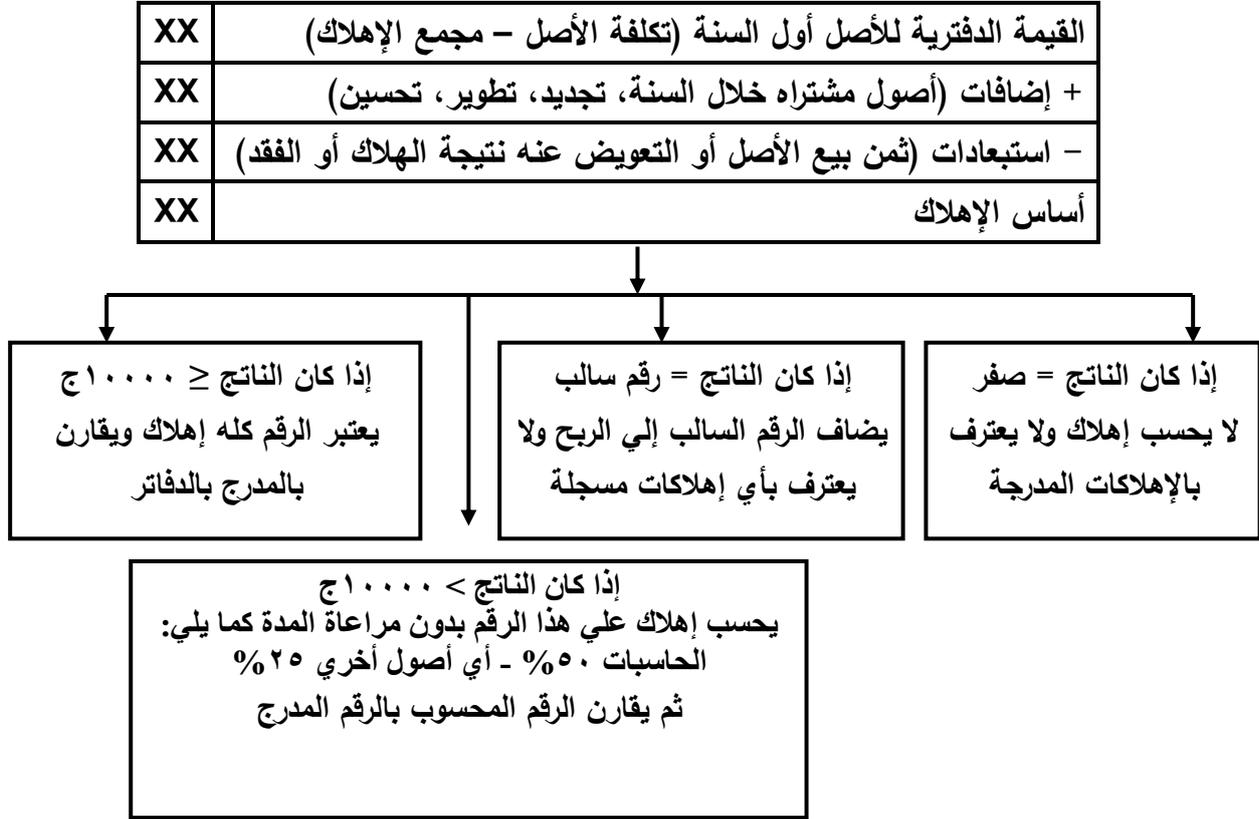
مثال:

إذا فرض أن تكلفة الحاسبات لإحدى المنشآت الفردية ٢٠٠٠٠ ج، أن المنشأة قامت بشراء مجموعة من أجهزة التخزين والبرامج في ٣٠/٥/٢٠١٦ قيمتها ٣٠٠٠٠ ج فيكون مقدار الإهلاك الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم وكذلك أساس الإهلاك لعام ٢٠١٧ كما يلي:

$$\begin{aligned} & \text{أساس الإهلاك في ٢٠١٦/١/١} = ٢٠٠٠٠ \\ & (+) \text{الإضافات الأجهزة المشتراه} = ٣٠٠٠٠ \\ & \text{ج} ٥٠٠٠٠ \\ & (-) \text{إهلاك ٢٠١٦} = (٥٠\% \times ٥٠٠٠٠) = ٢٥٠٠٠ \\ & \text{القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠١٧/١/١} = ٢٥٠٠٠ \text{ ج} \end{aligned}$$

ثانياً: تنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر

الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات ، ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:



مثال :

إذا فرض في المثال السابق أن المنشأة في ٢٠١٦/١٠/١ قامت ببيع حاسبات بمبلغ

٢٦٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلي:

القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠١٦ / ١ / ١ = ٢٠٠٠٠ ج

(-) قيمة بيع الحاسبات في ٢٠١٦/١٠/١ = (٢٦٠٠٠)

الرصيد (٦٠٠٠)

الرصيد بالسالب وبالتالي لا يتم حساب إهلاك ويتم إضافة الرصيد إلى أرباح النشاط

الخاضع للضريبة.

- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يتم تحميله بالكامل على قائمة الدخل ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم في نفس السنة.

مثال:

إذا فرض أن المنشأة في ٢٠١٦/٣/١ قامت بتطوير أجهزة الحاسبات بتكلفة قدرها ٧٠٠٠ ج كما قامت ببيع بعض البرامج بمبلغ ٢٣٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلي:

القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠١٦ / ١ / ١ = ٢٠٠٠٠ ج

(+) تكلفة التطوير في ٢٠١٦ / ٣ / ١ = ٧٠٠٠ ج

٢٧٠٠٠

(-) قيمة بيع البرامج = (٢٣٠٠٠)

أساس الإهلاك في ٢٠١٦ / ١٢ / ٣١ = ٤٠٠٠ ج

وبما أن أساس الإهلاك أقل من عشرة آلاف جنيه يعتبر الرصيد كله ٤٠٠٠ ج إهلاك سنوي ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويحمل على قائمة الدخل.

- إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة سالفة الذكر (٥٠%، ٢٥%) وذلك دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة، ويرحل الرصيد المتبقي أيًا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

مثال:

في المثال السابق إذا فرض أن تم بيع البرامج بمبلغ ١٢٠٠٠ ج فيكون أساس

الإهلاك كما يلي:

القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠١٦ / ١ / ١ = ٢٠٠٠٠ ج

(+) الإضافات = ٧٠٠٠ ج

٢٧٠٠٠

(-) قيمة بيع البرامج (١٢٠٠٠)

أساس الإهلاك = ١٥٠٠٠ ج

الإهلاك السنوى عن ٢٠١٦ (٥٠٪ × ١٥٠٠٠) = (٧٥٠٠)

رصيد مرهل لعام ٢٠١٧ = ٧٥٠٠ ج

٣- إهلاك الآلات والمعدات المستخدمة فى الإنتاج:

تنص المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي عدلت بالقرار بقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠١٥ على أن "يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة ٣٠ ٪ من تكلفة 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 (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ال ٣٠ ٪ المذكورة وفى حالة عدم تقديم الطلب المشار إليه تطبق نسب الإهلاك الواردة بالمادتين (٢٥، ٢٦) من هذا القانون ويشترط أن يكون لدى الممول حسابات منتظمة".

بتحليل المادة السابقة يتضح أن الخصم يتم وفقاً للاعتبارات الآتية:

- ١- أن يتعلق الأمر بالآلات والمعدات دون غيرها من الأصول الثابتة الأخرى.
- ٢- استخدام الآلات والمعدات فى الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة.
- ٣- خصم نسبة ال ٣٠ ٪ مرة واحدة فقط، أى فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
- ٤- أن يكون لدى المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.
- ٥- أن يتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة ٢٥ عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ال ٣٠ ٪ . أى أن الإهلاكات العادية المنصوص عليها فى المادة

(٢٥) من القانون يتم حسابها على أساس ال ٧٠ ٪ المتبقية من قيمة الآلات والمعدات.

٦- وتجدر الإشارة إلى أن نسبة ال ٣٠ ٪ ليست اهلاكات محاسبية بل هي حوافز ضريبية قررها المشرع الضريبي لتحقيق هدف واحد أو أكثر مما يلي:
- تشجيع الممولين على إحلال واستبدال الآلات والمعدات الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الإنتاجية.

- تخفيف الضغط الضريبي على الممولين في سنوات اقتناء آلات ومعدات جديدة
مراعاة لما تحملته المنشأة من أعباء مقابل اقتناء الآلات والمعدات.

مثال:

بفرض أن إحدى المنشآت الصناعية تمتلك مجموعة من الآلات بلغت قيمتها الدفترية في ٢٠١١/١/١ م مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنية ، وفيما يلي العمليات التي تمت علي تلك الآلات خلال السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١ م :

- عمرات ٥٠٠٠٠ جنية.

- آلات مباعه ٢٤٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الإهلاك الضريبي.

الحل :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠١١/١/١ = ٢٠٠٠٠٠٠ جنية

- يضاف إليها : عمرات = ٥٠٠٠٠ جنية

- يخصم منها : آلات مباعه = (٢٤٠٠٠٠) جنية

إذن الإهلاك واجب الخصم = ١٠٠٠٠ جنية.

مثال:

بفرض أنه في المثال السابق كانت العمليات التي تمت علي الآلات كالتالي :

- تجديد وتطوير ٩٠٠٠٠ جنية ، عمرات ٦٠٠٠٠ جنية ، بيع آلات ٥٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الإهلاك الضريبي.

الحل :

حساب أساس الإهلاك :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠١١/١/١م = ٢٠٠٠٠٠ جنية.

- يضاف إليه :

تجديد وتطوير ٩٠٠٠٠

١٥٠٠٠٠ جنية

عمرات ٦٠٠٠٠

٣٥٠٠٠٠ جنية

الإجمالي

- يخصم منه :

(٥٠٠٠٠) جنية

القيمة البيعية للآلات

٣٠٠٠٠٠ جنية

إذن أساس الإهلاك

إذن الإهلاك الضريبي = ٣٠٠٠٠٠ x ٢٥% = ٧٥٠٠٠ جنية.

مثال :

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الصناعية مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنية عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١ م ، وبالفحص أتضح أن قائمة الدخل تضمنت ما يلي :

أ- ١٢٥٠٠٠ جنية إهلاك آلات علماً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠١١/١/١ م تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية.

- تم شراء آلة مستعملة خلال السنة المالية بمبلغ ٩٥٠٠٠ جنية ، وبدأ استخدامها في الإنتاج في ٢٠١١/١/١ م ، وقد بلغت مصروفات تركيبها ٥٠٠٠ جنية.

- بلغت تكلفة العمرات علي الآلات خلال السنة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنية.

- تم بيع إحدى الآلات المتهاكلة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنية ، في حين أن قيمتها الدفترية في تاريخ البيع تبلغ ٧٠٠٠٠ جنية.

ب- ١٢٠٠٠ جنية إهلاك مباني بمعدل ٦% سنوياً.

ج - ١٠٠٠٠ جنية إهلاك براءة اختراع بمعدل ٢٠% سنوياً.

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

الحل :

<p>صافي الربح المحاسبي يضاف :</p> <p>- فرق إهلاك الآلات وبحسب كالتالي :</p> <p>إهلاك إضافي للآلات المشتراه مستعملة = $100000 \times 30\%$ = 30000 ج</p> <p>أساس الإهلاك لمجموعة الآلات :</p> <p>القيمة الدفترية في 1/1 300000 ج + آلات مشتراه (95000 + 5000 - 30000) ج 70000 + عمرات 60000 ج 430000 ج (-) القيمة البيعية للآلات (80000) ج أساس الإهلاك 350000 ج</p> <p>إذن الإهلاك الضريبي = $350000 \times 25\%$ = 87500 ج + الإهلاك الإضافي 30000 ج إذن الإهلاك واجب الخصم 117500 ج بما أن الإهلاك المدرج بقائمة الدخل 125000 ج إذن فرق الإهلاك مخصوم بالزيادة ويضاف للوعاء = 7500 ج</p> <p>- فرق إهلاك المباني :</p> <p>وفقاً لنص القانون 91 لسنة 2005 يتم حساب إهلاك المباني بنسبة 5% من تكلفة الشراء :</p> <p>الإهلاك الضريبي = الإهلاك المحاسبي x (معدل الإهلاك الضريبي / معدل الإهلاك المحاسبي)</p> <p>= $12000 \times 5\% / 6\%$ = 10000 ج بما أن الإهلاك المدرج = 12000 ج</p> <p>إذن فرق الإهلاك ومخصوم بالزيادة ويرد بالإضافة للوعاء بمبلغ =</p>	7500	50000
	2000	

<p>ج ٢٠٠٠</p> <p>- فرق إهلاك براءة الاختراع:</p> <p>يتم احتساب إهلاك براءة الاختراع بنسبة ١٠% من تكلفة الشراء كالتالي :</p> <p>بما أن الإهلاك الضريبي = $10000 \times 10\% \div 20\% = 5000$ ج</p> <p>بما أن الإهلاك المدرج = 10000 ج</p> <p>إذن فرق الإهلاك ومخصوم بالزيادة ويضاف للوعاء = 5000 ج</p> <p>إجمالي الإضافات</p>	٥٠٠٠	١٤٥٠٠
إذن الوعاء الخاضع للضريبة		٥١٤٥٠٠

٤- الرسوم والضرائب:

ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون من التكاليف واجبة الخصم.

أي أن المشرع اعتبر كافة الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة من التكاليف واجبة الخصم عدا الضريبة على نشاط الأرباح التجارية والصناعية.

٥- أقساط التأمين الاجتماعي:

ينص البند (٤) من المادة (٢٣) على اعتبار أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي من التكاليف واجبة الخصم. هذا وقد اشترط المشرع أن يتم سداد هذه الأقساط للهيئة حتى يتم اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم.

يتضح من سياق البند السابق أن أقساط التأمين الاجتماعي التي يدفعها صاحب العمل تعتبر جزءاً من الأجر بمفهومه الشامل ، لذلك فإن أقساط التأمين الاجتماعي التي

يلتزم بدفعها صاحب العمل والتي تعرف بحصة صاحب العمل فى التأمينات الاجتماعية تعد جزءاً من الأجر الشامل شأنها فى ذلك شأن الأجر النقدية والمزايا العينية التي يحصل عليها العاملون. ويسمح المشرع الضريبي بخضم أقساط التأمين الاجتماعي المفروضة على صاحب المنشأة سواء لصالح العاملين أو لصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي. أما عن مساهمة العاملين أنفسهم فى أقساط التأمين الاجتماعي فهي جزء من الأجر النقدية ولكن تقوم المنشأة باستقطاعها من المنبع وسدادها للهيئة، وبالتالي فعبئها يقع على العامل أو الموظف.

٦- المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة:

ينص البند (٥) من المادة (٢٣) على أن المبالغ التي تستقطعها المنشأة سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها من التكاليف واجبة الخضم وذلك بالشروط الآتية:

١- أن تكون الصناديق التي يتم استقطاع المبالغ لحسابها منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة أو منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة.

٢- ألا تزيد المبالغ التي تستقطع لتمويل الصناديق سنوياً عن ٢٠ ٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة.

٣- أن يكون للنظام الذي ترتبط المنشأة بتنفيذه لائحة أو شروط خاصة وأن يقضى فى اللائحة على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

٤- أن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

٧- أقساط التأمين الخاصة بالمول:

ينص البند (٦) من المادة (٢٣) على اعتبار أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد من التكاليف واجبة الخصم بشرط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنية في السنة. يتضح من النص السابق أن خصم أقساط التأمين الخاصة بالمول مشروط بما يلي:

- ١- أن يكون الممول نفسه هو الذى أبرم بوليصة التأمين.
- ٢- أن يكون التأمين ضد العجز أو الوفاة أو لترتيب إيراد للممول نفسه فقط.
- ٣- ألا تتجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠ جنية . وما زاد عن ذلك لا يجوز تحميله على الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٨- التبرعات والإعانات:

يقضى البندين (٧، ٨) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار التبرعات والإعانات المدفوعة من التكاليف واجبة الخصم على النحو التالي:

١. - التبرعات المدفوعة أو التي تؤول للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة أيا كان مقدارها وبذلك فإن التبرعات التي يدفعها الممولون الذين يزاولون النشاط التجاري والصناعي للجهات المذكورة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بدون حد أقصى.

٢. - التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية بشرط أن تكون الهيئات والمؤسسات المشار إليها مشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها. وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية.

ولقد اشترط المشرع ألا يزيد مقدار التبرعات والإعانات المذكورة في (ب) عن ١٠/١٠ من الربح السنوي الصافي للممول. كما اشترط المشرع الضريبي عدم جواز خصم التبرعات والإعانات سالفة الذكر من أية إيرادات أخرى تصيبها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

مثال :

إذا فرض أن صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ١٠٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٧، وبالإطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية:

- ٦٠٠٠ ج تبرعات لمجلس محافظة قنا.
- ٢٠٠٠ ج تبرعات وإعانات لفقراء الحي الذي تقع به المنشأة.
- ١٢٠٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.
- ٤٠٠٠ ج مساهمة المنشأة في إصلاح وتطوير المستشفى الأميري بقنا.
- ١٦٠٠٠ ج زكاة مال مدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي.
- ١٢٠٠٠ ج أقساط تأمين قيمتها ٨٠٠٠ ج ، أقساط تأمين علي حياة الممول والباقي أقساط تأمين علي حياة زوجته.

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي يضاف إليه		١٠٠٠٠٠
٦٠٠٠ ج تبرعات لمجلس محافظة قنا يسمح بخصمها بالكامل لأنها مدفوعة لجهة حكومية ولا يجري تعديل بشأنها لأنها محملة لحساب الأرباح والخسائر.	-	
تبرعات وإعانات لفقراء الحي تضاف نهائياً لأنها تبرعات لأفراد ولا يعترف بها من الناحية الضريبية.	٢٠٠٠	

التبرعات المدفوعة لجمعية الهلال الأحمر المصرية تضاف مؤقتاً لصافي الربح لحين الوصول لصافي الربح الضريبي.	١٢٠٠٠	
التبرعات المدفوعة للمستشفى الأميري بقنا وقدرها ٤٠٠٠ ج يسمح بخصمها بالكامل لأنها مدفوعة لمستشفى تعتبر في حكم جهة حكومية ولا يجري تعديل بشأنها لأنها محملة لحساب الأرباح والخسائر.	---	
زكاة مال مدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي قدرها ١٦٠٠٠ ج ، يسمح بخصمها بالكامل لأنها تأخذ حكم التبرع لجهة حكومية ، ومن ثم لا يجري تعديل بشأنها لأنها محملة لحساب الأرباح والخسائر.	---	
أقساط التأمين علي حياة الممول حيث لا يجوز خصم أقساط أكثر من ٣٠٠٠ ج ، وبالتالي فإن الفرق يرد لوعاء الضريبة = ٨٠٠٠ - ٣٠٠٠ = ٥٠٠٠ ج	٥٠٠٠	
أقساط التأمين علي حياة زوجة الممول حيث لا يجوز خصم هذه الأقساط ، وبالتالي ترد للوعاء = ١٢٠٠٠ - ٨٠٠٠ = ٤٠٠٠ ج	٤٠٠٠	
صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات.		١٢٣٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		
تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المسدد = ١٢٠٠٠ ج	(١١١٩٠)	
المحسوب = ١٢٣٠٠٠ x ١٠/١١٠ = ١١١٩٠ ج		
يخصم أيهما أقل وهو مبلغ (١١١٩٠) ج		(١١١٩٠)
صافي الربح الضريبي		١١١٨١٠

٩- الجزاءات المالية والتعويضات:

وفقاً للبند (٩) من المادة (٢٣) من القانون يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية. ومعنى ذلك أن أية

تعويضات أو غرامات أو جزاءات يحكم بها على الممول نتيجة إخلاله بتعاقداته مع الغير مثل تعويضات مسددة عن فسخ عقود أو عن تأخير تسليم بضاعة أو عن تسليم بضاعة غير مطابقة للمواصفات، غرامات فرضت علي أحدي سيارات الشركة بسبب أضرار تسببت فيها أو بسبب إشغال الطريق، الغرامات علي عدم استيفاء اشتراطات الأمن الصناعي. تعتبر من التكاليف واجبة الخصم دون حد أقصى على مبلغها.

ومن جهة أخرى فقد نصت المادة (٢٤) بند (٢) بأنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمديه. ومن ثم فإن التعويضات التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على أصل ثابت، تعويضات على الممول أو أحد العاملين لديه بسبب نشاط غير خاضع للضريبة أو تصرفات شخصية (جناية أو جنحة)، غرامات بسبب مخالفة قوانين الضرائب أو التأخر في سدادها، غرامات الغش التجاري ومخالفة التسعيرة وتقليد العلامات التجارية أو مزاوله أنشطة غير مشروعة، لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

١٠- الديون المعدومة:

سمح المشرع فى المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم الديون المعدومة التى قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

١. أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
٢. أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة.
٣. أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
٤. أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

وتعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

- أ. الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
- ب. صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
- ج. المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس.

وكذلك نصت المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة . الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها.

مثال:

إذا فرض أن الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ٩٠٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠١٧ وبالفحص الضريبي اتضح أن:

- ١- لم تحمل قائمة الدخل بمبلغ ٧٠٠٠ ج دين على العميل علي عزام مقابل بضاعة مبيعة له على الحساب في ٢٠١٤/١/١ وقد حصلت المنشأة في ٢٠١٧ /١٢/١ يلزم العميل بسداد المبلغ.
- ٢- حملت قائمة الدخل بمبلغ مبلغ ٨٠٠٠ ج قيمة كمبيالة على العميل طارق عزام استحقاق ٢٠١٧/٢/١ مسحوبة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١ لأنه رفض السداد فى ميعاد الاستحقاق.

المطلوب : قياس الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي		٩٠٠٠٠
<u>يضاف إليه</u>		
كمبيالة طارق عزام لأنه لم يمض ١٨ شهراً على تاريخ استحقاق الورقة	<u>٨٠٠٠</u>	
		٩٨٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		
ديون على العميل علي عزام استوفت شروط الخصم من الربح.		(٧٠٠٠)
صافي الربح الضريبي		٩١٠٠٠

١١- الخسائر المرحلة:

تنص المادة (٢٩) من القانون على أنه إذا ختمت نتيجة سنة معينة بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى ، وبالتالي تعد الخسائر المرحلة من التكاليف واجبة الخصم بعد الوصول إلى صافي الربح المعدل.

وتنص المادة (٢٩) مكرر والتي أضيفت إلى مواد القانون بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ على الآتي " استثناءً من حكم المادة (٢٩) تخصم الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية في حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في أوراق مالية خلال السنة الضريبية ذاتها، وفي حالة زيادة الخسائر الرأسمالية المحققة عن الأرباح الرأسمالية المحققة خلال السنة الضريبية يسمح بترحيل الزيادة في الخسائر من الأرباح المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية في السنوات التالية حتى السنة الثالثة".

مثال :

بلغت الخسارة المعتمدة لأحد الممولين الذين يمارسون نشاطًا تجاريًا مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه فإذا بلغت الأرباح المعتمدة خلال السنوات الخمس التالية لسنة تحقق الخسارة ٢٠٠٠ جنيه، ٣٥٠٠ جنيه، ٢٥٠٠ جنيه، ٣٠٠٠ جنيه، ٥٠٠٠ جنيه على التوالي.

المطلوب: بيان كيفية ترحيل خسارة التشغيل لهذا الممول.

الحل:

بيان كيفية ترحيل خسارة التشغيل

سنوات الترحيل					بيان	مقدار الخسارة
٥	٤	٣	٢	١		
٥٠٠٠	٣٠٠٠	٢٥٠٠	٣٥٠٠	٢٠٠٠	أرباح العام	
----	٢٠٠٠	٤٥٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠٠	الخسائر المرحلة	١٠٠٠٠

ويلاحظ أن الخسارة بلغت استنفذت بالكامل خلال أربع سنوات أي قبل نهاية السنوات الخمس المحددة بنص القانون ولذلك سيتم الربط على مبلغ ١٠٠٠ من السنة الرابعة وكل أرباح السنة الخامسة البالغة ٥٠٠٠ جنيه بالكامل.

(٣) عناصر التكاليف والمصروفات الأخرى واجبة الخصم ولم ترد صراحة في

القانون:

تنص المادة (٢٣) على التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر، وبالتالي فإن هناك تكاليف ومصروفات أخرى واجبة الخصم لم ينص عليها القانون صراحة طالما تتوافر فيها الشروط الوارد في المادة ٢٢ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وسوف يتم تناول بعض هذه التكاليف بشئ من التفصيل كما يلي:

1- المرتبات والأجور:

تتطلب معالجة هذا البند من وجهة النظر الضريبية التفرقة بين:

• **مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة** ... تعتبر الأجور والمرتبات وما فى حكمها من مزايا عينية ونقدية وبدلات وخلافه والخاصة بموظفى وعمال المنشأة من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأساس الاستحقاق ، لأنها من عناصر التكاليف اللازمة لمباشرة المنشأة لنشاطها ، فتساهم فى تحقيق الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة.

• **مرتب صاحب المنشأة أو أسرته** ... قد يحسب صاحب المنشأة لنفسه مرتباً نظير إدارته للمنشأة أو عمله بها، وهذا المرتب لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أن صاحب المنشأة لا يعتبر من الوجهة القانونية أجيراً ولذلك ليس له حق الحصول على أجر. أما المرتب الذى يدفعه صاحب المنشأة الى زوجته أو الى أبنائه أو أقاربه المشتغلين معه، فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط:

- أن تقوم الزوجة أو الأبناء أو الأقارب بعمل فعلى فى المنشأة.

- ألا يتجاوز هذا المرتب أجر المثل.

مثال:

إذا علمت أن المرتبات والمكافأة الظاهرة فى قائمة الدخل ٧٠٠٠٠٠ جنية وقد تبين من فحصها أنها تشمل ما يلى:

- مرتب صاحب المنشأة ٥٠٠٠ جنية.
- مرتب ابن صاحب المنشأة الذى يشرف على أعمال المراجعة الداخلية وقيمتها ١٢٠٠٠ جنية علماً بأن ابن الشريك خريج كلية الآداب.
- مرتبات العاملين والموظفين ٥٠٠٠٠ جنية.
- الباقي مكافآت للعاملين فى نهاية السنة.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي	××
<u>يضاف إليه</u>	
مرتب صاحب المنشأة	٥٠٠٠
مرتب ابن صاحب المنشأة (لا يعتمد لأنه لا يقوم بعمل فعلي فهو غير متخصص)	١٢٠٠٠
صافي الربح الضريبي	××

٣- الإيجار (مصروفات العقار):

يقصد بالإيجار الواجب الخصم إيجار كافة الأماكن التي تشغلها المنشأة من مكاتب الإدارة ومخازن ومعارض البيع وغير ذلك من الأماكن المخصصة لمزاولة المنشأة لنشاطها الخاضع للضريبة. والعبرة في تحديد الإيجار الواجب الخصم في حالة المنشأة المستأجرة لأماكن مزاولتها النشاط هو الإيجار الخاص بالفترة المالية المعد عنها الحساب وفقاً لعقد الإيجار بصرف النظر عما دفع منه وذلك طبقاً لمبدأ الاستحقاق ولا يشمل الإيجار الواجب الخصم ما يكون مدفوعاً من تأمينات مقدمة لأنها ليست مصروفات وإنما هي مبالغ مدفوعة مقدماً وسوف تسترد.

أما في حالة مزاولة النشاط في عقار مملوك فإن الإيجار الواجب خصمه يتحدد وفقاً للقيمة الإيجارية المستخدمة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية ، وذلك كالتالي :

$$\text{القيمة الإيجارية} = \text{ضريبة المباني} \times 10/100 = \text{----- جنية}$$

كما سمح المشرع الضريبي للمنشأة التي تشغل عقاراً مملوكاً لها بأن تخصص من وعاء الضريبة ، بجانب القيمة الإيجارية أو إيجار المثل - جميع المصروفات

التي تحملها المالك مثل مصروفات الصيانة والترميمات والإهلاك وضريبة العقارات المبنية.

ويلاحظ أن إيجار العقارات التي يزاول فيها النشاط يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم سواء كانت هذه العقارات مملوكة للمنشأة أو مستأجرة من الغير.

مثال:

تبين من الفحص الضريبي أن صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ٥٠٠٠٠ ج ، وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ م ، ويفحص قائمة الدخل اتضح ما يلي :

• حملت قائمة الدخل بمبلغ ١٥٠٠ ج إيجار تقديري عن العقار المملوك للمنشأة ، وتزاول فيه نشاطها علماً بأن عوائد العقار السنوية تبلغ ١٠٠ ج ، وقد أدرجت بقائمة الدخل.

• حملت قائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ ج قيمة إيجار مخزن أستأجرته المنشأة لتخزين منتجاتها علمً بأن عقد الإيجار يسري من ٢٠١٧/٦/١ م ، وبإيجار شهري قدره ٥٠٠ ج.

المطلوب: تحديد الربح الضريبي.

الحل:

صافي الربح المحاسبي		٥٠٠٠٠
يضاف إليه		
فرق إيجار مملوك للمنشأة وتزاول فيه نشاطها حيث يسمح بخصم القيمة الإيجارية وذلك كالتالي :	٥٠٠	
- القيمة الإيجارية = العوائد x ١٠٠ / ١٠٠		
= ١٠٠ / ١٠٠ x ١٠٠ =		
ج ١٠٠٠		
بما أن الإيجار المدرج =		
ج ١٥٠٠		
إذن الفرق المخصوم بالزيادة يرد للوعاء = ٥٠٠ ج		

<p>- ١٠٠ ج عوائد العقار المملوك للمنشأة وتزاول فيه نشاطها ، حيث يسمح بخصمها ، ونظراً لأنها مدرجة فلا تعديل.</p> <p>- فرق إيجار مخزن مستأجر من الغير ، حيث يسمح بخصم الإيجار الفعلي للعقار المستأجر من الغير طبقاً لأساس الاستحقاق.</p> <p>بما أن الإيجار الذي يخص السنة = ٧ x ٥٠٠ = ٣٥٠٠ ج</p> <p>بما أن الإيجار المدرج = ٦٠٠٠ ج</p> <p>الفرق المخصوم بالزيادة ويرد للوعاء = ٢٥٠٠ ج</p> <p>- إجمالي الإضافات</p> <p>صافي الربح الضريبي</p>	<p>٢٥٠٠</p> <p>٣٠٠٠</p> <p>٥٣٠٠٠</p>
--	--------------------------------------

٣- العمولات المدينة:

العمولات المدينة هي ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة علاوة على أجورهم أو مكافأتهم العادية، أو ما يتقاضاه الغير في مقابل الجهود التي بذلها وكان لها تأثير في زيادة حجم نشاط المنشأة بصفة عامة ومن أمثلة هذه العمولات: عمولة الشراء وعمولة البيع.

ويلاحظ أن ما تدفعه المنشأة من عمولات للعاملين بها جزءاً متمماً للأجر فيضم إليه ويخضع للضريبة تبعاً لأحكام المرتبات وما في حكمها. أما ما يدفع للغير من عمولات فيجب التمييز بين الحالات التالية:

(١) إذا كانت العمولة تتصل بالنشاط فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم مع مراعاة إخطار مأموريات الضرائب المختصة بما حصل عليه الممول من العمولات لمحاسبته عنها.

(٢) إذا كانت العمولة دفعت لأشخاص ليس لهم سجل تجاري فإنه يطبق عليها أحكام المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، من حيث حجز الضريبة المستحقة عليها وتوريدها لمصلحة الضرائب وذلك بمقدار ٢٠% ، علي كل مبلغ علي حده.

(٣) إذا كانت العمولة دفعت لأشخاص أو منشآت لها سجل تجاري فإنه يجب على المنشأة التي دفعت العمولة إخطار مصلحة الضرائب المختصة بمقدار ما حصلت عليه هذه المنشآت من عمولات لمحاسبتهم عليها.

٤- مصاريف السفر والانتقال:

تسمح مصلحة الضرائب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروفات السفر والانتقال بعد التأكد من جدية صرفها ومن اتصالها الوثيق بنشاط المنشأة ، فإذا ثبت عدم اتصالها بنشاط المنشأة تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة باعتبارها مصروفات شخصية.

٥- مصروفات السيارة:

تسمح مصلحة الضرائب بتحميل قائمة الدخل بمصروفات السيارة المخصصة لأغراض النشاط . وفي حالة استعمال السيارة بمعرفة صاحب المنشأة الفردية ، فإن مصروفات السيارة من وقود وتأمين وصيانة دورية وإهلاك تقسم كالتالي :

- ٨٠% مقابل الاستخدام في أغراض الشركة وتعتبر تكلفة واجبة الخصم.

- ٢٠% مقابل الاستخدام الشخصي ولا تعتبر تكلفة واجبة الخصم.

٦- مصروفات التأمين:

نعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم وتعالج ضريبياً كالتالي :

- أقساط غير مستردة فهي تكلفة واجبة الخصم : مثل أقساط التأمين على أصول المنشأة وممتلكاتها ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس وكذلك إقساط التأمين ضد حوادث العمل وذلك باعتبار أنها مبالغ غير قابلة للاسترداد .

- أقساط مستردة فهي لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم : مثل التأمينات التي تسترد بعد انتهاء الغرض منها مثل تأمين النور والمياه والإيجار فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها بمثابة حقوق للمنشأة قبل الغير تسترد بانتهاء الخدمة المقابلة لها.

- أقساط لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم : مثل التأمين على أصول صاحب المنشأة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم.

٧- مصروفات الدعاية والإعلان:

تتضمن مصروفات الدعاية والإعلان بنوداً مختلفة ومتباينة من حيث طبيعتها ودوريتها وهدفها ومقدار الفترة أو الفترات المحاسبية التي تستفيد منها على النحو التالي :

(أ) الإعلانات الدورية:

هي إعلانات تذكيرية تستهدف تذكير المستهلك بالمنتج وهي إعلانات دورية تستفيد منها غالباً فترة محاسبية واحدة ، ومن ثم فهي نفقة إيرادية وتعتبر من التكاليف واجبة الخصم في الفترة المحاسبية التي حدثت خلالها.

(ب) الحملات الإعلانية:

وهي إعلانات لا تتصف بالدورية والتكرار، كما أن حجمها كبير نسبياً وتفيد أكثر من فترة محاسبية واحدة، ومن ثم فإنها تعالج كنفقة إيرادية مؤجلة تحمل لعدد من السنوات يتراوح من ٣ - ٥ سنوات ، ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يخص الفترة الضريبية فقط.

(ج) اللوحات الإعلانية الثابتة (الإعلانات المضيئة):

إذا كانت المنشأة تستأجر اللوحات الإعلانية فإنها تدفع إيجارا يعد كنفقة إيرادية ، أما إذا كانت المنشأة تمتلك اللوحات الإعلانية الثابتة فإنها تعد من الأصول الثابتة ويحسب عنها إهلاك بنسبة ٢٥% من أساس الإهلاك مثل باق الأصول الثابتة ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

(د) الهدايا التي يتم توزيعها:

وهي تكلفة الأجندات والمفكرات والأقلام وعينات الإنتاج التي يتم توزيعها مجاناً على سبيل الدعاية والإعلان ، ونظراً لأنها تتصف بالدورية والتكرار وغالباً ما تقتصر على فترة محاسبية واحدة فغنها تعد من قبيل النفقات الإيرادية وتكون من التكاليف واجبة الخصم.

٨- مصروفات الصيانة والإصلاح:

وهذه تختلف معالجتها ضريبياً وفقاً لحجم المصروف ، وذلك كالتالي :

- **مصروفات الصيانة والإصلاحات الدورية العادية :** تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة طالما أنها مؤيدة بمستندات خارجية ، أما في حالة عدم وجود تلك المستندات فإنها تخصم ضمن المصروفات غير المؤيدة بمستندات في حدود ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات وفقاً للمادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م.

- **مصروفات الصيانة والترميمات والإصلاحات ذات المبالغ الكبيرة :** فإنها تعتبر نفقات إيرادية مؤجلة ، ويتم إهلاكها علي فترة تتراوح من ٣ - ٥ سنوات.

- **مصروفات الإضافات تعتبر مصروفات رأسمالية :** يجب إضافتها علي حساب الأصل المختص وتستهلك معه ، ومن ثم فإنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.

٩- المصروفات الإدارية والعمومية:

يتضمن هذا البند عدة أنواع من المصروفات ذات القيم الصغيرة نسبياً مثل البريد والتلغراف والأدوات الكتابية وغيرها ، ويكتفي في اعتماد مثل هذه الأنواع من المصروفات بتوافر شرطين:

- أن تكون لازمة لإنتاج الإيرادات وتحقيق الأرباح وليس استخداماتها.

- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية التي تتم المحاسبة عنها.

١٠- مصروفات غير مؤيدة بالمستندات والإكramيات:

تنص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، هي التكاليف التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أدون

صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها: مصروفات الانتقالات الداخلية، مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة، مصروفات النظافة، الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة مصروفات الصيانة العادية، و الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجز العرف على إثباتها بمستندات

، بما فى ذلك الإكراميات ، على (٧٪) من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية

المؤيدة بمستندات.

١١ - مصاريف التأسيس:

وهي المبالغ التي تنفقها المنشأة عند التكوين مثل مصاريف تسجيل عقد الشركة وتكاليف دراسات الجدوى وتكاليف تجارب التشغيل ورسوم الرخص والتصاريح وتعد من التكاليف واجبة الخصم ، وجري العرف على استهلاكها على فترة تتراوح ما بين ٣ - ٥ سنوات ، حيث لا تسمح مصلحة الضرائب بخصم هذه المصروفات إلا بقدر قسط إهلاكها السنوي عن السنة الضريبية محل الفحص.

١٢ - مكافآت العاملين:

تعتبر المكافآت التي تمنح للعاملين أحد التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم عند تحديد الربح الضريبي ، ولكن بشرط ألا تزيد هذه المكافآت عن ما يعادل قيمة مرتب ثلاثة شهور.

(٣) عناصر التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم:

تناولت المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على سبيل الحصر ما لا يعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم كما يلي:

١ - المخصصات والاحتياطيات:

٤- الفوائد المدينة على القروض:

وفقاً للبندين (٤ ، ٥) من المادة (٢٤) من القانون لا تعتبر العوائد المسددة على القروض الدائنة من عناصر التكاليف واجبة الخصم ، ولكن ذلك الأمر مشروط بشروط معينة هي:

١. إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وكانت محسوبة بمعدل يجاوز مثلى سعر الائتمان المعلن من البنك المركزي فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها السنة الضريبية ، فإن مقدار الزيادة عن الفائدة المحسوبة على أساس مثلى سعر الائتمان لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم
٢. إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وديون لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيين من الضريبة ، فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

تمرين شامل :

- بلغ الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ١٦٣٠٠٠ ج وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ م ، وبالفحص الضريبي لقائمة الدخل اتضح ما يلي :
- تم تحميل قائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ ج قيمة فوائد قروض طويلة الأجل بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج بفائدة ١٠% سنوياً ، علماً بأن القرض تم الحصول عليه في ٢٠١٧/٣/١ م ، كما تم تحميل قائمة الدخل بفائدة القرض السنوي لصاحب المنشأة والتي تبلغ ٣٠٠٠ ج ، علماً بأن صاحب المنشأة أودع مبلغ القرض في خزانة المنشأة في ٢٠١٧/١/١ م.
 - بلغت المبالغ المدفوعة للعاملين كمكافآت خلال سنة ٢٠١٧ م مبلغ ١٥٠٠٠ ج ، علماً بأن الأجر السنوية للعاملين تبلغ ٤٨٠٠٠ ج.

- بلغت العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة عن ودائعها بالبنوك مبلغ ٣٠٠٠ ج.

- بلغت قيمة الإكراميات التي دفعتها المنشأة مبلغ ١٧٥٠٠ ج علماً بأن المصروفات العمومية والإدارية للمنشأة بلغت خلال العام مبلغ ١٥٠٠٠٠ ج كلها مؤيدة بالمستندات.

- الديون المعدومة المحصلة خلال العام ٢٠١٧م كانت كالتالي : (مبلغ ٤٠٠٠ ج اعتمده مصلحة الضرائب كديون معدومة في ٢٠١٥/١٢/٣١م - مبلغ ٧٠٠٠ ج لم تعتمده مصلحة الضرائب كديون معدومة في ٢٠١٦/١٢/٣١م لأن المنشأة لم تتخذ إجراءات جادة لاستيفاء هذا الدين) .

- مخصص الديون المعدومة في ٢٠١٧/١/١م يبلغ ١٢٠٠٠ ج ، وقد حصلت المنشأة مبلغ ٧٠٠٠ ج فقط من الديون المعدومة الذي يقابلها هذا المخصص ، واعتبرت الباقي ديوناً معدومة أدرجت لقائمة الدخل ، أما مخصص الديون المعدومة المحمل لقائمة الدخل في ٢٠١٧/١٢/٣١م فيبلغ ١٥٠٠٠ ج.

- قامت المنشأة بحجز جزء من صافي الأرباح وعلته إلي الاحتياطي القانوني في ٢٠١٧/١٢/٣١م بمبلغ ٥٠٠٠ ج.

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

الحل :

	١٦٣.٠٠٠	
صافي الربح المحاسبي		
<p>- فرق فوائد القرض طويل الأجل حيث أن هذه الفوائد تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بمقدار ما يخص السنة المالية تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق مخصوماً منها العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها طبقاً لنص المادة ٢٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م</p> <p>الفائدة التي تخص السنة = $60000 \times 10\% \times 12 \div 12 = 60000$ ج</p> <p>(-) العوائد الدائنة عن الودائع المعفاة بالبنوك (٣٠٠٠ ج)</p> <p>٢٠٠٠ ج</p> <p>الفائدة المدرجة بقائمة الدخل ٦٠٠٠ ج</p> <p>فرق الفائدة مخصوم بالزيادة ويرد للوعاء ٤٠٠٠ ج</p> <p>- فائدة قرض صاحب المنشأة حيث تعتبر توزيعاً للربح ولا يجوز خصمها من وعاء الضريبة فتد للوعاء. ٣٠٠٠</p> <p>- فرق المبالغ المدفوعة للعاملين كمكافآت ، فالمشرع الضريبي لا يسمح بخصم مكافآت إلا في حدود مرتب ثلاثة شهور فقط ، وبالتالي فإن الزيادة عن ذلك لا يجوز خصمها ضريبياً ، فتد للوعاء. ٣٠٠٠</p> <p>المكافآت في حدود مرتب ثلاثة شهور = $48000 \div 12 \times 3$ شهور</p> <p>١٢٠٠٠ ج =</p> <p>الفرق بين المكافآت المحسوبة والمدفوعة = $15000 - 12000$</p> <p>= ٣٠٠٠ ج ترد للوعاء.</p> <p>- فرق قيمة الإكراميات حيث أن المشرع الضريبي لا يسمح بخصم الإكراميات إلا في حدود ٧% من إجمالي المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات :</p> <p>الإكراميات المحسوبة = $150000 \times 7\% = 10500$ ج</p> <p>الإكراميات المدفوعة فعلاً = ١٧٥٠٠ ج</p> <p>الفرق بالزيادة يضاف للوعاء = ٧٠٠٠ ج</p> <p>- ٤٠٠٠ ج الديون المعدومة المحصلة خلال عام ٢٠١٧ م ، ---</p>	٤٠٠٠	

<p>وكان قد أعتدتها مصلحة الضرائب في ٢٠١٥/١٢/٣١ م كديون معدومة فإنها ترد إلي الربح الخاضع للضريبة في سنة ٢٠١٧ م ، نظراً لأنه سبق خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة في سنة ٢٠١٥ م ، ولما كان هذا المبلغ قد أدرج فعلاً في قائمة الدخل لسنة ٢٠١٧ م فإنه بالتالي لا يحتاج إلي تسوية فلا تعديل.</p> <p>- الديون المعدومة المحصلة خلال عام ٢٠١٧ م ، والتي لم تعتمدها مصلحة الضرائب في ٢٠١٦/١٢/٣١ م وبالتالي لم تخصم في ذلك التاريخ وخضعت للضريبة ونظراً لأن تحصيل الدين هذا العام قد أدرج فعلاً ضمن الإيرادات في قائمة الدخل لسنة ٢٠١٧ م ، لذلك يجب استبعاده من وعاء الضريبة أي خصم.</p> <p>- قيمة الديون المعدومة = ١٢٠٠٠ ج (المخصص) - ٧٠٠٠ ج (المحصل) = ٥٠٠٠ ج ، ونظراً لأنها مدرجة فلا تعديل.</p> <p>- مخصص ديون معدومة المحمل لقائمة الدخل في ٢٠١٧/١٢/٣١ م لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة ٢٤ من القانون ولذا يرد إلي وعاء الضريبة.</p> <p>- الاحتياطي القانوني الذي حجزته المنشأة من صافي الربح المحقق في ٢٠١٧/١٢/٣١ م ، حيث أنه لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً لنص المادة ٢٤ من القانون لذا يرد لوعاء الضريبة.</p>	<p>(٧٠٠٠)</p> <p>---</p> <p>١٥٠٠٠</p> <p>٥٠٠٠</p>	<p>٣٧٠٠٠</p> <p>(٧٠٠٠)</p> <p>١٩٣٠٠٠</p>
<p>إجمالي الإضافات</p> <p>إجمالي الخصومات</p> <p>صافي الربح الضريبي</p>		

خامساً: الإعفاءات المقررة من الضريبة:

تناولت المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإعفاءات من الضريبة على

دخول الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجاري والصناعي على النحو التالي:

١- **أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي:** وفقاً للبند رقم ١ من المادة ٣١ من القانون تعفى أرباح هذه المنشآت وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط

٢- **أرباح منشآت الإنتاج الداجنى والحيوانى:** وفقاً للبند رقم ٢ من المادة ٣١ سائلة الذكر يعفى من الضريبة أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب

٣- **عوائد الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار:** أعفى المشرع فى الفقرة الخامسة من المادة ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من العوائد عن:

- الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية.
- شهادات الاستثمار والادخار والإيداع التى تصدرها البنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية.
- الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد.
- الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى.

٤- **أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية:** نصت الفقرة السادسة - التى عدلت فى سنة - ٢٠١٣ من المادة ٣١ من القانون على إعفاء الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوي وبما لا يجاوز خمسين ألف جنية، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه. وقد اشترط المشرع الضريبي بهذا الإعفاء ما يلى:

- ألا يسرى الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه.
- أن يكون الإعفاء في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية.

تطبيقات محلولة

التطبيق الأول :

إذا فرض ان مصادر التمويل للمشروع الجديد بلغت ٨٠٠٠٠٠٠ جنيه وكان الصندوق مساهماً في التمويل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وأن المشروع حقق ربح قدره ٥٠٠٠٠٠ جنيه فإن ما يعفى من هذه الأرباح:

$$= ٥٠٠٠٠٠ \times \frac{٢٠٠٠٠٠}{٨٠٠٠٠٠٠} = ١٢٥٠٠ ج$$

التطبيق الثاني :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في

٢٠١٧/١٢/٣١م مبلغ ٩٠٠٠٠٠ جنيه وقد ظهر من الفحص الضريبي ما يلي:

١- بلغت مسحوبات صاحب المنشأة من البضاعة وأثاث المنشأة ٦٠٠ جنيه ، ١٢٠٠

جنيه على التوالي ولم تسجل (علماً بأن مخصص إهلاك الأثاث ٣٠٠ جنيه).

٢- ظهر ضمن الإيرادات مبلغ ١٢٠٠ جنيه ديون معدومة محصلة اعتمدت منها المصلحة من قبل ٨٠٠ جنيه.

٣- تبين إسقاط فاتورة بضاعة مشتراة بمبلغ ٧٠٠ جنيه وبيعت بمبلغ ١٠٠٠ جنيه لم تدرج المنشأة أي قيمة عن عمليتي الشراء والبيع.

٤- ظهر مبلغ ١٥٠٠ جنيه مكاسب وخسائر صفقات بعملات أجنبية، ٢٠٠٠٠ جنيه أرباح إعادة تقدير أراضي مملوكة للمنشأة.

٥- لم يظهر ضمن الإيرادات ٥٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة عن مباني مؤجرة للغير (علماً

بأن الإيجار الشهري ٥٠٠ جنيه) بحجة أنها يتم تسويتها في إيرادات الثروة العقارية.

٦- حصلت المنشأة على التعويضات التالية:

- (أ) ١٠٠٠٠ جنيه تعويض عن بضاعة احترقت بالمخازن وبيعت مخلفات الحريق من البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ولم تدرج شيء بالدفاتر.
- (ب) ٥٠٠ جنيه أدرجت كتعويضات محصلة من شركة أخرى قامت بتقليد علامة المنشأة.
- (ج) ٥٠٠٠ جنيه تعويض عن سيارة أصيبت في حادثة وقد بلغت تكاليف إصلاح السيارة ٣٠٠٠ جنيه ولم تدرج شيء بالدفاتر.

٧- حصلت المنشأة الإيرادات الفرعية التالية ولم تدرجها ضمن إيراداتها:

- ١٠٠٠ جنيه خصم مكتسب
- ٢٠٠ جنيه فوائد بيع بالتقسيط
- ٣٠٠٠ جنيه فوائد أذون خزانة
- ٤٠٠٠ جنيه فوائد الحسابات الجارية الدائنة بالبنك
- ٥٠٠٠ جنيه منح وإعانات تصدير من وزارة الصناعة للمساعدة في مواجهة منافسة المنتجات المصرية في الأسواق الدولية.
- ٦٠٠٠ جنيه أرباح أوراق مالية في إحدى الشركات المساهمة.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل		٩٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>		
مسحوبات بضاعة	٦٠٠	
مسحوبات أثاث (١٢٠٠ - ٣٠٠)	٩٠٠	
أرباح بيع بضاعة غير مسجلة كمشتريات أو مبيعات	٣٠٠	
إيرادات مبني مؤجر للغير	٦٠٠٠	
تعويضات عن بضاعة محترقة	١١٠٠٠	
تعويض عن سيارة (٥٠٠٠ - ٣٠٠٠)	٢٠٠٠	
خصم مكتسب	١٠٠٠	
فوائد بيع بالتقسيط	٢٠٠	
منح وإعانات تصدير	٥٠٠٠	<u>٢٧٠٠٠</u>
		١١٧٠٠٠
<u>يخصم منه:</u>		
ديون معدومة محصلة لم تعتمدها مصلحة الضرائب (١٢٠٠ - ٨٠٠)	٤٠٠	
أرباح إعادة تقدير أرض مملوكة للمنشأة	٢٠٠٠٠	<u>٢٠٤٠٠</u>
صافي الربح الضريبي		٩٦٦٠٠

❖ التعليل على الحل:

- (١) تم إضافة ٦٠٠ جنيهه مسحوبات البضاعة لصاحب المنشأة ومسحوبات أثاث بصافي مبلغ ٩٠٠ جنيهه باعتبارها مسحوبات عينية تخضع للضريبة حسب تكلفتها.
- (٢) تم اعتماد مكاسب الصفقات بعملات أجنبية باعتبارها أرباح تخضع للضريبة.
- (٣) تم إضافة إيرادات المبني المؤجر للغير باعتبارها إيرادات تخضع للضريبة ولم يتم تسجيلها بالدفاتر وقد تم احتسابها على أساس الاستحقاق باعتبار أن الإيجار الشهري ٥٠٠ جنيهه والإيجار السنوي ٥٠٠×١٢ شهر = ٦٠٠٠ جنيهه.

٤) تم إضافة مبلغ ١١٠٠٠ جنيه وهو عبارة عن قيمة التعويضات عن البضاعة المحترقة
ثم بيع المخلفات باعتبار أن التعويضات تخضع للضريبة.

٥) تم اعتماد التعويض عن تقليد علامة المنشأة بمبلغ ٥٠٠ جنيه باعتبار أن هذا
التعويض يخضع للضريبة كما تم اعتماد التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة
إصابة إحدى سيارات المنشأة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه مع استبعاد تكاليف الإصلاح بمبلغ
٣٠٠٠ جنيه.

٦) تم إضافة مبلغ ١٠٠٠ جنيه قيمة خصم مكتسب لم تدرج ضمن الإيرادات بالدفاتر
باعتباره إيراد يخضع للضريبة.

٧) تم إضافة مبلغ ٢٠٠ جنيه قيمة فوائد بيع بالتقسيط باعتبارها عوائد تخضع للضريبة
وتدخل ضمن وعاء الضريبة.

٨) تم إضافة مبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة منح وإعانات التصدير باعتبار أن هذه الإعانات
إيراداً يخضع للضريبة.

٩) أما بالنسبة لفوائد أذون الخزانة البالغة ٣٠٠٠ جنيه وفوائد الحسابات الجارية الدائنة
بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وأرباح الأوراق المالية في إحدى الشركات المساهمة بمبلغ ٦٠٠٠
جنيه والتي لم تدرج ضمن إيرادات المنشأة فهي معفاة طبقاً للمادة (٣١) من القانون
٩١ لسنة ٢٠٠٥م وبالتالي فإنه لا تدخل ضمن وعاء الضريبة.

١٠) بالنسبة للديون المعدومة المحصلة والبالغة ١٢٠٠ جنيه والتي تم تسجيلها ضمن
الإيرادات فقد سبق اعتماد مبلغ ٨٠٠ جنيه منها بمعرفة مصلحة الضرائب وبالتالي
فإنه يتعين التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى:

إذا كان مصلحة الضرائب قد سبق اعتمادها للديون المعدومة ضمن التكاليف فإنها
تخضع للضريبة عند تحصيلها.

الحالة الثانية:

إذا كان مصلحة الضرائب لم يسبق لها اعتمادها ضمن التكاليف فإنها لا تخضع للضريبة عند تحصيلها وتخضع إذا كانت أدرجت بالدفاتر.

وفي الحالة الأولى التي نحن بصددنا فإن الديون المدومة المحصلة والتي تم تسجيلها بالدفاتر كإيراد بلغت ١٢٠٠ جنيه والديون المدومة السابق اعتمادها كتكاليف ٨٠٠ جنيه وبالتالي فإن الديون المدومة التي تخضع من الوعاء ٤٠٠ جنيه (١١) فيما يتعلق بأرباح إعادة تقدير الأرض المملوكة للمنشأة والتي أدرجت بالدفاتر والبالغة ٢٠٠٠٠ جنيه فإنها أرباح دفترية (ورقية) لم تتحقق بعد ولذلك يتم خصمها من الوعاء.

التطبيق الثالث:

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى المنشآت الفردية لسنة ٢٠١٧ :

- ١ . بلغ صافي الربح المحاسبي من النشاط الجاري للمنشأة ٢٠٠٠٠٠ جنيه كما وجدت بضاعة تكلفتها ١٥٠٠٠ جنيه ، وتم بيعها بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر .
- ٢ . قام صاحب المنشأة بسحب بضاعة لاستخدامه الشخصي تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه وقيمتها السوقية ٦٥٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر .
- ٣ . أرسلت بضاعة إلى أحد وكلاء البيع بالعمولة قيمتها وفقاً لسعر الفاتورة ٣٠٠٠٠ جنيه ويتحدد السعر على أساس (التكلفة + ٤٠ %) وقد سجلت هذه البضاعة ضمن المبيعات وبالرغم من وجود بضاعة باقية لدى الوكيل قيمتها بسعر الفاتورة مبلغ ٤٠٠٠ جنيه .
- ٤ . أدرج ضمن قائمة الدخل مبلغ ٦٠٠٠ جنيه عبارة عن ديون مدومة محصلة ، علماً بأن سبق أن اعتمدت مصلحة الضرائب نصف هذا المبلغ فقط كديون مدومة.

- ٥ . أدرج ضمن قائمه الدخل مبلغ ٨٠٠٠ جنيهه أرباح عملات أجنبية يتضمن مبلغ ٢٠٠٠ جنيهه أرباح تقويم رصيد الحساب الجاري للممول بالدولار لدى أحد البنوك .
- ٦- أدرج ضمن قائمة الدخل مبلغ ٤٠٠٠ جنيهه قيمة تعويض قضائي مستحق للممول نتيجة قيام إحدى الشركات بفسخ توريد بضاعة إليها ولم تسدد الشركة التعويض لقيامها باستئناف الحكم .

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل		٢٠٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>		
ربح بيع بضاعة مباعه لم تسجل في الدفاتر	٥٠٠٠	
مسحوبات بضاعة لصاحب المنشأة	<u>٦٠٠٠</u>	<u>١١٠٠٠</u>
		٢١١٠٠٠
<u>يخصم منه:</u>		
أرباح غير محققة عن بضاعة باقية لدى وكلاء البيع	٤٠٠٠	
ديون معدومة محصلة لم تعتمد مصلحة الضرائب	٣٠٠٠	
أرباح عملات أجنبية غير محققة	٢٠٠٠	
تعويض قضائي لم يحصل	<u>٤٠٠٠</u>	<u>(١٣٠٠٠)</u>
صافي الربح الضريبي		١٩٨٠٠٠

التطبيق الرابع:

- بلغ الربح المحاسبي لمنشأة آسـر عزام ، عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ صافي ربح قدره ٢٠٠٠٠٠٠ جنيهه ، وبفحص قائمة الدخل من جانب مأمور الضرائب اتضح له الآتي:
- ١- ظهر بند أجور ومرتببات العاملين في قائمة الدخل بمبلغ ٧٠ ألف جنيهه وبفحص هذا البند تبين انه عبارة عن ٥٤٠٠٠٠ جنيهه المرتببات المدفوعة للعاملين علما بان

المرتبات الشهرية للعاملين تبلغ ٥٠٠٠ جنيه ، والباقي قدره ١٦٠٠٠ جنيه عبارة عن المبلغ المدفوع من أموال المنشأة لصندوق العاملين الخاص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة .

٢- أدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل ٤٨٠٠٠ ج المرتب السنوي للشريك محمود تغيان نظير الإدارة

٣- ظهر بند التأمينات المسددة في قائمة الدخل بمبلغ ٣٥ ألف جنيه وتبين أنها عبارة عن ١٥٠٠٠ جنيه تأمينات مدفوعة عن عطاءات ومناقصات ، ١٦٠٠٠ جنيه حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية بها ، والباقي التأمينات الاجتماعية عن صاحب المنشأة.

٤- قامت المنشأة في بداية العام المالي ٢٠٠٧م بشراء أجهزة حاسبات ومجموعة برامج محاسبية وذلك بهدف ميكنة حساباتها ، وبلغت تكلفة هذه الأجهزة والبرامج ٣٠ ألف جنيه ، حملت بالكامل علي قائمة الدخل في نفس العام .

٥- تبين أن هناك مبيعات لابن صاحب المنشأة عمرو من منتجات المنشأة سجلت ضمن المبيعات بالتكلفة بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه ، علما بان المنشأة تتبع سياسة تسعير منتجاتها علي أساس التكلفة مضافا إليها هامش ربح ٢٠% من التكلفة .

٦- أدرج بقائمة الدخل ديون معدومة بمبلغ ١٤٠٠٠ جنيه ، واتضح أن هذا الدين علي احد عملاء المنشأة في حالة عسر مالي ومهدد بالإفلاس، ولكن المنشأة لم تتخذ أية إجراءات للمطالبة بهذا الدين .

٧- ظهر ضمن الإيرادات بقائمة الدخل إيرادات استثمارات مالية بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه، وقد تبين أنها عبارة عن أرباح نتيجة بيع أسهم مملوكة للمنشأة ومسجلة بسوق الأوراق المالية بقيمة أزيد من قيمتها الدفترية .

٨- بفحص بند المصروفات العمومية تبين انه يتضمن ٤٠٠٠٠ جنيه عبارة عن تعويض حكم به علي المنشأة نتيجة حادث لسيارة المنشأة تسبب فيه السائق، والذي تم حبسه

علي ذمة القضية ، نظرا لأنه المخطأ رأيت إدارة المنشأة تحمل هذا التعويض دون الرجوع إلي السائق وبدلا من حسبه .

المطلوب:

تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين كإيراد نشاط تجاري وصناعي .

الحل:

صافي الربح المحاسبي (قائمة الدخل)		٢٠٠٠٠٠
<u>يضاف إليه</u>		
مرتب الممول	٣٦٠٠٠	
فرق مبالغ مدفوعة لصندوق العاملين	٤٠٠٠	
تأمين مناقصات	١٥٠٠٠	
فرق بين تكلفة الحاسبات وإهلاكها	١٥٠٠٠	
فرق تقييم مبيعات لابن الشريك عمرو	٢٠٠٠	
ديون معدومة غير معترف بها	١٤٠٠٠	
تعويضات مدفوعة	٤٠٠٠٠	١٢٦٠٠٠
<u>يخصم منه</u>		٣٢٦٠٠٠
فرق مرتبات العاملين		٦٠٠٠
صافي الربح بعد التعديلات		٣٢٠٠٠٠
يخصم منه : إيرادات أوراق مالية معفاة		(٥٠٠٠)
صافي الربح الضريبي		٣١٥٠٠٠

الشرح والتعليق:

١- مرتب الممول لا يعد من التكاليف واجبة الخصم لأنه توزيع للربح وحيث انه مدرج لذا يضاف للربح مبلغ ٣٦٠٠٠ ج .

٢- (أ) أجور ومرتبات العاملين تعد من التكاليف واجبة الخصم بما يخص العام

المدرج = ٥٤٠٠٠ ج

الواجب = ١٢ × ٥٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ ج

لذا يخصم ٦٠٠٠ ج

(ب) بالنسبة للمبالغ المدفوعة لصندوق خاص بالعاملين فتعد من التكاليف واجبة الخصم بافتراض أن للصندوق لائحة خاصة به وان امواله منفصلة عن أموال المنشأة بشرط ألا تتجاوز ٢٠% من إجمالي أجور العاملين السنوية

المدرج = ١٦٠٠٠ ج

الحد الاقصى = ٢٠% × ٦٠٠٠٠ ج = ١٢٠٠٠ ج

لذا يضاف للربح ٤٠٠٠ ج تعدت الحد الاقصى

٣- (أ) بالنسبة للتأمينات المدفوعة عن عطاءات ومناقصات لا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها من قبيل التأمينات المستردة وحيث أنها مدرجة لذا تضاف للربح ١٥٠٠٠ ج .

(ب) تعد حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية سواء عن العاملين أو صاحب المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم وحيث أنها مدرجة لذا لا تعديل .

٤- بالنسبة لتكلفة شراء حاسبات وبرامج محاسبية لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم لأنها تمثل مصروفات رأسمالية يتم استهلاكها واعتبار الإهلاك من التكاليف واجبة الخصم وحيث أنها مدرجة لذا تضاف للربح

المدرج = ٣٠٠٠٠ ج

-----	رصيد أول المدة
٣٠٠٠٠	+الاضافات
-----	- الاستبعادات
٣٠٠٠٠	اساس الاهلاك

وحيث أن أساس الإهلاك رقم موجب يتجاوز ١٠٠٠٠ ج لذا يحسب الإهلاك كما يلي :

$$\text{إهلاك الأثاث الواجب أدراجة} = ٣٠٠٠٠ \times ٥٠\% = ١٥٠٠٠ \text{ ج}$$

يضاف الفرق ومقداره ١٥٠٠٠ ج

٥- بالنسبة للمبيعات لابن الممول فتعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة بالسعر المحايد

(سعر البيع) وحيث أنها أدرجت بالتكلفة لذا يضاف الفرق للربح .

$$\text{المدرج} = ١٠٠٠٠ \text{ ج (التكلفة)}$$

$$\text{الواجب} = ١٠٠٠٠ \times ١٢٠\% = ١٢٠٠٠ \text{ ج}$$

يضاف ٢٠٠٠ ج للربح

٦- الديون المعدومة لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم لان المنشأة لم تتخذ الإجراءات

القانونية للمطالبة بها وحيث أنها مدرجة لذا تضاف للربح .

٧- إيرادات الأوراق المالية الناتجة من بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة تعد من الإيرادات

المعفاة من الضريبة وحيث أنها مدرجة لذا تخصم بعد استبعاد التبرعات لجهات خاصة

والخسائر المرحلة من سنوات سابقة أن وجدت .

٨- التعويضات المدفوعة عن حادث سيارة لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم بسبب خطأ

السائق وحيث أنها مدرجة لذا تضاف للربح .

تطبيقات غير محلولة

(١) - تقوم شركة مقاولات بتنفيذ العقد رقم (٥٥) والخاص بإنشاء مبنى فصول لكلية التجارة وكانت بيانات العقد كالتالي:

١- قيمة العقد ١٥ مليون جنية، والتكاليف المقدرة للتنفيذ ١٢ مليون جنية.

٢- مدة تنفيذ العقد ٣ سنوات.

٣- بلغت التكاليف الفعلية في نهاية السنة الأولى ٨٤٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي في نهاية السنة الأولى.

(٢) - بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت عن العام المنتهي في ٣١/١٢/٢٠١٦م مبلغ ٨٠٠٠٠ جنية فإذا علمت أن:

(١) تتضمن مصروفات المنشأة ٢٥٠٠٠ جنية عوائد قروض مستخدمة في النشاط بمعدل ٢٠% علما بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي ٩%.

(٢) تتضمن إيرادات المنشأة عوائد سندات مقيدة بالبورصة المصرية مبلغ ٦٠٠٠ جنية.
المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

(٣) - تضمنت مصروفات المنشأة مبلغ ٢٠٠٠٠ جنية وهي عبارة عن المبالغ التي استقطعت من أموال المنشأة عن سنة ٢٠١٥م لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش علما بأن إجمالي المرتبات وأجور العاملين والمكافآت الخاصة بهم من هذه السنة بلغت ١٠٠٠٠٠ جنية. وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ٢٠٠٠٠ جنية مكافآت.

والمطلوب: بيان المعالجة الضريبية للمبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة.

(٤) - إذا فرض أن صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ١٠٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٧، وبالإطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية:

٤٠٠٠ ج تبرعات للهيئة العامة للتأمين الصحي.

٦٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.

١٠٠٠ ج تبرعات وإعانات لبعض فقراء الحي .

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي.

(٥) - تبيين من الفحص الضريبي ما يلي:

- الإيجار السنوي الظاهرة في قائمة الدخل ٢٠٠٠٠٠ جنيه.
- المنشأة تستأجر العقار الذي تزاول فيه نشاطها.
- تتضمن المصروفات العمومية ٧٠٠٠ تأمين مدفوع لصاحب العقار ٢٠٠٠ مساهمة في مصاريف ترميم العقار.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

(٦) - تبيين من الفحص الضريبي لدفاتر إحدى الشركات ما يلي:

- يتضمن بند المصروفات العمومية والإدارية ٥٠٠٠ إهلاك عقار ، ٢٠٠٠ مصروفات ترميم العقار، ١٠٠٠ ضريبة عقارية (١٠%).
- العقار المملوك للمنشأة ويتكون من ٤ طوابق تزاول نشاطها في ثلاث طوابق فقط ويتم تأجير الطابق الرابع بإيجار شهري ٥٠٠ جنيه لم يدرج بقائمة الدخل.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

(٧) - بلغ صافي الربح المحاسبي لمنشأة محمود بكر الصناعية عن السنة المنتهية في

٢٠١٧/١٢/٣١ م مبلغ ١٢٠٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي تبين الآتي :

- ١- توجد بضاعة مبيعة في ٢٠١٧/١٢/٣١ م لم تسجل بالدفاتر قيمتها ٢٠٠٠ ج .
- ٢- تبلغ تكلفة المخزون عن المواد الخام في ٢٠١٧/١٢/٣١ مبلغ ٢١١٥٠٠ ج والقيمة السوقية ٢٥٠٠٠٠ ج وكانت المنشأة تقيم المخزون عادة علي أساس التكلفة إلا أنها قومته هذا العام بأقل من سعر التكلفة بمعدل ١٠% .

٣- تكلفة المواد الخام الموجودة بالجمارك ٣٥٠٠٠ ج وقد سجلت كمشتريات إلا أنها لم تدرج ضمن قوائم جرد المخزون .

٤- مسحوبات الممول من البضاعة تكلفتها ٤٠٠٠ ج لم تسجل بالدفاتر حتى نهاية السنة.

٥- يتضمن مخزون البضاعة التامة الصنع ٨٠٠٠ ج تكلفة البضاعة المرسله لوكلاء البيع .

٦- يتضمن حساب الأرباح والخسائر ما يلي :

أ - ١٠٠٠٠ ج خسائر رأسمالية ناتجة من انهيار مبني مملوك للمنشأة تبلغ صافي قيمته الدفترية محاسيبا ٢٥٠٠٠ ج بينما تبلغ ضريبيا ٥٠٠٠٠ ج علما بأنه تم بيع الأنقاض بمبلغ ١٥٠٠٠ ج .

ب - ٤٠٠٠ ج خسائر ناتجة عن إعادة تقدير الحسابات بالعملة الأجنبية .

ج - ٤٠٠٠ ج تمثل ديون معدومة محصلة وهي تتضمن ٣٠٠٠ ج تم اعتمادها من قبل مصلحة الضرائب .

د - ١٢٥٠ ج ربح رأسمالي من بيع سيارة نقل بمبلغ ١٠٠٠٠ ج في ٢٠١٧/٧/١ وقد تم شراء هذه السيارة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج في ٢٠١١/١/١ ويبلغ معدل الإهلاك المحسوب ١٠% .

٧- قامت المنشأة بتحصيل مبلغ ١٠٢٥٠ ج تمثل قيمة تعويض من احدي الشركات المنافسة نتيجة تقليدها العلامة التجارية ولم يسجل بالدفاتر .

المطلوب: قياس الربح الضريبي .

(٨) - فيما يلي بيانات قائمة الدخل لمنشأة محمود تغيان عن السنة المنتهية في

٢٠١٧/١٢/٣١ م

٩٠٠٠ ج مرتبات العاملين ، ٢٩٠٠ مصروفات عمومية ، ٣٥٠٠ ج استهلاكات ،
١٥٠٠ ج إيجار ، ٧٠٠ ج ديون معدومة ، ٨٠٠ ج تبرعات ، ٨٥٥٠ ج صافي الربح .
٢٠٧٠٠ ج مجمل ربح ، ٢٠٠٠ ج أرباح إعادة تقدير العملة الأجنبية ، ٢٠٠٠ ج عمولة ،
٢٥٠ ج فوائد البيع بالتقسيط ، ٨٠٠ ج فوائد سندات ، ١٢٠٠ ج أرباح رأسمالية لعقار .

وعند فحص حسابات المنشأة تبين للمأمور ما يلي :

- ١- أن بند المرتبات يتضمن ٦٠٠ ج مرتبات العاملين ، ١٨٠٠ ج مرتب الممول .
- ٢- ضمن بند المصروفات العمومية ٤٠٠ ج غرامه مدفوعة بسبب محاولة الممول تهريب بضاعة من المنطقة الحرة ببورسعيد مع العلم بان ثمن شراء هذه البضاعة وقيمتها ٢٠٠٠ ج أدرج ضمن المشتريات .
- ٣- ضمن بند الاستهلاكات ١٢٠٠ ج استهلاك شهرة محل مع العلم بان الشركاء سبق لهم شراء هذه الشركة في سنة ٢٠٠٨ من ممول آخر وكان من نتيجة الشراء ظهور حساب الشهرة بمبلغ ٣٦٠٠ ج وقد قرر الممول استهلاكها اعتبارا من سنة ٢٠٠٩ م علي ثلاث سنوات .
- ٤- مبلغ الإيجار يمثل القيمة الايجارية التي قدرها الممول للعقار المملوك للمنشأة وتباشر فيه نشاطها وتبلغ عوائده السنوية ٢٠٠ ج .
- ٥- يشمل بند التبرعات ٥٠٠ ج للأحزاب السياسية .
- ٦- أن الديون المعدومة علي مدين أفلس وغادر البلاد وبناء علي ذلك لم تقم المنشأة بالمطالبة القضائية لهذا الدين .

المطلوب:

تحديد الربح الضريبي .

(٩) - فيما يلي قائمة الدخل لأحدي المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في

٢٠١٧/١٢/٣١ :

المبيعات		٨٠٠٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	٧٠٠٠٠٠	
+ المشتريات	٥٠٠٠٠٠	
	١٢٠٠٠٠٠	
(-) بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات		٢٠٠٠٠٠
مجمل الربح		٦٠٠٠٠٠
<u>يطرح : مصروفات مختلفة</u>		
مصروفات إدارية	٢٤٠٠٠٠	
إهلاك أصول ثابتة	٤٠٠٠٠	
مصروفات عمومية متنوعة	١٠٠٠٠٠	
مخصصات	٢٠٠٠٠	٤٠٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠٠
<u>يضاف : إيرادات مختلفة</u>		
إيراد أوراق مالية	٥٣٦٠٠	
ديون معدومة محصلة	٦٤٠٠	
إيرادات أخرى متنوعة	١٤٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
صافي الربح		٤٠٠٠٠٠

وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

- ١- دأبت المنشأة علي تقويم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة ولكن هذا العام قومته بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ونظرا لانخفاض سعر السوق عن التكلفة فقد كونت مخصص انخفاض أسعار بضاعة بالفرق وقدره ١٠٠٠٠٠ ج .

- ٢- يتضمن بند إيرادات الأوراق المالية ١٣٦٠٠ ج إيرادات سندات تملكها المنشأة أما الباقي فيمثل إيرادات أسهم في شركة مساهمة أخرى .
- ٣- المصروفات الإدارية تتكون من البنود التالية : ١٢٠٠٠٠٠ ج مرتبات العاملين السنوية ، والباقي مكافآت للعاملين .
- ٤- يتضمن بند الاهلاكات مبلغ ١٠٠٠٠ ج إهلاك عقار مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بمعدل ٥% ومبلغ ٤٠٠٠ ج إهلاك أثاث بمعدل ١٢,٥% سنويا مشتري بداية العام السابق .
- ٥- يتضمن بند المصروفات المتنوعة ما يلي :
- أ- ٤٠٠ ج عوائد العقار المملوك للمنشأة وتزاول فيه نشاطها .
- ب- ٨٠٠ ج عوائد العقار المؤجر للغير .
- ج- تبرعات قيمتها ٢٠٠٠٠ ج منها ٨٠٠٠ ج لوزارة الصحة ، ٦٠٠٠ ج لجمعية الهلال الأحمر المصرية ، والباقي للفقراء .
- د- ٢٤٠٠٠ ج حملة إعلانية ستعود بالفائدة علي المنشأة لمدة ٣ سنوات .
- هـ- ٤٠٠٠ ج تأمينات الدخول في مزايدات ومناقصات .
- ٦- المخصصات تتضمن ٨٠٠٠ ج مخصص ديون معدومة ، ١٢٠٠٠ ج احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة .

المطلوب:

تحديد الربح الضريبي .

- (١٠) - بلغ الربح المحاسبي لمنشأة سلطان رمضان عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ م مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

أولاً : أدرج بقائمة الدخل المبالغ التالية :

١ - ١٠٠٠٠٠٠ ج تعويضات مستحقة علي الغير نتيجة عدم تنفيذ التزاماتهم علما بان ما حصل فعليا مبلغ ٦٠٠٠٠٠ ج .

٢ - ٢٠٠٠٠٠٠ ج منح من الحكومة لتشجيع المنشأة علي القيام بالأنشطة المتصلة بالجمهور وقد تبين أن هذا المبلغ عبارة عن سلفه لمدة ٣ سنوات .

٣ - ١٠٠٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة سبق أن اعتمدت منها مصلحة الضرائب في السنوات السابقة مبلغ ٧٠٠٠٠ ج .

٤ - ٥٠٠٠٠٠ ج أرباح إعادة تقدير اجري لإظهار الأصول بقيمتها الحقيقية .

٥ - ٢٥٠٠٠٠ ج إعانات من وزارة الصحة لتدعيم المستشفى الخاص بالعاملين، علما بان هذا المبلغ يتضمن ١٥٠٠٠ ج أعانه نقدية، والباقي أجهزة طبية قدرت قيمتها السوقية وقت الحصول عليها بمبلغ ١٥٠٠٠ ج

٦ - ٣٠٠٠٠٠ ج أرباح عملات أجنبية يتضمن مبلغ ١٠٠٠٠٠ ج أرباح تقويم الحساب الجاري للشركة بالدولار لدي احد البنوك .

ثانيا : لم يدرج بقائمة الدخل المبالغ التالية :

١٥٠٠٠ ج فوائد الأقساط المستحقة علي بعض عملاء البيع بالتقسيط .

٢٠٠٠٠ ج خصم تم الحصول عليه نتيجة سداد كمبيالات مستحقة قبل تاريخ استحقاقها .

٢٥٠٠٠ ج تعويضات تم الحصول عليها من شركة التأمين عن حريق بضاعة مملوكة وقد

تم استخدام مبلغ التعويض في شراء بضاعة مماثلة تماما للبضاعة التي تلفت.

المطلوب :

إجراء التعديلات اللازمة لتحديد الربح الضريبي .

(١١) - بلغ الربح المحاسبي لمنشأة اسماعيل جابر عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ م مبلغ ٢٥٠.٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح أن قائمة الدخل المعدة في هذا التاريخ أدرج بها التكاليف التالية :

- ١- إيجار احد المخازن المسدد عن ١١ شهر وقدره ١١٠٠٠ ج .
- ٢- ضرائب مسددة قدرها ٣٠٠٠٠ ج تتضمن ضرائب مسددة تحت حساب الضريبة علي الدخل في السنة السابقة وقيمتها ٢٢٠٠٠ ج والباقي ضريبة جمركية مسددة علي مدخلات .
- ٣- تبرعات قيمتها ١٨٠٠٠ ج منها مبلغ ١٠٠٠٠ ج مدفوعة لوزارة الصحة والباقي مدفوع لأحدى المستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي .
- ٤- ضريبة المباني الأصلية علي العقار المملوك لها والذي تزاوّل فيه النشاط ومقدارها ١٨٠٠ ج ، وكذلك المصروفات الخاصة بهذا المبنى ومقدارها ٣٥٠٠٠ ج والتي تتضمن ٢٥٠٠٠ ج تكلفة إقامة طابق علي المبنى بتاريخ ٢٠١٧/١/١ والباقي إهلاك للعقار بمعدل ٥% .
- ٥- مبلغ ١٦٠٠٠ ج مكافأة للعاملين تعادل مرتب أربعة شهور .
- ٦- أقساط التأمين الاجتماعي المسددة خلال السنة المنتهية للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية مبلغ ١٥٠٠٠ ج علما بان قسطين شهر نوفمبر وديسمبر لم يتم سدادهم بعد .
- ٧- مبالغ مستقطعة لأحد الصناديق الخاصة التي لها ذمة مالية مستقلة وقيمتها ١٢٠٠٠ ج .

المطلوب:

إجراء ما يلزم من تعديلات لتحديد الربح الضريبي .

(١٢) - أظهرت قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١ م لمنشأة اسماعيل جابر صافي ربح قدره ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه .

١- رأس مال المنشأة ٣٠٠٠٠٠٠٠ ج

٢- بند المرتبات والمكافآت وقدره ٢٧٧٠٠٠ ج يتضمن

(أ) ٣٠٠٠٠٠ ج مكافآت للعاملين بواقع مرتب ٣ شهور .

(ب) ١٢٠٠٠٠ ج مكافآت لابن الممول نظير انتدابه لبعض الاستشارات الهندسية للمنشأة.

(ج) ٢٥٠٠٠٠ ج محول لصندوق مستقل خاص بترك الخدمة .

(د) ٣٥٠٠٠٠ ج مرتبات سنوية للممول (المرتب الشهري ٣٠٠٠ ج) .

(هـ) ٤٥٠٠٠٠ ج مكافآت ترك الخدمة لثلاثة من موظفي المنشأة تقاعدوا .

٣- حث خطأ في التوجيه المحاسبي لبند المردودات حيث أدرجت مردودات مبيعات وقدرها

١٨٠٠٠ ج ضمن المشتريات وأضيفت إلي المخزون ، كما أدرجت مردودات مشتريات

بقيمه ١٠٠٠٠٠ ج ضمن المبيعات ، علما بان المنشأة يحتسب نسبة مجمل ربح

٢٠% من التكلفة ، وهناك بضاعة لازالت بالجمارك تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ ج ما زالت قيد

الفحص لم تدرج في حسابات المخزون .

٤- اتضح من فحص بند المبيعات أن :

(أ) هناك بضاعة سعر بيعها ٣٠٠٠٠٠ ج تم مبادلتها بأدوات كتابية استهلكت خلال

العام ولذلك لم يظهر أي إثبات لهذه العملية بالدفاتر .

(ب) هناك أرباح تعويض من شركة تأمين قدرها ٦٠٠٠٠ ج عن بضاعة تالفة مؤمن

عليها تكلفتها ٥٠٠٠٠٠ ج استبعدت من مخزون آخر المدة علما بان سعر بيعها

٦٠٠٠٠٠ ج ، كما أن هناك بضاعة تالفة غير مؤمن عليها تكلفتها ٣٠٠٠٠٠ ج

نصفها في حدود المسموح به تم بيعها بمبلغ ١٤٠٠٠٠ ج وقامت المنشأة باستبعاد

تكلفة التالف من مخزون آخر المدة وسجلت خسارة غير المسموح به في الدفاتر

(ج) لم يسجل ضمن المبيعات بضاعة أمانه مبيعة بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج عملتها ١٠%

سجلت ضمن الإيرادات ، كما أن كشوف الجرد لم تتضمن تكلفة هذه البضاعة

٥- يشمل بند الاستهلاكات علي :

(أ) ٨٠٠٠ ج استهلاك مباني المنشأة المملوك للممول ويتم مزاوله النشاط فيه علما

بان هذا الاستهلاك محسوب علي أساس نسبة ٤%

(ب) ٥٠٠٠٠ ج استهلاك حاسبات آلية تم اقتناؤها العام السابق بتكلفة ١٠٠٠٠٠ ج

علما بأنه لم يحتسب لهذه الحاسبات استهلاك إضافي ، وان ما قيمته ١٠% من

هذه الأجهزة تمثل حاسب شخصي يستخدمه الممول في أعمال المصنع وأعماله

الخاصة ، وفي نهاية هذا العام تم شراء أجهزه أخرى بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج لم

يحتسب لها أيه اهلاكات.

(ج) ١٢٥٠٠ ج استهلاك عادي لمجموعة الآلات والتي تتضمن آلات قديمة مشتراه

في ١/١/٢٠٠٤م قيمتها الدفترية في بداية هذا العام ١٠٠٠٠٠ ج وقد تم بيع

ربعها بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج في منتصف العام واستبدلت بالات جديدة دخلت الإنتاج

بمجرد استلامها كانت تكلفتها ٤٠٠٠٠٠ ج شاملة تأمين ونقل ٢٥٠٠٠ ج

ومصاريف تركيب وبناء قواعد ١٥٠٠٠ ج .

(د) ٢٣٧٥ ج استهلاك الأثاث والذي كانت تفاصيله كما يلي :

- ٢٠٠٠٠ ج ثمن أثاث مشتري في بداية عام ٢٠١٣م

- ١٣٠٠٠ ج ثمن أثاث مشتري في بداية عام ٢٠١٤م

- ١١٠٠٠ ج ثمن أثاث مشتري في منتصف عام ٢٠١٥م

- وفي نهاية عام ٢٠١٧م قرر المنشأة استبدال كل الأثاث القديم وقام ببيعه بمبلغ

١٩٠٠٠ ج وتم التعاقد علي شراء أثاث جديد بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج ولم يصل حتى نهاية

العام

٦- بند الأرباح الرأسمالية الظاهر بقائمة الدخل وقدره ٢٤٠٠٠٠ ج يتضمن ما يلي :

(أ) ١٧٠٠٠٠٠ ج ربح بيع أراضي ملك المنشأة تكلفتها الدفترية ٦٠٠٠٠٠٠ ج وتم بيعها بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ ج وبلغت العمولة والسمسرة ٣٠٠٠٠٠ ج سددت لشركة وساطة مسجلة لدي مصلحة الضرائب .

(ب) ٦٠٠٠٠٠ ج ربح بيع مجوهرات تم اقتناؤها في بداية عام ٢٠١٥ م بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ج وبيعت بمبلغ ٤١٠٠٠٠٠ ج ويحتسب لها إهلاك بمعدل ١٠% .

(ج) الباقي يمثل ثمن بيع سيارات ملك المنشأة كان أساس الإهلاك في بداية هذا العام ٨٠٠٠ ج

٧- بند الضرائب وقدره ٩٠٠٠ ج يتضمن ١٠٠٠ ج ضرائب دمغه ، ٢٥٠٠ ج ضرائب جمركية علي خامات مستوردة ، ١٧٠٠ ج ضرائب عقارية ، ١٣٠٠ ج ضرائب مرتبات العاملين ، الباقي ضرائب الدخل.

٨- بند المصروفات العمومية يمثل ١٨٠٠ ج مصاريف نقل للخارج حيث الشروط التسليم محل البائع ، ٧٠٠ ج مصاريف تحصيل أقساط المبيعات الآجلة ، ٣٠٠ ج مصاريف اجيو ، ٢٠٠ ج مصاريف بروتستو ، ٥٠٠ ج عجز خزينة في حدود المسموح به ، ٧٠٠٠ ج مصاريف نور ومياه .

٩- بند التبرعات وقدره ١٥٠٠٠ ج نصفه لجمعية حماية المستهلك والباقي للطلاب المكفوفين بمدرسة التأهيل الفكري التابعة لوزارة التربية والتعليم .

١٠- لم تتضمن قائمة الدخل بنود المصروفات التالية :

(أ) ١٠٠٠٠٠٠ ج تم سدادها للحصول علي ترخيص إنتاج ملابس بعلامة تجارية أمريكية الأصل

(ب) ٥٠٠٠٠ ج تبرعات للفلسطينيين المحاصرين في غزة ، ٢٠٠ ج للهيئة العامة للرقابة المالية.

(ج) مصاريف بوفيه ومصاريف نظافة واشتراك في مجلات أزياء عالمية وإكراميات بلغت أجماليها ٣٠٠٠ ج علما بأنها غير مؤيدة بمستندات وتعادل ٦% من إجمالي المصروفات المؤيدة بمستندات .

المطلوب:

تحديد الربح الضريبي مع الشرح والتعليق .

(١٣) - فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في

٢٠١٧/١٢/٣١ م :

المبيعات		٦٠١١٤٠
<u>تكلفة المبيعات:</u>		
مخزون أول المدة	٤٠٠٠٠	
+ المشتريات	<u>٣٠٠٠٠٠</u>	
	٣٤٠٠٠٠	
- مخزون آخر المدة	<u>(١٠٠٠٠٠)</u>	
مجمّل ربح		<u>٢٤٠٠٠٠</u>
<u>يطرح منه:</u>		٣٦١١٤٠
مرتبات	٩٠٠٠٠	
مصروفات إدارية وعمومية	١٠٠٠٠٠	
دعاية وإعلان	٢٠٠٠٠	
مخصصات	٦٠٠٠٠	
فوائد مدينة	٤٤٠٠٠	
تأمينات	١٦٠٠٠	
تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية	١٠٠٠٠	
		<u>(٢٤٠٠٠٠)</u>
		٢١١٤٠
		+

		٢٢٠٠٠
	عوائد ودائع بالبنوك المصرية	٤٣١٤٠
	بضائف إليه :	
	صافي الربح المحاسبي	

وبفحص قائمة الدخل تبين ما يلي :

- ١- يتضمن مخزون آخر المدة مبلغ ٢٨٠٠٠ ج بضاعة مبيعة لأحد العملاء لم تسلم بعد ، علماً بأن قيمتها أدرجت ضمن مبيعات العام.
- ٢- تتضمن المشتريات مبلغ ٦٠٠٠ ج مردودات مشتريات لم يتم إنزالها من قيمة المشتريات.
- ٣- يتضمن بند المرتبات ١٢٠٠٠ ج مرتب ابن صاحب المنشأة الطالب بجامعة القاهرة ، ومرتبات العاملين بواقع ٤٠٠٠ ج شهرياً والباقي مكافآت للعاملين.

٤- تتضمن المصروفات الإدارية والعمومية مبلغ ١٠٠٠٠ ج غير مؤيدة
بمستندات بيانها كالتالي : ٥٠٠٠ ج إكراميات ، ٤٠٠٠ ج إنتقالات داخلية
، ١٠٠٠ ج مصاريف بوفية.

٥- تتضمن مصروفات الدعاية والإعلان مبلغ ٤٠٠ ج مصروفات إعلان دورية
تدفع شهرياً ، والباقي حملة إعلانية ضخمة سوف تستفيد منها المنشأة
لمدة ٥ سنوات قادمة.

٦- المخصصات تتكون من البنود التالية : ٤٠٠٠ ج مخصص ديون مشكوك
في تحصيلها ، ١٨٠٠٠ ج مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، ٦٠٠٠ ج
مخصص ديون معدومة عن دين علي عملاء أفلسوا بالفعل ، واتخذت
المنشأة الإجراءات القانونية لتحصيل هذا الدين ولكن دون جدوي ،
٣٢٠٠٠ ج إهلاك المبني الذي تزاول فيه المنشأة نشاطها وذلك بمعدل
٨% قسط ثابت سنوياً.

٧- الفوائد المدينة تتكون من العناصر التالية : فائدة رأس مال صاحب المنشأة
وقدرها ١٤٠٠٠ ج ، الباقي فائدة قرض من البنك الأهلي عقد في
٢٠١٤/٨/١م بمعدل فائدة ١٥% سنوياً علماً بأن قيمة القرض
٢٠٠٠٠٠ ج.

٨- يتضمن بند التأمينات مبلغ ٨٠٠٠ ج أقساط تأمين علي حياة صاحب
المنشأة ، ٢٠٠٠ ج أقساط تأمين علي مخازن الشركة ضد الحريق
والسرقة والباقي تأمينات الدخول في مناقصات حكومية.

المطلوب : تحديد الربح الضريبي الخاضع للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري
والصناعي.

(١٤) - مقاول يعمل في مجال تشييد العقارات بقصد بيعها أشتري خلال عام ٢٠١٧م
قطعة أرض مساحتها ١٠٠٠ متر مربع بسعر ١٥٠٠ جنيه للمتر المربع لبناء عمارة

سكنية عليها تتكون من ١٠ طوابق بكل طابق شقتان مساحة إحداهما ٢٠٠ متر والأخرى ٣٠٠ متر. ولقد تكلف تشييد العقار المبالغ الآتية:

٥٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف تسجيل وترخيص العقار.

١٦٠٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف البناء والتشطيب.

٣٥٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف توصيلات المياه والكهرباء والصرف الصحي.

هذا مع العلم أن الممول باع أثناء العام ٦ وحدات من النوع الأول (مساحة ٢٠٠

متر) بسعر ١٥٠٠٠٠٠ جنيه للوحدة، كما باع ٨ وحدات من النوع الثاني (مساحة ٣٠٠

متر) بسعر ٢٢٥٠٠٠٠ جنيه للوحدة.

المطلوب:

تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عام ٢٠١٧ علماً بأن المصاريف الإدارية

والبيعية التي تكلفها الممول خلال العام ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

(١٥) - تعاقد أحد المقاولين في بداية عام ٢٠١٧ م على إنشاء مجمع سكني بقيمة

تعاقدية ٥٠ مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاوله خلال ٢٤ شهراً وتقدر

تكاليف هذه المقاوله بمبلغ ٤٠ مليون جنيه. وفي نهاية العام الأول تم تنفيذ الجزء الأول

من المقاوله ويتضمن الأعمال الخرسانية وبلغت تكاليفها الفعلية من واقع المستخلصات

٢٤ مليون جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح العقد الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٧ م.

(١٦) - منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام ٢٠١٤ بالعملات الآتية:

أ - قامت بالانتهاء من تنفيذ عقد مقاوله كان قد أسند لها في العام الماضي (٢٠١٣)

بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه وبتكلفة تقديرية تبلغ ٤٠٠ ألف جنيه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة

في العام الماضي (٢٠١٣) ١٨٠ ألف جنيه، وتبلغ التكاليف الفعلية المنفقة في العام الحالي

(٢٠١٤) لإتمام هذا العقد ٢٥٠ ألف جنيه.

ب - أسند لها خلال العام الحالي (٢٠١٤) عقد مقاولة بمبلغ ٧٠٠ ألف جنيه، وبتكلفة تقديرية ٦٠٠ ألف جنيه، ويستغرق تنفيذ العقد ١٨ شهراً تبدأ من منتصف عام ٢٠١٤ وحتى نهاية عام (٢٠١٥). هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية المنفقة على هذا العقد في عام (٢٠١٤) بلغت ٢٤٠ ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح العقد الأول والعقد الثاني وتحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة في عام ٢٠١٤.

(١٧) - منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام ٢٠١٤ بما يلي:

أ - أسند لها خلال العام عقد مقاولة بمبلغ ٦ مليون جنيه وبتكلفة تقديرية ٥.٥ مليون جنيه ويستغرق تنفيذ العقد ٢٤ شهراً من منتصف عام ٢٠١٤ حتى منتصف عام ٢٠١٥. هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية المنفقة على العقد خلال عام ٢٠١٤ بلغت ٢.٢ مليون جنيه.

ب - كانت المنشأة قد إسند لها في العام الماضي (٢٠١٣) عقد مقاولة بمبلغ ٥ مليون جنيه وبتكلفة تقديرية تبلغ ٤.٥ مليون جنيه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام الماضي (٢٠١٣) ٢.٧ مليون جنيه، وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام الحالي لانتهاه من إتمام تنفيذ العقد (٢٠١٤) ٢.٢٥ مليون جنيه.

المطلوب:

تحديد المعاملة الضريبية لأرباح العقد الأول والعقد الثاني عام ٢٠١٤.

(١٨) - بلغ الربح المحاسبي لمنشأة الأنوار لتجارة الأدوات الكهربائية عن سنة ٢٠١٤ مبلغ ١٧٠٠٠ ج . وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

(أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:

١ - ١٥٠٠٠ إهلاك سيارة نقل مشتراة في ١/١/٢٠١٣ بمعدل ٣٠% من تكلفة السيارة كما جرت عادة المنشأة منذ شراء السيارة.

٢ - ٢٠٠٠ ج نصف قيمة شراء علامة تجارية في ١/٤/٢٠١٤

٣- ٥٠٠٠ ج قيمة كمبيالة كانت مستحقة على العميل أشرف لصالح المنشأة استحقاق
٢٠١٤/١١/١ والذي توقف عن السداد واتخذت المنشأة فى مواجهته الإجراءات
اللازمة.

٤- ٤٠٠٠ ج قسط تأمين على حياة الممول لصالح نفسه.

٥- ٢٠٠٠ ج تبرعات لجامعة جنوب الوادي.

٦- ٤٠٠٠ ج تبرعات لجمعية الإيمان الخيرية ومستشفى الشفاء الخاضع لإشراف
الدولة.

٧- ٢٠٠٠ ج فوائد قرض من بنك مصر.

(ب) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ما يلى:

١- ٧٠٠٠ ج دين محصل سبق إعدامه ولم تعترف به مصلحة الضرائب كمصروف وقت
إعدامه.

٢- ٢٥٠٠٠ ج فوائد دائنة عن وديعة بالبنك الأهلي المصري.

(ج) بلغت خسارة المنشأة العام الماضي ١١٠٠٠ ج معتمدة ضريبيا.

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبي.

(١٩) - بلغ صافى الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية

الصناعية مبلغ ١٢٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٤م:

فإذا علمت ما يلى:

١- تتضمن مصروفات المنشأة: ٢٠ ألف ج مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور - ١١

ألف ج إهلاك آلات ومعدات مشتراه جديدة بمعدل ٢٠% (علما بأن تكلفتها ١٣٢ ألف ج

و تاريخ شرائها ٢٠١٤/٨/١، وتم تركيبها و أصبحت صالحة للاستعمال فى

١٠/١/٢٠١٤م ، وأن القيمة الدفترية للآلات والمعدات فى أول يناير ٢٠١٤ كانت ٩٠

ألف ج وأن المنشأة قامت ببيع آلات ومعدات فى ١/٩/٢٠١٤ بمبلغ ١٨ ألف ج)-

٣٠٠٠ ج مصروفات إعلان منها ١٨٠٠ ج حملة إعلانية مدفوعة في أول يوليو ٢٠١٤ لمدة ٣ سنوات - ٥٤ ألف ج عوائد قروض مستخدمة في النشاط تعادل ٢٧% - ١٠ آلاف ج تكلفة شراء حق اختراع في أول ابريل للمنتج الذي تقوم المنشأة بتصنيعه وبيعه - ٦٠٠٠ ج تبرعات منها ٤٠٠٠ ج لجمعية خيرية مصرية معترف بها والباقي لورثة موظفين سابقين بالمنشأة - ١٥ ألف ج مقابل مكافأة ترك الخدمة علما بأنه تم إيداع هذا المبلغ في صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة - ٤٠٠٠ ج أقساط تأمين على حياة الممول.

٢- تتضمن إيرادات المنشأة: ١٥٠٠ ج فوائد تأخير عن بعض العملاء - ١٦٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة نصفها سبق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب - ٦٠٠٠ ج عوائد ودائع بالبنك الأهلي - ٢٠ ألف ج إيجار مخزن مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بمبلغ ٢٠٠٠ ج شهريا.

والمطلوب: حساب الربح الضريبي الخاضع للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي عن عام ٢٠١٤ م.

(٢٠) - فيما يلي د / أ ، خ لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

مجمّل الربح	١٢٤٠٠٠	إلى د / الأجور والمرتبّات	٣٢٠٠٠
من د / إيراد عقار	١٠٠٠٠	إلى د / مكافآت العاملين	١٧٥٠٠
من د / مخصّص د.م	١٠٠٠	إلى د / الإهلاك	١٩٠٠٠
		إلى د / مخصّص ضرائب على الدخل	٢٢٠٠
		إلى د / تبرعات	٢٧٠٠
		إلى د / مصروفات عمومية	٨٠٠٠

		إلى د / مسحوبات	٤٠٠٠
		صافى الربح	٤٩٦٠٠
	١٣٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠

وبالفحص اتضح ما يلي :

١- يتضمن بند الأجور والمرتبات ٦٠٠٠ ج مرتب الممول نظير الإدارة ، ومبلغ ٢٠٠٠ ج مرتب لزوجة الممول مقابل عضويتها فى أحد نوادي المجتمع .

٢- يتضمن بند الإهلاك ما يلي :

أ- ٢٠٠٠ ج إهلاك عقار مملوك للمنشأة ، تؤجر نصفه للغير بإيجار شهري ١٠٠٠ ج ، والنصف الآخر تزاوّل فيه النشاط ، علما بأن العوائد السنوية للعقار تبلغ ٣٠٠ ج أدرجت ضمن المصروفات العمومية .

ب- الباقي إهلاك للأثاث علما بأن :

- القيمة الدفترية للأثاث فى ٢٠١١/١/١ تبلغ ١٠٠٠٠ ج .

- قام الممول بشراء أثاث جديد فى ٢٠١١/٧/١ مبلغ ٥٠٠٠٠ ج حيث احتسب له إهلاك معجل بمعدل ٣٠% من التكلفة وقد أدرج ضمن إهلاك هذا العام .

- قام الممول بالتخلص من الأثاث القديم حيث تم بيعه بمبلغ ٥٠٠٠ ج نقدا .

٣- يتضمن بند التبرعات مبلغ ٥٠٠ ج لإحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي نظير قبول ابن صاحب المنشأة بالمدرسة ، والباقي تكلفة موائد الرحمن فى شهر رمضان .

٤ - أن بند المسحوبات يمثل قيمة بضاعة سحبها الممول لاستعماله الخاص بسعر التكلفة علما بأن هذه العملية لم تثبت بالدفاتر .

المطلوب : تحديد الربح الضريبي

(٢١) - فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه)

المبيعات		
		<u>يطرح : تكلفة المبيعات</u>
	١٢٠٠٠	مخزون أول المدة
	٣٩٠٠٠٠	+ المشتريات
	٢٠٦٠٠٠	
١٩٤٠٠٠	١٢٠٠٠	- مخزون آخر المدة
١٥٦٠٠٠		مجمل الربح
	٧٠٠٠٠	<u>يطرح :</u> مصروفات عمومية وإدارية
	١٠٠٠٠	فائدة رأس المال
١٣٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	إهلاك أصول ثابتة
٢٦٠٠٠		<u>يضاف :</u> فوائد ودائع لدى البنوك المصرية
٢٤٠٠٠٠	١٠٠٠٠	ديون معدومة محصلة
٥٠٠٠٠		صافي الربح
٦٠٠٠٠		<u>يطرح :</u> خسارة فرع الكويت
(١٠٠٠٠)		رصيد الخسائر المرحلة

وبفحص قائمة الدخل اتضح ما يلي :

١ - تتضمن المصروفات العمومية والإدارية ما يلي :

- ١٠٠٠٠ ج إكراميات ودمغات عادية ونقابية ومصروفات نظافة (غير مؤيدة بمستندات) .

- ١٣٠٠٠ ج تبرعات منها ٨٠٠٠ ج لجمعيات خيرية مصرية مشهرة ، والباقي لورثة عاملين سابقين بالمنشأة .

- ٣٠٠٠٠ ج مكافآت عاملين بنسبة ٣٠% من الأجور والمرتببات السنوية للعاملين .

- ٣٠٠٠٠ ج فائدة قرض حصلت عليه المنشأة فى ١/٤/٢٠١٤ بقيمة ٢٠٠٠٠٠ ج ومعدل فائدة سنوية ١٥% .

٢- تتضمن الإهلاك ما يلي :

أ- ٢٠٠٠٠ ج إهلاك المبنى الذي تملكه المنشأة وتزاول فيه نشاطها بقيمة دفترية ٣٠٠٠٠ ج، علما بأن المنشأة لم تخصم المصروفات المتعلقة بهذا المبنى وهى عوائد مباني ٣٠٠ ج ، مصاريف صيانة ١٠٠ ج ، كما أن المنشأة لم تخصم الإيجار التقديري المتعلق بالمبنى.

ب- ١٣٠٠٠٠ ج إهلاك عادية للآلات والمعدات علماً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات والمعدات فى ١/١/٢٠١٤ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج .

- تم استيراد آلات ومعدات من الخارج فى ١/٧/٢٠١٤ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج وأن ثلث هذه الآلات لم يتم تركيبها أو استخدامها فى الإنتاج حتى ٣١/١٢/٢٠١٤ ، بينما تم استخدام الباقي فى الإنتاج اعتباراً من ١/٩/٢٠١٤ .

- تم بيع آله قديمة بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج نقداً فى حين أن قيمتها الدفترية فى تاريخ البيع (١/١١/٢٠١٤) تبلغ ٥٠٠٠٠ ج .

٣- تم إدراج مخزون آخر المدة بقائمة الدخل بسعر السوق ، فى حين أن تكلفته ١٠٠٠٠ ج وأن المنشأة اعتادت تقويم المخزون فى السنوات الماضية بسعر التكلفة .

٤- يوجد مردودات مشتريات قيمتها قمتها ٥١٠٠ ج لم يتم تسجيلها بالدفاتر بعد.

٥- المبيعات تتضمن بضاعة لدى أحد عملاء البيع قيمتها بسعر الفاتورة السورية

ج ٣٩٠٠٠

(سعر الفاتورة السورية ١٣٠% من التكلفة) علماً بأن البضاعة لم يتم بيعها حتى

٢٠١٤ / ١٢ / ٣١

٦- الديون المعدومة المحصلة نصفها لم تعتمد مصلحة الضرائب كديون معدومة في

السنوات السابقة ، أما الباقي فقد تم اعتماده .

٧- فرع الكويت له إدارته المستقلة عن المنشأة في مصر .

المطلوب : تحديد الربح الضريبي .

الفصل الرابع
الضريبة علي إيرادات
النشاط المهني أو غير
التجاري



الفصل الرابع

الضريبة علي إيرادات النشاط المهني أو غير التجاري

مقدمة :

تناول المشرع الضريبي إيرادات المهن الحرة وغير التجارية بالبواب الرابع من الكتاب الثاني من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المواد من المادة رقم (٣٢) وحتى المادة رقم (٣٦)، وفي البواب الثاني من الكتاب الخامس من القانون في المادتين رقة (٧٠، ٧١). وسوف نتناول الضريبة علي إيرادات المهن الحرة وغير التجارية بالتفصيل من خلال تناول النقاط التالية:

- ١ - الإيرادات الخاضعة للضريبة.
 - ٢ - تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة.
 - ٣ - التكاليف واجبة الخصم.
 - ٤ - الإعفاء من الضريبة.
 - ٥ - الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.
- ونتناول كلا من هذه العناصر بالتفصيل فيما يلي:

أولاً: الإيرادات الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (٣٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ علي أن:

"تفرض الضريبة علي:"

١. صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، إذا كانت ناتجة عن مزاوله

- المهنة أو النشاط في مصر. وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني".
٢. الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو الخارج.
٣. أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط.

يستفاد من هذا النص ان الضريبة تفرض علي:

- ١ - صافي إيرادات المهن الحرة.
- ٢ - صافي إيرادات المهن غير التجارية.
- ٣ - الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من استغلال حقوقهم.
- ٤ - أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون.

وتناقش كلا منها بالتفصيل فيما يلي:

١ - صافي إيرادات المهن الحرة:

لم يعرف المشرع الضريبي المهن الحرة تعريفاً جامعاً بل وصفها بأنها التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل.

ولقد حاول الكتاب وضع تعريف لهذه المهن، فمنهم من يعرفها "بأنها المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير عن طريق الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون"، ومنهم من يعرفها بأنها "كل مهنة تتعلق بخدمات يؤديها الشخص بعمله للغير علي أن يتحمل مسئولية هذا العمل ويحتفظ بحريته

فيه وبحيث يقدم للغير خدماته ونصيحته. كما يتضح تحت تصرفه ثمره عمله وصفوة خبرته، والمفروض أن رأس المال لا يعتبر عنصراً من عناصر تكوين الربح في هذا الحال، إنما قد يستعين به صاحب المهنة بطريقة عرضية للمساعدة علي مزاوله المهنة.

بينما يعرفها البعض الآخر بقوله "أن المهن الحرة هي تلك المهن التي تنظمها قوانين ولوائح خاصة، ويكون مصدرها العمل، ويكون العنصر السائد في ممارستها هو العنصر الذهني، مع انتفاء رابطة التبعية والخضوع وإشراف الغير، أي يمارسها الشخص مع احتفاظه باستقلاله القانوني والاقتصادي عن الغير".

ويستخلص من هذه التعاريف ان مقومات المهن الحرة تنحصر في الآتي:

- العمل المستقل هو العنصر الأساسي في تلك المهن.
- عدم وجود عنصر رأس المال في النشاط المهني، أو
- اشتراكه في تكوين الإيراد بصفة غير أصلية.
- قدر كاف من التأهيل والإعداد العلمي والاستعداد الذهني والخبرة العملية.

٣- صافي إيرادات المهن غير التجارية:

يعرف البعض المهن غير التجارية "بأنها لا يسود فيها رأس المال وحده، والتي لا تكون مهنة تجارية أو صناعية أو زراعية أو إجارة أو مهنة حرة، فإذا استبعدنا الحالات التي يسود فيها رأس وحده، والحالات التي يوجد فيها عقد عمل، فإنه يبقى لدينا المهن التجارية والصناعية والمهن الحرة التي لو حددناها فإننا نصل إلي المهن غير التجارية، مثل المستخلص الجمركي والكاتب العمومي".

بينما يعرفها البعض الآخر بقوله "أن المقصود بالمهن غير التجارية هي التي لم يرد بشأنها نص صريح في القانون التجاري، وكذلك المهن التي لم يخضعها المشرع الضريبي

للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، والتي يكون الإيراد الذي تدره لم يمارسها متأتياً من عنصر العمل أساساً ويزاولها بصفة مستقلة".

وبصفة عامة نجد انه من الصعوبة بمكان التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية، وإن كان يمكن القول عن المهن الحرة تقوم أصلاً علي أساس النشاط الذهني والدراسة والتأهيل كمهنة الطب والمحاسبة والهندسة، بينما لا تستلزم المهن غير التجارية ضرورة الحصول علي دبلوم عال مثل أعمال النسخ وعرض الأزياء.

٣- الدخل الذي ينلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية:

حقوق الملكية الفكرية هي الحقوق المخولة لكل من أصدر فكراً جديداً في المجالات العلمي المختلفة، بحيث يكون له الحق وحده في بيع أو استغلال هذا الفكر الجديد، وإذا ما حصل أصحاب حقوق الملكية الفكرية علي دخل ناتج من بيع أو استغلال هذه الحقوق، فإن هذا الدخل يخضع للضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية.

٤- أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من

هذا القانون:

بمعني أن أية إيرادات ناتجة من أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، يطبق عليها حكم هذه المادة (٣٢) من حيث سريان الضريبة عليها باعتبار أن الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام.

أما من ناحية النطاق المكاني لسريان الضريبة علي إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية، فيتضح أن القانون نص علي سريان الضريبة علي صافي الإيرادات الناتجة عن مزولة المهنة أو النشاط في مصر.

- الشروط الواجب توافرها في المهن الحرة والمهن غير التجارية :

تتوافر مجموعة من الشروط ، يمكن تناول كما يلي :

١- ممارسة المهنة بصفة مستقلة :

يجب أن يقوم صاحب المهنة بممارسة المهنة لحسابه الخاص ، أما إذا كان يمارس المهنة لحساب شخص أو أشخاص آخرين مقابل عائد مادي فإن ممارسة المهنة هنا لا يسودها صفة الاستقلال وإنما يسودها صفة التبعية ، ومن ثم ما يحصل عليه الممول من هذا العمل يخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

٢-١ اعتماد المهنة بصفة أساسية علي عنصر العمل :

تعتمد كل من المهن الحرة والمهن غير التجارية علي النشاط الذهني والخبرة والعلم في ممارسة المهنة أكثر من اعتمادها علي عنصر الآلات والمعدات التي تتطلب رأس المال ، وليس معني ذلك أن صاحب المهنة الحرة لا يستعين بعنصر رأس المال في ممارسة المهنة ، بل هناك بعض المهن تتطلب قدر من رأس المال وتستخدم تقنيات عالية من العدد والأدوات (مثل الأطباء) ، وإذا كان عنصر الخبرة المهنية والذهنية تظل هي الأساس في ممارسة المهنة.

٣- الاحتراف في ممارسة المهنة :

لكي يخضع صاحب المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية للضريبة يجب أن يزاول المهنة علي سبيل الاعتماد وبنية تحقيق أرباح.

٤- الإقليمية :

لكي تخضع صافي أرباح المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة فإنه يجب أن تكون ناتجة عن ممارسة المهنة أو النشاط في مصر بغض النظر عن جنسية ممارس المهنة أي سواء كان مصرياً أو أجنبياً ، وينبغي التنويه أن الضريبة تسري علي الممول المقيم بالخارج بالنسبة لإيراداته المحققة في مصر طالما أن المركز الرئيسي والدائم لممارسة المهنة في مصر (المنشأة الدائمة) ، أي أن المشرع هنا أخذ بمبدأ الإقليمية في فرض الضريبة تجنباً للازدواج الضريبي.

فمثلاً لا تسري الضريبة علي إيرادات الطبيب الذي يزاول مهنة الطب بعيادته الموجودة في إنجلترا ، إلا أنها تسري علي ما يحصل عليه من إيرادات نتيجة مزاوله المهنة في مصر سواء تم استدعائه للقيام بذلك أو أنه يملك عيادة أو مستشفى تعمل في مصر (المنشأة الدائمة) ، أي أن الضريبة تفرض علي أية مبالغ يحصل عليها طالما أنها دفعت من مصدر في مصر.

أيضاً مثال آخر: محاسب مقيم في مصر ويزاول مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبه الموجود في مصر ، كما أنه شارك أحد المحاسبين القانونيين بالسعودية في تكوين مكتب للمحاسبة والمراجعة في السعودية ، في هذه الحالة فإن الضريبة تسري علي أرباح المحاسب المقيم في مصر الناتجة من مزاوله المهنة في مصر ، أما نصيبه في أرباح مكتب المحاسبة والمراجعة بالسعودية لا تسري عليه الضريبة نظراً لاستقلال النشاط المهني الذي يمارس مكتب المحاسبة والمراجعة في السعودية عن الذي يمارس مكتب المحاسبة والمراجعة في مصر.

- من هم أصحاب المهن الحرة والمهن غير التجارية :

من الصعب التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية إلا أنه يمكن القول أن المهن الحرة تتطلب مؤهل عال مثل الطبيب والمحاسب والمهندس ، بينما المهن غير التجارية لا تتطلب ذلك مثل عروض الأزياء.

وطبقاً لقرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة ٢٠٠٥ الصادر في ٢٠٠٥/٧/٩ تكون المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (٧٠) من القانون هي:

- المحاماة.
- الطب.
- الهندسة (بما في ذلك الهندسة الزراعية).
- الصحافة.
- تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
- المحاسبة والمراجعة.
- الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن.
- الترجمة.
- القراءة والتلاوات الدينية.
- الرسم والنحت والخط.
- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتلفزيونية والإذاعية والمسرحية.
- عرض الأزياء.
- التخليص الجمركي.
- النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

ثانياً: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة :

تنص المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن:

"تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أي أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول، وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

ويمكن تناول المادة السابقة بالتوضيح من خلال تناول النقاط التالية:

- نطاق الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة.

- أسس تحديد هذه الإيرادات.

١- نطاق الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة:

يتبين من المادة (٣٣) من القانون أن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً

تتضمن ما يلي:

- صافي الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة، والمتمثلة في الأتعاب التي يحصل

عليها الممول من مزاوله نشاطه خلال السنة الضريبية ، وتخضع هذه الإيرادات

للضريبة في مصر وفقاً لقاعدة إقليمية الضريبة فمثلاً :

• تخضع الإيرادات التي يحصل عليها الممول المقيم في مصر (مصرياً أو أجنبياً) ، عن أعمال أدت في مصر أو في الخارج طالما أن المبالغ مدفوعة من مصدر في مصر.

• تخضع الإيرادات التي يحصل عليها الممول المقيم في الخارج (سواء كان مصرياً أو أجنبياً) ، عن أعمال أدت في مصر عن طريق منشأة دائمة يمتلكها في مصر. - عائدات التصرف في أي أصول مهنية، أي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أي أصل من الأصول المهنية بأكثر من قيمته الدفترية.

• **فمثلاً:** إذا قام أحد الأطباء ببيع الأجهزة الطبية الخاصة بعيادته وحقق من هذا البيع أرباحاً فإنها تخضع للضريبة بصفتها أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التصرف في أصول مهنية ، وقياساً علي ما سبق فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف في الأصول المهنية تعد من التكاليف واجبة الخصم.

- عائدات نقل الخبرات، وهي المبالغ التي يحصل عليه أصحاب المهن غير التجارية في مقابل نقل خبراتهم إلي الغير، أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة كلياً أو جزئياً، عائد تأجير كل أو جزء من مكان مزاوله المهنة إلي شخص آخر لمزاوله المهنة ، فمثلاً طبيب يؤجر حجرة من العيادة إلي طبيب آخر ، أو محامي يؤجر حجرة من المكتب إلي محام آخر إلخ.

- عائد الإيجار الذي يحصل عليه صاحب المهنة نتيجة وضع إعلان أو لافتة لشخص آخر علي واجهة المكتب الذي يزاول فيه المهنة.

*** مع ملاحظة أن :**

أن الإيرادات العارضة الناتجة من مصادر أخرى لا تنصل مباشرة بمزاوله المهنة فإنها لا تخضع للضريبة وفقاً لأحكام إيرادات المهن غير التجارية ، وإنما تخضع للضريبة وفقاً لأحكام طبيعة الإيراد فمثلاً الأطباء الزراعيه والعقارات المبنية لصاحب المهنة تخضع إيراداتها لأحكام إيرادات الثروة العقارية ، وأيضاً ما

يحصل عليه صاحب المهنة الحرة من مكافآت وحوافز سواء من الدولة أو غيرها
فإنها عارضة لا تخضع للضريبة مثل جوائز الدولة التقديرية أو المبالغ التي
يحصل عليها الممول مقابل إلقاء محاضرة في إحدى الجمعيات أو الهيئات أو الإذاعة
والنلفزيون بصفة عارضة ، فإنها لا تخضع للضريبة لأنها غير متصلة بمزاولة
المهنة.

٣- أسس تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة:

جري العرف علي تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لإيراد المهن غير التجارية
علي أساس أحدي الطرق التالية:

(أ) قاعدة الإيراد النقدي:

بموجبها تدرج الإيرادات التي تم قبضها خلال السنة فعلاً فقط في الجانب الدائن من
حساب الإيرادات والمصروفات لصاحب المهنة، وأن يحمل هذا الحساب بالمصاريف التي
تم سدادها فعلاً خلال السنة، بمعنى أن يقتصر ما يتضمنه حساب الإيرادات والمصروفات
علي الإيرادات المحصلة نقداً خلال السنة والمصروفات المدفوعة نقداً خلال نفس السنة،
ويتحدد الربح بالفرق بين الإيراد والمصروفات النقدية، دون أن يؤخذ في الاعتبار الإيرادات
والمصروفات المستحقة.

(ب) قاعدة الإيراد المكتسب:

علي أساس هذه القاعدة تؤخذ في الاعتبار جميع الإيرادات الخاصة بالسنة موضوع
المحاسبة، سواء حصلت أو لم تحصل، كما تتضمن المصروفات المتعلقة بنفس السنة،
سواء دفعت أو لم تدفع، أي إتباع مبدأ الاستحقاق، ويتمثل الربح في الفرق بين إيرادات
الخدمات المقدمة خلال السنة ونفقات تأدية هذه الخدمات.

(ج) القاعدة المشتركة:

تذهب هذه القاعدة إلي أن الإيرادات التي تؤخذ في الحساب عند تحديد وعاء الضريبة هي الإيرادات المقبوضة فعلاً خلال السنة، إما بالنسبة للمصروفات فتكون علي أساس المصروفات المستحقة عن نفس السنة.

هذا ويؤيد اغلب الكتاب قاعدة الإيراد النقدي عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية استناداً إلي ما جاء بالمادة (٧٨) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الذي تنص علي أن:

"يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة والنشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافآت أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة، إيصالاً موقعاً عليه منه، موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلي المصلحة عند الطلب".

وتسير مصلحة الضرائب أيضاً علي أساس قاعدة الربح النقدي حيث تحدد الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة بالإيرادات التي يتم قبضها خلال السنة، كما أن التكاليف التي تحتسب هي التكاليف التي يتم دفعها أو تتحقق فعلاً خلال السنة، ولا عبء بسنة الاستحقاق، وعلي ذلك فإنه يدخل ضمن وعاء الضريبة ما يتم قبضة مقدماً عن سنوات مقبلة أو مؤخراً عن سنوات سابقة، علي أنه إذا قام الممول برد كل هذه المبالغ أو جزء منها في سنة تالية وكان قد بق إخضاعها للضريبة فيحق له خصمها من الأرباح في السنة التي ردت فيها.

وتذكر مصلحة الضرائب بالألا تقتصر المتحصلات التي يشملها الوعاء علي الإيرادات المحصلة نقداً، وإنما تتضمن أية إيرادات أديت للممول سواء بقبضها نقداً أو بشيكات أو وضعت تحت تصرفه في حسابه الجاري أو تم أداؤها بطريقة المقاصة، أو بأية طريقة أخرى من طرق الأداء.

وإذا ثبت أن الممول يمسك دفاتر منتظمة علي أساس طريقة الاستحقاق وأمكنه أن يستخلص منه إقراراً لمصلحة الضرائب مبنياً علي الأساس النقدي وتمكنت المأمورية من مطابقة إقراره علي دفاتره، فلا ترفض الدفاتر بسبب إتباع الممول طريقة الاستحقاق، بل يعدل الإقرار طبقاً للأساس النقدي من واقع البيانات الواردة في دفاتره.

وتبرر مصلحة الضرائب إتباعها للمبدأ النقدي في تحديد وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية إلي أن طبيعة عملهم تختلف عن طبيعة عمل التاجر، علاوة علي أن محاسبتهم علي أساس الأرباح المستحقة قد يلحق بهم الظلم نظراً لاقتضاء ضرائب عن أرباح لم يحصلوا عليها فعلاً.

ثالثاً: التكاليف واجبة الخصم:

تنص المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي أن التكاليف واجبة

الخصم هي:

- ١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاوله المهنة.
 - ٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.
 - ٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.
 - ٤- أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.
- وفي تطبيق أحكام ابندين (٣ و ٤) يشترط ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة ٣٠٠٠ جنية سنوياً.
- ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون.

وتنص المادة (٣٤) من القانون علي أن:

"يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٣) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والتي تؤول إليها بما لا يتجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي.

ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون".

وتنص المادة (٣٥) من القانون علي أن:

"يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة ١٠% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

وفي تطبيق أحكام هذا الباب يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة".

توضح هذه المواد الأعباء والتكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة وسنحاول

تغطية هذا الموضوع بمناقشة النقاط التالية:

- ١ - الشروط الواجب توافرها لخصم التكاليف والمصروفات.
- ٢ - التكاليف والمصروفات والمبالغ واجبة الخصم.
- ٣ - التكاليف والمصروفات المحددة حكماً.

١- الشروط الواجب توافرها لخصم التكاليف والمصروفات:

يشترط لخصم التكاليف والمصروفات من الإيرادات الإجمالية ما يلي:

أ- **أن تكون لازمة لمباشرة المهنة**، أي أن تكون ضرورية للحصول علي الإيراد أو المحافظة عليه، ومن ثم فإن المصاريف الشخصية الخاصة بالمول لا تعتبر من التكاليف، أما إذا كانت المصاريف مشتركة أي تتضمن جزءاً لازماً لمباشرة المهنة وجزءاً مقابل الاستعمال الشخصي مثل مصاريف السيارة التي تستخدم في مباشرة المهنة وفي نفس الوقت يستعملها الممول في أغراضه الشخصية، وكذلك التليفون المشترك بين المكتب أو العيادة ومنزل الممول، فيجب تقسيم هذه المصاريف واستبعاد الجزء الخاص بالاستعمال الشخصي بحيث لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم إلا المتعلقة بالعمل وحده. وقد جري العمل في مصلحة الضرائب علي استبعاد ٣/١ مثل هذه المصاريف مقابل الاستعمال الشخصي واعتماد الباقي كتكاليف.

ب- **أن تكون النفقة إيراديه وليست رأسمالية**، إذا أن النفقة الرأسمالية تقسم علي السنوات الضريبية بمقدار ما تستفيده كل سنة منها.

ج- **أن تكون قد دفعت فعلاً**، وذلك عملاً بالمبدأ النقدي، وإن كانت مصلحة الضرائب تسمح بخصم أقساط إهلاك العدد والآلات والأثاث وذلك لأنها تعتبر في حكم المدفوعة.

د- **أن يمسك الممول حسابات منتظمة**، ويستفاد ذلك من نص المادة (٣٥) من القانون الذي يقضي، بأن يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات، ويكون الخصم بنسبة ١٠% في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

هـ - **أن تكون مؤيدة بمستندات** كالفواتير والإيصالات والقيود وغيرها من مستندات الإثبات الخارجية أو مستندات داخلية بالنسبة للمصروفات التي لا تسمح طبيعتها بوجود مستندات خارجية مثل مصروفات الضيافة والانتقال.

٣- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :

سبق أن أوضحنا أن المادة (٣٣) من القانون تنص علي أن يكون تحديد صافي الإيرادات علي أساس إيراد العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة.

ويقصد بالتكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة كافة النفقات المصروفات الواجب استبعادها من الإيراد للوصول إلي الربح الصافي، وهي تتضمن كل مصروف يكون له اتصال بمباشرة المهنة، بحيث كون من الضروري دفعه في سبيل الحصول علي الربح. كما أورد المشرع التكاليف والمصروفات والمبالغ واجبة الخصم للوصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة في المواد (٣٣-٣٥) من القانون، إلا أن هناك بعض التكاليف والمصروفات الأخرى اللازمة لمباشرة المهنة لم ينص عليها القانون صراحة، وإن كان يقضي بخصم التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة.

وسنحاول بيان كل من هذه الأنواع فيما يلي:

١/٣: التكاليف والمصروفات التي نص القانون عليها اعتبارها واجبة الخصم:

حدد المشرع الضريبي بعض التكاليف والمصروفات التي تعتبر لازمة لمباشرة المهنة وواجبة الخصم في المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وهي:

١/١/٣: إهلاكات الأصول الثابتة:

تعتبر إهلاكات الأصول الثابتة كالمباني والأثاث والآلات والأدوات والمعدات والسيارة التي يستخدمها الممول في مباشرة مهنته من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، بشرط

أن تكون أقساط الإهلاك المقدرة مناسبة وغير مبالغ فيها، ومتماشية مع أحكام المادتين (٢٥، ٢٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

٣/١/٣: رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة:

حيث يسمح للممول بخصم رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة، للقيد في النقابة التي يتبعها والتي يتعين سدادها للحصول على ترخيص بمزاولة المهنة، وللاستمرار في مزاومتها.

٣/١/٣: الضرائب:

يسمح للممول بخصم الضرائب المباشرة التي يؤديها بمناسبة مباشرة المهنة ما عدا الضريبة التي يؤديها طبقاً لهذا القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ باعتبارها ليست عبئاً على الإيراد، ولكنها استعمال له.

٤/١/٣: المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات:

وهي المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات التي تصرف لإعطاء النقابة.

٥/١/٣: أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي:

تعتبر أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي من التكاليف واجبة الخصم بشرط:

- أن يكون التأمين على الممول لمصلحته وزوجته وأولاده القصر.
- ألا تزيد جملة ما يعني للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للبندين (٤، ٥) على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً.
- ألا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون.

٢/٢: التكاليف والمصروفات الأخرى التي لم ترد بالقانون:

بالرغم من أن القانون لم ينص صراحة علي خصم التكاليف والمصروفات التالية: إلا أنها تعتبر لازمة لمزاولة المهنة، وبالتالي واجبة الخصم، وهي:

١/٢/٢: الإيجار:

إذا كان المكان المخصص لمزاولة المهنة مستأجراً من الغير، فإنه يحق للممول أن يخصم قيمة هذا الإيجار من الإيرادات.

٢/٢/٢: الأجور والمرتبات:

تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم كافة الأجور والمرتبات والأتعاب والعمولة التي يدفعها الممول إلي موظفيه وعماله بأي صورة كانت وكذلك حصته التي يلتزم بها قانوناً للتأمينات الاجتماعية والمكافآت والتعويضات التي يدفعها لهم مقابل ترك الخدمة أو إصابات العمل.

٣/٢/٢: مصاريف السفر والانتقال:

يعتبر ما ينفقه موظفو الممول وعماله من مصاريف سفر وانتقال لمباشرة وإتمام أعمالهم، وكذلك ما ينفقه الممول ذاته في سفر وانتقال متعلق بمزاولة المهنة من التكاليف واجبة الخصم من إجمالي الإيراد.

٤/٢/٢: المصاريف العمومية:

تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومن أمثلتها: النور والمياه والتلفزيون والفاكس والطابع المهنية واشتراكات المجلات والندوات العلمية والمهنية والأدوات الكتابية والمطبوعات ومصاريف الضيافة والنظافة وثمان الكتب والمراجع العلمية ومصاريف النشر والإعلان وأقساط التأمين ضد الحريق والسرقة ، ومصروفات السيارة بالكامل إذا كانت تستخدم في مزاولة النشاط فقط ، إما إذا كانت تستخدم في كل من مزاولة المهنة والاستخدام الشخصي فإن مصروفات السيارة من وقود وتأمين وصيانة دورية تقسم

كالتالي (٢٠% مقابل الاستخدام الشخصي لا يخصم ، ٨٠% مقابل الاستخدام المهني
تخصم) ،،،،،، الخ.

٣/٣: المبالغ الواجبة الخصم من صافي الإيرادات:

للموصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة نص المشرع في المادة (٣٤) من
القانون علي خصم المبالغ التالية من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢)
من القانون.

١/٣/٣: التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية

العامّة، أو التي تؤول إليها، بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي.

٢/٣/٣: التبرعات والإعانات المدفوعة لجهات أخرى بشترط:

- أن تكون مدفوعة لجمعيات ومؤسسات أهلية مصرية مشهورة طبقاً لأحكام القوانين
المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، ولمؤسسات
البحث العلمي المصرية.

- أن تكون في حدود ١٠% من صافي الإيراد السنوي.

هذا مع مراعاة عدم جواز خصم ذات التبرعات من أي دخل آخر من الدخل
المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون.

٣- التكاليف والمصروفات المحددة حكماً:

إذا كان الممول لا يمك حسابات منتظمة، أولاً لا يحتفظ بالمستندات المؤيدة
للتكاليف والمصروفات التشغيلية والإدارية اللازمة لمباشرة المهنة يتم تحديد هذه التكاليف
والمصروفات بما يعادل ١٠% من إيراد الممول، وذلك مقابل جميع التكاليف والمصروفات
اللازمة لتحقيق الإيراد.

وتشمل التكاليف والمصروفات المحددة حكماً بواقع ١٠% من الإيرادات جميع
التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة، سواء تلك التي نص القانون علي خصمها

في المادة (٣٣) أو التي لم ترد بالقانون السابق الإشارة إليها في البند (ب) ولا تدخل ضمن النسبة الحكمية المذكورة المبالغ الواجب الخصم من الإيرادات الصافية الواردة بالمادة (٣٤) من القانون وهي: التبرعات والإعانات، حيث أنها تخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من القانون.

وفي هذا الصدد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩، وتنص علي أن المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية، يلزم تحديدها وفقاً لما يلي:

- تحديد كافة المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجب الخصم حكماً بواقع ٢٥% من إجمالي الإيرادات (ولا يجوز بأي حال من الأحوال خصم أي مصارف أو تكاليف أخرى بخلاف ال ٢٥%).

- في حالة وجود دفاتر منتظمة يتم تحديد كافة المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، وفقاً لما يسفر عنه فحص هذه الدفاتر والمستندات (علي ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥%).

- في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة ووجود مستندات مؤيدة لهذه المصروفات والتكاليف فيتم تحديد كافة المصروفات، والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجب الخصم، وفقاً لما يسفر عنه فحص هذه المستندات (علي ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥%).

هذا وقد ورد في الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من القانون، أنه في تطبيق أحكام إيرادات المهن غير التجارية، يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون وهي الخاصة بترحيل الخسارة، وذلك إذا كان المملوك ممسكاً لدفاتر منتظمة.

وتأسبباً علي ما تقدم يمكن تحديد الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة علي

إيرادات المهن غير التجارية، طبقاً للنموذج التالي:

الإيرادات الخاضعة للضريبة (الأساس النقدي)	جنية	جنية
(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية: ويقصد بها جميع الإيرادات الرئيسية الناتجة عن ممارسة المهنة بشكل مباشر سواء أكانت تخص العام أو تخص أعوام سابقة أو قادمة شرط أن تكون محصلة.	X	
(٢) إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية: مثل إيرادات بيع حق استغلال المؤلفات الأدبية أو الفنية أو العلمية أو براءات اختراع.	X	
(٣) عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الإيراد): ويقصد به الربح الناتج من بيع أية أصول ثابتة داخل المكان الذي يمارس فيه النشاط	×	
(٤) عائدات نقل الخبرات (صافي الإيراد): مثل الربح الناتج من إلقاء الأحاديث المرتبطة بالمهنة بالإذاعة والتلفزيون أو الندوات والدورات التدريبية والمحاضرات شرط أن تكون دورية.	×	
(٥) عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافي الإيراد): ويقصد بها إيراد تأجير جزء من المكتب للغير أو إيراد إعلان مثبت علي واجهة المكتب.	×	
(٦) المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب: (فائض التصفية)	×	
(٧) إيرادات أخرى.	×	
إجمالي الإيرادات		×××

<u>يخصم منه</u>		
إجمالي التكاليف والمصروفات (أساس استحقاق)	××	(××)
صافي الإيراد قبل خصم التبرعات		××
<u>يخصم منه:</u>		
التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي.	X	
التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، بما لا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي.	X	
جملة التبرعات.		(XX)
<u>يخصم منه:</u>		
المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاشات، والتأمين الصحي، وأقساط التأمين على حياته لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر (بشرط ألا تزيد مجموع مبالغهم عن ٣٠٠٠ ج)		(××)
صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة		××
<u>يخصم منه:</u>		
خسائر السنوات السابقة (في حدود ٥ سنوات) بشرط ألا تتجاوز صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة		(××)
الوعاء الخاضع للضريبة		××

أما في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة فيأخذ نموذج تحديد الوعاء الضريبي الشكل

التالي :

الإيرادات الخاضعة للضريبة (الأساس النقدي)	جنية	جنية
(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية: ويقصد بها جميع الإيرادات الرئيسية الناتجة عن ممارسة المهنة بشكل مباشر سواء أكانت تخص العام أو تخص أعوام سابقة أو قادمة شرط أن تكون محصلة.	X	
(٢) إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية: مثل إيرادات بيع حق استغلال المؤلفات الأدبية أو الفنية أو العلمية أو براءات اختراع.	X	
(٣) عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الإيراد): ويقصد به الربح الناتج من بيع أية أصول ثابتة داخل المكان الذي يمارس فيه النشاط	×	
(٤) عائدات نقل الخبرات (صافي الإيراد): مثل الربح الناتج من إلقاء الأحاديث المرتبطة بالمهنة بالإذاعة والتلفزيون أو الندوات والدورات التدريبية والمحاضرات شرط أن تكون دورية.	×	
(٥) عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافي الإيراد): ويقصد بها إيراد تأجير جزء من المكتب للغير أو إيراد إعلان مثبت علي واجهة المكتب.	×	
(٦) المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب: (فائض التصفية)	×	

(٧) إيرادات أخرى.	×	
إجمالي الإيرادات		×××
<u>يخصم منه</u>		
إجمالي التكاليف والمصروفات (أساس استحقاق) ١٠ % من	××	(××)
إجمالي الإيرادات		
صافي الإيراد قبل خصم التبرعات		××
يخصم منه:		
التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي.	X	
التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة، ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، بما لا يجاوز ١٠% من صافي الإيراد السنوي.	X	
جملة التبرعات.		(XX)
يخصم منه:		
المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاشات، والتأمين الصحي، وأقساط التأمين على حياته لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر (بشرط ألا تزيد مجموع مبالغهم عن ٣٠٠٠ ج)		(××)
صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة		××

يخصم منه:	
خسائر السنوات السابقة (في حدود ٥ سنوات) بشرط ألا تتجاوز صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة	(××)
الوعاء الخاضع للضريبة	××

رابعاً: الإعفاء من الضريبة

طبقاً لنص المادة (٣٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، تعفى من الضريبة:

(١) إيرادات التأليف والترجمة :

تعفى من الضريبة إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية، كالمسلسلات والتمثيلات والمسرحيات في الإذاعة أو التليفزيون أو المسرح أو السينما.

ومفاد ذلك أن كل كتاب مؤلف أو مترجم موضوعه إذا كان دينياً أو علمياً أو ثقافياً أو أدبياً تعفى أرباحه من الضريبة.

وتقرير ما إذا كان الكتاب أو المقال موضوعه علمياً أو ثقافياً أو أدبياً أو دينياً مسألة موضوعية تتحقق منها الأمورية المختصة.

ويندرج تحت هذا الإعفاء أي تجميع مما ذكر حتى ولو كان من عمل الآخرين طالما أنه مرتب بطريقة ترجع إلى مجهود شخصي للمؤلف.

ولا يسرى الإعفاء على أرباح بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه فى صورة مرئية أو صوتية، كما فى حالة عرضه عن طريق دور السينما أو المسرح أو التلفزيون أو الإذاعة أو الشرائط الصوتية والمرئية المسجلة.

على أنه إذا قدم المؤلف أو من قام بالترجمة عن طريق الإلقاء المباشر من جانبه بالإذاعة أو التلفزيون دون أن يصاحبه أى مزج بعناصر فنية أخرى ترقى إلى مرتبة الإخراج، فإن الإيرادات التى يحصل عليها تعفى من الضريبة.

مع مراعاة عدم سريان الإعفاء من الضريبة على أعمال الترجمة الفورية، نظراً لأنها لا تكون إلا فى المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان، وبالتالي فهى ترجمة شفوية مباشرة، وليست ترجمة كتب أو مقالات، وتتمثل طبيعتها فى ترجمة حديث أو خطاب.

(٣) إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد عن مؤلفاتهم:

تعفى من الضريبة إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التى تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التى تضعها الجامعات والمعاهد.

(٣) إيرادات الفنانين التشكيليين:

تعفى من الضريبة إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

(٤) إعفاء المبتدئين فى مزاولة المهنة:

إعمالاً لحكم البند (٥) من المادة (٣٦) من القانون تعفى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدى كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال تخصصهم، وذلك على النحو التالى:

أ- مدة الإعفاء ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، ويحد أقصى خمسون ألف جنية سنوياً، بحيث لا يلزم أصحاب المهنة بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر

التالى لانقضاء مدة الإعفاء سالفه الذكر، مضافاً إليها مدة التمرين التى يتطلبها قانون مزاوله المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط، إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاوله المهنة.

ب- تخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة، لمن يزاول المهنة لأول مرة، إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً.

ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً، دون مشاركة مع الغير، ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

ويقصد بالمشاركة مع الغير أن تقوم شركة بين اثنين أو أكثر بفرض مباشرة نشاط مهني، سواء أكانت هذه الشركة قد اتخذت الشكل القانوني أم يقرها الواقع، كأن يفتح ممولان أو أكثر مكتباً مهنيّاً، وتثبت أسماؤهم على مطبوعات المكتب، أم يتم التعاقد مع المتعاملين معهم باسم الشركة.

تطبيقات محلولة :

- التطبيق الأول :

قدمت إليك الأستاذة / ياسمين محمد عزام البيانات التالية الخاصة بمكتب المحاسبة والمراجعة الذي تزاول فيه نشاطها عن عام ٢٠١٧:

الإيرادات:

٩٠٠٠٠ جنيه أتعاب محاسبة ومراجعة قبل خصم ١٠٠٠ جنيه تحت حساب الضريبة لمصلحة الضرائب - ٧٠٠٠٠ جنيه أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان طعن - ٢٠٠ جنيه أرباح بيع أثاث قديم - ٨٠٠٠٠ جنيه أتعاب عن وضع نظام تكاليف لبعض الشركات.

المصروفات:

٦٠٠٠ جنيه شهرياً مرتبات ومكافآت الموظفين والمساعدين - ١٢٠٠ جنيه اشتراكات في نقابات مهنية ومجلات علمية منها ٢٠٠ جنيه اشتراك في النادي الاهلي الرياضي - ٣٠٠٠ إهلاك أثاث بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك البالغ ١٠٠٠٠ جنيه - ١٢٠٠٠ جنيه إهلاك حسابات آلية من أساس الإهلاك البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه - ٧٥٠٠ جنيه مصاريف سيارة - ١٨٠٠٠ جنيه إهلاك سيارة بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك - علماً بأن السيارة تستخدم في أعمال الممول ولأغراضها الشخصية - ١٨٠٠٠ جنيه تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة - ٩٠٠٠ جنيه مصروفات عمومية متنوعة.

والمطلوب:

تحديد وعاء وقيمة الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية المستحقة عن سنة ٢٠١٧، علماً بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة".

الحل

أ- تحديد وعاء الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية:

نموذج تحديد صافي الإيرادات التي تدخل في الوعاء الضريبي

جنيه	جنيه	جنيه
(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:		
أتعاب محاسبة ومراجعة.	٩٠٠٠٠	
أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان طعن.	٧٠٠٠٠	
أتعاب عن وضع نظام تكاليف لبعض الشركات.	٨٠٠٠٠	٢٤٠٠٠٠
(٢) عائدات التصرف في أية أصول مهنية:		
أرباح بيع أثاث قديم		٢٠٠
إجمالي الإيرادات.		٢٤٠٢٠٠

تخصم منها: المصروفات:	
مرتبات ومكافآت الموظفين والمساعدين.	٧٢٠٠٠
اشتراكات فى نقابات مهنية ومجلات علمية.	١٠٠٠
إهلاك أثاث.	٢٥٠٠
إهلاك حاسبات آلية.	١٠٠٠٠
٣/٢ مصاريف السيارة.	٥٠٠٠
٣/٢ إهلاك السيارة.	١٠٠٠٠
مصروفات عمومية متنوعة.	<u>٩٠٠٠</u>
إجمالى المصروفات.	(١٠٩٥٠٠)
صافى الإيرادات قبل خصم التبرعات	١٣٠٧٠٠
يخصم منه:	
تخصم التبرعات المدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية "فى حدود ١٠% من صافى الإيرادات".	(١٣٠٧٠)
صافى الإيرادات الخاضعة للضريبة.	١١٧٦٣٠

ب- الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية:

مغفأة	١٥٠٠٠ جنيه
٣٧٥ جنيه	١٥٠٠٠ جنيه X ٢.٥%
١٥٠٠ جنيه	١٥٠٠٠ جنيه X ١٠%
٢٢٥٠ جنيهاً	١٥٠٠٠ جنيهاً X ١٥%

٥٧٦٣٠ جنيهاً x ٢٠%

١١٦٢٥ جنيهاً

ج ١٥٦٥١

تعليق على الحل:

أولاً: الإيرادات:

١. أتعاب محاسبة ومراجعة (٩٠٠٠٠ جنية) تم إدراج المبلغ بالكامل ضمن إيرادات الممول، دون الأخذ في الاعتبار ما لم يتم خصمه تحت حساب الضريبة لمصلحة الضرائب، لأنه يعتبر تسديداً مقدماً لحساب الضريبة وذلك باعتبار أن الإيرادات تم تحصيلها فعلاً وأنها مؤيدة بمستندات.
٢. أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان طعن (٧٠٠٠٠ جنية)، وأتعاب عن وضع نظام تكاليف لبعض الشركات (٨٠٠٠٠ جنية) تم إدراجها ضمن إيرادات الممول، باعتبار أنها تم تحصيلها نقداً، وأنها مؤيدة بمستندات.
٣. أرباح بيع أثاث قديم (٢٠٠ جنية) تم إدراجها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، باعتبارها تخضع للضريبة طبقاً للمادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

ثانياً: المصروفات:

١. مرتبات ومكافآت الموظفين والمساعدين (٦٠٠٠ X ١٢ شهراً) = ٧٢٠٠٠ جنية، مصروفات عمومية متنوعة (٩٠٠٠ جنية) تم اعتمادها بالكامل، باعتبارها من التكاليف واجبة الخصم، وعلى أساس أنها تم دفعها نقداً، وأنها مؤيدة بمستندات.
٢. اشتراكات في نقابات مهنية ومجلات علمية (١٢٠٠ جنية) تم اعتماد ١٠٠٠ جنية منها باعتبارها لازمة لمباشرة المهنة، واستبعاد الباقي وقدره ٢٠٠ جنية اشتراك في النادي الأهلي الرياضي، على أساس أنه غير لازم لمباشرة المهنة.
٣. إهلاك أثاث (٣٠٠٠ جنية) بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك، تم حساب الإهلاك الواجب خصمه على أساس أن نسبة الإهلاك ٢٥% طبقاً للمادة (٢٥) من

القانون وليست ٣٠% كما ورد ببيانات الممول فيكون إهلاك الأثاثات الواجب الخصم = ١٠٠٠٠٠ أساس الإهلاك X ٢٥% = ٢٥٠٠٠ جنيه.

٤. إهلاك حسابات آلية (١٢٠٠٠٠ جنيه) تم حساب الإهلاك الواجب خصمه بنسبة ٥٠% طبقاً للمادة (٢٥) من القانون.

فيكون إهلاك الحسابات الآلية الواجب خصمه = ٢٠٠٠٠٠ X ٥٠% = ١٠٠٠٠٠ جنيه.

٥. مصاريف سيارة (٧٥٠٠٠ جنيه) تم اعتماد الثلثين (٣/٢ X ٧٥٠٠٠) = ٥٠٠٠٠ جنيه) واستبعاد الثلث، نظراً لأن السيارة تستخدم فى النشاط المهني للممول وفى أعماله وأغراضه الشخصية.

٦. إهلاك السيارة (١٨٠٠٠٠ جنيه) بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك، تم حساب الإهلاك الواجب خصمه على أساس أن نسبة الإهلاك ٢٥% طبقاً للمادة (٢٥) من القانون، وليست ٣٠% كما ورد ببيانات الممول.

فيكون إهلاك السيارة الواجب الخصم = ١٨٠٠٠٠ X ٣٠/١٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ أساس الإهلاك X ٢٥% = ١٥٠٠٠٠ جنيه.

وقد تم اعتماد ثلثى هذا المبلغ (٣/٢ X ١٥٠٠٠٠) = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، نظراً لأن السيارة تستخدم فى النشاط المهني للمول، وفى أعماله وأغراضه الشخصية.

٧. تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة (١٨٠٠٠٠ جنيه) تم اعتماد ما يساوى ١٠% من صافى الإيرادات كتبرعات أى مبلغ (١٣٠٢٠٠ X ١٠%) = ١٣٠٢٠٠ جنيه) وذلك طبقاً للمادة (٣٤) من القانون.

- التطبيق الثاني :

فيما يلي بيانات مكتب هندسي خاص للمهندس / آسـر عزام حيث كانت المقبوضات والمدفوعات خلال عام ٢٠١٧ علي النحو التالي:

المقبوضات:

٥٠٠٠٠ ج أتعاب رسوم هندسية- ٩٠٠٠ ج أتعاب رسوم بالمشاركة مع بعض المهندسين- ٧٥٠٠ ج أتعاب تصميم مباني بالمغرب- ٥٠٠ ج مكافأة نشر بحث في مجلة مهنية متخصصة- ٩٠٠٠ ج ثمن بيع بعض الأجهزة والمعدات بالمكتب (علماً بأن قيمتها الدفترية للأجهزة ٣٠٠٠ ج).

المدفوعات:

٢٠٠٠ ج إيجار المكاتب- ١٠٠٠ مرتبات العاملين بالمكتب شهرياً- ٣٠٠ نور ومياه- ٢٠٠ تليفون- ١٠٠٠ ج مصاريف إدارية- ٤٠٠ ج اشتراك في النقابة (منها ١٠٠ ج مقابل المعاش)- ٢٦٠٠ ج قسط تامين علي حياته لصالح زوجته- ٣٠٠ ج تبرعات (منها ١٨٠ ج للحكومة والباقي لجمعية مشهرة)، رسوم القيد بالنقابة ٣٠٠ ج.
المطلوب: تحديد وعاء الضريبة وحسابها عن عام ٢٠١٧ مع العلم بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة وأن إهلاك الأصول الثابتة عن عام ٢٠١٧ يبلغ ٨٠٠ ج وتبلغ الضرائب المخصومة تحت الحساب خلال ٢٠١٧ مبلغ ٥٠٠ ج عن النشاط المهني.

المحل

نموذج تحديد صافي الإيرادات التي تدخل في الوعاء الضريبي عن عام ٢٠١٧

<u>(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:</u>		
أتعاب رسوم هندسية	٥٠٠٠٠	
أتعاب رسوم بالمشاركة مع بعض المهندسين	٩٠٠٠	٥٩٠٠٠
<u>(٢) عائدات التصرف في أية أصول مهنية:</u>		
الأرباح الناتجة عن بيع الأجهزة والمعدات		٦٠٠٠
إجمالي الإيراد السنوي		٦٥٠٠٠

يخصم منه		
التكاليف والمصروفات لمباشرة المهنة		
١- أيجار المكتب	٢.٠٠٠	
٢- مرتبات العاملين بالمكتب	١٢.٠٠٠	
٣- نور ومياه	٣٠٠	
٤- تليفون	٢٠٠	
٥- مصاريف إدارية	١.٠٠٠	
٦- اشتراك في النقابة	٣٠٠	
٧- إهلاك أصول ثابتة	٨٠٠	
٨- رسوم القيد والاشتراك بالنقابة	<u>٣٠٠</u>	
إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		<u>(١٦٩٠٠)</u>
صافي الإيراد قبل خصم التبرعات		٤٨١٠٠
يخصم منه:		
تبرعات الحكومة بما لا يجاوز صافي الإيراد		<u>(١٨٠)</u>
صافي الإيراد السنوي		٤٧٩٢٠
يخصم منه:		
تبرعات لجمعية مشهرة في حدود ١٠% من صافي		<u>(١٢٠)</u>
الإيراد $٤٧٩٢٠ \times ١٠\% = ٤٧٩٢$ ج أو المدفوع ١٢٠		
أيهما أقل		
صافي الإيراد بعد خصم التبرعات		<u>٤٧٨٠٠</u>
يخصم منه:		

*المقابل التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاش = ١٠٠ ج	
*قسط تامين علي حياته لصالح زوجته ٢٦٠٠ بما لا يجاوز للبنتين ٣٠٠٠ ج	(٢٧٠٠)
صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة يخصم منه:	
خسائر السنوات السابقة في حدود صافي الإيراد	-
الوعاء الضريبي	٤٥١٠٠

الضريبة علي دخل الأشخاص وحساب الضريبة واجبة الدفع:

مغفأة	ال ١٥٠٠٠ الاولي
٣٧٥	ال ١٥٠٠٠ الثانية × ٢.٥%
١٥١٠	ال ١٥١٠٠ الثانية × ١٠%
١٨٨٥	إجمالي الضريبة المستحقة

- التطبيق الثالث :

فيما يلي حساب الإيرادات والمصروفات للدكتور محمود الغباشي الذي يزاول المهنة

بعيادته الخاصة وذلك عن عام ٢٠١٧

أتعاب كشف بالعيادة	١٥٠٠٠	مرتبات المساعدين والتمريض	٥٠٠٠
أتعاب كشف بالمنازل	٤٠٠	تبرعات	١٠٠٠
أتعاب عملية جراحية	٢٠٠٠	إهلاك أثاث وأدوات وأجهزة طبية	٢٠٠٠
أرباح بيع أجهزة طبية	٥٠٠	أقساط تامين علي الحياة	٩٠٠

	مصرفات متنوعة	٢٠٠٠
	اشترك النقابة	٤٠٠
	صافي ربح	٦٦٠٠
١٧٩٠٠		١٧٩٠٠

فإذا علمت أن:

١- بند المصرفات منه ١٠٠٠ ج مقابل النور ومبلغ ٤٠٠ ج مقابل نفقة شرعية، ومبلغ ٦٠٠ ج في مقابل مصرفات السيارة مع العلم بأن السيارة تستخدم للأغراض الشخصية إلى جانب العمل المهني .

٢- لم يدرج ضمن أتعاب العمليات الجراحية مبلغ ٩٠٠ ج حصلت خلال السنة من بعض المرضى كعربون لإجراء عمليات جراحية في السنة القادمة، ومبلغ ٨٠٠ ج تم تحصيلها أثناء السنة مقابل بعض العمليات الجراحية التي أجراها الممول خارج مصر.

٣- التبرعات المدفوعة عبارة عن ٤٠٠ ج للحكومة، والباقي لجمعية خيرية مصرية مشهورة.

٤- الاشتراك في النقابة يتضمن ٢٠٠ ج مقابل المعاش.

المطلوب: تحديد صافي الإيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين مع تقديم الأسانيد القانونية التي تدعم التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب مع بيان وجهة نظرك.

المـلـ

تحديد صافي الإيرادات التي تدخل في الوعاء الضريبي عن عام ٢٠١٧

(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:		
أتعاب كشف بالعيادة	١٥٠٠٠	
أتعاب كشف بالمنازل	٤٠٠	
أتعاب عملية جراحية	٢٩٠٠	١٨٣٠٠
(٢) عائدات التصرف في أية أصول مهنية:		
الأرباح الناتجة عن بيع الأجهزة		٥٠٠
إجمالي الإيراد السنوي		١٨٨٠٠
يخصم منه		

التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		
مرتبات الممرضين والمساعدين	٥٠٠٠	
إهلاك الأصول الثابتة	٢٠٠٠	
اشتراك النقابة لأنه متعلق بمباشرة المهنة (٤٠٠ - ٢٠٠)	٢٠٠	
نور ومياه	١٠٠٠	
مصروفات السيارة $٣ / ٢ \times ٦٠٠$	٤٠٠	(٨٦٠٠)
إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		١٠٢٠٠
يخصم منه:		
تبرعات الحكومة بما لا يجاوز صافي الإيراد		(٤٠٠)
صافي الإيراد السنوي		٩٨٠٠
يخصم منه:		
تبرعات لجمعية مشهرة في حدود ١٠% من صافي الإيراد		(٦٠٠)
$٩٨٠٠ \times ١٠\% = ٩٨٠$ ج أو المدفوع ٦٠٠ أيهما أقل		
صافي الإيراد بعد خصم التبرعات		٩٢٠٠
يخصم منه:		
*المقابل الذي يؤديه الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاش = ٢٠٠ ج		
*قسط تامين علي حياته لصالح زوجته ٩٠٠ بما لا يجاوز للبندين ٣٠٠٠ ج		(١١٠٠)
صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة		
يخصم منه:		
خسائر السنوات السابقة في حدود صافي الإيراد		-
الوعاء الضريبي		٨١٠٠

- التطبيق الرابع :

فيما يلي إيرادات ومصروفات مكتب احد المحاسبين القانونيين الذي يقع في مدينة الجيزة حي الهرم عن عام ٢٠١٧:

الإيرادات:

٨١٠٠ أتعاب محاسبة ومراجعة- ٢٧٠٠ أتعاب حضور لجان طعن للضرائب- ١٣٥٠ أتعاب جلسات قضائية أمام المحاكم- ٦٧٥ إيراد مقالات علمية في مجلة التشريع الضريبي الصادرة بمعرفة مصلحة الضرائب العامة- ٦٧٥٠ أتعاب تصميم واستشارات مالية لشركة البكري للتجارة وتموين السفن بجدة- ١٣٥٠ إيراد إعلان بالنيون لشركة البسكويت المفتخر والتي تقع في الجهة الخلفية للمكتب- ٧٨٥٣ إيرادات ترجمة كتب علمية- ٤٠٥٠ إيرادات مؤلفات مترجمة ومعطاة للإذاعة والتلفزيون لإخراجها.

المصروفات:

١٣٥٠ إيجار المكتب- ٤٠٥ كتب ومجلات علمية- ٦٧٥ مصاريف عمومية- ٢٧٠ إهلاك أثاث المكتب- ٢٠٢٥ مرتبات العاملين- ٨١٠ مبالغ مدفوعة لموائد الرحمن- ١٦٢٠ مصروفات سفر لجدة بالسعودية- ٥٤٠ فروق الضريبة عن إيرادات المهن غير التجارية عن سنوات سابقة- ٨١٠ خسائر بيع بعض الآلات الكاتبة- ١٢١٥ تبرعات لمستشفى المعادي المصرية الحكومية- ١٠٨٠ قسط تأمين سنوي علي حياة المحاسب ولصالح أولاده- ٤٠٥ قسط تأمين سنوي علي حياة والده.

فإذا علمت ما يلي:

١. يبلغ الإيجار الشهري للمكتب ١٣٥ ج.
 ٢. تتضمن المصروفات العمومية مبلغ ١٣٥ ج قيمة رحلة خاصة.
- المطلوب:** حساب وعاء ومقدار الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين.

المجلد

<u>(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:</u>		
أتعاب محاسبة ومراجعة	٨١٠٠	
أتعاب حضور لجان الطعن	٢٧٠٠	
أتعاب جلسات قضائية أمام المحاكم	١٣٥٠	١٢١٥٠
<u>(٢) إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية:</u>		
إيرادات مؤلفات مترجمة ومעطاء للإذاعة والتلفزيون لإخراجها		٤٠٥٠
<u>(٣) عائدات التصرف في أية أصول مهنية:</u>		
إيراد إعلان بالنيون (إيراد عرضي)		<u>١٣٥٠</u>
إجمالي الإيراد السنوي		١٧٥٥٠
يخصم منه:		
التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		
إيجار المكتب (١٣٥ ج × ١٢ شهر)	١٦٢٠	
كتب ومجلات علمية	٤٠٥	
مصاريف عمومية (٦٧٥ - ١٣٥)	٥٤٠	
إهلاك الأثاث	٢٧٠	
مرتبات العاملين	٢٠٢٥	
خسائر بيع بعض الآلات الكاتبة	٨١٠	
إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		<u>(٥٦٧٠)</u>
يخصم منه:		
تبرعات الحكومة بما لا يجاوز صافي الإيراد		=
صافي الإيراد السنوي		١١٨٨٠
يخصم منه:		
تبرعات لمستشفى المعادي المصرية الحكومية		<u>(١١٨٨)</u>

<p> $11880 \times 10\% = 1188$ أو 1215 صافي الإيراد بعد خصم التبرعات يخصم منه: </p>	10692
<p> *قسط تامين علي حياته لصالح أولاده 1080 بما لا يجاوز للبندين 3000 ج صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة يخصم منه: </p>	(1080)
<p> خسائر السنوات السابقة في حدود صافي الإيراد الوعاء الضريبي </p>	9612
	-
	9612

تطبيقات غير محلولة

التطبيق رقم (1):

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالدكتور محمود عبدالحميد الأستاذ بكلية الطب جامعة جنوب الوادي وذلك عن عام ٢٠١٧:

- تقاضي مرتباً بلغت جملته ٤٠٠٠٠ جنيه منها ٧٠٠٠ حوافز.
- بلغ صافي إيراداته من عيادته الخاصة ٣٢٠٠٠ ج.
- بلغت خسارته الصافية من مستشفى خاص مملوكة له ١٢٠٠٠ ج.
- ندب للعمل بإدارة مستشفيات جامعة سوهاج وتقاضي مبلغ ٢٢٠٠٠ ج عن عمليات جراحية قام بإجرائها.

والمطلوب:

بيان المعاملة الضريبية للبنود السابقة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

التطبيق رقم (٢):

توافرت لديك البيانات التالية عن أحد الممولين عن عام ٢٠١٧:

- يملك مكتب هندسي بالمشاركة بالنصف مع ابنه الوحيد الحاصل علي بكالوريوس الهندسة يقوم بالمكتب بأعمال التصميمات والاستشارات الهندسية بلغت مقبوضاته ومدفوعاته خلال العام الآتي:

أ- المقبوضات:

- ٤٠ ألف جنيه أتعاب تصميمات هندسية (منها ١٠ آلاف تخص عام ٢٠١٥)
- ٥٠ ألف جنيه أتعاب استشارات هندسية (هناك ٥ آلاف لم تحصل بعد)
- ٣٠ ألف جنيه أتعاب تصميم مبني بالمملكة العربية السعودية
- ٦ آلاف جنيه من بيع وأدوات هندسية

ب- المدفوعات:

١٥ ألف جنية ومكافآت للمساعدين (مرتب ديسمبر سنة ٢٠١٧ لم يدفع بعد وقدره ١٥٠٠ جنية).

٩ آلاف جنية استهلاك أصول ثابتة ومصاريف عمومية.

٤ آلاف جنية تبرع لإنشاء مسجد بالمنطقة

٥٠٠ جنية ضريبة عوائد المكتب تخص الممول (سعر الضريبة ٣٠%)

٥٠٠ جنية قسط تأمين سنوي علي حياته لمصلحة زوجته ووالدته التي يعولها مناصفة.

٦٨٠٠ جنية مصاريف إدارية.

هذا مع العلم أن:

أ- نتيجة أعمال المكتب عن عام ٢٠١٥ خسائر بلغت ٤٤٠٠ جنية.

ب- الممول يمسك دفاتر منتظمة.

والمطلوب:

بيان المعاملة الضريبية للبنود السابقة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

التطبيق رقم (٣)

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات الأستاذ / علي عزام - المحامي عن سنة

٢٠١٦م:

أولاً: الإيرادات والمقبوضات:

٧٠٠٠٠ ج مقدم أتعاب عن إحدى القضايا التي سيترفع فيه، ٣١٠٠٠ ج أتعاب

عن قضايا ترافع فيها في السنوات السابقة، ٤٠٠٠ ج أتعاب عن إحدى القضايا التي

ترافع فيها عن أحد المتهمين المصريين بالسعودية، ٥٠٠ ج أرباح بيع جهاز تكييف

بالمكتب، ٢٠٠٠ ج جائزة الدولة عن بحثه في وسائل مكافحة المخدرات.

ثانياً: المدفوعات والمصروفات:

٣٤٠٠٠ ج أجور المساعدين علماً بأن الأجور الشهرية ١٠٠٠ ج، ٣٠٠ ج
تليفون وتلغراف، ٤٠٠٠ ج مصاريف سفر للسعودية للترافع في القضية، ٢٠٠ ج اشتراك
في نادي اجتماعي، ٨٤٠ ج اشتراك في صندوق المعاشات بالنقابة، ٤٠٠ ج تبرعات
مدفوعة لإحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي مقابل قبول ابنه بالمدرسة،
٤٠٠ ج قسط تأمين علي حياته لصالح ابنته المتزوجة، ٦٠٠٠ ج ثمن شراء جهاز
تكييف جديد بداية العام.

المطلوب: تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة عن عام ٢٠١٦ م مع بيان الأسانيد
القانونية.

التطبيق رقم (٤)

فيما يلي البيانات التي قدمها أحد المحامين بسوهاج إلي مصلحة الضرائب التابع
لها وذلك عن نشاط مكتبه في المحاماة وذلك عن سنة ٢٠١٦ م علماً بأنه ليس له
مصادر دخل أخرى:

أولاً: الإيرادات المحصلة خلال السنة:

- ١- ٥٠٠٠٠ ج أتعاب عن قضايا تخص سنوات سابقة.
- ٢- ٣٠٠٠ ج مقدم أتعاب عن قضايا لم يترافع فيها بعد.
- ٣- ٥٦٠٠٠ ج أتعاب عن قضايا ترافع فيها خلال عام ٢٠١٥ م.
- ٤- ١٠٠٠ ج جائزة فاز بها عن بحث منشور عن مكافحة الجريمة.
- ٥- ٣٠٠ ج أرباح بيع الأثاث القديم بالمكتب علماً بأن القيمة الدفترية له ٧٠٠ ج.

ثانياً: المبالغ المسددة خلال السنة:

- ١- ٩٠٠٠ ج أجور العاملين بالمكتب علماً بأن الأجور الشهرية تبلغ ٨٠٠ ج.
- ٢- ٣٠٠٠ ج أدوات كتابية ومطبوعات علماً بأن المتبقي منها في نهاية العام تقدر بمبلغ ٤٥٠ ج.
- ٣- ٢٠٠ ج تليفون وتلغراف.
- ٤- ١٠٠ ج الاشتراك السنوي بالنادي البحري.
- ٥- ٥٠٠ ج الاشتراك في صندوق المعاشات بنقابة المحامين علماً بأنه لا يستفيد من نظام المعاشات والتأمينات الاجتماعية.
- ٦- ١٤٠٠٠ ج تبرعات مصنفة كالتالي:
٣٠٠٠ ج لفقراء المنطقة التي يسكن بها المحامي.
٢٠٠٠ ج لجمعية الهلال الأحمر المصري.
الباقي زكاة لبنك ناصر الاجتماعي
- ٧- ٣٠٠ ج قسط تأمين علي حياته لصالح زوجته وأولاده القصر.
- ٨- ١٠٠ ج فروق الضريبة الموحدة علي إيرادات المهن غير التجارية عن سنوات سابقة.
- ٩- ٥٠٠٠ ج المسدد من قيمة الأثاث الجديد للمكتب قام بشرائه في ١/٥/٢٠١٦ م علماً بأن تكلفة الأثاث الجديد ١٤٠٠٠ ج وأن معدل الاستهلاك المعتمد ضريبياً ٢٥ %.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية.

التطبيق رقم (5)

قدم إليك المهندس / عزام أحمد عزام - بيان بمقبوضات ومدفوعات مكتبه خلال العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/٣١ م:

المقبوضات:

٣٠٠٠ ج أتعاب رسوم هندسية مقبوضة مقدماً، ٢١٠٠٠ ج أتعاب رسوم هندسية منها ١٠٠٠ ج عن عام ٢٠١٥ م، ٣٠٠٠ ج أتعاب تصميم فيلا في الكويت، ٤٠٠٠ ج ربح بيع قطعة أرض كان يملكها، ٥٠٠٠ ج أتعاب أحاديث إذاعية، ١٠٠٠ ج أرباح تأليف كتب ثقافية ودينية، ١٢٠٠ ج إيراد إشراف علي مباني، ٣٠٠٠ ج عمولة عن وساطته في شراء عقار بسوهاج، ١٠٠٠ ج مكافأة عن إرشاده عن صاحب مبني مخالف للمواصفات الهندسية متهرب عن العدالة.

المدفوعات:

٧٠٠٠ ج إيجار المكتب، ٨٠٠ ج كتب ومجلات هندسية، ٣١٠٠ ج مرتبات المهندسين تحت التمرين، ٢٠٠ ج ضرائب جمركية علي أمتعة شخصية، ٤٠٠ ج تبرعات للحكومة، ١٠٠٠ ج تبرعات لجمعيات خيرية مصرية مشهورة، ٢٠٠ ج تأمين علي حياته لصالح زوجته وأولاده القصر، ٦٠٠ ج مصاريف سيارة للاستخدام المهني، ٤٠٠ ج اشتراك نقابة المهندسين.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة الموحدة علي إيرادات المهن غير التجارية مع الشرح والتعليق.

التطبيق رقم (٦):

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر الدكتور / مصطفى ياسر عن سنة ٢٠١٥ .

الإيرادات:

٤٠٠٠٠ جنية أتعاب محصلة عن عمليات جراحية مع العلم بأن منها ما قيمته ٩٠٠٠ جنية مقدم أتعابه عن عمليات لم تجرى حتى نهاية السنة . ٣٠٠٠ جنية باقى أتعاب محصلة عن عمليات أجراها خلال السنة السابقة . ٤٠٠٠ جنية أتعاب عن عمليات أجراها باليمن خلال السنة . ٤٠٠٠ جنية قيمة الجائزة الأولى عن بحث تقدم به فى احدي المسابقات العلمية بأمريكا . ٥٠٠٠ جنية إيرادات من الكشف بالعيادة والمنزل . ٤٠٠٠ جنية أتعاب نظير علاج العاملين بإحدى مستشفيات القطاع الخاص ويقضى العقد بينهما على أن يتولى الممول مباشرة المرضى من العاملين بالشركات بمقرها لمدة ساعتين أيام السبت والأربعاء من كل أسبوع . ٤٥٠٠ جنية قيمة التعويض الذى قبضه من شركة التأمين بسبب احتراق جهاز رسم القلب الذى كان سبق أن استورده من أمريكا فى فبراير- ٥٠٠٠ جنية إيراد الفيلا التى يملكها بالمعمورة ويؤجرها مفروشة.

المصروفات المسددة:

١٢٠٠٠ جنية مرتبات مساعديه فى العمليات الجراحية . ٣٠٠٠٠ جنية مصاريف سفر وإقامة باليمن خلال فترة إجرائه العمليات الجراحية . ٣٠٠٠ جنية مصاريف السيارة التى يستعملها فى شئونه الخاصة وشئون مهنته . ٦٦٠٠ جنية ثمن جهاز رسم القلب الذى استورده من أمريكا . ٢٠٠ جنية قسط التأمين على العيادة . ٣٠٠ جنية عوائد الفيلا المملوكة له بالمعمورة مع العلم أنه تم بناؤها فى ابريل ١٩٩٥ . ١٠٠٠ جنية تليفون ومياه ونور مع العلم بأن هذا المبلغ يتضمن ٢٠٠ جنية قيمة مكالمات تليفونية لأمريكا للاستفسار عن مواعيد وشروط ونتيجة المسابقة العلمية التى اشترك فيها . ٥٠٠ جنية أقساط تأمين على حياته لصالح ابنته المتزوجة بالكويت . ٢٠٠٠ جنية قيمة شهادات

استثمار اشتراها فى أغسطس ٢٠١٤ . ٥٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الإسعاف . ٢٠
٠٠ جنيه تبرعات لضحايا الحرب فى سوريا جمعتها الحكومة المصرية . ٥٠٠ جنيه رسوم
اشتراكه بالنقابة والمجلات الطبية .

المطلوب :

أعداد إقرار الضريبة الموحدة مع العلم بأن الممول متزوج ويعول ولدا دون سن الرشد
وبنتا متزوجة بالكويت .

التطبيق رقم (٧):

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر مكتب المهندس / علي ياسر - للتصميمات
والاستثمارات الهندسية عن السنة المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٧

الإيرادات:

٩٦٠٠٠ جنيه أتعاب محصلة عن تصميمات أعدها لإحدى الشركات فى سنة
٢٠١٥ - ٧٠٠٠٠ جنيه أتعابه نظير قيامه بالإشراف على تنفيذ بناء عمارة بالسودان -
١٩٠٠٠ جنيه فوائد على حساب إيداع ببنك مصر - ١٣٠٠٠ مكافأة عن محاضرات ألقاها
بإحدى الجامعات الأمريكية عن الفن المعماري المصري القديم .

النفقات:

٣٢٠٠٠ جنيه مرتبات ومكافآت المهندسين المساعدين له وعددهم ثلاثة كل منهم
يحصل على مرتب شهري ٩٠٠ جنيه - ٩٠٠٠ جنيه مرتب زوجته نظير قيامها بأعمال
السكرتارية مع العلم بأن مرتب شهر ديسمبر لم يصرف لها بعد - ٣٠٠٠٠ جنيه مصاريف
النور والكهرباء والتليفون منها ٦٠ جنيه قيمة مكالمات خارجية بسبب اتصال زوجته به
أثناء تواجده بأمريكا للاطمئنان عليه - ٢٠٠ جنيه مصاريف سفر وإقامة بأمريكا والسودان
أثناء فترة إشرافه على بناء عمارة السودان وإلقائه المحاضرات . ٦٠٠ جنيه أدوات هندسية
للمكتب . ٣٠٠٠٠ نفقة سنوية لوالدته . ٨٠٠ جنيه تبرعات منها ٣٠٠ لإحدى المؤسسات

الاجتماعية بأمريكا والباقي لبناء مستشفى جديد بمنطقة سوهاج الجديدة خاضع لإشراف الحكومة . ٥٠٠ جنية قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته وابنته القاصر والمتزوجة بالكويت مناصفة . ٤٠٠ عوائد العقار المملوك له والذي يشغل نصفه بمسكنة الخاص والنصف الآخر مخصص لمكتبه الهندسي - ٣٠٠ جنية رسوم قيد واشتراك النقابة :

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة .

التطبيق رقم (٨):

قدم إليك المهندس / أحمد عزت مقبوضات ومدفوعات مكتبه خلال العام المنتهي في ٢٠١٦/١٢/٣١ م:

بلغت إيراداته المحصلة نقداً من مزاوله المهنة خلال السنة ١٢٠٠٠٠ جنية، وكانت المصروفات المدفوعة نقداً والضرورية لممارسة المهنة كما يلي الإيجار ١٥٠٠ جنية شهرياً- أجور ومرتببات ٢٠٠٠٠ جنية سنوياً- نفقات انتقالات ٣٠٠٠ جنية سنوياً- مصروفات عمومية وإدارية ٥٠٠٠ جنية سنوياً.

والمطلوب: تحديد صافي الإيراد المهني في حالة إذا كان الممول:

- يمسك دفاتر منتظمة.

- لا يمسك دفاتر منتظمة.

التطبيق رقم (٩):

قدم إليك المحاسب / محمد طارق - بياناً تفصيلياً عن إيرادات ومصروفات مكتبه عن عام ٢٠١٦ م كالآتي:

أتعاب المكتب عن محاسبة ومراجعة ١٣٠٠٠٠ ج، أتعاب حراسة قضائية ٣١٠٠ ج، أرباح بيع جزء من أثاث المكتب ٥٠٠ ج، إيرادات أوراق مالية يمتلكها ٥٠٠ ج، مرتببات ومكافآت عن عمله كمحاسب لإحدى الشركات (قطاع خاص) ٧٠٠٠ ج، فوائد حسابات إيداع ١٣٠٠ ج، أتعاب استشارة محاسبية أثناء زيارته للكويت ٩٠٠٠ ج، إيرادات نشر

مقاله ١٠٠ ج، أتعاب عن محاضرة ألقاها في إحدى مراكز التدريب ٦٠٠ ج، مهيا ومرتببات العاملين في المكتب ١٨٠٠٠ ج، عمولة عارضة عن وساطة في شراء فيلا ١٠٠٠٠ ج، تبرعات لإحدى الجمعيات الحكومية ٥٠٠٠ ج، أتعاب انتدابه في لجان مالية بعد خصم الضرائب (٢٠٠ ج) ٢٠٠٠ ج، فوائد قروض تأسيس المكتب ٢٠٠٠ ج، مصروفات السيارة ١٢٠٠ ج، رسوم القيد في النقابة ٥٠٠ ج، بريد وتليفون وتلكس ٤٠٠ ج، أقساط تأمين علي حياته لصالح زوجته ١٢٠٠ ج، إهلاك أصول ثابتة ٨٠٠ ج، إيجار المكتب ٦٠٠٠ ج، خسائر سنوات سابقة ١٠٠٠ ج، ضريبة مهن حرة عن عام ٢٠١٤ م ١٢٠٠ ج، كتب ومجلات علمية ١٠٠ ج، نفقة شهرية لوالدته ٢٠٠٠ ج، أثاث مشتري في ٢٠١٦/١٢/٣٠ م ١٢٠٠٠ ج، خسائر بيع آلة حاسبة ٢٠٠ ج.

فاذا علمت أن:

- ١ - أتعاب المحاسبة والمراجعة تتضمن مبلغ ٦٠٠٠ ج عن أعمال لم تنجز بعد.
- ٢ - المهيا والمرتببات لموظفي المكتب ١٠٠٠ ج شهرياً والإيجار الشهري للمكتب ٤٠٠ ج.
- ٣ - تستغل السيارة في أعمال المكتب ولأغراضه الخاصة.
- ٤ - الممول متزوج ويعول.

المطلوب: تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة عن عام ٢٠١٦ م مع بيان الأسانيد القانونية.

التطبيق رقم (١٠):

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات مكتب هندسي مملوك لثلاثة مهندسين هم المهندس / محمد عادل درويش والمهندس / أسر محمد عزام والمهندس / أحمد علي عزام - الذين يقتسمون الأرباح بالتساوي وذلك عن عام ٢٠١٧:

ح/ الإيرادات والمصروفات (المبالغ بالجنيه)

أتعاب تصميمات هندسية	٣٠٠٠٠	مرتبات المساعدين بالمكتب	٧٠٠٠
أتعاب استشارات هندسية	١٦٠٠٠	مصروفات	١٢٠٠
أرباح بيع أجهزة ومعدات بالمكتب	٢٥٠٠	تبرعات لمسجد التوحيد بسوهاج	٧٠٠
		كتب ومجلات علمية	٢٠٠
		إيجار مكتب	٣٠٠٠
		إهلاك أساس وأدوات بالمكتب	٤٠٠
		صافي الأرباح	٣٦٠٠٠
	٤٨٥٠٠		٤٨٥٠٠

فإذا علمت أن:

١- ضمن التصميمات ٢٠٠٠ ج عن تصميمات له يتم الانتهاء ومنها ٣٠٠٠ أتعاب تصميمات تم تسليمها للعملاء في السنة الماضية والباقي تصميمات في مصر لعملاء بالسودان.

٢- ضمن الاستشارات الهندسية ٤٠٠٠ ج أتعاب استشارات تمت في السودان لحساب وزارة الإسكان بالسودان.

٣- ضمن المصروفات مبلغ ٢٠٠ ج مقابل استهلاك نور ومياه، ١٥٠ مبلغ مدفوعة للتليفون والمحمول.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة واجبة الدفع.

التطبيق رقم (١١):

فيما يلي بيانات الإيرادات والمصروفات الخاصة بأحد الأطباء الذي يمارس مهنة الطب وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠١٦/١٢/٣١ م.

أولاً: الإيرادات:

١٠٠٠٠٠ ج أتعاب محصلة للكشف بالعيادة، ٣٠٠٠٠ ج أتعاب محصلة مقابل إجراء عمليات جراحية، ٥٠٠٠ ج أتعاب مقدماً عن عمليات لم تتم بعد، ١٠٠٠٠ ج أتعاب محصلة عن عمليات تمت في الماضي، ٣٠٠٠٠ ج استشارات طبية منها ٥٠٠٠ ج استشارات لمرضى أجنب، ٥٠٠٠ ج استشارات في لبنان جراء القصف الإسرائيلي هذا العام، ٥٠٠٠ ج أرباح بيع بعض الأجهزة الطبية، ٢٠٠٠ ج مقابل حديث بالتلفزيون، ١٢٠٠ ج مقابل محاضرات أقيمت في مركز تنمية الأسرة.

ثانياً: المصروفات:

٥٠٠٠ ج مصاريف سيارة الممول لأغراضه الخاصة، ٣٠٠ ج مرتبات شهرية لثلاثة مساعدين بالعيادة، ٥٠٠ ج مرتب شهري لزوجته التي تعمل مساعدة بالعيادة، ٢٠٠٠ ج نور ومياه منها فاتورة مياه مبلغ ١٠٠ ج تخص الشهر الأخير للسنة الماضية، ١٠٠٠٠٠ ج ثمن شراء جهاز طبي جديد في بداية السنة، ٩٠٠٠ ج إهلاك أجهزة طبية بمعدل ٢٥ %، ٤٨٠٠ ج اشتراك في النقابة ومجلات طبية منها ٨٠٠ ج مقابل الاشتراك في نظم المعاشات بالنقابة، ٢٠٠٠٠ ج أساس جديد للعيادة اشترى في ١/١/٢٠٠٦، ٢٨٠٠ ج تبرعات منها ٢٠٠٠ ج لمجلس محلي المحافظة والباقي لجمعية الإسعاف المصرية، ٦٠٠ ج نفقه شرعية لزوجته السابقة.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية لعام ٢٠١٦ م.

التطبيق رقم (١٢):

قدم إليك المحاسب إسماعيل جابر بياناً تفصيلاً عن إيرادات ومصروفات مكتبه عن عام ٢٠١٧ م

كالآتي:

أتعاب المكتب عن محاسبة ومراجعة ٧٥٠٠٠ ج، أتعاب حراسة قضائية ١٥٠٠ ج، أرباح بيع جزء من أثاث المكتب ٥٠٠ ج، إيرادات أوراق مالية يمتلكها ٢٠٠ ج، مرتبات ومكافآت عن عمله كمحاسب لإحدى الشركات (قطاع خاص) ٣٠٠٠ ج، فوائد حسابات إيداع ٣٠٠ ج، أتعاب استشارة محاسبية أثناء

زيارته للكويت ١٠٠٠ ج، إيرادات نشر مقاله ٥٠ ج، أتعاب عن محاضرة ألقاها في إحدى مراكز التدريب ٦٠ ج، مهيا ومرتبات العاملين في المكتب ١٥٠٠ ج، عمولة عارضة عن وساطة في شراء فيلا ٥٠٠ ج، تبرعات لإحدى الجمعيات الحكومية ٣٠٠٠ ج، أتعاب انتدابه في لجان مالية بعد خصم الضرائب (١٥٠ ج) ٢٨٥٠ ج، فوائد قروض تأسيس المكتب ١٥٠٠ ج، مصروفات السيارة ١٥٠٠ ج، رسوم القيد في النقابة ٢٥٠ ج، بريد وتليفون وتلكس ٦٠٠ ج، أقساط تأمين علي حياته لصالح زوجته ٢٠٠٠ ج، إهلاك أصول ثابتة ٢٠٠٠ ج، إيجار المكتب ٤٠٠٠ ج، خسائر سنوات سابقة ٢٥٠٠٠ ج، ضريبة دمغات ٢٠٠ ج، ضريبة مهن حرة عن عام ٢٠٠٩ م ١٥٠٠ ج، كتب ومجلات علمية ١٥٠٠ ج، مصاريف تحصيل فوائد أوراق مالية ٤٠ ج، نفقة شهرية لوالدته ١٠٠ ج، أثاث مشتراه في ٢٠١٧/١٢/٣٠ م ٦٠٠٠ ج، خسائر بيع آلة حاسبة ٦٠٠ ج.

فإذا علمت أن:

- ١ - أتعاب المحاسبة والمراجعة تتضمن مبلغ ١٠٠٠ ج عن أعمال لم تنجز بعد.
 - ٢ - المهيا والمرتبات لموظفي المكتب ١٥٠٠ ج شهرياً والإيجار الشهري للمكتب ٣٠٠ ج.
 - ٣ - تستغل السيارة في أعمال المكتب ولأغراضه الخاصة.
 - ٤ - الممول متزوج ويعول.
- المطلوب:** تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة عن عام ٢٠١٧ م مع بيان الأسانيد القانونية.

الفصل الخامس
الضريبة علي المرتبات وما
في حكمها



الفصل الخامس

الضريبة على المرتبات وما في حكمها

مقدمة :

صدر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ونشر بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٣ (تابع) بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٩ على أن يعمل به بالنسبة لضريبة المرتبات وما في حكمها اعتباراً من مرتب شهر يوليو ٢٠٠٥ م.

وقد تناول المشرع الضريبي المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني من الكتاب الثاني في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من خلال المواد من رقم (٧ - ١٦)، بالإضافة إلى بعض المواد المتعلقة بالإقرار الضريبي والعقوبات.

ويهدف هذا الفصل إلى تناول الضريبة على المرتبات وما في حكمها من خلال

تناول النقاط التالية:

- السمات الأساسية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة.
- الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.
- الإعفاءات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- سعر الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة.
- تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير.

أولاً: السمات الأساسية للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

أ- ضريبة مباشرة ونوعية:

مباشرة: من حيث أن الممول (صاحب المرتب أو الأجر) هو نفسه المتحمل لعبء الضريبة ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلي غيره من الأشخاص.

نوعية: من حيث أنها تصيب نوعاً معيناً من الدخل المتمثل في نتاج العمل البحت الذي يحصل عليه الممول من الغير نتيجة ارتباطه معه بعقد عمل.

ب- ضريبة تسري على الأشخاص الطبيعيين:

حيث أنها تسري على دخول الأشخاص الطبيعيين وحدهم ولا تسري على الإيرادات التي تحصل عليها الشركات حتى ولو كانت عن أعمال مماثلة لتلك التي يقوم بها الشخص الطبيعي.

ج- ضريبة لها صبغة شخصية:

القاعدة العامة أن ضريبة المرتبات من الضرائب النوعية إلا أن المشرع أضفي عليها بعض الخصائص التي أعطت لها صبغة شخصية منها:

- * منح الموظف إعفاء شخصي.
- * إعفاء أقساط التأمين على الحياة بشروط.
- * إعفاء مقابل أقساط التأمين الاجتماعي.
- * تقسيم وعاء الضريبة إلي شرائح تصاعدية لمراعاة أصحاب الدخل الصغيرة.

د- ضريبة تصيب الإيراد الإجمالي:

حيث أنها تسري على الإيراد الإجمالي الذي حصل عليه الموظف دون إجراء أية خصومات مقابل ما قد يتحمله الموظف في سبيل حصوله على الإيراد ولكن بعد خصم بعض الاستقطاعات التي حددها القانون.

د- ضريبة سنوية الحساب نسبية الاستحقاق شهرية التحصيل:

حيث تحسب علي صافي الإيراد السنوي ثم يتم توزيعها علي أشهر السنة لتحديد قيمة الضريبة الشهرية التي تستقطع من إجمالي الدخل الشهري.

و- ضريبة تستقطع من المنبع:

حيث ألزم المشرع أصحاب الأعمال باحتساب الضريبة واستقطاعها من إجمالي المبلغ المستحق وتوريها إلي مصلحة الضرائب وإلا تم توقيع عقوبات علي صاحب العمل وبالتالي فهي ضريبة يصعب التهرب منها.

ثانياً: معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة:

فيما يلي بيان إككام خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة:

- ١ - أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة.
- ٢ - حددت المادة (٢) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلي:
 - أ- إذا كان له موطن دائم في مصر.
 - ب- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
 - ج - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية.
- ٣ - حددت المادة (٣) من الأحكام العامة للقانون صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها فيما يلي:
 - الدخل من الخدمات التي تؤدي في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.
 - الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدى العمل في الخارج.
 - الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

ومن ثم تكون القواعد العامة للخضوع للضريبة المرتبات وما فى حكمها طبقاً للقانون الجديد فى خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تجددت فيما يلى:

- ١- يخضع الممول الذى يودى مهام وظيفته فى الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية سواء أكانت عامة أو خاصة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.
 - ٢- يخضع الممول الذى يودى مهام وظيفته فى مصر ويحصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.
 - ٣- ما يستحق للممول من مرتبات يحصل عليها من مصدر أجنبي عن أعمال أدت فى مصر، ويشترط لخضوع هذه المبالغ أن يكون الممول مقيم فى مصر، وأن يكون من قام بدفع المبالغ أجنبياً، وأن يكون الدفع مقابل أعمال أدت فى مصر.
 - ٤- يكون الشخص الأجنبي مقيماً فى مصر إذا كان له موطن دائم فى مصر أو إذا كانت إقامته لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهراً. وهنا تجدر الإشارة إلى مراعاة تطبيق أحكام القوانين الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب (الخدمات الشخصية غير المستقلة وطرق تجنب الازدواج الضريبي عند تحديد المدة المشار إليها فيما سبق.
 - ٥- يخضع الممول (المصرى أو الأجنبي) للضريبة على المرتبات وما فى حكمها عن دخله المحقق من مصدر فى مصر أو فى الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم فى مصر. ولا يدخل فى وعاء هذه الضريبة الدخل الذى يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل.
- وفى جميع الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم فى مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين. وعليه أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام أو قبل انقطاع إقامته بيان على

النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحاً فيه إجمالي الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة أو الفترة السابقة ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للمقيم ومأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية لغير المقيم.

ثالثاً: الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

نص المادة (٩) من القانون على سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها

على ما يلي:

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة

دورية أو غير دورية، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أدت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص و الأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بهذه الألفاظ ما يلي:-

المرتبات/المهايا: هي المبالغ التي تستحق للموظفين مقابل الأعمال المؤداة وتدفع شهرياً وبصفة دورية.

الأجور: هي أجور عمال اليومية وهي لا تأخذ صفة الدورية أو الدوام.

المكافآت: ما يمنح للعامل مقابل قيامه بأعمال إضافية مكملة للعمل الأصلي مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية، أو قد تدفع بصورة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج والمنح، ومكافآت التصحيح ومكافآت الاشتراك في اللجان ، ولكن توجد بعض المكافآت التي لا تخضع للضريبة مثل مكافأة نهاية الخدمة وذلك بنص المادة (١٣) من القانون ومبرر ذلك أنها لا تخرج عن كونها

دفعة رأسمالية تدفع إلى الموظف أو العامل عند ترك الخدمة ، فهي ليست مرتباً أو أجراً له وإنما هي تعويضاً له.

الحصص : المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

الأنصبة : ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات متميزة يؤديها للشركة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية تساعد في تطويرها وتحسين إنتاجيتها، ويحصل مقابل ذلك على حصة في الأرباح.

المزايا النقدية والعينية: أوضحت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أن المقصود بالمزايا النقدية والعينية كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات تحملها في سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له. وتحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها:

❖ **سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل:**

قيمة الميزة = قيمة الوقود والزيوت والتأمين والصيانة الدورية سواء كانت السيارات مملوكة أو مستأجرة × ٢٠%.

مثال:

فيما يلي بيان بالمصروفات الخاصة بالسيارة المملوكة للشركة ويستغلها أحد

الموظفين:

١٠٠٠ ج زيوت، ٢٠٠٠ ج وقود، ١٠٠٠ ج صيانة، ٥٠٠ ج تأمين، ٣٠٠ مخالقات
مرورية، ٢٠٠٠ ج إهلاك.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الـ

$$\text{الميزة الضريبية} = (١٠٠٠ + ٢٠٠٠ + ١٠٠٠ + ٥٠٠) \times ٢٠\% = ٩٠٠ \text{ ج}$$

❖ الهواتف المحمولة:

$$\text{قيمة الميزة} = \text{النفقات المتعلقة بالهاتف في السنة} \times ٢٠\%$$

مثال:

بلغت فاتورة التليفون الممنوح لأحد الموظفين مبلغ ١٠٠٠ ج شهرياً

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الـ

$$\text{الميزة الضريبية} = ١٠٠٠ \text{ ج} \times ٢٠\% = ٢٠٠ \text{ ج شهرياً}$$

❖ القروض والسلفيات المقدمة من صاحب العمل للعامل:

تعتبر القروض ميزة عينية خاضعة للضريبة إذا توفرت فيها الشروط التالية

- مبلغ القرض أكبر مما حصل عليه الموظف من مرتبات ومكافآت في آخر ٦ شهور.
- أن يكون معدل الفائدة على هذا القرض أقل من ٧%.

قيمة الميزة = (قيمة القرض - جملة المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة للحصول على القرض) × (الفرق بين ٧% وسعر الفائدة على القرض).

ويشمل القرض أى صورة من صورته بما فى ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة فى دفاتر وسجلات صاحب العمل والمحملة على حساب العامل.

مثال:

حصل أحد الموظفين من البنك الذي يعمل فيه على قرض بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج بمعدل فائدة ٤% سنوياً، وقد بلغ إجمالي ما حصل عليه الموظف خلال الستة شهور الأخيرة مبلغ ٣٠٠٠٠ ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الحل

$$\text{الميزة الضريبية} = (٣٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠) \times (٧\% - ٤\%) = ١٢٠٠ \text{ ج}$$

مثال:

حصل أحد الموظفين علي قرض من الشركة بمبلغ ٣٠.٠٠٠ ج بمعدل فائدة ٩%،
علماً بأن إجمالي ما حصل عليه خلال الستة شهور السابقة ٢٠.٠٠٠ ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الجل

لا توجد ميزة ضريبية لأن معدل الفائدة أكبر من ٧%.

❖ **وثائق التأمين علي الحياة التي تحملها صاحب العمل:**

قيمة الميزة = قيمة القسط الذي دفعه صاحب العمل خلال العام

مثال:

تؤمن الشركة علي حياة أحد الموظفين بوثيقة تأمين يبلغ القسط الشهري لها ٢٠٠

ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الجل

قيمة الميزة = ٢٠٠ × ١٢ = ٢٤٠٠ ج.

❖ أسهم الشركة التي تمنح بقيمة نقل عن القيمة السوقية للسهم:

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسهم فى تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التى حوسب عليها العامل.

وفى حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود.

مثال:

حصل أحد الموظفين على عدد ٢٠٠ سهم من أسهم الشركة التى يعمل بها بسعر ٣٠ ج للسهم، وقد بلغت القيمة العادلة للسهم ٤٠ ج .

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

الحل

$$\text{قيمة الميزة} = ٢٠٠ \text{ سهم} \times (٣٠ - ٤٠) = ٢٠٠٠ \text{ ج.}$$

❖ الهدايا:

فى بعض الأحيان تقوم المنشآت بإعطاء هدايا للعاملين والموظفين بها ، وذلك فى بعض المناسبات وهنا نفرق بين حالتين هما :

- إذا تم إعطاء هذه الهدايا بدون مقابل فإنها تعتبر ميزة عينية ، وبالتالي تخضع بالكامل للضريبة.

- إذا تم إعطاء الهدايا بسعر التكلفة فإنه يعتبر الفرق بين سعر بيعها وسعر التكلفة ميزة عينية ، وبالتالي يخضع هذا الفرق للضريبة.

❖ السكن المجاني:

قد تقوم بعض المنشآت أو الشركات بمنح العاملين بها مسكناً يقيمون فيه بالمجان ، وفي هذه الحالة نفرق بين الحالات الآتية :

- إذا تم تقدير السكن بالمجان فإن القيمة الإيجارية أو إيجار المثل لهذا السكن يعتبر جزءاً مكماً للمرتب وبالتالي فإنها تخضع للضريبة ، ولكن بشرط أن يعود السكن بمنفعة شخصية للعاملين.
- إذا تم تقديم السكن بالمجان وكان هذا السكن لازماً لشئون العمل ، فإنه لا يعتبر ميزة وبالتالي فإنه لا يخضع للضريبة.
- إذا تم تقديم السكن مع خصم نسبة محددة من مرتب العامل ، فإن الميزة العينية تقدر علي أساس الفرق بين القيمة الإيجارية للمسكن (إذا كان مملوكاً للجهة التي منحته للعامل) ، أو إيجاره الفعلي (إذا كان مستأجراً من الغير) وبين ما يخصم من مرتب المستفيد.
- وأخيراً فإنه ينبغي التنويه بأنه إذا كان المسكن معداً للموظف فقط دون عائلته من أجل تمكينه من مباشرة العمل فإن المسكن في هذه الحالة لا يعتبر ميزة عينية للموظف ومن ثم فإنها لا تخضع للضريبة ، أما إذا كان المسكن معداً للموظف وعائلته فإن الميزة العينية تتحقق في هذه الحالة ، ومن ثم ينبغي تقديرها وإخضاعها للضريبة.

وفى جميع الأحوال، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من القانون وأن يدرج فى كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقاً للقواعد السابقة • ويقع على عاتق مستحق الإيراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزماً بذلك طبقاً للمادة (١٦) من القانون.

٢- المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبى (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو

فرد أجنبى): بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أديت فى مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة فى مصر.

٣- مرتبات ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام وشركات

قطاع الأعمال العام من غير المساهمين.

٤- مرتبات ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى شركات الأموال مقابل

عملهم الإداري.

ملاحظات هامة :

١- بالنسبة للتعويض: الذي يحصل عليه العامل عند فسخ عقد العمل أو فصله من

العمل ، فإنه لا يخضع للضريبة على المرتبات لأنه الأصل فى التعويض أنه مقابل الضرر الذي وقع على العامل جزاء فصله.

٢- النفقة الشرعية: وهي النفقة التي تمنح للزوجة المطلقة وأولادها فإنه :

- بالنسبة للموظف المستقطعة النفقة من مرتبه ، فإنه يتم حساب الضريبة قبل

استقطاع هذه النفقة لأنها تعتبر نوعاً من تصرف صاحب الإيراد فى إيراده وتوزيعه على مختلف أعبائه ، سواء كان أداء النفقة بالتراضي أو بحكم قضائي.

- بالنسبة للمستفيد من النفقة فإنها لا تخضع للضريبة لأنها تعتبر كما سبق القول

نوعاً من تصرف صاحب الإيراد فى إيراده.

٣- **فيما يتعلق ببدل طبيعة العمل** : ويقصد ببدل طبيعة العمل المبلغ الذي يمنح للموظف أو العامل نظير مخاطر معينة يتعرض لها أثناء تأدية عمله ، وهو يخضع بالكامل للضريبة علي المرتبات ، إلا ما أعفي بموجب قوانين خاصة مثل إعفاء بدل القضاء الممنوح لهيئات القضاء وبدل الجامعة لأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم.

٤- **فيما يتعلق ببدل التمثيل والاستقبال** : تمنح بدلات التمثيل والاستقبال لشاغلي وظائف الإدارة العليا ، وذلك بمقتضى القانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٨ م ، بشأن العاملين المدنيين بالدولة والقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٨ م بشأن العاملين بالقطاع العام ، وهذه البدلات معفاة من الخضوع للضريبة بمقتضى القوانين المانحة لها ، أما بدل التمثيل والاستقبال الذي يمنح للعاملين بالقطاع الخاص فإنه يخضع بالكامل للضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

٥- **بدل الإقامة** : ويسمي بدل الاغتراب وهو يمنح للعاملين في المناطق النائية ، وبالنسبة لبدل الاغتراب الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام فإنه معفي من الخضوع للضريبة بحكم القانون (٤٧) لسنة ١٩٧٨ م ، والقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٨ م ، أما بدل الاغتراب الممنوح للعاملين بالقطاع الخاص فإنه يخضع للضريبة ما لم يكن معفياً بموجب نص خاص.

٦- **مقابل الخدمة** : مثل البقشيش يخضع للضريبة.

٧- **العمولات** : تعتبر مكملة لمرتبات العاملين ومن ثم تأخذ حكم المكافآت وتخضع للضريبة.

٨- **إعانة غلاء المعيشة** : وهذه المبالغ تمنح للعاملين زيادة عن مرتبهم ، وذلك لمواجهة التضخم وارتفاع الأسعار ، ومن ثم فإنها تخضع للضريبة.

٩- **بدل السفر والانتقال** : وهي المبالغ التي تصرف للعاملين أو الموظفين مقابل ما يتكبدهم من مصاريف سفر وانتقال وهذه المصاريف لا تعتبر مزايا نقدية وبالتالي لا تخضع للضريبة لأنها تصرف تعويضاً للعامل للنفقات التي يتحملها من أجل أداء وظيفته.

١٠- **بدل الغذاء وبدل الملابس** : قد تتطلب بعض الوظائف زياً رسمياً للموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف ، ومن ثم فإن بدل الملابس الذي يصرف للموظفين في هذه الحالة يعتبر للصرف علي أغراض مهامه الوظيفية ، ومن ثم لا يخضع للضريبة. هذا ولم يقرر القانون أحكاماً خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين .

رابعاً: مشتملات/ مكونات المرتبات في مصر:

عند تحديد مشتملات مرتبات الموظفين تمهيداً لربط الضريبة عليها يجب أولاً التمييز بين فئتين من الموظفين على النحو التالي:

١- الفئة الأولى: وتضم العاملين غير المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ .

٢- الفئة الثانية: وتضم العاملين المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ .

ويمكن مناقشة ذلك فيما يلي :

(1): مشمولات المرتبات للعاملين غير المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم

(٨١) لسنة ٢٠١٦:

تشمل هذه الفئة:

أ- العاملين بالدولة ويتمتعون بكادر خاص بهم في تحديد المرتبات والمكافآت، مثل أعضاء الهيئة القضائية، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، البنوك، المدرسين، الأطباء، الشرطة، الجيش، أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات....الخ.

ب- العاملين بالقطاع الخاص، والعاملين بشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام.

وتجدر الإشارة إلى أن مرتبات هذه الفئات تتكون من شقين هما:

(أ) - الأجر الأساسي السنوي:

وهو يمثل المقابل النقدي الذي تدفعه الجهات الحكومية شهرياً إلى موظفيها مقابل العمل البدني أو الذهني الذي يؤديه لحسابها.

مع مراعاة أن الأجر الأساسي السنوي يتكون من:

* الحد الأقصى للأجر الأساسي السنوي وهو ١٦٤٤٠ ج اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٨/٦/٣٠ ما يزيد عن ذلك يدخل ضمن الأجر المتغير.

* العلاوة الدورية: هي العلاوة التي تمنح للعاملين في بداية السنة المالية وتضاف هذه العلاوة إلى الأجر (المرتب) الأساسي.

* العلاوة الخاصة المضمومة للأساسي: هي العلاوة التي مر عليها خمس سنوات ثم أضيفت للأجر الأساسي.

(ب) - الأجر المتغير:

يقصد به كل ما يحصل عليه الممول بخلاف أجره (مرتبة) الأساسي المنصوص عليه في عقد العمل وبحد أقصى ٢٩١٦٠ ج اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١ ويضم الأجر المتغير العناصر الآتية:

١- ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي : حيث أن الحد الأقصى للأجر الأساسي الذي يحتسب عليه اشتراكات التأمين الاجتماعي هو ١٦٤٤٠ ج وما يزيد عن ذلك يدرج ضمن الأجر المتغير ويخضع للضريبة.

٢- العلاوات بخلاف المضمومة للأساسي وتشمل:

- العلاوة الاجتماعية: وهي العلاوة التي تمنح للموظف بسبب تغير حالته الاجتماعية من أعزب إلي متزوج إلي متزوج ويعول.

- العلاوة الخاصة (الإضافية): وهي المبالغ التي تمنح للعاملين لمواجهة غلاء المعيشة وهذه العلاوة تضاف إلي الأساسي بعد مرور ٥ سنوات وجميع هذه العلاوات معفاة من الخضوع للضريبة.

٣- المكافآت: وهي المبالغ التي تدفع مقابل خدمات خاصة أو جهود متميزة سواء كانت دورية أو عارضة مثل: المكافآت التشجيعية في نهاية العام وهي خاضعة للضريبة.

٤- الحوافز: وهي المبالغ التي يتم منحها للعاملين تشجيعاً لهم علي زيادة الإنتاج أو بسبب تحسن الخدمة وهي خاضعة للضريبة.

٥- العمولات : وهي المبالغ التي تدفع للعاملين مقابل تصريف منتجات الشركة سواء كانت العمولة في صورة نسبة مئوية أو مبلغ ثابت وهي خاضعة للضريبة.

٦- المنح: وهي المبالغ التي تمنح للعاملين في مناسبات معينة مثل منحة عيد العمال وهي خاضعة للضريبة.

٧- الأجر الإضافي: وهو المبالغ التي تصرف للعاملين مقابل ساعات العمل الإضافية أو العمل في أيام العطلات وهو خاضع للضريبة.

٨- البدلات (المزايا النقدية): وهي المبالغ التي تمنح للموظف بسبب مخاطر يتعرض لها أو طاقة يبذلها أو تكاليف تحملها سواء كانت دورية أو عارضة، مثل:
- بدل السفر والانتقال، بدل الملابس، بدل الوجبة الغذائية، بدل الجامعة، بدل العمادة، بدل حضور الجلسات مجلس الإدارة، بدل القضاة، وهذه البدلات لا تعتبر ميزة ولا تخضع للضريبة.

- بدل طبيعة العمل: وهو المبالغ التي تعطي للموظفين نظير المخاطر التي يتعرضون لها في أداء عملهم، يعتبر ميزة ويخضع للضريبة.

- بدل التمثيل والاستقبال: يمنح لبعض الأعمال التي تتطلب الظهور بمظهر معين ولائق يعتبر ميزة ويخضع للضريبة ما عدا أعضاء مجلس الإدارة في القطاع الحكومي وفي شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، والقضاة.

٩- حصة العاملين في الأرباح: وهي المبالغ التي يحصل عليها العاملين كنسبة معينة من رقم الأعمال أو الأرباح التي تحققها الشركة وإذا تم الحصول عليها خلال العام تخضع للضريبة أما إذا صرفت في نهاية العام لا تخضع للضريبة ولا تدخل ضمن الأجر المتغير.

(٣): مشتملات المرتبات للعاملين المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة

٢٠١٦:

في نوفمبر ٢٠١٦ صدر القانون رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ بشأن تنظيم طبيعة عمل العاملين في المصالح الحكومية والوزارات والهيئات العامة، وهنا يثار التساؤلات التالية:

- من هم المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.
- ما هي مشتملات مرتبات المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.

وسوف نتناول هذه النقاط السابقة بالتوضيح على النحو التالي:

١- الفئات التي يسري عليها قانون الخدمة المدنية:

تنص (المادة الأولى) من قانون الخدمة المدنية على الآتي "يعمل بأحكام القانون المرفق في شأن الخدمة المدنية، وتسري أحكامه على الوظائف في الوزارات ومصالحها والأجهزة الحكومية ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، وذلك ما لم تنص قوانين أو قرارات إنشائها على ما يخالف ذلك، ويحظر التمييز بين الموظفين في تطبيق أحكام القانون المرفق بسبب الدين أو الجنس أو لأي سبب آخر".

ويتضح من هذا النص أن هذا القانون سوف يسري على جميع العاملين بالدولة، باستثناء من لهم كادر خاص والعاملين بشركات القطاع العام والخاص وقطاع الأعمال العام.

٣- مشمولات مرتبات المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.

يتكون المرتب الذي يحصل عليه المخاطبين بقانون الخدمة المدنية من شقين هما:
أ- **الأجر الوظيفي:** وهو الأجر المنصوص عليه في الجداول المرفقة بهذا القانون مضمومًا إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون.
وتنص المادة (٣٦) على أنه "يُحدد الأجر الوظيفي للوظائف وفقًا للجداول أرقام (١)، (٢، ٣) المرفقة بهذا القانون. ويستحق الموظف أجره من تاريخ تسلمه العمل، ما لم يكن مستبقى بالقوات المسلحة فيستحق أجره من تاريخ التعيين".
كما تنص المادة (٣٧) على أنه "يُستحق الموظف علاوة دورية سنوية في الأول من يوليو التالي لانقضاء سنة من تاريخ شغل الوظيفة أو من تاريخ استحقاق العلاوة الدورية السابقة، بنسبة ٧% من الأجر الوظيفي، على أن يعاد النظر في هذه النسبة بصفة دورية منتظمة".

وتنص المادة (٣٨) على أنه "يجوز للسلطة المختصة منح الموظف علاوة تشجيعية بنسبة ٥٪ من أجره الوظيفي".
وذلك طبقاً للشروط الآتية:

- ١- أن تكون كفاية الموظف قد حُددت بمرتبة كفاء على الأقل عن العاميين الأخيرين.
- ٢- ألا يمنح الموظف هذه العلاوة أكثر من مرة كل ثلاثة أعوام.
- ٣- ألا يزيد عدد الموظفين الذين يُمنحون هذه العلاوة في سنة واحدة على 10% من عدد الموظفين في وظائف كل مستوى من كل مجموعة نوعية على حده، فإذا كان عدد الموظفين في تلك الوظائف أقل من عشرة تُمنح العلاوة لواحد منهم.

كما تنص المادة (٣٩) يُمنح الموظف الذي يحصل على مؤهل أعلى أثناء الخدمة حافز تميز علمي. ويمنح الموظف هذا الحافز إذا حصل على درجة الماجستير أو ما يعادلها أو دبلومتين من دبلومات الدراسات العليا مدة كل منهما سنة دراسية على الأقل، كما يمنح الموظف علاوة تميز أخرى إذا حصل على درجة الدكتوراه أو ما يعادلها. ويكون حافز التميز العلمي المشار إليها بنسبة ٧% من الأجر الوظيفي، أو الفئات المالية التالية أيهما أكبر:

- ٢٥ جنيها شهريا لمن يحصل على مؤهل متوسط أو فوق المتوسط.
- ٥٠ جنيها شهريا لمن يحصل على مؤهل عال.
- ٧٥ جنيها شهريا لمن يحصل على دبلومة مدتها سنتين دراسيتين على الأقل.
- ١٠٠ جنيها شهريا لمن يحصل على درجة الماجستير.
- ٢٠٠ جنيها شهريا لمن يحصل على درجة الدكتوراه.

وتحدد اللائحة التنفيذية شروط وضوابط منح حافز التميز على الا يجوز منح هذا الحافز أكثر من مرة عن ذات المستوى العلمي. وتنص المادة (٤٠) على أنه "تُضم العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون إلى الأجر الوظيفي للموظف".

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الأجر الوظيفي يتكون من الأجر الأساسي في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ ويشمل:

- بدايات مربوط الدرجات المالية الواردة بجدول الأجور الملحق بقانون العاملين المدنيين بالدولة الصادر بقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨.
- العلاوات الخاصة التي ضمت الأجر الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.
- ما حصل عليه الموظف من علاوات دورية وتشجيعية وترقية وغيرها وضمت إلى أجره الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.
- العلاوات الخاصة التي لم تضم للأجر الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.

- الحد الأقصى للعلاوة الاجتماعية والإضافية (حد أقصى ١٠ جنيهاً شهرياً).
- منحة عيد العمال (١٠ جنيهاً شهرياً).
- الحد الأقصى لعلاوة الحد الأدنى المقررة لكل درجة وظيفية وفقاً للوارد بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٤.
- ما يعادل نسبة ١٠٠ بالمئة من الأجر الأساسي في ٣٠ يونيو ٢٠١٥.

ب- **الأجر المكمل:** ويشمل كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله بخلاف الأجر الوظيفي. وتنص المادة (٤١) على أنه "يصدر بنظام الأجر المكمل، قرار من رئيس مجلس الوزراء بمراعاة طبيعة عمل كل وحدة ونوعية الوظائف بها وطبيعة اختصاصاتها ومعدلات أداء موظفيها بحسب الأحوال بناء على عرض الوزير المختص بعد موافقة وزير المالية ودراسة الجهاز. ويجوز للسلطة المختصة تقرير مكافآت تشجيعية للموظف الذي يقدم خدمات ممتازة أو أعمالاً أو بحوثاً أو اقتراحات تساعد على تحسين طريق العمل أو رفع كفاءة الأداء أو توفير النفقات، وذلك كله بشرط سماح البند المخصص لذلك في الموازنة العامة".

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الأجر المكمل يمثل باقي ما يحصل عليه الموظف من مزايا مالية بخلاف الأجر الوظيفي بعد تحويلها إلى فئات مالية مقطوعة بدلاً من حسابها بنسب مرتبطة بالأجر الأساسي. كما أن القانون الجديد حدد ٣ علاوات مستحقة للموظف، وتشمل العلاوات السنوية، والتميز العلمي، والعلاوة التشجيعية، وإلغاء العلاوات الخاصة .

ج - الحافز التعويضي: نص المنشور رقم (٦) والذي أصدرته وزارة المالية على أنه يتم تعديل مرتبات العاملين وفقاً للقانون الخدمة المدنية الجديد، وذلك في ٣٠ يونيو على النحو التالي: تحويل كافة مفردات الأجور (مكافآت - حوافز - بدلات - مزايا نقدية وعينية...) بوضعها الراهن في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ إلى فئات وقيم مقطوعة وإلغاء طريقة حسابها المقررة لها سواء كانت بنسبة من المرتب الأساسي أو من بداية ربط الدرجة الوظيفية أو غير ذلك. ويتم مقارنة صافي الأجر في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ وصافي الأجر المعدل بعد تحويل كافة النسب لقيم مقطوعة وصولاً للأجر الوظيفي والمكمل على النحو المشار إليه، وفي حالة انخفاض صافي الأجر المعدل نتيجة تأثره بالأعباء التأمينية أو الضريبية فقط يحصل الموظف على الحافز التعويضي المقرر بقرار رئيس مجلس الوزراء ويعادل هذا الفرق محملاً بالضرائب والتأمينات الخاصة به ولمرة واحدة ويحتفظ به بذات مسماه باعتباره جزء من الأجر المكمل.

خامساً: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها: تنص

المادة (١٠) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على الآتي:

- تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.
- في حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة بالزيادة أو بالنقص عما كان يحصل عليه العامل في أول السنة ، فقد قرر القانون أن يتم حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي ويجوز لرب العمل حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد على أن يتم احتفاظ رب العمل بالضريبة المستحقة على الفارق بين الإيراد الجديد والقديم لحساب العامل بهدف إجراء التسوية في نهاية السنة المالية.

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات، ويعاد حساب الإيراد الداخلى في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

ويوضح ذلك المثال التالي :

مثال :

إذا فرض أن مرتب أحد الموظفين في ٢٠١٧/١/١ يبلغ ٥٠٠٠ ج. واعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ أصبح ٥٢٠٠ ج. في هذه الحالة يمكن اتباع أحد الإجراءات التالية:

١- يظل حساب الضريبة على المرتب على أساس ٥٠٠٠ جنيه شهرياً طوال سنة ٢٠١٧ ، على أن يتم فى نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ فى حسابها الزيادة التى تمت على المرتب اعتباراً من ٧/١.

٢- حساب الضريبة على أساس ٥٢٠٠ ج شهرياً على أن يتم فى نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ فى حسابها النقص الموجود قبل ٧/١.

سادساً: الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها:

تنص المادة (١٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم خضوع المبالغ التالية

للضريبة:

- المعاشات.
- مكافأة ترك الخدمة.

سابعاً: الإعفاءات والاستقطاعات:

تنص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على إعفاء المبالغ التالية من

الضريبة على المرتبات وما فى حكمها، مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة بقوانين

خاصة (العلاوات الخاصة المضافة أو غير المضافة والعلوات الاجتماعية والإضافية،
البدلات المعفاة بقوانين خاصة،.....).

١- الإعفاء الشخصى السنوى وقدره ٩٠٠٠ جنيه سنويًا.

٢- اشتراكات التأمين الاجتماعى وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعى المصرية أو أية نظم بديلة عنها تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة. وعند خصم الاشتراكات يجب مراعاة الآتى:

(ب) التفرقة بين الأجر الأساسى/الوظيفى والأجر المتغير/المكمل، إذ تختلف نسب الاشتراك فى كل منهما على النحو التالى:

• من الأجر الأساسى: تبلغ اشتراكات التأمين الاجتماعى وأقساط الادخار التى تتحملها المنشأة فى القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ تصل إلى ٢١% (بالنسبة لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة ١٥% من قيمة الأجر وبالنسبة لتأمين اصابات العمل فى الحكومة ١% وفى القطاع العام ٢% وفى القطاع الخاص ٣% وبالنسبة لتأمين المرض فى الحكومة والقطاع العام ٣% وفى القطاع الخاص ٤% وفى تأمين البطالة لا يوجد تأمين البطالة فى الحكومة وبالنسبة للقطاع العام والقطاع الخاص ٢%) - أما الحصة فى نسب الاشتراك التى يتحملها المؤمن عليه فى القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ فتبلغ ١٤% (بالنسبة لتأمين الشيخوخة والعجز والوفاة يتحمل المؤمن عليه ١٠% من قيمة الأجر وبالنسبة لتأمين اصابات العمل لا يتحمل أى نسبه وبالنسبة لتأمين المرض يتحمل المؤمن عليه ١% فى جميع القطاعات وفى تأمين البطالة لا يوجد تأمين البطالة فى الحكومة وبالنسبة للقطاع العام والقطاع الخاص لا يتحمل أى نسبه وفى نظام المكافأة يتحمل المؤمن عليه ٣%).

- من الأجر المتغير: تبلغ اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار بالنسبة لحصة الموظف منها تبلغ ١١% (وهي عبارة عن ١٠% مقابل تأمين الشيخوخة والعجز والوفاة + ١% مقابل تأمين المرض وذلك طبقاً للقانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٨٤)، وتحمل الشركة (١٩%).

ملحوظة: يحسب اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار عن الأجر الأساسي بنسبة ١٣٪، وعن الأجر المتغير بنسبة ١٠٪ إذا كان العامل غير مشترك في نظام التأمين الصحي.

(ج) تحديد الحد الأقصى لكل من أجر الاشتراك الأساس والمتغير على النحو التالي :

- قيمة الحد الأقصى لأجر الاشتراك الأساسي لسنة ٢٠١٦ مبلغ ١٦٤٤٠ جنية اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٨/٦/٣٠ وذلك طبقاً للقانون رقم (١٢٠) لسنة ٢٠١٤.

- قيمة الحد الأقصى لأجر الاشتراك المتغير مبلغ ٢٩١٦٠ جنية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/١٢/٣١. وذلك بعد استبعاد:

- بدل السفر والانتقال وبدل السكن، وبدل السيارة، وبدل الوجبة الغذائية وبدل الملابس وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما يتكلفه من أعباء تقتضيها وظيفته، ويستثنى من ذلك بدل التمثيل.
- البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الأصلية أو خارجها.
- البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة أعباء المعيشة خارج البلاد.

ويشترط ألا يتجاوز مجموع البدلات المستبعدة من أجر الاشتراك المتغير قيمة أجر الاشتراك الأساسي للمؤمن عليه.

(د) يتم إعفاء (أو خصم) اشتراكات التأمين الاجتماعي عن كافة المرتبات والأجور المتغيرة في حدود الحد الأقصى لأجر الاشتراك ، حتى لو كانت هذه المبالغ معفاة من الضريبة ، نظراً لأن الإعفاء من الضريبة على قيمة تلك الاشتراكات أمر منفصل وغير مرتبط بالأحكام التي تخضع لها المبالغ المدفوعة عنها هذه الاشتراكات .

(هـ) تحسب قيمة الاشتراكات على أساس ما يستحقه الموظف من أجر خلال كل شهر.

(و) بالنسبة للعاملين في القطاع الخاص ، تحسب الاشتراكات على أساس أجورهم في شهر يناير من كل سنة .

(ز) تحسب الاشتراكات على أساس الأجر الإجمالي دون أي تخفيض بسبب الجزاء الإداري أو الغرامات أو خصم ساعات التأخير .

(ح) لا تؤدي أية اشتراكات عن المدد التي لا يستحق عنها أجر أو تعويض مثل فترات الغياب التي لا يستحق عنها أجر، والأجازات التي يحصل عليها الموظف بدون مرتب، حيث تخصم قيمة هذه الأجازات من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

(ط) إذا ما قام الموظف باستبدال جزء من معاشة طبقاً لنص المادة (١٢٣) من قانون التأمين الاجتماعي رقم (٧٩) لسنة ١٩٧٥ المعدل ، فإن هذا الاستبدال من قبيل استعمال الدخل وليس تكليفاً عليه، ولا يستبعد من ضريبة المرتبات.

(ي) تعفى من الضريبة على المرتبات اشتراكات التأمين الاجتماعي المسددة عن المدد السابقة سواء كانت على أقساط أو دفعة واحدة . عن السنة التي سددت

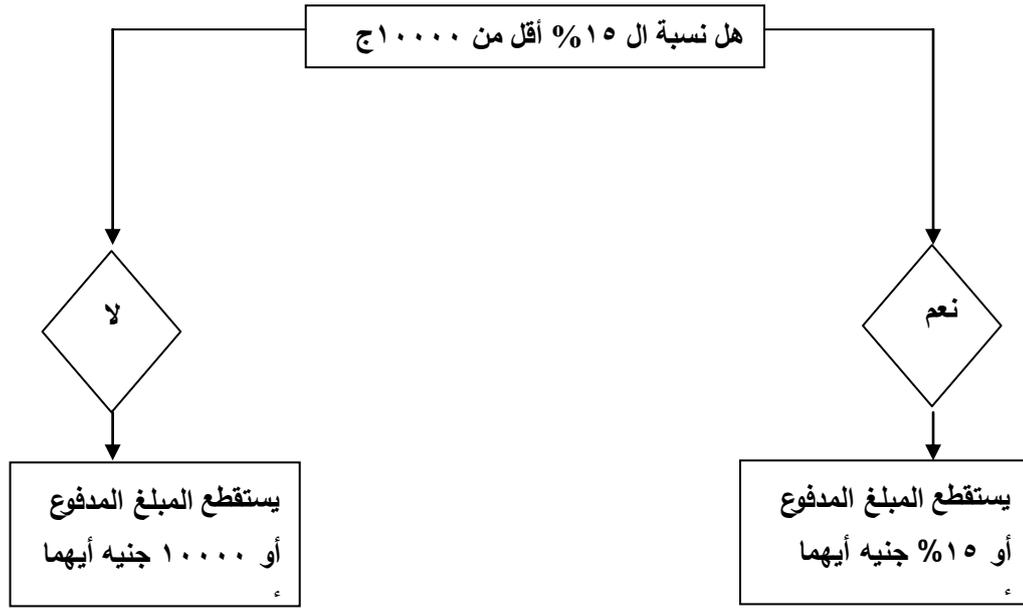
فيها ، وفقاً لأحكام المادة (١٣٤) من قانون التأمين الاجتماعي رقم (٧٩) لسنة ١٩٧٥ المعدل .

٣- اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .

٤- أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي: يشترط لإعفاء هذه الأقساط أن تكون لمصلحة الموظف نفسه أو مصلحة زوجته وأولاده القصر .

ويشترط بالنسبة للبدين (٣ ، ٤) ألا تزيد جملة ما يعفى للممول مما يكون قد دفعه على ١٥% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل وفقاً للقرار الوزاري (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ ، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون وذلك على النحو التالي:
يحسب نسبة ال ١٥ % من الدخل كما يلي:

إذا قلت نسبة ال ١٥ % عن ١٠٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة نسبة ال ١٥% جنيه، ويستقطع المبلغ المدفوع أو ١٥% جنيه أيهما أقل. أما إذا زادت نسبة ال ١٥ % عن ١٠٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبلغ ١٠٠٠٠ ج ، ويستقطع المبلغ المدفوع أو ١٠٠٠٠ ج من الدخل أيهما أقل. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



مثال:

الرقم المقارن	المسدد الفعلي	١٥%
١٠٠٠٠	٨٠٠٠	٩٠٠٠

يخصم في هذه الحالة المسدد الفعلي وقدره مبلغ ٨٠٠٠ جنيه

وفي الحالة الثانية إذا كانت الحالة كالتالي:

الرقم المقارن	المسدد الفعلي	١٥%
١٠٠٠٠	٨٠٠٠	٦٠٠٠

في هذه الحالة يخصم له مبلغ ٦٠٠٠ جنيه أي أنه إذا كان المسدد الفعلي أكبر من

نسبة ال ١٥% يعتمد له ال ١٥% فقط .

٥- المزايا العينية الجماعية التالية:

- أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.
- ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفه.
- ج- الرعاية الصحية.
- د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.
- هـ- المسكن الذي يتيح رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقى العاملين وحسب طبيعة العمل التى تقتضى صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التى يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ويشترط لتمتع المزايا العينية بالإعفاء من الضريبة ما يأتى:

- أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل.
- أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.
- أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً وتستلزمه طبيعة العمل.
- ٦- حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقاً للقانون.
- ٧- ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل.

٨- ضريبة الدمغة :

نص البند (٨) من اللائحة التنفيذية رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م ، بأن يعفي من الخضوع للضريبة ضريبة الدمغة المقررة قانوناً ، هذا ويتم خصم ضريبة الدمغة من المرتبات وما في حكمها طبقاً لنص المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ م ، والتي تنص علي إخضاع المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والمكافآت ، وما في حكمها لضريبة الدمغة بالنسب التالية :

مغفأة	الشريحة الأولى: حتى ٥٠ ج
٦ في الألف	الشريحة الثانية: أزيد من ٥٠ حتى ٢٥٠ ج
٦.٥ في الألف	الشريحة الثالثة: أزيد من ٢٥٠ حتى ٥٠٠ ج
٧ في الألف	الشريحة الرابعة: أزيد من ٥٠٠ حتى ١٠٠٠ ج
٧.٥ في الألف	الشريحة الخامسة: أزيد من ١٠٠٠ حتى ٥٠٠٠ ج
٨ في الألف	الشريحة السادسة: أزيد من ٥٠٠٠ حتى ١٠٠٠٠ ج
٣ في الألف	كل ما يزيد عن ١٠٠٠٠ ج تخضع الزيادة لسعر

وتنص المادة الثانية من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ على سريان أحكام المادة

السابقة على النحو التالي:

أولاً: بالنسبة لممولي المرتبات وما في حكمها اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية.

ثانياً:.....

ويتضمن من نص المادة (٣١) ما يلي :

أولاً: فيما يخص تطبيق شرائح الضريبة على الدخل المنصوص عليها في المادة (٨) من

القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديلها بالمادة الأولى من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧:

- بالنسبة للوعاء الخاص بالفترة التي تنتهي قبل العمل بالقانون الجديد (حالة وفاة-ترك العمل - انقطاع الإقامة- او غير ذلك من الاسباب) يسري عليه القانون المعمول به قبل صدور التعديلات.
- يكون حساب الشريحة المعفاة (٩٠٠٠ ج) دون تنسيب أو تخفيض بالنسبة للوعاء الخاص بالفترة التي تبدأ أو تستمر في تاريخ العمل بالقانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧، وتسري الشرائح على الوعاء السنوي عن سنة كاملة.

ثانياً: فيما يخص الفترة الضريبية التي يتم تطبيق الخصم الضريبي بشأنها:

لا يطبق الخصم الضريبي المقرر بالمادة الأولى من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ على الجزء من إيراد الممول الذي تحقق خلال الفترة السابقة على ٢٠١٧/٧/١.

ثالثاً: فيما يخص كيفية حساب الخصم الضريبي:

يتم حساب الخصم الضريبي المقرر بالمادة الأولى من القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ وفقاً للخطوات التالية:

- ١- يتم تحديد صافي الدخل السنوي وفقاً للقواعد القانونية المطبقة وبعد حصول الممول على كافة الإعفاءات القانونية المقررة بالمادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ٢- تحتسب الشريحة المعفاة وقدرها ٨٠٠٠ ج .
- ٣- يتم احتساب إجمالي الضريبة المستحقة على ذلك الوعاء.
- ٤- يتم تحديد الشريحة الضريبية الواقع فيها صافي إيراد الممول وتحدد نسبة الخصم الضريبي المستحق وفقاً لتلك الشريحة على كامل صافي الإيراد الخاضع للضريبة.
- ٥- تطبق نسبة الخصم الضريبي الواردة في بند ٤ وتحدد قيمة الخصم الضريبي.

٦- تحدد الضريبة واجبة السداد بالفرق بين إجمالي الضريبة المستحقة بند (٣) مخصوماً منها قيمة الخصم الضريبي بند (٥).

واستثناء من حكم المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص المادة (١١) من القانون على أن تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها غير المقيمون والمقيمون من غير جهات عملهم الأصلية بسعر ضريبة مقطوع بواقع ١٠ % على إجمالي كل مبلغ ودون إجراء أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر.

وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر طبقاً للقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

مثال:

تعاقدت إحدى شركات القطاع الخاص المصرية مع خبير أجنبي للعمل لديها مقابل مرتب شهري ١٠٠٠٠٠٠ جنيه يتضمن ٣٠٠٠ جنيه بدل سكن. فإذا علمت أن هذا الخبير عمل في هذه الشركة ابتداءً من أول مارس حتى نهاية شهر مايو.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير شهرياً.

الحل

حيث إن مدة الإقامة لم تتجاوز ١٨٣ يوماً لذا تحسب الضريبة على إجمالي المبالغ التي حصل عليها بما في ذلك بدل السكن كما يلي:

$$\text{الضريبة المستحقة} = (١٠٠٠٠٠٠ \text{ ج} \times ٣ \text{ شهر}) \times ١٠\% = ٣٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$

مثال :

تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل في مصر ثمانية شهور اعتباراً من أول مارس ٢٠١٧م وذلك مقابل مرتب شهري ٥٠٠٠٠ جنيه (يتضمن ٣٠٠٠ ج بدل سكن)، ٢٠٠٠ ج بدل طبيعة عمل شهري على أن تتحمل الشركة تكاليف إقامته في مصر. فإذا علمت أنه أعزب ولا يشترك في نظام التأمين الاجتماعي المصري.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير شهرياً.

المحل: الأجنبي يعتبر مقيم لأن مدة إقامته تعدت ١٨٣ يوماً (٨ شهور × ٣٠

يوم) وبالتالي يتم حساب الضريبة عليه كما يلي:

٣٧٦٠٠٠		الأجر الأساسي ٤٧٠٠٠ × ٨ شهور الأجر المتغير: بدل الإقامة ٣٠٠٠ × ٨ شهور بدل طبيعة عمل ٢٠٠٠ × ٨ شهور
٤٠٠٠٠	٢٤٠٠٠ ١٦٠٠٠	
٤١٦٠٠٠		إجمالي الإيراد السنوي
		يخصم (إعفاءات):
	٢٤٠٠٠	١- بدل الإقامة
(٣٠٠٠٠)	٦٠٠٠	٢- إعفاء شخصي (٩٠٠٠ ÷ ١٢ × ٨ شهور)
(٨٠٠٠)		يخصم الحد الأدنى لنفقات المعيشة
٣٨٦٠٠٠		صافي إيراد المرتبات وما في حكمها

تاسعاً: المعاملة الضريبية لما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة:

فرق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين ما يحصل عليه رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي:

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن

ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

- ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أيا كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأيا كان عددهم.

عاشرًا: تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها:

١- يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة العامة على المرتبات من خلال إعداد نموذج حساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والذي يأخذ الشكل الآتي:

- بالنسبة للفئات غير الخاضعة لأحكام قانون الخدمة المدنية رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

كلي	جزئي	بيان
××		١) الأجر الأساسي السنوي (بحد أقصى ١٦٤٤٠ ج)
××		٢) الأجر المتغير:
	××	* ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي
	××	* أي علاوات ، بدلات، مكافآت، حوافز، مزايا نقدية وعينية
	××	* حصة العاملين في الأرباح
××		إجمالي الإيراد (مادة ٩ من القانون)
××		يخصم منه:
	(××)	الجزء الإداري، الأجازة بدون مرتب، قسط استبدال معاش
		<u>يخصم (إعفاءات)</u>
	××	* بدلات معفاة بقوانين منحها (جميع البدلات معفاة ما عدا بدل طبيعة العمل وبدل التمثيل والاستقبال لغير أعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام أو القضاء)
	(××)	* علاوة معفاة (جميع العلاوات معفاة ما عدا العلاوة الدورية)
		مبالغ معفاة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون وهي:
	٩٠٠٠	* إعفاء شخصي سنوي (بند ١ مادة ١٣)

		* اشترك تأمينات اجتماعية والادخار (بند ٢ مادة ١٣):
××		١٤ % من الأجر الأساسي
(××)	××	١١ % من (الأجر المتغير – بدل السفر والانتقال وبدل السكن وبدل الوجبة الغذائية وبدل الملابس وبدل حضور الجلسات) أو الحد الأقصى ٢٩١٦٠ أيهما أقل
××		صافي الإيراد الذي يحسب عليه: <u>يخصم منه</u>
		• اشترك في صناديق التأمين الخاصة .
	××	• التأمين علي حياة الممول لصالح زوجته وأولاده القصر والتأمين الصحي
	××	
(××)		الإجمالي ويجب ألا يزيد جملة ما يعفى للممول عن المبلغ المدفع (بحد أقصى ١٥ % من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ ج أيهما أقل) (بند ٣ ، ٤ مادة ١٣)
××		إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة <u>يخصم منه:</u>
(××)		الدمغة النسبية
××		صافي إيراد المرتبات
٨٠٠٠		يخصم: إعفاء شريحة الحد الأدنى لنفقات المعيشة (مادة ٨ من القانون)
××		الوعاء الخاضع للضريبة

- بالنسبة للفئات الخاضعة لأحكام قانون الخدمة المدنية رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

كلي	جزئي	البيانات
××		(١) الأجر الوظيفي
××		(٢) <u>الأجر المكمل:</u>
	××	*بدلات، مكافآت، حوافز، مزايا نقدية وعينية
××		(٣) الحافز التعويضي
××		إجمالي الأجر

		<u>يخصم منه:</u>
(xx)		الجزاء الإداري، الإجازة بدون مرتب.
		<u>يخصم (إعفاءات)</u>
(xx)		* بدلات معفاة بقوانين منحها
		<u>مبالغ معفاة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون وهي:</u>
٩٠٠٠		* إعفاء شخصي سنوي (بند ١ مادة ١٣)
		* اشتراك تأمينات اجتماعية والادخار (بند ٢ مادة ١٣):
xx		١٤ % من أساسي التأمينات بحد أقصى ١٦٤٤٠
(xx)	xx	١١ % من الأجر المتغير بحد أقصى ٢٩١٦٠ ج
xx		<u>صافي الإيراد الذي يحسب عليه و يخصم منه</u>
		• اشتراك في صناديق التأمين الخاصة .
xx		• التأمين علي حياة الممول لصالح زوجته وأولاده القصر
xx		والتأمين الصحي
(xx)		الإجمالي ويجب ألا يزيد جملة ما يعفى للممول عن المبلغ المدفع
		(بحد أقصى ١٥ % م صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠٠ ج أيهما أقل) (بند
		٣، ٤ مادة ١٣)
xx		إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة
		<u>يخصم منه:</u>
(xx)		الدمغة النسبية على المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية
		وشركات القطاع العام
xx		صافي إيراد المرتبات
٨٠٠٠		يخصم: إعفاء شريحة الحد الأدنى لنفقات المعيشة (مادة ٨ من
		القانون)
xx		الوعاء الخاضع للضريبة

حادي عشر: الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير:

أ. التزام أصحاب الأعمال :

٢- يلتزم أصحاب العمل بما فى ذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريده خلال ١٥ يوم من الشهر التالي.

٣- يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم فى الرجوع على الممول بما هو مدين به.

٤- يلتزم صاحب العمل أو المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة ١٤ من هذا القانون بالآتى:

- تقديم إقرار ربع سنوى فى ١ / ١ ، ٤ / ١ ، ٧ / ١ ، ١٠ / ١ .

- إعطاء الممول بناء على طلبه كشف يبين فيه أسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

ب- مقابل التأخير:

فى حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل تأخير من اليوم التالى لنهاية المهلة المحددة للتوريد يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى ٢% مضافاً إليه.

ثاني عشر: الإقرار الضريبي:

يعفى أصحاب المرتبات وما فى حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي فى الحالات الآتية:

١ - إذا أقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها.

٢ - إذا أقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافى دخله منهما مبلغ ٨٠٠٠ جنييه.

ثالث عشر: إجراءات الاعتراض:

قرر القانون الجديد للجهة التي تقوم بصرف المرتبات وحجز وتوريد الضريبة الحق في الاعتراض على ما تخطر بها مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، وذلك أمام المأمورية المختصة، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار ، فإذا لم يتم الاتفاق بين المأمورية وهذه الجهة أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن طبقاً للإجراءات المقررة في هذا الشأن وإذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم لها بالاعتراض كان له أن يتقدم بالاعتراض إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

رابع عشر: العقوبات:

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيًا من الأفعال الآتية:

١ - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي وذلك في الحالات التي يلتزم فيها الموظف بتقديم إقرار ضريبي.

٢ - الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع و خصم و تحصيل و توريد الضريبة في المواعيد القانونية.

ويكون التصالح مقابل أداء تعويض مقداره ألفا جنيه بالإضافة إلى المبالغ المستحقة.

تطبيقات محلولة :

التطبيق رقم (1) :

عامل يومية عمل لمدة ٣ شهور متصلة بأجر يومي ١٠ جنية ، ثم بعدها بشهر عمل لمدة ٣ شهور أخرى بأجر يومي ٨ جنية ، وبعدها بأسبوعين عمل باقي السنة بأجر يومي ٧ جنية ، علماً بأنه لا يوجد مورد آخر لهذا العامل.

المطلوب : تحديد الضريبة علي المرتبات.

الحل :

$$\text{الدخل السنوي} = (٧ \times ٣٠ \times ٥.٥) + (٨ \times ٣٠ \times ٣) + (١٠ \times ٣٠ \times ٣)$$

$$= ٩٠٠ + ٧٢٠ + ١١٥٥ = ٢٧٧٥ \text{ جنية}$$

وطبقاً للمادة (٧) من القانون فإنه يعني من الخضوع للضريبة لأن دخله السنوي في حدود الشريحة غير الخاضعة للضريبة.

التطبيق رقم (٢) :

مدير بإحدى شركات القطاع الخاص يتقاضى مرتباً أساسياً شهرياً قدره ١٥٠٠ ج، وذلك اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧، ما يتقاضى ١٠٠٠ ج شهرياً حوافز إنتاج، ٥٠٠ ج شهرياً بدل تمثيل واستقبال، ٤٠٠ ج شهرياً بدل اغتراب. كما أنه عقد وثيقة تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر بقسط ٢٠٠ ج شهرياً.

المطلوب: تحديد وعاء وقيمة الضريبة على المرتبات المستحقة شهرياً، علماً بأن بدل الاغتراب عوضاً عن النفقات التي يتحملها الموظف في سبيل تنفيذ عمله.

الجل

١٦٤٤٠		الأجر الأساسي (١٢×١٥٠٠)
		<u>الأجر المتغير:</u>
	١٥٦٠	الزيادة في الأجر الأساسي عن الحد الأقصى (١٨٠٠٠ - ١٦٤٤٠)
	١٢٠٠٠	حوافز إنتاج (١٢ × ١٠٠٠)
	٦٠٠٠	بدل تمثيل واستقبال (١٢×٥٠٠)
<u>٢٤٣٦٠</u>	<u>٤٨٠٠</u>	بدل اغتراب (١٢ × ج٤٠٠)
٤٠٨٠٠		إجمالي الإيراد
		<u>يخصم منه:</u>
	٤٨٠٠	بدل اغتراب
	٩٠٠٠	إعفاء شخصي
		اشترك التأمين الاجتماعي
		١٤% من الأجر الأساسي (١٦٤٤٠) = ٢٣٠٢
	<u>٤٤٥٤</u>	١١% من الأجر المتغير (٢٤٣٦٠ - ٤٨٠٠) = ١٩٥٦٠ بحد أقصى (٢٩١٦٠) = ٢١٥٢
<u>(١٨٢٥٤)</u>		صافي الإيراد
٢٢٥٤٦		<u>يخصم منه:</u>
<u>(٢٤٠٠)</u>	<u>٢٤٠٠</u>	أقساط التأمين على الحياة ١٢× ٢٠٠
٢٠١٤٦		إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة
-		يخصم منه:
		الدمغة النسبية
<u>٢٠١٤٦</u>		صافي إيراد المرتبات
٨٠٠٠		يخصم: إعفاء شريحة الحد الأدنى لنفقات المعيشة (مادة ٨ من القانون)
١٢١٤٦		الوعاء الخاضع للضريبة

١- وعاء الضريبة السنوية على المرتبات = ١٢١٤٦ ج

❖ ملاحظات على الحل

١- لا يخضع بدل الاغتراب للضريبة لأنه تعويض عن النفقات التي تحملها الموظف، كما أنه لا يدخل وعاء التأمينات الاجتماعية.

٢- الحد الأقصى لاشتراكات التأمين على الحياة:

أ- تحديد نسبة ١٥% من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ ج أيهما أقل

١٥% من صافي الإيراد = $٢٤٥٤٦ \times ١٥\% = ٣٦٨٢$ ج ،، أو ١٠٠٠٠ ج، لذلك نختار ٣٦٨٢ ج الأقل.

ب- تحديد المدفوع أو ٣٦٨٢ ج أيهما أقل

المدفوع = $(١٢ \times ٢٠٠) = ٢٤٠٠$ ج ، أو ٣٦٨٢ ج أيهما أقل

لذلك يتم خصم ٢٤٠٠ ج الأقل.

التطبيق رقم (٣):

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالسيد / محمد طارق ، مدير عام الموازنة وعضو

مجلس إدارة بإحدى شركات قطاع الأعمال العام وذلك عن العام المالي ٢٠١٧.

١- الأجر الأساسي الشهري ١١٠٠ ج يشمل ١٠٠ ج علاوة دورية، ٢٠٠ ج علاوة خاصة مضمومة.

٢- علاوة خاصة غير مضمومة ١٥٠ ج، وعلاوة اجتماعية ١٠ ج شهرياً.

٣- بدل طبيعة عمل ١٠٠ ج شهرياً.

٤- حوافز إنتاج ٣٠٠ شهرياً.

٥- بدل تمثيل واستقبال ٣٠٠ ج شهرياً.

٦- بدل حضور جلسات مجلس الإدارة ٢٠٠ ج شهرياً.

٧- منحة عيد العمال ١٠ ج شهرياً.

٨- يستخدم سيارة مملوكة للشركة تبلغ إجمالي تكاليف تشغيلها شهرياً (١٥٠ و قود ، ٥٠ ج تأمين ، ٢٠٠ صيانة دورية).

٩- يسكن في شقة في المدينة السكنية المجانية للعاملين بالشركة قدرت القيمة الإيجارية السنوية لهذه الشقة بمبلغ ١٢٠٠٠ ج شهرياً.

١٠- يسدد شهرياً ٢٠٠ ج قسط اشتراك في صندوق خاص.

١١- يستقطع منه ٥٠٠ ج أقساط أجهزة اشتراها من إحدى الشركات، و ١٠٠ أقساط تأمين علي حياة زوجته لصالحه ولصالح أولاده القصر.

١٢- بلغ نصيبه في الأرباح السنوية الموزعة ٥٠٠٠ ج تسلمها في نهاية العام .

المطلوب: حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها لهذا الممول.

المحل

		١- الأجر الأساسي السنوي: بحد أقصى ١٦٤٤٠
	٩٦٠٠	أجر أساسي مجرد (٨٠٠ × ١٢)
	١٢٠٠	علاوة دورية (١٠٠ × ١٢)
١٣٢٠٠	٢٤٠٠	علاوة خاصة مضمومة (٢٠٠ × ١٢)
		٢- الأجر المتغير:
	١٨٠٠	علاوات خاصة غير مضمومة ١٥٠ × ١٢
	١٢٠	علاوة اجتماعية (١٠ × ١٢)
	١٢٠٠	بدل طبيعة عمل (١٠٠ × ١٢)
	٣٦٠٠	حوافز إنتاج (٣٠٠ × ١٢)
	٣٦٠٠	بدل تمثيل (٣٠٠ × ١٢)
	٢٤٠٠	بدل حضور جلسات (٢٠٠ × ١٢)
	١٢٠	منحة عيد العمال (١٠ × ١٢)
١٣٨٠٠	٩٦٠	ميزة السيارة (٢٠ × ١٢ × ٤٠٠ %)
٢٧٠٠٠		إجمالي الإيراد
		يخصم (إعفاءات)
	٢٤٠٠	علاوات خاصة مضمومة
	١٨٠٠	علاوات خاصة غير مضمومة
	١٢٠	علاوة اجتماعية
	٣٦٠٠	بدل تمثيل
	٢٤٠٠	بدل حضور جلسات

	٩٠٠٠ ٣١٠٢	إعفاء شخصي اشترراك تأمينات ومعاشات: ١٤% من (الأساسي ١٣٢٠٠ ج) = ١٨٤٨ ج ١١% من (المتغير) (٢٤٠٠ - ١٣٨٠٠) بحد أقصى ٢٩١٦٠ ج = ١٢٥٤ ج
	٤٥٧٨	صافي الإيراد
	٩٨٧ ١٠٨	<u>يخصم:</u> اشترراك في صناديق التأمين الخاصة = ١٢×٢٠٠ ٢٤٠٠ ج بحد أقصى (١٥% من الصافي ٩٦٤٤ ج) = ١٤٤٧ ج أو ١٠٠٠٠ أيهما أقل يخصم: الدمغة النسبية (٩ ج \times ١٢)
	٣٤٨٣	صافي إيراد المرتبات وما في حكمها
	٨٠٠٠	يخصم: إعفاء شريحة (الحد الأدنى لنفقات المعيشة)
	(٤٥١٧)	الوعاء الخاضع للضريبة

تطبيقات غير محلولة

التطبيق رقم (1) :

موظف بجامعة جنوب الوادي يتقاضى المبالغ التالية خلال شهر يوليو ٢٠١٧ م :
٥٥٤ ج مرتب اساسي في ٢٠١٥/٦/٣٠ م ، ١٠٠ ج علاوة دورية في ٢٠١٥/٦/٣٠ م ،
١٢٠ ج علاوة خاصة مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠ م ، ٤٩٨ ج علاوات خاصة غير
مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠ م ، ٧% علاوة غلاء معيشة ، ٧% العلاوة الدورية ، ١٠ ج
علاوة اجتماعية ، ١٠ ج منحة عيد العمال ، ١٠٠ ج علاوة تشجيعية ، ١٠١٩ الاجر
المكمل ، ٢٨ ج بدل اقامة ، ٢٦٢ ج بدل سفر نقدي ، ٩٣ ج الحافز التعويضي .

المطلوب : تحديد وعاء وقيمة الضريبة علي المرتبات المستحقة شهرياً.

التطبيق رقم (٢) :

عضو مجلس إدارة في إحدى شركات القطاع الخاص مرتبه الأساسي المجرّد خلال
عام ٢٠١٧ ١٣٠٠ ج شهرياً (بدون العلاوة الخاصة)، ويحصل على علاوة خاصة
مضافة للمرتب ٣٠٠ ج شهرياً، وعلاوة دورية ٢٠٠ ج شهرياً، وعلاوة خاصة غير مضافة
للمرتب ٤٠٠ ج شهرياً ، علاوة اجتماعية ١٠ ج شهرياً، حوافز إنتاج ٥٠٠ شهرياً، بدل
تمثيل واستقبال ٧٠٠ ج شهرياً، بدل طبيعة عمل ٤٠٠ ج شهرياً، بدل انتقال ٣٠٠ ج
شهرياً.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة إذا علمت أن :-

- ١- الممول مشترك في صندوق الزمالة بالشركة مقابل ٥٠٠ ج شهرياً، وغير مشترك
في نظام التأمين الصحي، كما أنه مؤمن على حياته لصالح زوجته وأولاده مقابل
قسط شهري ١٠٠ ج.
- ٢- الممول منتدب للتدريس في مركز إعداد القادة مقابل مبلغ ٦٠٠٠ ج خلال العام.

التطبيق رقم (٣) :

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالسيد / آسر عزام ، رئيس القطاعات المالية وعضو مجلس الإدارة بإحدى شركات القطاع الخاص وذلك خلال شهر يناير ٢٠١٦ :

الأجر الأساسي الشهري ١٣٠٠ ج (يتضمن ١٠% علاوة دورية، ٢٠٠ ج علاوة خاصة مضمومة)، بدل اغتراب ٣٠٠ ج شهرياً، بدل انتقال ١٠٠ ج شهرياً، مكافأة جهود غير عادية ٥٠ ج شهرياً، علاوة خاصة غير مضمومة ١٥٠ ج، علاوة اجتماعية ١٠ ج شهرياً، بدل طبيعة عمل ١٠٠ ج شهرياً، حوافز إنتاج بنسبة ٥٠% من الأساسي شهرياً، بدل تمثيل واستقبال ٤٠٠ ج شهرياً، بدل حضور جلسات مجلس الإدارة ٢٠٠ ج شهرياً، منحة بمناسبة بداية العام تعادل مرتب شهر من الأساسي، ١٠٠٠ ج مكافأة عن مشاركته في لجنة الجرد لعام ٢٠١٥.

إذا علمت أن:-

- ١- تخصص له الشركة سيارة مملوكة لها لنقله من المدينة السكنية للعاملين إلى الشركة بالإضافة للانتقالات الداخلية بين مصانع الشركة، وتبلغ إجمالي تكاليف تشغيلها شهرياً ٦٠٠ ج.
- ٢- يسكن في المدينة السكنية المجانية للعاملين قدرت القيمة الإيجارية السنوية لشقته بمبلغ ٨٠٠٠ ج.
- ٣- يسدد شهرياً مبلغ ١٠٠ ج قسط اشتراك في صندوق خاص بالشركة للائحة والمعاش.
- ٤- يستقطع منه شهرياً مبلغ ٢٠٠ ج أقساط أجهزة اشتراها من إحدى الشركات.
- ٥- تبلغ أقساط التأمين علي حياته لصالح زوجته ولصالح أولاده القصر ٣٠٠ ج شهرياً، وتحمل الشركة نصف قيمة هذه الأقساط نيابة عنه.
- ٦- تخصص له الشركة هاتف محمول قدرت مصاريفه السنوية ٥٠٠ ج.

٧- حصل علي سلفتين من الشركة، الأولى بمبلغ ١٢٠٠٠ ج، والثانية بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج، علماً بأن إجمالي ما حصل عليه خلال الستة شهور السابقة لتاريخ السلف بلغ ١٦٠٠٠ ج.

٨- تخصص الشركة له شاليه في الساحل الشمالي تبلغ قيمته الايجارية السنوية ١٢٠٠٠ ج.

المطلوب: حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها المستحقة علي هذا الممول.

التطبيق رقم (٤):

موظف يعمل بمصلحة الضرائب المصرية على الدرجة الأولى يتقاضى المبالغ التالية خلال شهر يوليو ٢٠١٧ :

٦٨٤ ج مرتب أساسي مجرد في ٢٠١٥/٦/٣٠، ١٠٠ ج علاوة دورية في ٢٠١٥/٦/٣٠، ٢٨١ ج علاوات خاصة مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠، ٦٨٨ ج علاوات خاصة غير مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠، ٧% علاوة غلاء معيشة، ٧% العلاوة الدورية، ١٠ علاوة اجتماعية واضافية، ١٠ ج منحة عيد العمال، ٢٥٥ علاوة الحد الأدنى، ١٠١٢ الأجر المكمل، ٥٨ ج الحافز التعويضي.

المطلوب: تحديد وعاء وقيمة الضريبة على المرتبات المستحقة شهرياً.

التطبيق رقم (٥):

تقاضى أحد الخبراء الأجانب من شركة صناعية مصرية في الفترة من ٢٠١٧/١/١ حتى ٢٠١٧/٨/١ (تاريخ مغادرته البلاد) مبلغ ٤٠٠٠٠ دولار أمريكي مقابل خدمات أداها للشركة وتحت إشرافها.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة (سعر الدولار بالجنية المصري ١٧.٧٥ ج).

التطبيق رقم (٦) :

يتقاضى عامل يومية في احدى الشركات الصناعية مبلغ ١٠٠ جنية في اليوم خلال عام ٢٠١٧.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة.

التطبيق رقم (٧) :

وقع جزاء على أحد العاملين بإحدى الشركات بخم ٥٠% من مرتبه عن الفترة من ٢٠١٦/٣/١ وحتى ٢٠١٧/٦/٣٠ بسبب ما نسب إليه من إهمال في العمل أدى إلى إتلاف إحدى الآلات ، وقد قام العامل برفع دعوى أمام القضاء بعدم مسؤليته عن هذا الحادث، وتم الحكم لصالح العامل، مع إلزام الشركة بصرف العلاوة التي تم وقفها بواقع ٥٠ جنية شهرياً، وقد قامت الشركة بصرف مستحقات العامل دفعة واحدة في شهر اكتوبر ٢٠١٧.

المطلوب: توضيح كيفية معالجة هذا المبلغ المجدد في ضوء أحكام القانون إذا علمت أن المرتب الشهري ١٢٠٠ جنية.

التطبيق رقم (٨) :

موظف في جامعة جنوب الوادي تقاضي عن شهر يوليو ٢٠١٧ المبالغ التالية:
٧٠٠ جنية مرتب أساسي (يتضمن ٤٠٠ جنية علاوات خاصة مضافة). ١٠٠ جنية علاوات خاصة غير مضافة- ١٥٠ جنية مكافأة امتحانات- ٨٠ جنية بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية- ١٠٠ جنية بدل طبيعة عمل- ٢٠٠ جنية أجور إضافية- ٤٠ جنية علاوات اجتماعية إضافية.

والمطلوب : حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها إذا علمت أن الموظف خاضع للتأمين الصحي و يسدد شهرياً مبلغ ٥٠ ج اشتراك صندوق تأمين خاص.

التطبيق رقم (٩) :

تقاضي موظف يعمل بإحدى الشركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص المبالغ الآتية خلال شهر يوليو ٢٠١٧:

(٨٠٠) مرتب أساسي يتضمن ٢٠٠ جنيه علاوة خاصة) و ٢٥٠ بدل طبيعة عمل و ٣٥٠ بدل تمثيل و ١٠٠ علاوة خاصة غير مضافة و ١٥٠ بدل انتقالات و ٢٠٠ اجور (إضافية)

- يدفع هذا الموظف ٥٠ جنيه شهرياً مقابل قسط تامين علي الحياة لصالح زوجته.
- يدفع هذا الموظف ٢٠ جنيه شهرياً مقابل قسط الصناديق الخاصة.

وال المطلوب: حساب اشتراك التامين الاجتماعي الشهري وحساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

التطبيق رقم (١٠) :

يتقاضى موظف يعمل بالحكومة أجراً شهرياً ٩٠٠ جنيه كمرتب أساسي (يتضمن ١٠٠ علاوة خاصة)، ٢٠٠ بدل طبيعة عمل، ٣٠٠ جنيه بدل تمثيل، ١٠٠ جنيه علاوة اجتماعية، ٤٠ بدل انتقالات، ٥٠ علاوة خاصة غير مضمونة- والدمغة النسبة ٦ جنيه شهرياً.

والمطلوب: حساب اشتراك التامين الاجتماعي الشهري وحساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

التطبيق رقم (١١) :

تعاقد نادي الاتحاد السكندري مع مدرب اجنبي للعمل كمدير فني للفريق الأول لكرة القدم في شهر ابريل ٢٠١٦ مقابل ٢٠٠٠٠ دولار شهري (سعر الصرف المعتمد ضريبياً في هذا الشهر ٨.٨٨ ج) ثم استغني عنه النادي وغادر البلاد، ولكنه عاد إلي مصر في

نفس العام خلال الشهور من يوليو حتي ديسمبر لتدريب نادي سوهاج مقابل ١٥٠٠٠ دولار شهرياً (سعر الصرف المعتمد ضريبياً خلال هذه الفترة ٨.٩ ج) والمطلوب: احسب الضريبة المستحقة علي المدرب والضريبة واجبة الدفع خلال عام ٢٠١٦.

التطبيق رقم (١٣):

إذا توافرت لديك البيانات التالية عن المحاسب / عزام أحمد عزام في بنك مصر فرع سوهاج:

إجمالي ما حصل عليه خلال الفترة ٢٠١٦ / ٢ / ١ حتي ٢٠١٦ / ٨ / ١ من البنك ٢٠٠٠٠ ج وفي ٢٠١٦ / ٨ / ١ حصل علي سلفة من البنك.

المطلوب: حساب الميزة الخاضعة للضريبة علي المرتبات وما في حكمها في الحالات التالية:

١. قيمة السلفة ٢٠٠٠٠ بعائد ٧%.

٢. قيمة السلفة ٣٠٠٠٠ ج بدون عائد.

٣. قيمة السلفة ٤٠٠٠٠ ج بعائد ٦%.

التطبيق رقم (١٣):

يتقاضى موظف حكومي المبالغ التالية شهرياً خلال عام ٢٠١٧

٨٠٠ جنية مرتب أساسي يتضمن ٢٥٠ جنية علاوات خاصة مضافة.

١٦٠ جنية علاوة خاصة غير مضافة.

٥٠٠ جنية حوافز.

٦٠ جنية بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية.

٢٠٠ جنية أجر إضافي.

٢٠ جنية علاوة اجتماعية إضافية.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة شهرياً على الموظف إذا علمت أن:-

- ١- يسدد الموظف شهرياً مبلغ ٢٠ جنية اشتراك صندوق تأمين خاص، ومبلغ ٨٠ جنية قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر، ومبلغ ٧٠ جنية قسط تأمين على حياة زوجته لصالح نفسه.
- ٢- العامل غير مشترك في نظام التأمين الصحي.

التطبيق رقم (١٤):

تقاضى أحد العاملين بفرع شركة مصر للطيران بلندن خلال عام ٢٠١٧ المبالغ

التالية:

- ٨٥٠ جنية مرتب شهري أساسي.
- ١٨٠٠٠ جنية مكافآت سنوية خلال شهر يوليو فقط.
- ٢٥٠ جنية أجر إضافي شهرياً.
- ١٠٠ جنية بدل طبيعة عمل شهري.
- ٦٠٠ جنية بدل تمثيل واستقبال شهري.
- ١٨٠٠٠ حوافز سنوية خلال شهر يوليو فقط.
- ١٥٠ جنية بدل انتقال شهري مقابل تكلفة فعلية.
- ٢٠٠ جنية بدل نقدي للوجبة الغذائية شهرياً.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة شهرياً على الموظف إذا علمت أن:-

- ١- يسدد الموظف شهرياً مبلغ ٥٠ جنية اشتراك صندوق تأمين خاص، ومبلغ ١٢٠٠ جنية قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر سنوياً.
- ٢- العامل غير مشترك في نظام التأمين الصحي.
- ٣- حصل الموظف على تذاكر سفر بالطائرة مجاناً له ولزوجته قيمتها ٨٠٠٠ جنية.
- ٤- البدلات التي حصل عليها الموظف غير معفاة بقوانين خاصة.

التطبيق رقم (10) :

- بلغ الدخل الشهري من المرتبات وما في حكمها لأحد أعضاء هيئة التدريس في
أحدى الجامعات المصرية الآتي خلال شهر يوليو: ٢٠١٧
- ٥٠٠ جنية المرتب الأساسي.
 - ١٤٠ جنية علاوة خاصة مضمومة.
 - ٥٠ جنية علاوة خاصة غير مضمومة.
 - ١٠٠ جنية علاوة دورية.
 - ٦ جنية علاوة اجتماعية.
 - ٤ جنية علاوة إضافية.
 - ٢٥٥ جنية مكافأة امتحانات.
 - ٥٦٥ جنية مكافأة إشراف.
 - ٣٤٣ جنية بدل أبحاث.
 - ٣٩٨ جنية ريادة علمية.
 - ٢٩٩ جنية حافز أعضاء هيئة التدريس.
 - ١٥٠٠ جنية بدل جامعة.
 - ٥٠ جنية بدل تفرغ.
 - ٦ جنية علاوة إقليمية.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة شهرياً على الممول إذا علمت أن:-

- ١- يسدد الممول شهرياً مبلغ ١٥٠ جنية اشتراك صندوق علاج أعضاء هيئة التدريس، ومبلغ ٢٠ ج اشتراك نادي أعضاء هيئة التدريس، ومبلغ ٣٠٠ جنية قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر سنوياً، ومبلغ ٢٠٠٠ جنية قسط قرض من بنك الإسكندرية، ومبلغ ٢٠٠ جنية مشتريات بالتقسيط.

٢- انتدب للتدريس بأحد المعاهد الخاصة وحصل على المبالغ التالية: ٣٠٠٠ جنية ساعات تدريس سنوياً، ٩٠٠ جنية بدل انتقال سنوياً.

التطبيق رقم (١٦) :

عضو مجلس إدارة في إحدى شركات القطاع الخاص مرتبه الأساسي ١٢٠٠ ج شهرياً (بدون العلاوة الخاصة)، ويحصل على علاوة خاصة مضافة للمرتب ١٥٠ ج شهرياً، وعلاوة خاصة غير مضافة للمرتب ٣٠٠ ج شهرياً، علاوة اجتماعية ١٠ ج شهرياً، حوافز إنتاج بنسبة ٥٠% من المرتب الأساسي شهرياً، بدل تمثيل واستقبال ٣٠٠ ج شهرياً، بدل طبيعة عمل ٢٠٠ ج شهرياً، بدل انتقال ٢٠٠ ج شهرياً.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة إذا علمت أن:-

١- الممول مشترك في صندوق الزمالة بالشركة مقابل مرتب شهر ونصف، وغير مشترك في نظام التأمين الصحي، كما أنه مؤمن على حياته لصالح زوجته وأولاده مقابل قسط شهري ١٥٠ ج.

٢- الممول منتدب للتدريس في مركز إعداد القادة مقابل مبلغ ١٥٠٠ ج شهرياً.

التطبيق رقم (١٧) :

فيما يلي بيانات المرتبات وما في حكمها التي يحصل عليها أحد أعضاء هيئة التدريس بجامعة جنوب الوادي عن عام ٢٠١٧م:

١- المرتب الأساسي الشهري ١١٠٠ ج بدون علاوة دورية قدرها ١٠٠ ج، علاوة خاصة مضمومة شهرياً ١٢٠، علاوة خاصة غير مضمومة ٩٠ ج شهرياً، مكافأة امتحانات ١٢٠ ج شهرياً، ريادة علمية ٣٢٠ ج شهرياً، مكافآت إشراف ٢٠٠ ج شهرياً، بدل الجامعة ١٢٠٠ ج شهرياً، علاوة إقليمية ٧٠ ج شهرياً، علاوة اجتماعية ٦ ج شهرياً، علاوة إضافية ٤ ج شهرياً، حافز تدريس ٤٠٠ ج شهرياً، حافز تطوير

- إضافي ٢٤٠ ج شهرياً، بدل سفر نقدي ٢٠٠ ج شهرياً، منحة عيد العمال ١٠ ج شهرياً، بدل إقامة ٩٠ ج شهرياً، بدل وكالة ٢٩٠ ج شهرياً.
- ٢- تم انتدابه للتدريس بجامعة سوهاج يوم كل أسبوع مقابل مكافآت شهرية قدرها ٨٠٠ ج، وبدل سفر وإقامة ٣٠٠ ج شهرياً.
- ٣- يستقطع من راتبه ما يلي: ١٢٠ ج شهرياً لوحدة علاج أعضاء هيئة التدريس، ٣٠ ج نادي أعضاء هيئة التدريس، ٦٠ ج صندوق خدمات تعليمية، ٢٠٠٠ ج قسط قرض البنك الأهلي، ٢٠٠ ج قسط تأمين علي حياته لصالح زوجته، ٥٠ ج لصندوق خاص بأعضاء هيئة التدريس.

المطلوب: حساب ضريبة المرتبات التي تستقطع من الممول شهرياً.

التطبيق رقم (١٨):

- موظف بإحدى الشركات الاستثمارية يتقاضى ٨٠٠ جنيه مرتب شهري، ١٨٠٠ جنيه شهرياً بدل طبيعة عمل. ولقد توافرت عنه البيانات التالية :
- ١ - تمنح الشركة للموظف سيارة لاستعماله في مجال العمل وأغراضه الشخصية أيضاً على أن تتحمل الشركة مصاريف تشغيل السيارة التي بلغت في نهاية العام ٦٠٠٠ جنيه، كما بلغ استهلاك السيارة عن العام ٩٠٠٠ جنيه.
- ٢ - منحت الشركة للموظف مكافأة عن جهوده غير العادية في شهر مارس قدرها ١٥٠٠ جنيه.
- ٣ - قررت الشركة رفع مرتب الموظف من أول يوليو ليصبح ١٠٠٠ جنيه شهرياً مع الاستمرار في صرف بدل طبيعة العمل بنفس المبلغ، ومنحته الشركة في شهر أكتوبر حوافز تعادل مرتب ثلاث شهور.
- ٤ - يستقطع من مرتب الموظف شهرياً ٢٨٤ جنيه اشتراك تأمين اجتماعي، وذلك حتى شهر يونيو، وأعتباراً من أول شهر يوليو أصبح يستقطع منه شهرياً ٣١٠ جنيه

٥ - تقوم الشركة بحساب الضريبة التي تستقطع من مرتب الموظف الشهري وأية مبالغ يتقاضاها على أساس إجمالي ما يتقاضاه في أول شهر من السنة ثم تقوم بعمل تسوية في نهاية السنة لتحديد الفروق الضريبية المستحقة.

المطلوب: حساب الضريبة التي تستقطع من الموظف شهرياً طبقاً لنظام الشركة.

التطبيق رقم (١٩):

السيد/ سعيد مهنا تم تعيينه في شركة الحلول المتطورة اعتباراً من أول شهر مارس من عام ٢٠١٧م براتب شهري ١٢٠٠ جنية، ومنحته الشركة جهاز لاب توب تبلغ تكلفته ٣٥٠٠ جنية، وتضع تحت تصرفه الشخصي سيارة وذلك كله لأداء مهام عمله، وتحمل الشركة مصاريف السيارة والتي بلغت مقابل الوقود والصيانة والتأمين عن السنة المنتهية في ١٢/٣١ / ٢٠١٧م مبلغ ٩٦٠٠ جنية، كما تستقطع منه الشركة شهرياً ١٤٩.٦ جنية اشتراك التأمين الاجتماعي، بالإضافة إلى ١٠% من مرتبه الأساسي اشتراك صندوق العاملين بالشركة. هذا وقد صرفت له في نهاية العام الشركة مكافأة تشجيعية بواقع ٢٠٠% من مرتبه الشهري.

والمطلوب: عمل التسوية في نهاية العام وحساب الضريبة الواجب على الممول سدها عن عام ٢٠١٧م ، علماً بأنه حديث التخرج ولم يسبق له العمل في أي جهة أخرى خلال العام.

التطبيق رقم (٣٠) :

موظف يعمل بإحدى الشركات بمرتب شهري ٥٠٠٠ جنيه، يصرف له بالكامل
وتتحمل جهة العمل الضريبة نيابة عنه.

المطلوب: حساب الضريبة واجبة السداد في حالة

التطبيق رقم (٣١) :

المطلوب:

تحديد قيمة المزية الخاضعة للضريبة التي حصل عليها بعض العاملين في كل

حالة من الحالات الآتية:

أولاً: حصل أحد العاملين على قرض من الجهة التي يعمل بها قدره ٢٠ ألف جنيه بمعدل
فائدة ٤% سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها من جهة العمل خلال
الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت ١٧ ألف جنيه.

ثانياً: بفرض أنه في الحالة السابقة كان معدل الفائدة على القرض ٨% سنوياً.

ثالثاً: حصل أحد العاملين على قرض من جهة عمله وقدره ١٥ ألف جنيه بفائدة ٦%
سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على
حصوله على القرض كانت ١٦ ألف جنيه.

رابعاً: حصل أحد العاملين من الشركة التي يعمل بها على ١٥٠ سهم مقابل ١٠٠ جنيه
للسهم، هذا مع العلم أن سعر السهم في سوق الأوراق المالية في تاريخ حصوله على
هذه الأسهم ١٢٠ جنيه.

خامساً: وضعت جهة العمل سيارة تمتلكها تحت تصرف أحد العاملين بها وبلغت تكاليف
تشغيلها خلال العام من وقود وصيانة دورية ٦٠٠٠ جنيه، هذا مع العلم أن قسط الاهلاك
السنوي للسيارة ٩٠٠٠ جنيه.

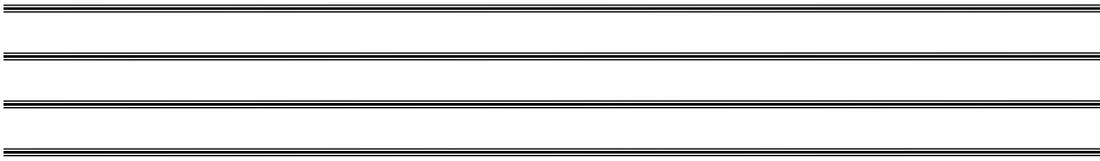
سادساً: سلمت جهة العمل أحد العاملين لديها هاتفاً محمولاً كانت قد اشترته بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه لاستعماله لأغراض العمل وأغراضه الشخصية، بلغت تكاليف تشغيل الهاتف خلال الشهر ٤٠٠ جنيه.

التطبيق رقم (٢٢):

زكي رستم ممول مصري الجنسية ومقيم في مصر ويعمل لدى سفارة الامارات بالقاهرة، ويتقاضى نظير ذلك مرتب شهري يبلغ ٤٠٠٠ درهم اماراتي (متوسط سعر الدرهم ١.٩٥ جنيه) ، علماً بأن للممول وثيقة تأمين على حياته لمصلحته يسدد عنها شهرياً قسط تأمين ٥٥٠ جنيه. هذا ويمتلك محلاً تجارياً مورث له من أبيه المتوفى ، وبلغ صافي ربح المحل في نهاية العام ٥٠ ألف جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجب على الممول سدها عن مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وما في حكمها، وأرباح المحل التجاري.

الفصل السادس
الضريبة علي إيرادات الثروة
العقارية



الفصل السادس

الضريبة علي إيرادات الثروة العقارية

مقدمة :

بدأت الحكومة في تطبيق الضريبة العقارية الجديدة حيث أرسلت وزارة المالية إخطارات للمكلفين بأداء الضريبة على مستوى الجمهورية ، وقد صدر قرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤ بتعديل القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بشأن الضريبة على العقارات المبنية وأصدر وزير المالية تعليمات مشدده لقيادات مصلحة الضرائب العقارية بسرعة البت في أي طعون أو تظلمات يتقدم بها المكلفون بأداء الضريبة العقارية.

١/٦ - ما هي الضريبة العقارية على السكن؟

هي ضريبة كانت تعرف قديماً بالعواید وتسمى في الوقت الحالي بالضريبة العقارية ، فهي ضريبة مفروضة بالفعل بموجب القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤م ، فهي ضريبة كان يدفعها المكلفون بها تحت مسمى (العواید) وهي في الأصل الضريبة العقارية بمسماها في وقتنا الحالي.

٢/٦ - المكلف بالضريبة العقارية :

يكون المكلف بأداء الضريبة العقارية هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له حق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله ، ذلك مع العلم بأن المستأجر لا يعد مكلفاً بأداء الضريبة ولا يجوز الرجوع إليه إلا في حدود الأجرة المستحقة ، هذا ويكون المستأجر مسئول بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلف

بأدائها وذلك بعد إخطاره من مصلحة الضرائب بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول ، وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة التي تسلم للمستأجر بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله ، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداة المستأجر .

٣/٦ - العقارات الخاضعة للضريبة :

يقصد بالعقار في قانون الضريبة العقارية كل وحدة سكنية في المبني وليس المبني بالكامل ، وتسري الضريبة العقارية علي جميع العقارات المبنية علي أرض مصر أياً كانت مادة البناء ، وسواء كانت مؤجرة للغير أو يقيم فيها المالك المكلف بالضريبة بنفسه ، وسواء كانت تامة ومشغولة ، أو تامة وغير مشغولة ، أو غير تامة ومشغولة .

ويعني هذا أن كافة المباني القائمة حالياً خاضعة للضريبة ، ومنها :

- الفيلات المبنية ، والعمارات ، والعوامات ، والشاليهات ، وذلك أياً كان موقعها الجغرافي .
- أراضي الفضاء المستغلة جراجات ، مشاتل ، مع ملاحظة أن ترفع الضريبة إذا أصبحت أراضي الفضاء غير مستغلة .
- كما تخضع للضريبة التركيبات التي تقام علي أسطح أو واجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر .

٤/٦ - العقارات غير الخاضعة للضريبة :

أوضحت المادة (١١) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ م ، والمعدلة بالقانون رقم (١١٧) لسنة ٢٠١٤ م ، العقارات غير الخاضعة للضريبة ، والتي تتمثل في الآتي :

- العقارات المملوكة للدولة ومخصصة للنفع العام ، وكذا العقارات المبنية والمملوكة للدولة ملكية خاصة علي أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها للأفراد أو الأشخاص الاعتبارية.
- الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين.
- العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للمنفعة العامة ، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهات التي نزع ملكيتها.
- الأحواش ومباني الجبانات.
- المباني تحت الإنشاء.

٥/٦ - العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة :

نصت المادة (١٨) من القانون (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨ م ، والمعدلة بالمادة الثانية من القانون (١١٧) لسنة ٢٠١٤ م علي إعفاء العقارات التالية من الخضوع للضريبة ، وهي كالتالي :

- الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً للقانون والمنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها.

- أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ ، والمبرات التي لا تهدف إلي الربح.
- المقار المملوكة للأحزاب السياسية المهنية ، بشرط أن يتم استخدامها في الأغراض المخصصة لها.
- كل وحدة في عقار يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيسياً له ولأسرته ، والتي تقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠ جنية علي أن يخضع ما زاد علي ذلك للضريبة ، وتشمل الأسرة في تطبيق حكم هذا البند المكلف وزوجته وأولاده القصر.
- كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ١٢٠٠ جنية علي أن يخضع ما زاد علي ذلك للضريبة.
- أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها.
- العقارات المملوكة للجهات الحكومية الأجنبية بشرط المعاملة بالمثل فإذا لم يكن للضريبة مثال في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير بعد أخذ رأي وزير الخارجية إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة.
- الدور المخصصة لاستخدامها في مناسبات إجتماعية دون استهداف الربح.
- أندية وفنادق القوات المسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية ، والعقارات المبنية في نطاقها وغيرها من الوحدات التي تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة علي أن يصدر بتحديد قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص وفي جميع الأحوال لا تخضع أياً من هذه الجهات لأعمال لجان الحصر والتقدير وفقاً لما تقتضيه اعتبارات شؤون الدفاع ومتطلبات الأمن القومي.

وأبقى القانون الجديد علي الإعفاءات المقررة للعقارات المبنية الخاضعة لنظم تحديد الأجرة وفقاً لأحكام القانونين رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٧ م ، (١٣٦) لسنة ١٩٨١ م ، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن الصادرة قبلهما إلي أن يعاد تقدير تلك العقارات فور انقضاء العلاقة الإيجارية بإحدى الطرق القانونية.

وفي حالة زوال سبب الإعفاء من الضريبة ، وجب علي المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار ، وذلك خلال ستين يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال الإعفاء عنه.

٦/١ - سعر الضريبة العقارية :

سعر الضريبة موحد ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للوحدة السكنية بعد خصم ٣٠% مقابل جميع التكاليف الخاصة بالوحدات المستعملة في الأغراض السكنية ، و ٣٢% من القيمة الإيجارية السنوية للوحدات المستعملة في أغراض غير السكن.

٧/١ - إجراءات وحدود الإعفاء للوحدات السكنية والوحدات غير السكنية:

(١) - **فيما يتعلق بالوحدة السكنية التي يتخذها المكلف سكناً له ولأسرته:** تعفي الوحدة العقارية التي يتخذها المكلف سكناً رئيسياً له ولأسرته والتي تقل صافي قيمتها الإيجارية عن ٢٤٠٠٠ جنية ، وذلك بعد تقديمه طلب علي نموذج (٦) وبيان الثروة العقارية علي نموذج (٦) مكرر ويضمن بيان بكافة الوحدات التي يمتلكها المكلف أو ينتفع بها علي مستوي الجمهورية.

(٣) - **فيما يتعلق بالوحدات غير السكنية:** أشار القانون إلى إعفاء كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الإيجارية السنوية عن ١٢٠٠ جنية.

٨/٦ - حالات رفع الضريبة العقارية عن المكلف بها :

ترفع الضريبة العقارية في الحالات الآتية :

- ١- حالة ما إذا أصبح العقار معفياً وفقاً للمادة (١٨) من القانون.
 - ٢- حالة تهدم أو تخريب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.
 - ٣- إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة.
- ويكون رفع الضريبة بناءً على طلب من المكلف بأداء الضريبة ، وذلك اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ الذي يزول فيه سبب الرفع ، فإذا رأى المكلف توافر إحدى حالات الرفع في حقه فله أن يتقدم بطلب لجهة ربط وتحصيل الضريبة مع سداد بعض الرسوم للتحقق من جدية طلبه ، مع تقديم ما يدل على أداء آخر قسط مستحق من الضريبة قبل بحث الحالة محل الطلب ، وتتنظر لجان الحصر والتقدير هذا الطلب وتقرر رفع الضريبة كلياً أو جزئياً إذا ما توافرت شروط إحدى حالات الرفع.
- أما إذا زالت عن أي عقار أسباب الرفع وجب على المكلف إخطار مأمورية الضرائب بذلك ، خلال (٦٠) يوماً من تاريخ زوال سبب الرفع لإعادة ربط العقار بالضريبة التي كانت مفروضة قبل الرفع اعتباراً من أول السنة التالية لزوال سبب الرفع وإلا اعتبر متهرباً من أداء الضريبة ، وتطبق عليه عقوبة التهرب المنصوص عليها في القانون.

٩/٦ - موعد تقديم الإقرارات الضريبية :

نص القانون (١١٧) لسنة ٢٠١٤م علي أن تستحق الضريبة المربوطة عن أول تقدير بعد العمل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٣م ، وتستحق بعد ذلك اعتباراً من أول يناير من كل سنة تالية. وتظل قيمة الضريبة ثابتة لمدة خمس سنوات ثم يعاد تقديرها إذا ما طرأ تغيير علي القيمة الإيجارية والتي تمثل وعاء الضريبة ، ولذا سيستمر العمل بالتقدير الحالي حتي نهاية عام ٢٠١٨م.

وإذا حدث وأن أضيفت علي العقار الذي يملكه المكلف وحدات جديدة أو أحدث في العقار تعديلات أثرت علي القيمة الإيجارية أو أستغل أرضاً كانت فضاء ، فيجب عليه تقديم إقرار في موعد أقصاه نهاية شهر ديسمبر من السنة التي حدثت أو طرأت فيها أو عليها تلك المستجدات ، ويجوز مدة فترة تقديم الإقرارات الضريبية بقرار من الوزير بما لا يجاوز ثلاثة أشهر.

١٠/٦ - الجهة المسئولة عن تقدير القيمة الإيجارية للعقارات :

تقضي المادة رقم (١٣) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨م والمعدل بالقانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤م ، بأن تشكل في كل محافظة لجنة تسمى "لجان الحصر والتقدير" ، تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية علي أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوي البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها ، وتشكل هذه اللجان بقرار من الوزير أو من يفوضه برئاسة مندوب عن مصلحة الضرائب العقارية ، وعضوية مندوب عن المحافظة الواقع بها العقار ، وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ.

وأوضحت المادة رقم ١٣ أنه في حالة لجان حصر وتقدير المنشآت يتم اختيار ممثل المكلفين في عضويتها بناءً علي ترشيح إتحاد الصناعات أو اتحاد

الغلاف المختص أو بناءً علي ترشيح الوزير المختص ، ويجب أن يكون المرشح من ذوي الخبرة في مجال النشاط.

وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان ، ونطاق اختصاص كل منها.

وأوضحت أيضاً المادة ١٣ من القانون بأنه يتم تقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبتروولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وغيرها من المنشآت ذات الطبيعة الخاصة لأغراض تحديد وعاء الضريبة ، من خلال ضوابط ومعايير يتم وضعها وإقرارها بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص.

11/٦ - وسائل التعرف علي القيمة المقدرة علي الوحدة :

يتم النشر عن تقديرات القيمة الإيجارية للعقارات في الوقائع المصرية ، كما يتم الإعلان عنها بالأماكن العامة وعلي مقار المأموريات الواقع في دائرتها هذه العقارات ، فضلاً عن ذلك فإنه سيتم إخطار كل مكلف بتقدير القيمة الإيجارية المقدر علي وحدته / أو وحداته علي النموذج المعد لهذا الغرض (نموذج ٣) بخطاب مسجل موسي عليه بعلم الوصول أو من خلال تسليمه عن طريق موظفي الجهة الضريبية.

ويتضمن القانون رقم ١١٧ لسنة ٢٠١٤م عند إعادة التقدير الخمسي للعقارات عدم زيادة القيمة الإيجارية للعقارات المبنية والمستعملة في أغراض السكن علي ٣٠% من التقدير الخمسي السابق ، وعلي ٤٥% من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية والمستعملة في غير أغراض السكن.

وللمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن علي تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال ٦٠ يوماً التالية لتاريخ الإخطار ، وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل

إيصال أو بكتاب موسي عليه بعلم الوصول يرسل إلي المديرية علي أن يؤدي الطاعن مبلغاً كتأمين لنظر طعنه ، يرد إليه عند قبول الطعن موضوعاً.

ويتم تشكيل لجان الطعن برئاسة أحد ذوي الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بمصلحة الضرائب ، وعضوية أحد العاملين بجهة ربط وتحصيل الضريبة ، ومهندس استشاري في المجال الإنشائي أو أحد خبراء التقييم العقاري ، ترشحهما نقابة المهندسين أو الهيئة العامة للرقابة المالية أو البنك المركزي من بين المقيدين في سجلات النقابة أو الهيئة أو البنك ، بحسب الأحوال علي أن يكون المرشح منها في عضوية اللجنة من بين المكلفين في نطاق اختصاص اللجنة.

وفي حالة نظر الطعون المقدمة من المنشآت المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة (١٣) فيكون اختيار ممثل المكلفين في عضويتها بناءً علي ترشيح اتحاد الصناعات أو اتحاد الغرف المختص أو بناءً علي ترشيح الوزير المختص بالنسبة للنشاط الذي لا يضم الجهات القائمة به اتحاد ، ويجب أن يكون المرشح من بين ذوي الخبرة في مجال النشاط.

١٣/٦ - موعد سداد الضريبة العقارية :

تستحق الضريبة العقارية في الأول من يناير من كل عام ، وتحصل علي قسطين متساويين :

١- **القسط الأول** : حتى نهاية شهر يونيو.

٢- **القسط الثاني** : حتى نهاية شهر ديسمبر من ذات السنة.

ويجوز للمكلف سدادها بالكامل في ميعاد سداد القسط الأول.

١٣/٦ - عقوبة عدم تقديم الإقرار الضريبي أو التهرب من أداء الضريبة :

يمكن النظر في ذلك من خلال التعرف علي الآتي :

أولاً : عقوبة عدم تقديم الإقرار أو وجود بيانات غير صحيحة به:

قضت المادة (٣٠) من القانون بأن يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنية ولا تتجاوز ٢٠٠٠ جنية كل من أمتنع عن تقديم الإقرار الضريبي في المواعيد المنصوص عليها بالقانون أو تقديم إقراراً متضمناً بيانات غير صحيحة بما يجاوز ١٠% من دين الضريبة.

ثانياً : عقوبة التهرب من أداء الضريبة :

طبقاً للمادة (٣١) من القانون يعاقب كل ممول خالف أحكام القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه بغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنية ولا تتجاوز ٥٠٠٠ جنية ، بالإضافة إلي تعويض يعادل مثل ما لم يؤدي من ضريبة ، ويعد تهريباً من أداء الضريبة الآتي :

- تقديم أوراق غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات علي غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير علي قراراتها.

- تقديم مستندات غير صحيحة للاستفادة من إعفاءات بدون وجه حق.

- الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

- تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة بدون وجه حق.

١٤/٦ - كيفية حساب العبد الضريبي للوحدات السكنية والوحدات غير

السكنية :

(أ) - فيما يخص الوحدات السكنية (العقار) :

يتم إتباع الخطوات الآتية :

- ١- القيمة السوقية للعقار = جنية
- ٢- القيمة الرأسمالية للعقار = (١) X ٦٠% = جنية
- ٣- القيمة الإيجارية السنوية للعقار = (٢) X ٣% = جنية
- ٤- صافي القيمة الإيجارية
- (٣) - المصاريف السنوية للعقار = جنية

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ٣٠% X القيمة الإيجارية السنوية للعقار

٥- نحسب الوعاء الخاضع للضريبة

$$= (٤) - ٢٤٠٠٠ جنية (حد الإعفاء) = جنية$$

مع ملاحظة أن :

لوصول للوعاء الخاضع للضريبة يتم استبعاد مبلغ الإعفاء لوحد سكنية واحدة

يسكنها الممول وأسرته فقط وهو مبلغ الـ ٣٤٠٠٠ جنية.

$$٦- الضريبة المستحقة = ١٠% X (٥) = جنية$$

(ب) - فيما يخص الوحدات غير السكنية (إداري - تجاري - صناعي) :

يتم إتباع الخطوات الآتية :

- ١- القيمة السوقية للعقار = جنية
- ٢- القيمة الرأسمالية للعقار = (١) X ٦٠% = جنية
- ٣- القيمة الإيجارية السنوية للعقار = (٢) X ٣% = جنية
- ٤- صافي القيمة الإيجارية
- (٣) - المصاريف السنوية للعقار = جنية

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ٣٣٪ X القيمة الإيجارية السنوية للعقار

٥- نحسب الوعاء الخاضع للضريبة

$$= (٤) - ١٢٠٠ \text{ جنية (حد الإعفاء)} = \text{جنية} \dots\dots\dots$$

مع ملاحظة أن :

للوصول للوعاء الخاضع للضريبة يتم استبعاد مبلغ الـ ١٣٠٠ جنية.

$$٦- \text{الضريبة المستحقة} = ١٠\% \times (٥) = \text{جنية} \dots\dots\dots$$

مع ملاحظة في حالة وجود وحدة غير سكنية مقدرة بالمساحة :

يتم اتباع الخطوات الآتية :

$$١- \text{المساحة الكلية للوحدة} = \text{متر مربع (معطي)}$$

$$٢- \text{المساحة التي تشغلها المباني} = (١) \times ٦٠\% = \text{متر مربع}$$

٣- القيمة الإيجارية المحسوبة للمباني

$$= (٢) \times \text{سعر المتر المربع بالجنية} \times ٣\% = \text{جنية}$$

٤- صافي القيمة الإيجارية السنوية

$$= (٣) - \text{المصاريف السنوية للعقار} = \text{جنية} \dots\dots\dots$$

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ٣٣٪ X القيمة الإيجارية السنوية للعقار

٥- نحسب الوعاء الخاضع للضريبة

$$= (٤) - ١٢٠٠ \text{ جنية (حد الإعفاء)} = \text{جنية} \dots\dots\dots$$

مع ملاحظة أن :

للوصول للوعاء الخاضع للضريبة يتم استبعاد مبلغ الـ ١٣٠٠ جنية.

$$٦- \text{الضريبة المستحقة} = ١٠\% \times (٥) = \text{جنية} \dots\dots\dots$$

تطبيقات محلولة :

التطبيق رقم (1) :

يمتلك ممول شقة سكنية يتخذها سكناً له ولأفراد أسرته قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

الحل :

$$١ - القيمة السوقية للعقار = ١٠٠٠٠٠٠ جنية$$

$$٢ - القيمة الرأسمالية للعقار = ١٠٠٠٠٠٠ \times ٦٠\% = ٦٠٠٠٠٠ جنية$$

$$٣ - القيمة الإيجارية السنوية للعقار = ٦٠٠٠٠٠ \times ٣\% = ١٨٠٠٠ جنية$$

٤ - صافي القيمة الإيجارية

$$= ١٨٠٠٠ - ٥٤٠ = ١٢٦٠ جنية$$

- نظراً لأن صافي القيمة الإيجارية (١٢٦٠ جنية) أقل من حد الإعفاء (٣٤٠٠٠ جنية) فلا تفرض ضريبة في هذه الحالة.

مع ملاحظة أن :

$$\underline{\text{المصاريف السنوية للعقار} = ١٨٠٠ \times ٣\% = ٥٤٠ \text{ جنية.}}$$

التطبيق رقم (٢) :

يمتلك ممول شقة سكنية يتخذها سكناً له ولأفراد أسرته قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

الحل :

$$١ - القيمة السوقية للعقار = ١٥٠٠٠٠٠٠ جنية$$

$$٢ - القيمة الرأسمالية للعقار = ١٥٠٠٠٠٠٠ \times ٦٠\% = ٩٠٠٠٠٠٠ جنية$$

$$٣ - القيمة الإيجارية السنوية للعقار = ٩٠٠٠٠٠٠ \times ٣\% = ٢٧٠٠٠٠ جنية$$

٤ - صافي القيمة الإيجارية

$$= 27000 - 8100 = 18900 \text{ جنية}$$

- نظراً لأن صافي القيمة الإيجارية (١٨٩٠٠ جنية) أقل من حد الإعفاء (٣٤٠٠٠ جنية) فلا تفرض ضريبة في هذه الحالة.

مع ملاحظة أن :

$$\text{المصاريف السنوية للعقار} = 37000 \times 30\% = 11100 \text{ جنية}$$

التطبيق رقم (٣) :

يملك ممول شقة سكنية يتخذها سكناً له ولأفراد أسرته قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

الحل :

١ - القيمة السوقية للعقار = ٢٠٠٠٠٠٠ جنية

٢ - القيمة الرأسمالية للعقار = ٢٠٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ١٢٠٠٠٠٠ جنية

٣ - القيمة الإيجارية السنوية للعقار = ١٢٠٠٠٠٠ × ٣% = ٣٦٠٠٠ جنية

٤ - صافي القيمة الإيجارية

$$= 36000 - 10800 = 25200 \text{ جنية}$$

مع ملاحظة أن :

$$\text{المصاريف السنوية للعقار} = 36000 \times 30\% = 10800 \text{ جنية}$$

٥ - نحسب الوعاء الخاضع للضريبة

$$= 25200 - 24000 \text{ (حد الإعفاء) جنية} = 1200 \text{ جنية}$$

٦ - الضريبة المستحقة = ١٢٠٠ × ١٠% = ١٢٠ جنية

التطبيق رقم (٤) :

يمتلك ممول شقة سكنية يوجرها للغير كمسكن قدرت قيمتها السوقية بمبلغ

١٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

الحل :

١- القيمة السوقية للعقار = ١٠٠٠٠٠ جنية

٢- القيمة الرأسمالية للعقار = ١٠٠٠٠٠ X ٦٠% = ٦٠٠٠٠ جنية

٣- القيمة الإيجارية السنوية للعقار = ٦٠٠٠٠ X ٣% = ١٨٠٠ جنية

٤- صافي القيمة الإيجارية

$$= ١٨٠٠ - ٥٤٠ = ١٢٦٠ جنية$$

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ١٨٠٠ X ٣% = ٥٤٠ جنية

٥- الوعاء الخاضع للضريبة = ١٢٦٠ جنية

مع ملاحظة أن :

هذه الوحدة السكنية مؤجرة للغير ولذلك ليس لها إعفاء ضريبي أما الوحدة السكنية

التي يتخذها الممول سكن له ولأفراد أسرته فتعفي بمبلغ ٣٤٠٠٠ جنية لوحدة سكنية

واحدة فقط.

٦- الضريبة المستحقة = ١٢٦٠ X ١٠% = ١٢٦ جنية

التطبيق رقم (٥) :

يمتلك أحد الممولين عقار يتخذه لمزاولة نشاطه التجاري ، قدرت قيمته

السوقية بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة علي هذا الممول.

الحل :

- طالما أن هذا العقار مخصص لمزاولة أي نشاط تجاري أو صناعي أو مهني أو إداري أي بخلاف السكن فيعفي في حدود مبلغ ١٣٠٠ جنية.

١- القيمة السوقية للعقار = ٥٠٠٠٠٠ جنية

٢- القيمة الرأسمالية للعقار = ٥٠٠٠٠٠ X ٦٠% = ٣٠٠٠٠٠ جنية

٣- القيمة الإيجارية السنوية للعقار = ٣٠٠٠٠٠ X ٣% = ٩٠٠٠ جنية

٤- صافي القيمة الإيجارية

$$= ٢٨٨٠ - ٩٠٠٠ = ٦١٢٠ جنية$$

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ٣٣% X ٩٠٠٠ = ٢٨٨٠ جنية

٥- نحسب الوعاء الخاضع للضريبة

$$= ٦١٢٠ - ١٢٠٠ (حد الإعفاء) = ٤٩٢٠ جنية$$

مع ملاحظة أن :

للوصول للوعاء الخاضع للضريبة يتم استبعاد مبلغ الـ ١٣٠٠ جنية.

$$٦- الضريبة المستحقة = ٤٩٢٠ X ١٠% = ٤٩٢ جنية$$

التطبيق رقم (٦) :

يمتلك ممول منشأة صناعية تبلغ المساحة الكلية للأرض التي تشغلها بمبانيها ٥٠٠٠ متر مربع ، ويقدر سعر المتر المربع بمبلغ ١٠٠٠ جنية.
المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة علي هذا الممول.

الحل :

١- المساحة الكلية للوحدة = ٥٠٠٠ متر مربع (معطي)

٢- المساحة التي تشغلها المباني = ٥٠٠٠ X ٦٠% = ٣٠٠٠ متر مربع

٣- القيمة الإيجارية المحسوبة للمباني

$$= ٣٠٠٠ X ١٠٠٠ X ٣% = ٩٠٠٠٠ جنية$$

٤- صافي القيمة الإيجارية السنوية

$$= ٢٨٨٠٠ - ٩٠٠٠٠ = ٦١٢٠٠ جنية$$

مع ملاحظة أن :

المصاريف السنوية للعقار = ٣٢٪ X ٩٠٠٠٠ = ٢٨٨٠٠٠ جنية.

٥- **نحسب الوعاء الخاضع للضريبة**

$$= ٦١٢٠٠ - ١٢٠٠ \text{ جنية (حد الإعفاء)} = ٦٠٠٠٠ \text{ جنية}$$

مع ملاحظة أن :

للوصول للوعاء الخاضع للضريبة يتم استبعاد مبلغ الـ ١٢٠٠ جنية.

$$٦- \text{الضريبة المستحقة} = ١٠\% \times ٦٠٠٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ جنية}$$

تطبيقات غير محلولة :

التطبيق رقم (1) :

يمتلك ممول شقة سكنية يتخذها سكناً له ولأفراد أسرته قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنية ، ويمتلك شقة سكنية أخرى يؤجرها للغير كمسكن قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

التطبيق رقم (٢) :

يمتلك أحد الممولين عقار يتخذه لمزاولة نشاطه المهني ، قدرت قيمته السوقية بمبلغ ١٢٥٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة علي هذا الممول.

التطبيق رقم (٣) :

ممول متزوج من اثنين يمتلك ثلاثة شقق سكنية يتخذ واحدة منها سكناً له ولزوجته الأولى قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٢٤٠٠٠٠٠٠ جنية ، ويسكن هو وزوجته الثانية في شقة قدرت قيمتها السوقية ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنية ، والشقة الأخرى يؤجرها للغير كمسكن قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

التطبيق رقم (٤) :

يمتلك ممول منشأة تجارية تبلغ المساحة الكلية للأرض التي تشغلها بمبانيها ٧٠٠٠ متر مربع ، ويقدر سعر المتر المربع بمبلغ ١٥٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة علي هذا الممول.

المراجع

- د. جلال مطاوع ، د. محمد هشام ، د. محمود عباس ، د. محمد عبدالعظيم ، د. أحمد أبو الوفا ، ٢٠١٧م ، الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة.
- د. عاطف حسن عبدربه ، د. علي عبدالكريم راوي ، ٢٠١٤م ، أصول المحاسبة الضريبية - الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م وتعديلاته ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي.
- د. عبدالناصر عبداللطيف محمد ، ٢٠١٧م ، المحاسبة الضريبية - الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين في ضوء قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦م ومتطلبات القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج.
- د. عثمان محمد ياسين فراج ، ----- ، أصول المحاسبة الضريبية - الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين ، كلية التجارة ، جامعة جنوب الوادي.

الفهرست

رقم الصفحة	الموضوع
٤	مقدمة
٦	الفصل الأول : الإطار النظري للمحاسبة الضريبية
٣٨	الفصل الثاني : القواعد والمبادئ الأساسية لفرض الضريبة ونطاق تطبيقها وأسعارها... ..
٥٣	الفصل الثالث : الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي
١٦٢	الفصل الرابع : الضريبة علي إيرادات النشاط المهني أو غير التجاري
٢١٣	الفصل الخامس : الضريبة علي المرتبات وما في حكمها
٢٧٠	الفصل السادس : الضريبة علي إيرادات الثروة العقارية
٢٨٩	المراجع



أسئلة نظرية

اسم الطالب /

الشعبة /

رقم السكن /

مادة : أصول المحاسبة الضريبية اسم الطالب :

رقم السكن : الشعبة : إنتظام / إنتساب

أجب عن الأسئلة الآتية :

- الفصل الأول :

- ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة أو علامة (X) أمام العبارة

الخاطئة (في شكل جدول فقط وبدون تعليق) :

١- تعتبر المحاسبة الضريبية علماً مستقلاً عن المحاسبة.

٢- تعتمد المحاسبة الضريبية علي الجانب العلمي النظري والذي يتمثل

في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بنيان ضريبي سليم ،

والجانب الفني التطبيقي.

٣- يعتبر الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص.

٤- تقتصر مهمة الفاحص الضريبي علي التأكد من تطبيق أحكام

التشريع الضريبي فقط.

٥- لا يوجد اختلاف بين المراجعة المالية والفحص الضريبي.

٦- يختلف الرسم والضريبة من حيث أساس تقدير كل منهما.

٧- الضريبة لا يقابلها نفع خاص يعود علي دافعها بصفة مباشرة ،

بينما الإتاوة يقابلها منفعة خاصة تعود علي دافعها، ويمكن تحديدها

وتقديرها.

٨- يعني مفهوم الخضوع للضريبة تحقق الواقعة المنشئة للضريبة التي

يقصد بها الشروط والضوابط التي إذا توافرت أصبح الدخل- أو غيره-

محلاً للخضوع للضريبة.

٩- يعني الإعفاء من الضريبة أن الواقعة المنشئة للضريبة قد تحققت،

إلا أن المشرع لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية اعفى الدخل أو

جزءاً منه من الخضوع للضريبة.

١٠- يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذي يجب على الممول دفعه.

١١- يقتصر تحصيل الضريبة من الممول على التحصيل المباشر فقط

منه.

١٢- الضرائب المباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشخص نفسه ، أما

الضرائب غير المباشرة فيمكن لدافعها أن يلقي عبئها على شخص آخر.

١٣- تختص ضريبة الدخل بتلك الضريبة المفروضة علي المرتبات وما

في حكمها فقط.

١٤- الضريبة النسبية هي التي تفرض بسعر موحد علي المادة الخاضعة

للضريبة مهما كانت قيمة تلك المادة صغيرة أو كبيرة.

١٥- الضريبة النوعية هي التي تفرض علي كل نوع معين ، من أنواع

المادة الخاضعة للضريبة سواءً كانت هذه المادة ثروة أو إيراد أو

معاملات.

١٦- يقصد بالازدواج الضريبي فرض الضريبة نفسها (أو ضريبة

مماثلة لها في النوع أو الطبيعة) أكثر من مرة، علي نفس الشخص،

ونفس المادة وعن ذات المدة المستحقة عنها الضريبة.

الإجابــــــــــــــــة

رقم العبارة	١	٢	٣	٤	٥	٦	٧	٨
العلامة								
رقم العبارة	٩	١٠	١١	١٢	١٣	١٤	١٥	١٦
العلامة								

- الفصل الثاني :

- أختار الإجابة الصحيحة من بين البدائل الآتية :

١- يقصد بمبدأ إلى امتداد سلطات الدولة علي أراضيها ،

بحيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها ، والأموال المستثمرة

فيها.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح ج- الاستحقاق د- الموضوعية

٢- يقصد بمبدأ عدم التحيز فى القياس أو إخضاعه لتقديرات

شخصية بحتة.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح ج- الاستحقاق د- الموضوعية

٣- يقصد بمبدأ تحميل كل فترة مالية بما يخصها من نفقات

سواء تم دفع هذه النفقات نقداً أو أنها مازالت مستحقة، وكذلك تضميناً

كل الإيرادات الخاصة بها بصرف النظر عن أن هذه الإيرادات قد حصلت

نقداً أو مازالت مستحقة.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح ج- الاستحقاق د- الموضوعية

٤- يقصد بمبدأ عدم إثبات الربح أو الإيراد إلا إذا تم تحقيقه

فى صورة نقدية أو ما يماثلها.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح ج- الاستحقاق د- الموضوعية

٥- يقصد بمبدأ ضرورة إتباع أسلوب واحد لا يتغير من فترة

إلى أخرى عند إعداد الحسابات الختامية.

أ- الإقليمية ب- الثبات ج- الاستحقاق د- الموضوعية

الإجابنة

رقم العبارة	١	٢	٣	٤	٥
الرمز					



أسئلة نظرية وتدريبية عملية

اسم الطالب/.....

الشعبة/.....

رقم السكن/.....

مادة : أصول المحاسبة الضريبية اسم الطالب :

رقم السكن : الشعبة : إنتظام / إنتساب

أجب عن الأسئلة الآتية :

– الفصل الثالث :

(١) – أشرح بالتفصيل خصائص الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، مع توضيح شروط ونطاق سريان الضريبة؟

(٢) - دفعت منشأة محمود الخطيب سمسرة ٨٠٠٠ جنية لأحد السماسرة والذي توسط في عملية شراء بضاعة، وقد أقر السماسر بأن عملية البيع تكلفت مبلغ ٢٠٠ جنية.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية في الحالات التالية:

- قام بعملية السمسرة شخص يملك مكتب للسمسرة.

- قام بعملية السمسرة شخص يملك سوبر ماركت.

(٣) - اشترى الممول عماد متعب أرض صحراوية في نوفمبر ٢٠٠٦ م وبدأ في استصلاحها في فبراير ٢٠٠٧ م ، وأكمل الاستصلاح في أكتوبر ٢٠٠٩ م ، وبدأ في زراعة الأرض في مارس ٢٠١٠ م ، وأخرجت الأرض أول محصول في نوفمبر ٢٠١٠ م .

المطلوب : تحديد فترة الإعفاء الضريبي وبداية الخضوع للضريبة.

(٤) - بلغ الربح المحاسبي لمنشأة الياسمين التجارية ومركزها قنا عن سنة ٢٠١٦ مبلغ ٤٥٠٠٠ جنية ، وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١- هناك فاتورة مبيعات بمبلغ ١٥٠٠ ج لم تسجل بالدفاتر

٢- كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج بسعر البيع لفرعها بسوهاج سجلت ضمن المبيعات عند إرسالها ولم يتم بيعها وأدرجت بتكلفتها

البالغة ١٩٠٠٠ ج ضمن مخزون المركز الرئيسي في ٢٠١٦/١٢/٣١

٣- أرسلت المنشأة بضاعة لفرعها بأسوان قيمتها البيعية ٦٢٥٠٠ ج (التكلفة + ٢٥ %) ولم تسجل كمبيعات عند إرسالها للفرع ولم يتم بيع

نصفها فأدرج ضمن مخزون المركز الرئيسي بسعر البيع.

٤- كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة لفرعها بالسودان قيمتها ٣٠٠٠٠ ج

وتكلفتها ٢٧٥٠٠ ج وتم تسجيلها كمبيعات ، ولم يبيعها الفرع حتى نهاية

الفترة ولم تدرج ضمن مخزون المنشأة في مصر في ذلك التاريخ.

المطلوب : قياس صافي الربح الضريبي.

(٥) - بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الصناعية مبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنية عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١١ م ، وبالفحص أتضح أن قائمة الدخل تضمنت ما يلي:

أ- ٦٢٥٠٠ جنية إهلاك آلات علمياً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات في ١/١/٢٠١١ م تبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنية.

- تم شراء آلة مستعملة خلال السنة المالية بمبلغ ٤٧٥٠٠ جنية ، وبدأ استخدامها في الإنتاج في ١/١/٢٠١١ م ، وقد بلغت مصروفات تركيبها ٢٥٠٠ جنية.

- بلغت تكلفة العمرات علي الآلات خلال السنة مبلغ ٣٠.٠٠٠ جنية.

- تم بيع إحدى الآلات المتهالكة بمبلغ ٤٠.٠٠٠ جنية ، في حين أن قيمتها الدفترية في تاريخ البيع تبلغ ٣٥.٠٠٠ جنية.

ب- ٦٠٠٠ جنية إهلاك مباني بمعدل ٦% سنوياً.

ج - ٥٠٠٠ جنية إهلاك براءة اختراع بمعدل ٢٠% سنوياً.

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

(٦) - إذا فرض أن صافى الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ٢٠٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٧ ، وبالإطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية:

- ١٢٠٠٠ ج تبرعات لمجلس محافظة قنا.

- ٤٠٠٠ ج تبرعات وإعانات لفقراء الحي الذي تقع به المنشأة.

- ٢٤٠٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.

- ٨٠٠٠ ج مساهمة المنشأة في إصلاح وتطوير المستشفى الأميري بقنا.

- ٣٢٠٠٠ ج زكاة مال مدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي.

- ٢٤٠٠٠ ج أقساط تأمين قيمتها ١٦٠٠٠ ج ، أقساط تأمين علي حياة الممول والباقي أقساط تأمين علي حياة زوجته.

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي.

(٧) - بلغ الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ٨١٥٠٠ ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠١٧ م ، وبالفحص الضريبي لقائمة الدخل اتضح ما يلي :

- تم تحميل قائمة الدخل بمبلغ ٣٠٠٠ ج قيمة فوائد قروض طويلة الأجل بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج بفائدة ١٠% سنوياً ، علماً بأن القرض تم الحصول عليه في ١/٣/٢٠١٧ م ، كما تم تحميل قائمة الدخل بفائدة القرض السنوي لصاحب المنشأة والتي تبلغ ١٠٠٠ ج ، علماً

بأن صاحب المنشأة أودع مبلغ القرض في خزينة المنشأة في
٢٠١٧/١/١ م.

- بلغت المبالغ المدفوعة للعاملين كمكافآت خلال سنة ٢٠١٧ م مبلغ
٧٥٠٠ ج ، علماً بأن الأجور السنوية للعاملين تبلغ ٢٤٠٠٠ ج.

- بلغت العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة عن ودائعها بالبنوك
مبلغ ١٥٠٠ ج.

- بلغت قيمة الإكراميات التي دفعتها المنشأة مبلغ ٨٧٥٠ ج علماً بأن
المصروفات العمومية والإدارية للمنشأة بلغت خلال العام مبلغ
٧٥٠٠٠ ج كلها مؤيدة بالمستندات.

- الديون المدومة المحصلة خلال العام ٢٠١٧ م كانت كالتالي :
(مبلغ ٢٠٠٠ ج اعتمده مصالحة الضرائب كديون مدومة في
٢٠١٥/١٢/٣١ م - مبلغ ٣٥٠٠ ج لم تعتمده مصالحة الضرائب
كديون مدومة في ٢٠١٦/١٢/٣١ م لأن المنشأة لم تتخذ إجراءات
جادة لاستيفاء هذا الدين) .

- مخصص الديون المدومة في ٢٠١٧/١/١ م يبلغ ٦٠٠٠ ج ، وقد
حصلت المنشأة مبلغ ٣٥٠٠ ج فقط من الديون المدومة الذي
يقابلها هذا المخصص ، واعتبرت الباقي ديوناً مدومة أدرجت
لقائمة الدخل ، أما مخصص الديون المدومة المحمل لقائمة الدخل
في ٢٠١٧/١٢/٣١ م فيبلغ ٧٥٠٠ ج.

- قامت المنشأة بحجز جزء من صافي الأرباح وعلته إلي الاحتياطي القانوني في ٢٠١٧/١٢/٣١ م بمبلغ ٢٥٠٠ ج.

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

(٨) - إذا علمت أن المرتبات والمكافأة الظاهرة في قائمة الدخل ١٤٠٠٠٠ جنية وقد تبين من فحصها أنها تشمل ما يلي:

- مرتب صاحب المنشأة ١٠٠٠٠ جنية.
- مرتب ابن صاحب المنشأة الذي يشرف على أعمال المراجعة الداخلية وقيمتها ٢٤٠٠٠ جنية علما بأن ابن الشريك خريج كلية الآداب.

- مرتبات العاملين والموظفين ١٠٠٠٠٠ جنية.
- الباقي مكافآت للعاملين في نهاية السنة.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.



أسئلة نظرية وتدريبية عملية

اسم الطالب /.....

الشعبة /.....

رقم السكن /.....

مادة : أصول المحاسبة الضريبية اسم الطالب :

رقم السكن : الشعبة : إنتظام / إنتساب

أجب عن الأسئلة الآتية :

- الفصل الرابع :

(١) - توجد مجموعة من الشروط للمهن الحرة أو غير التجارية.

ناقش ذلك بالتفصيل.

(٢) - قدمت إليك الأستاذة / ياسمين محمد عزام البيانات التالية الخاصة بمكتب المحاسبة والمراجعة الذي تزاوّل فيه نشاطها عن عام ٢٠١٧:

الإيرادات:

١٨٠٠٠٠ جنيه أتعاب محاسبة ومراجعة قبل خصم ٢٠٠٠ جنيه تحت حساب الضريبة لمصلحة الضرائب - ١٤٠٠٠٠ جنيه أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان طعن - ٤٠٠ جنيه أرباح بيع أثاث قديم - ١٦٠٠٠٠ جنيه أتعاب عن وضع نظام تكاليف لبعض الشركات.

المصروفات:

١٢٠٠٠ جنيه شهرياً مرتبات ومكافآت الموظفين والمساعدين - ٢٤٠٠ جنيه اشتراكات فى نقابات مهنية ومجلات علمية منها ٤٠٠ جنيه اشتراك فى النادي الاهلى الرياضى - ٦٠٠٠ إهلاك أثاث بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه - ٢٤٠٠٠ جنيه إهلاك حسابات آلية من أساس الإهلاك البالغ ٤٠٠٠٠ جنيه - ١٥٠٠٠ جنيه مصاريف سيارة - ٣٦٠٠٠ جنيه إهلاك سيارة بنسبة ٣٠% من أساس الإهلاك - علماً بأن السيارة تستخدم فى أعمال الممول ولأغراضها الشخصية - ٣٦٠٠٠ جنيه تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة - ١٨٠٠٠ جنيه مصروفات عمومية متنوعة.

والمطلوب:

تحديد وعاء وقيمة الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية المستحقة عن سنة ٢٠١٧، علماً بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة".



أسئلة نظرية وتدريبات عملية

اسم الطالب/.....

الشعبة/.....

رقم السكن/.....

مادة : أصول المحاسبة الضريبية اسم الطالب :

رقم السكن : الشعبة : إنتظام / إنتساب

أجب عن الأسئلة الآتية :

- الفصل الخامس :

(١) - أشرح بالتفصيل السمات الأساسية للضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

(٢) - ماهي معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة.

(٣) - توافرت لديك البيانات الآتية عن المصروفات الخاصة بالسيارة المملوكة للشركة ويستغلها أحد الموظفين:

٣٠٠٠ ج زيوت، ٦٠٠٠ ج وقود، ٣٠٠٠ ج صيانة، ١٥٠٠ ج تأمين، ٩٠٠ ج مخالفات مرورية، ٦٠٠٠ ج إهلاك.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية.

(٤) - تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل في مصر ثمانية شهور اعتباراً من أول مارس ٢٠١٧م وذلك مقابل مرتب شهري ٧٥٠٠٠ جنيه (يتضمن ٤٥٠٠ ج بدل سكن)، ٣٠٠٠ ج بدل طبيعة عمل شهري على أن تتحمل الشركة تكاليف إقامته في مصر. فإذا علمت أنه أعزب ولا يشترك في نظام التأمين الاجتماعي المصري.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير شهرياً.

(٥) - فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالسيد / محمد طارق ، مدير عام الموازنة وعضو مجلس إدارة بإحدى شركات قطاع الأعمال العام وذلك عن العام المالي ٢٠١٧.

١٣- الأجر الأساسي الشهري ١١٠٠ ج يشمل ١٠٠ ج علاوة دورية، ٢٠٠ ج علاوة خاصة مضمومة.

١٤- علاوة خاصة غير مضمومة ١٥٠ ج، وعلاوة اجتماعية ١٠ ج شهرياً.

١٥- بدل طبيعة عمل ١٠٠ ج شهرياً.

١٦- حوافز إنتاج ٣٠٠ ج شهرياً.

١٧- بدل تمثيل واستقبال ٣٠٠ ج شهرياً.

- ١٨- بدل حضور جلسات مجلس الإدارة ٢٠٠ ج شهرياً.
- ١٩- منحة عيد العمال ١٠ ج شهرياً.
- ٢٠- يستخدم سيارة مملوكة للشركة تبلغ إجمالي تكاليف تشغيلها شهرياً (٥٠ اوقود ، ٥٠ ج تأمين ، ٢٠٠ صيانة دورية).
- ٢١- يسكن في شقة في المدينة السكنية المجانية للعاملين بالشركة قدرت القيمة الإيجارية السنوية لهذه الشقة بمبلغ ١٢٠٠٠ ج شهرياً.
- ٢٢- يسدد شهرياً ٢٠٠ ج قسط اشتراك في صندوق خاص.
- ٢٣- يستقطع منه ٥٠٠ ج أقساط أجهزة اشتراها من إحدى الشركات، و ١٠٠ ج أقساط تأمين علي حياة زوجته لصالحه ولصالح أولاده القصر.
- ٢٤- بلغ نصيبه في الأرباح السنوية الموزعة ٥٠٠٠ ج تسلمها في نهاية العام .

المطلوب: حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها لهذا الممول.

- (٦) - عامل يومية عمل لمدة ٣ شهور متصلة بأجر يومي ٢٠ جنية ، ثم بعدها بشهر عمل لمدة ٣ شهور أخري بأجر يومي ١٦ جنية ، وبعدها بأسبوعين عمل باقي السنة بأجر يومي ١٤ جنية ، علماً بأنه لا يوجد مورد آخر لهذا العامل.

المطلوب: تحديد الضريبة علي المرتبات.

تدريبات عملية

اسم الطالب/.....

الشعبة/.....

رقم السكن/.....

مادة : أصول المحاسبة الضريبية اسم الطالب :

رقم السكن : الشعبة : إنتظام / إنتساب

أجب عن الأسئلة الآتية :

- الفصل السادس :

(١) - يمتلك ممول شقة سكنية يتخذها سكناً له ولأفراد أسرته قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٨٠٠٠٠٠٠ جنية ، ويمتلك شقة سكنية أخرى يؤجرها للغير كمسكن قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.

(٢) - يمتلك أحد الممولين عقار يتخذه لمزاولة نشاطه المهني ، قدرت قيمته السوقية بمبلغ ١٢٥٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة علي هذا الممول.
(٣) - ممول متزوج من اثنين يمتلك ثلاثة شقق سكنية يتخذ واحدة منها سكناً له ولزوجته الأولي قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٢٤٠٠٠٠٠٠ جنية ، ويسكن هو وزوجته الثانية في شقة قدرت قيمتها السوقية ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنية ، والشقة الأخرى يؤجرها للغير كمسكن قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : حساب الضريبة العقارية المستحقة.