



دراسات في:

المحاسبة الضريبية

" الضريبة الجمركية - الضريبة على القيمة المضافة -
ضريبة الدخل على أرباح الأشخاص الاعتبارية "

دكتور

عاطف حسن عبد ربه

قسم المحاسبة - كلية التجارة بقنا

جامعة جنوب الوادي

٢٠٢٤ م

كافة حقوق الطبع محفوظة

رقم الإيداع بدار الكتب

٢٠٠٥ / ٣٥٦٤

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ
[وَمَا تَوْفِيقِي إِلَّا بِاللَّهِ عَلَيْهِ
تَوَكَّلْتُ وَإِلَيْهِ أُنِيبُ (٨٨)]

صدق الله العظيم

[سورة هود ، آية ٨٨]

بيانات الكتاب:	التجارة
الكلية:	الزابعة (شعبة الدراسة باللغة العربية)
الفرقة:	محاسبة
التخصص:	٢٠٢٤ / ٢٠٢٣
تاريخ النشر:	٣٣٦ صفحة
عدد الصفحات:	د / عاطف حسن عبدربه
المؤلفون:	

فهرست المحتويات

الصفحة	الفهرست
٧	مقدمة
٩	<u>القسم الأول: الضريبة الجمركية</u>
٣٣	<u>القسم الثاني: الضريبة على القيمة المضافة</u>
٣٥	الفصل الأول : طبيعة الضريبة على القيمة المضافة.
٤٧	الفصل الثاني: نطاق الضريبة على القيمة المضافة.
٧١	الفصل الثالث: التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة.
٩٣	الفصل الرابع: التسجيل وإلغاء التسجيل.
٩٩	الفصل الخامس: خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها.
١٢٣	الفصل السادس: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها.
١٢٥	الفصل السابع : ضريبة الجدول.
١٣٥	تطبيقات
١٥٣	<u>القسم الثالث: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية</u>
١٥٥	الفصل الأول : خصائص ونطاق وسعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
١٧١	الفصل الثاني: وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
١٧٥	الفصل الثالث: الإعفاء من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
٢٦٥	الفصل الرابع: التزامات الممولين وربط وتحصيل الضريبة من واقع الإقرار الضريبي
٢٨٣	تطبيقات
٣٢٣	المراجع
٣٢٦	تدريبات عامة

بسم الله الرحمن الرحيم

مقدمه:

صدر في ٢٠٠٥/٦/٩ القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لاغياً لأحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣، وبصدور هذا القانون أصبح هيكل النظام الضريبي في مصر يتكون من:

- ١- ضرائب مباشرة على الدخل وتنقسم إلى:
 - الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
 - الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
- ٢- ضرائب غير مباشرة وهي تنقسم إلى:
 - ضريبة القيمة المضافة.
 - الضريبة الجمركية.
 - ضريبة الدمغة.

هذا وقد تم في الكتاب الأول تناول أحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، أما هذا الكتاب فسيتم فيه تناول أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المتخذة شكل شركات الأشخاص وشركات الواقع وشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسم، والشركات ذات المسؤولية المحدودة، كذلك سيتم تناول أحكام الضريبة الجمركية وفقاً للقانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠، وكذلك أحكام الضريبة على القيمة المضافة وفقاً للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ وتعديلاته.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة فإنه تم تقسيم هذا الكتاب إلى ثلاثة أقسام رئيسة كل قسم يتناول عدداً من الفصول وذلك كالتالي:

- القسم الأول: الضريبة الجمركية.
- القسم الثاني: الضريبة على القيمة المضافة.
- القسم الثالث: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

وأخيراً فإننا أتمنى من الله سبحانه وتعالى أن أكون قد وفقت في عرض هذه الدراسة عن المحاسبة الضريبية.

والله الموفق....

د. عاطف حسن عبد ربه

القسم الأول الضريبة الجمركية

- المفهوم.
- المصطلحات الواردة بقانون الجمارك.
- الخصائص.
- الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية.
- خطوات حساب الضريبة الجمركية.
- المستودعات.
- المخلص الجمركي
- الإعفاءات.
- تطبيقات محلولة وغير محلولة.





الضرائب الجمركية (١)

١/١ الضرائب الجمركية:

هى ضريبة تفرضها الدولة على البضائع المستوردة أو المصدرة أو العابرة، وضرائب الاستيراد هى الأكثر شيوعاً وانتشاراً، وتكاد تنعدم على المصدرة أو العابرة.

٢/١ المصطلحات الواردة بقانون الجمارك:

تنص المادة رقم ١ بأنه في تطبيق أحكام هذا القانون ، يقصد بالكلمات والعبارات التالية المعاني المبينة قرين كل منها:

- ١- الوزير : وزير المالية.
- ٢- المصلحة : مصلحة الجمارك.
- ٣- الإقليم الجمركي : الأراضي والمياه الخاضعة لسيادة الدولة.
- ٤- الخط الجمركي : الحدود السياسية الفاصلة بين جمهورية مصر العربية والدول المتاخمة وكذلك شواطئ البحار المحيطة بالجمهورية ، ومع ذلك تعتبر خطا جمركياً ضفتا قناة السويس وشواطئ البحيرات والممرات التي تمر بها هذه القناة.
- ٥- نطاق الرقابة الجمركية : جزء من الأراضي والبحار ، يخول فيه موظفو الجمارك مباشرة الاختصاصات المقررة لهم قانوناً..
- ٦- الدائرة الجمركية : النطاق المحدد في كل ميناء بحري أو بري أو جوي أو جاف أو أي مكان آخر يوجد فيه مكتب للجمارك ويرخص فيه بإتمام الإجراءات الجمركية كلها أو بعضها.
- ٧- النقاط الجمركية : نقاط تنشأ بصفة مؤقتة أو دائمة لاتخاذ الإجراءات

(١) أنظر في ذلك:

قانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية، العدد ٤٥ مكرر (د)،

١١ نوفمبر ٢٠٢٠م، السنة ٦٣.

د. محمد الرملى أحمد: دراسات فى المحاسبة الضريبة، الجزء الثانى، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادى،

ص ص ٢٨٧ - ٢٩٩.

- الجمركية اللازمة.
- ٨- الناقل : مالك وسيلة النقل ، أو المنوط به تشغيلها أو إدارتها.
- ٩- الوكيل الملاحى : كل شخص طبيعي أو اعتباري ينوب عن مالك أو مستأجر أو مشغل وسيلة النقل في التعامل في كل أو بعض ما يتعلق بهذه الوسيلة أو البضائع المحملة عليها في جمهورية مصر العربية.
- ١٠- سند الشحن (بوليصة الشحن) : عقد نقل يلتزم بمقتضاه الناقل بنقل البضائع إلي وجهة محددة.
- ١١- قائمة الشحن (المانيفست) : البيان المقدم من الناقل أو من يمثله إلي الجمارك الذي يتضمن وصفاً شاملاً للبضائع المشحونة علي وسائل النقل المختلفة.
- ١٢- البضاعة : كل مادة طبيعية أو منتج حيواني أو زراعي أو صناعي أو تكنولوجي أو غيرها من البضائع الواردة بجداول التعريفات الجمركية.
- ١٣- منشأ البضاعة : بلد إنتاج البضاعة ، وتحدد بقرار من الوزير المختص القواعد التي تعين منشأ البضاعة إذا تناولتها يد الصناعة في بلد غير بلد الإنتاج الأول.
- ١٤- مصدر البضاعة : البلد الذي استوردت منه البضاعة.
- ١٥- البضائع الممنوعة : البضائع التي تمنع القوانين أو القرارات المعمول بها مرورها أو تصديرها أو استيرادها وكذا المرفوضة رقابياً.
- ١٦- البضائع الصب : البضائع التي تشحن دون أن يحتويها أي غلاف.
- ١٧- التعريفات الجمركية : جدول يعد طبقاً لوصف وتبويب السلع يتضمن فئات الضريبة الجمركية المقررة عليها والقواعد العامة لتفسيره.
- ١٨- البيان الجمركي : الإقرار المقدم ورقياً أو إلكترونياً من ذوي الشأن أو من يمثله عن البضائع وفق النماذج المعدة لذلك.
- ١٩- المخلص الجمركي : كل شخص طبيعي أو معنوي مرخص له من المصلحة بالقيام بإعداد البيان الجمركي وتوقيعه وتقديمه للجمارك ، وإتمام الإجراءات نائباً عن صاحب البضاعة.

٢٠- **معاينة البضائع** : التحقق من نوع البضاعة ومنشئها ومصدرها وحالتها وكميتها وقيمتها ومدى مطابقتها للبيان الجمركي والمستندات المتعلقة به.

٢١- **الضريبة الجمركية** : المبالغ التي تحصل علي البضائع عند إدخالها إلي البلاد أو إخراجها منها وفقاً للتعريف الجمركية النافذة.

٢٢- **الضريبة الإضافية** : ضريبة تحصل بواقع نسبة (١.٥%) من قيمة الضريبة الجمركية غير المدفوعة عن كل شهر أو جزء منه من تاريخ الاستحقاق وحتى تاريخ السداد.

٢٣- **المستودع الجمركي** : المكان الذي يرخص فيه بتخزين البضائع غير خالصة كامل الضرائب والرسوم أو بإجراء بعض العمليات عليها تحت رقابة المصلحة ومسئولية المرخص له باستغلال المستودع.

٢٤- **المخازن الجمركية المؤقتة** : الأماكن المرخص بها من المصلحة داخل الموانئ لتخزين البضائع تحت رقابة المصلحة لحين تقديم البيان الجمركي وإتمام الإجراءات الجمركية.

٢٥- **التدقيق والمراجعة اللاحقة** : التدابير التي تتخذها المصلحة للثبوت من صحة ومصداقية الإقرارات والمستندات عن طريق فحص الدفاتر والسجلات ونظم الأعمال التي بحوزة المتعاملين مع المصلحة وغيرهم بما يتفق مع القوانين واللوائح الجمركية وغيرها من القوانين واللوائح ذات الصلة وكذا معاينة البضائع (إن وجدت).

٢٦- **الميناء الجاف** : مكان في أي موقع بالدولة يصدر بإنشائه قرار من رئيس مجلس الوزراء وفقاً لأحكام القانون رقم ١ لسنة ١٩٩٦ في شأن الموانئ الجافة والتخصيصية ويعتبر نقطة انطلاق أو وصول نهائية للبضائع.

٢٧- **الأسواق الحرة** : الأماكن التي تعرض وتباع فيها البضائع غير خالصة الضرائب والرسوم الجمركية تحت رقابة المصلحة ومسئولية الجهة المستغلة لتلك الأماكن.

٢٨- **المنطقة الحرة** : جزء من إقليم الدولة يدخل ضمن حدودها ويخضع لسلطاتها الإدارية ويتم التعامل فيه وفقاً لأحكام جمركية وضريبية خاصة.

٢٩- **النافذة الواحدة** : هي منصة إلكترونية متكاملة تقدم جميع الخدمات المتعلقة بالإفراج عن البضائع بما في ذلك المعاملات التي تخص المصلحة والهيئة العامة للرقابة علي الصادرات والواردات وهيئات الموائى والهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة وجميع الجهات المعنية بهذا الشأن.

٣٠- **الاستعلام المسبق** : خدمة تؤديها المصلحة بمقابل للمتعاملين معها تمكنهم من الاستيضاح المسبق لبعض عناصر العمليات الجمركية أو بعض العمليات ذات الصلة.

٣١- **الجمالة** : مبلغ يؤديه المرخص له بمستودع جمركي أو مخزن جمركي مؤقت أو سوق حرة للمصلحة نظير الترخيص له.

٣٢- **البضائع العابرة (الترانزيت)** : البضائع أجنبية المنشأ التي ترد إلي ميناء مصري لشحنها مباشرة علي وسيلة نقل أخرى إلي دولة أجنبية (الترانزيت المباشر/ الأقطرمة) ، أو التي يتم نقلها وفق إجراءات جمركية خاصة تحت رقابة المصلحة من دائرة أو نقطة جمركية إلي أخرى مع تعليق أداء الضرائب الجمركية مقابل تقديم ضمان مقبول جمركيًا (الترانزيت غير المباشر).

٣٣- **التهرب** : إدخال البضائع إلي أراضي الجمهورية أو إخراجها منها بطرق غير مشروعة دون أداء الضريبة الجمركية المستحقة عنها كلها أو بعضها أو بالمخالفة للنظم المعمول بها في شأن البضائع الممنوعة.

٣٤- **النقل متعدد الوسائط** : نقل البضائع بأكثر من وسيلة نقل بموجب عقد نقل واحد ووثيقة نقل واحدة من مكان استلام البضائع في بلد ما إلي مكان تسليمها للمرسل إليه في بلد آخر.

٣٥- **التتبع الإلكتروني** : عمليات تتبع البضائع بجميع الوسائل الإلكترونية المتاحة .

٣/١ خصائص الضريبة الجمركية:

- أنها ضريبة غير مباشرة.
- أنها ضريبة عامة.

- أنها ضريبة ذات أسعار متعددة.
- أنها ضريبة تأخذ بالأساس الفعلي.
- أنها ضريبة اقتصادية.
- أنها ضريبة إقليمية (١٨ ميل بحرى).

٤/١ الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية:

تتمثل فى عبور البضائع حدود البلاد دخولاً أو خروجاً. حيث تخضع البضائع التي تدخل الإقليم الجمركي للضريبة المقررة في التعريفه الجمركية علاوة علي الضرائب والرسوم الأخرى المقررة إلا ما استثنى بنص خاص. أما البضائع التي تخرج من الإقليم الجمركي فلا تخضع للضريبة الجمركية إلا ما ورد في شأنه نص خاص. ولا يجوز الإفراج عن أي بضاعة قبل إتمام الإجراءات الجمركية ، وأداء الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة ما لم ينص القانون علي خلاف ذلك . وتؤدي الضريبة الجمركية علي البضائع الخاضعة لضريبة قيمية كنسبة مئوية محددة من القيمة المقبولة جمركيا حسب الحالة التي تكون عليها وقت تطبيق التعريفه الجمركية وطبقا لجداولها. أما البضائع الخاضعة لضريبة نوعية بمبلغ محدد للصنف وفقاً للعدد أو الوزن فتستوفي عنها تلك الضريبة كاملة بصرف النظر عن حالة البضاعة ما لم تتحقق المصلحة من تلف أصابها نتيجة قوة قاهرة أو حادث جبري فيجوز تخفيض الضريبة النوعية بنسبة ما لحق البضاعة من تلف.

٥/١ خطوات حساب الضريبة الجمركية:

- تحرير البيان الجمركي (شهادة الإجراءات).
- المعاينة، وربط الضريبة وتحصيلها.

٦/١ النظم الجمركية الخاصة:

أ- نظام الدروباك:

وهي رد الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم السابق تحصيلها على السلع، وذلك عند تصديرها إلى الخارج وتوافر الشروط الأربعة التالية:

- أن تكون البضائع مدرجة بجدول الدروباك.
- أن تقدم المستندات الدالة على سداد الضرائب المذكورة.
- أن يتم تصديرها خلال سنة من تاريخ دفع الضرائب عليها.
- أن يتم التأكد من عينة البضاعة.

ب - نظام السماح المؤقت:

يقصد به الإعفاء المؤقت من الضرائب والرسوم للمواد الأولية التي يتم استيرادها بقصد تصنيعها داخل البلاد وكذلك الأصناف التي يتم استيرادها لأجل إصلاحها أو تكملة صنعها.

ج- نظام الإفراج المؤقت:

يقصد به الإفراج المؤقت عن البضائع التي تدخل البلاد دون تحصيل الضرائب والرسوم المقررة عليها.

حيث تنص المادة رقم ٣٤ من قانون الجمارك بأنه يجوز الإفراج المؤقت عن البضائع مع تعليق أداء الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المستحقة وذلك بعد تقديم إحدي الضمانات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وبالنسبة للإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات والأجهزة والحاويات ووسائل النقل فيما عدا سيارات الركوب واليخوت ، للعمل أو التأجير داخل البلاد تحصل ضريبة جمركية بواقع (٢%) من الضريبة الجمركية المستحقة في تاريخ الإفراج المؤقت عن كل شهر أو جزء منه وبعد أقصى (٢٠%) سنوياً وذلك طوال مدة بقائها داخل البلاد حتي إعادة تصديرها للخارج أو الإفراج النهائي عنها.

وتحصل ضريبة جمركية بواقع (١%) من الضريبة الجمركية المقررة في تاريخ الإفراج المؤقت عن كل شهر أو جزء منه وبحد أقصى (١٠%) سنويًا بالنسبة للمعدات ومكونات الطاقة الجديدة والمتجددة وقطع الغيار الخاصة بها.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون مقابل تعليق أداء الضريبة بالنسبة لسيارات الركوب واليخوت بما لا يجاوز (٥%) من قيمة الضريبة عن كل شهر أو جزء منه

وفي جميع الأحوال ، يخصم من الضريبة الجمركية ما يعادل النسبة المسددة عن الشهر الذي تم الإفراج النهائي فيه .

٧/١ المستودعات:

يرخص بإنشاء المستودعات الجمركية بقرار من الوزير أو من يفوضه ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أنواع المستودعات ، والشروط الواجب توافرها بها ، والعمليات التي تتم بداخلها ، والبضائع التي تودع فيها بما في ذلك التي يستلزم تخزينها شروطًا خاصة ، ومدة بقائها ، وضمانات أداء الضرائب والرسوم المستحقة ، والجعالة الواجب أدائها للمصلحة عن مدة الترخيص ، والقواعد الأخرى المتعلقة بها .

هذا ويقصد بالمستودعات المخازن التي تقبل فيها البضائع الواردة دون دفع الضرائب عليها لمدد يحددها القانون وتنقسم إلى:

أ - المستودع العام: وهو الذي تخزن فيه البضائع لحساب الغير، ويتم الترخيص له بقرار من وزير المالية بناء على اقتراح مصلحة الجمارك.

ب- المستودع الخاص: وهو الذي يخزن فيه صاحب المستودع المرخص بتخزينها فيه بناء على قرار من وزير المالية، وتصفى أعماله عند إلغاء الفرع الجمركي خلال ٣ أشهر على الأكثر.

وتنص المادة رقم ٢٧ من قانون الجمارك بأن تؤدي الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة علي البضائع المودعة في

المستودعات عند الإفراج النهائي عنها علي أساس أوزانها أو أعدادها أو مقاديرها أو أحجامها وقت الإيداع.

ويلتزم المرخص له باستغلال المستودع بأداء الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى المستحقة عن كل نقص أو ضياع أو تغيير في أوزان أو أعداد أو مقادير البضائع المودعة ، فضلاً عن الغرامات والتعويضات المنصوص عليها في هذا القانون.

ولا تستحق الضريبة الجمركية وجميع الضرائب والرسوم الأخرى إذا كان النقص أو الضياع أو التغيير نتيجة لأسباب طبيعية كالتبخر أو الجفاف أو كان ناتجاً عن قوة قاهرة.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون قواعد ونسب النقص والتغيير في البضائع بعد الرجوع للجهات المختصة .

كذلك تنص المادة رقم ٢٨ من قانون الجمارك بأنه يجوز تخزين البضائع الواردة أو الصادرة بالمخازن الجمركية المؤقتة لحين إنهاء إجراءات الإفراج عنها .

٨/١ المخلص الجمركي:

١/٨/١ شروط مزاوله مهنة المخلص الجمركي :

أولاً- شروط مزاوله مهنة المخلص الجمركي للشخص الطبيعي:

تنص المادة رقم ٥١ من قانون الجمارك بأنه لا تجوز مزاوله أعمال التخليص الجمركي علي البضائع الخاصة بالغير إلا بعد الحصول علي ترخيص بذلك من المصلحة ، وتكون مدة الترخيص سنتين قابلة للتجديد ، وينتهي العمل بالترخيص إذا لم يتم تجديده قبل نهاية مدته .

وتنص المادة رقم ٥٢ من ذات القانون بأنه يشترط فيمن يزاول مهنة التخليص الجمركي علي البضائع ما يأتي:

- ١- أن يكون متمتعاً بجنسية جمهورية مصر العربية.
- ٢- أن يكون حاصلاً علي مؤهل عال.
- ٣- أن يكون قد أدي الخدمة العسكرية أو أعفي منها.
- ٤- ألا تقل سنه عن ٢١ سنة.

- ٥- ألا يكون قد سبق فصله من الخدمة في الحكومة أو الهيئات العامة أو سبق شطب اسمه من جدول المخلصين الجمركيين لسبب مخل بالشرف أو الأمانة.
- ٦- ألا يكون قد سبق الحكم عليه بحكم نهائي في جناية أو جنحة مخلة بالشرف أو الأمانة أو في إحدي جرائم التهريب الجمركي أو الضريبي ما لم يكن قد رد إليه اعتباره.
- ٧- ألا يكون عاملاً في أي من جهات الحكومة أو وحداتها أو الهيئات العامة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام ، ويشترط لمن سبق وكان موظفًا بالمصلحة أن يكون قد مضى علي تركه العمل بها ثلاث سنوات.
- ٨- أن يحضر الدورات التدريبية التي تعدها المصلحة وأن يجتاز بنجاح في نهايتها امتحان الصلاحية لمزاولة المهنة ، ويعفي العاملون السابقون بالمصلحة الحاصلون علي مؤهلات عليا من حضور الدورات التدريبية بشرط اجتياز امتحان الصلاحية المشار إليه.
- ٩- اجتياز فترة الصلاحية المحددة بستة أشهر تحت التمرين ، وذلك فيما عدا موظفي المصلحة السابقين ممن كانت لهم صفة الضبطية القضائية.
- ١٠- أن يتخذ له مكتبًا مستقلاً في جمهورية مصر العربية.
- ١١- تقديم بطاقة ضريبية.

ثانيا- شروط مزاوله مهنة المخلص الجمركي للأشخاص الاعتبارية:

- يجوز الترخيص للأشخاص الاعتبارية بمزاولة مهنة التخليص الجمركي بالشروط الآتية:
- ١- تقديم السجل التجاري.
- ٢- أن يكون للشركة مقر مستقل.
- ٣- ألا يمارس عمليات التخليص إلا من ينطبق عليهم شروط مزاوله المهنة المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة.

ويشترط في الممثل القانوني للشخص الاعتباري بالإضافة إلي الشروط الأخرى المقررة قانوناً ألا يكون قد سبق الحكم عليه نهائياً في إحدي الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون ، ما لم يكن قد رد إليه اعتباره .

الشروط العامة لمزاولة مهنة المخلص الجمركي للأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية:

- ١- تنص المادة رقم ٥٣ من قانون الجمارك بأن يودع كل مكتب تخليص جمركي تأميناً نقدياً بالمصلحة مقداره خمسون ألف جنيه ، وبالنسبة للأشخاص الاعتبارية المرخص لهم بمزاولة مهنة التخليص الجمركي يكون التأمين النقدي مقداره مائة ألف جنيه ، يجوز للمصلحة الخصم منه وفاءً لما يستحق علي المكتب أو الشخص الاعتباري من غرامات وتعويضات عن المخالفات التي تقع منهم أو من المخلصين التابعين لهم ، علي أن يستكمل التأمين بقيمة ما يتم خصمه من غرامات أو تعويضات .
- ٢- كما تنص المادة رقم ٥٤ بأن يلتزم المخلص الجمركي بإمساك سجل خاص برقم مسلسل يختم بخاتم المصلحة تقيد به البضائع التي يتولي التخليص عليها ، كما يلتزم بتقديمه للمصلحة عند طلبها مراجعته ، ويحتفظ بهذا السجل والمستندات المؤيدة لما جاء به لمدة خمس سنوات .

ثالثاً- شروط مزاولة مهنة المخلص الجمركي للوحدات الحكومية:

يجوز للوزارات والمصالح الحكومية والهيئات العامة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام وغيرها من الشركات والسفارات والقنصليات اتخاذ إجراءات التخليص الجمركي علي بضائعها بواسطة العاملين فيها ، وذلك بناءً علي تفويض كتابي منها بعد اجتيازهم الدورات التدريبية التي تعدها المصلحة .

٢/٨/١ العقوبات التي يتعرض لها المخلص الجمركي عند

مخالفة قانون الجمارك:

تنص المادة رقم ٥٦ من قانون الجمارك بأن تشكل بالدوائر الجمركية لجان تأديبية تتولي مساءلة المخلصين الجمركيين عن مخالفة أحكام هذا القانون ، برئاسة رئيس إدارة مركزية يختاره رئيس المصلحة أو من يفوضه ، وعضوية كل من: مدير عام الشؤون القانونية المختص، و مندوب عن المخلصين تختاره شعبة المخلصين المختصة. وتصدر اللجنة قراراتها بأغلبية الآراء ويجب أن تكون مسببة.

وتكون الجزاءات التأديبية التي يجوز توقيعها علي الوجه الآتي:

١- الإنذار.

٢- الإيقاف لمدة لا تزيد علي سنة عن المخالفة للمرة الأولى ويضاعف الجزاء في حالة ارتكاب مخالفة أخرى خلال سنتين من تاريخ ارتكاب المخالفة السابقة.

٣- إلغاء الترخيص.

وتنص المادة رقم ٥٧ بأنه يجوز للمخلص الجمركي التظلم من قرار لجنة التأديب المنصوص عليها بالمادة السابقة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ علمه بهذا القرار.

٩/١ الإعفاءات:

وفقا للمواد ٢٠، ١٩، ٢١ من قانون الجمارك يعفي من الضريبة

الجمركية مايلي:

١- ما تستورده وزارة الدفاع وأجهزتها ، والشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي ، والمخابرات العامة ، ووزارة الداخلية ، من أسلحة وذخائر وتجهيزات ووسائل نقل وسيارات الركوب الخاصة للاستعمال الرسمي بوزارة الدفاع ، ومواد وأدوات وآلات ومهمات وأجهزة طبية وأدوية باسم هذه الجهات أو لحسابها ، وذلك كله لأغراض التسليح أو الدفاع أو الأمن ، ودون شرط المعاينة.

٢- ماتستورده رئاسة الجمهورية من بضائع للاستعمال الرسمي .

- ٣- ما تستورده وزارة الخارجية من بضائع للاستعمال الرسمي .
- ٤- ما يستورده مجلس الدفاع الوطني من بضائع للاستعمال الرسمي.
- ٥- ما يستورده مجلس الأمن القومي من بضائع للاستعمال الرسمي .
- ٦- ما تستورده هيئة الرقابة الإدارية من بضائع للاستعمال الرسمي .
- ٧- الهدايا والهبات والعينات والبضائع الممولة من المنح الواردة لمجلس الوزراء والوزارات ومصالحها ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة الحكومية والجهات والهيئات القضائية ومجلس النواب ، اللازمة لمزاولة نشاطها.
- ٨- الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين من سياح وعابرين ومقيمين في البلاد عند القوم والمغادرة.
- ٩- الأشياء الشخصية المجردة من أي صفة تجارية كالنياشين والميداليات والجوائز الرياضية والعلمية.
- ١٠- الأثاث والأدوات والأمتعة الشخصية والسيارات التي سبق تصديرها للخارج بصفة مؤقتة والخاصة بأشخاص يعتبر محل إقامتهم الأصلي في جمهورية مصر العربية بشرط التحقق من عينيته.
- ١١- البضائع التي ترد من الخارج دون قيمة (بدل تالف أو ناقص) عن بضائع سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة الجمركية عليها ، علي أن يكون الإعفاء في حدود الضريبة المسددة.
- ١٢- البضائع التي تصدر للخارج ثم يعاد استيرادها بذاتها.
- ١٣- المؤن ومواد الوقود والمهمات والمعدات والأجهزة وقطع الغيار اللازمة لسفن أعالي البحار والطائرات اللازمة في رحلاتها الخارجية.
- ١٤- الأمتعة والأدوات الشخصية والأثاث المنزلي والسيارات الخاصة بأعضاء البعثات الدراسية للحصول علي شهادة الدكتوراة أو ما يعادلها ، سواء كان إيفاد العضو علي نفقة الدولة أو بمنح أجنبية أو علي نفقته ، وذلك عند عودته النهائية بعد انتهاء دراسته أو عند عودة أسرته في حالة وفاته.

- ١٥- الأمتعة والأدوات الشخصية والأثاث المنزلي الخاص بأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي لجمهورية مصر العربية وموظفي وزارة الخارجية العاملين بالبعثات الدبلوماسية بالخارج .
- ١٦- ما تستورده القوات العربية والأجنبية والقوة متعددة الجنسيات العاملة في مصر اللازمة للاستعمال الشخصي لأفرادها وبشرط المعاملة بالمثل .
- ١٧- ما تستورده المستشفيات الحكومية والجامعية من أجهزة ومعدات ومستلزمات طبية وأدوية ومشتقات الدم وأمصال ووسائل تنظيم الأسرة وألبان الأطفال باسمها أو لحسابها .
- ١٨- تعفي من الضريبة الجمركية والمعاينة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية الحالتان الآتيتان:
- أ- ما يرد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين ، وما يرد لأزواجهم وأولادهم القصر .
- ب- ما تستورده السفارات والمفوضيات والقنصليات للاستعمال الرسمي عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة .
- ويحدد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء طبقاً للبندين السابقين بسيارة واحدة للاستعمال الشخصي ، وخمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية ، وسيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية ، وتجاوز زيادة هذا العدد بموافقة وزارة الخارجية .

ووفقاً للمادة رقم ٢٤ من قانون الجمارك تخضع الإعفاءات

الجمركية للأحكام الآتية:

- ١- يحظر التصرف في البضائع المعفاة سواء كان الإعفاء كاملاً أو جزئياً أو بتخفيضات في التعريفات الجمركية بأي نوع من أنواع التصرفات الناقلة للملكية لغير الأشخاص أو الجهات التي تتمتع بذات الإعفاء أو استعمالها في غير الأغراض التي تقرر الإعفاء أو التخفيض من أجلها .
- ٢- يسري هذا الحظر لمدة خمس سنوات من تاريخ الإفراج ، وتحصل جميع الضرائب والرسوم السابق الإعفاء منها إذا لم تستعمل تلك البضائع الاستعمال المعتاد في الغرض المعفاة من أجله ، إلا إذا حال مانع دون

- استعمالها من الشخص المعفي فيما أعفيت من أجله بسبب قوة قاهرة أو حادث جبري أو بسبب مبرر يقبله الوزير أو من يفوضه فتوقف مدة الحظر ليبدأ حسابها من تاريخ زوال هذا السبب.
- ٣- لا تشمل عبارة وسائل النقل الواردة في هذا القانون سيارات الركوب ، ولا تعفي إلا إذا نص عليها صراحة.
- ٤- تلتزم الجهات المعفاة بإمساك سجلات ودفاتر منتظمة وأمانة تخضع لرقابة المصلحة للتأكد من استعمال الأصناف المعفاة في الغرض الذي أعفيت من أجله ، ويستثنى من ذلك الأصناف التي تم إعفاؤها لأغراض التسليح أو الدفاع أو الأمن .

تطبيقات محلولة وغير محلولة

أولاً: تطبيقات محلولة:

تمرين (١)

قام أحد المستوردين باستيراد بضاعة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ دولار (القيمة (E.O.B) فإذا علمت:

- بلغ مبلغ التأمين ١٦٠٠ دولار. - م. الشحن ٢٤٠٠ دولار، - مقابل التفريغ بالميناء المصرى ٢٠٠٠ جنيه، - عمولة السمسار الأجنبى ٥٠٠٠ جنيه، - سعر الضريبة الجمركية ٣٠%، ورسم الدعم ١% وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

المطلوب:

حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم.

الحل

	(أ) تحديد القيمة المقبولة للأغراض الجمركية:
٣٠٠٠٠٠	١- القيمة F.O.B = ٣٠×١٠٠٠٠
٤٨٠٠٠	٢- تكلفة التأمين = ٣٠×١٦٠٠
٧٢٠٠٠	٣- م. الشحن = ٣٠×٢٤٠٠
٥٠٠٠	٤- عمولة السمسار الأجنبى
٢٠٠٠	٥- مقابل التفريغ بالميناء المصرى
٤٢٧٠٠٠	.. القيمة فى ميناء الوصول
	(ب) حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم:
١٢٨١٠٠	الضريبة الجمركية = $٣٠\% \times ٤٢٧٠٠٠$ =
٤٢٧٠٠	رسم الدعم = $١٠\% \times ٤٢٧٠٠٠$ =

تمرين (٢)

قام أحد المستوردين باستيراد عدد ٥٠٠ وحدة من السلعة (س) بسعر ٢٥٠ دولار للوحدة (القيمة E.O.B) ويبلغ التأمين ٥٠٠ دولار، ومصاريف الشحن ١٠٠٠ دولار ومقابل التفريغ بالميناء فى مصر ٢% من القيمة فإذا علمت أن:

- عمولة السمسار الأجنبى ٥٠٠٠ ج.
- معدل الضريبة الجمركية ٢٠% ورسم الدعم ١٠%.
- سعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم.

الحل

	(أ) تحديد القيمة المقبولة للأغراض الجمركية:
٣٧٥٠٠٠٠	١- القيمة F.O.B = ٥٠٠ وحدة × ٢٥٠ دولار × ج ٣٠ =
١٥٠٠٠	
٣٠٠٠٠	٢- تكلفة التأمين = ٥٠٠ دولار × ج ٣٠ =
٥٠٠٠	٣- م. الشحن = ١٠٠٠ دولار × ج ٣٠ =
٧٦٠٠٠	٤- عمولة السمسار الأجنبي
	٥- مقابل التفريغ = ٣٨٠٠٠٠٠ × ٢ %
٣٨٧٦٠٠٠	.. القيمة في ميناء الوصول
	(ب) حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم:
ج ٧٧٥٢٠٠	الضريبة الجمركية = ٣٨٧٦٠٠٠ × ٢٠ % =
ج ٣٨٧٦٠٠	رسم الدعم = ٣٨٧٦٠٠٠ × ١٠ % =

تمرين (٣)

قامت الشركة باستيراد بضاعة بسعر ٣٠٠٠ دولار (القيمة C & F) ويبلغ التأمين ١٢٠٠ دولار، ومصاريف التفريغ بالميناء في مصر ٤٠٠٠ ج ومصاريف النقل الداخلي ٢٠٠ ج، فإذا علمت أن:

- معدل الضريبة الجمركية ١٥ % ورسم الدعم ١٠ %.
- سعر التحويل ٣٠ ج.

والمطلوب:

حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم.

الحل

	(أ) تحديد القيمة المقبولة للأغراض الجمركية:
٩٠٠٠٠	١- القيمة (C & F) = ٣٠٠٠ وحدة × ج ٣٠ =
٣٦٠٠٠	٢- تكلفة التأمين = ١٢٠٠ دولار × ج ٣٠ =
٤٠٠٠	٣- م. الشحن =
١٣٠٠٠٠	.. القيمة في ميناء الوصول
	(ب) حساب الضريبة الجمركية ورسم الدعم:
ج ١٩٥٠٠	الضريبة الجمركية = ١٣٠٠٠٠ × ١٥ % =
ج ١٣٠٠٠	رسم الدعم = ١٣٠٠٠٠ × ١٠ % =

تمرين (٤)

قامت إحدى الشركات باستيراد بضاعة بسعر ٥٠٠٠ دولار (القيمة (F. A.S)، وقد بلغت مصاريف تحميل السفينة بالبضاعة ١٠٠٠ دولار، وأجرة الشحن البحري، ٥٠٠ دولار، وتكلفة التأمين ٩٠٠ دولار، ومصروفات التفريغ بالميناء في مصر ٣٠٠٠ ج فإذا علمت أن:

- معدل الضريبة الجمركية ٢٥% وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على البضاعة.

الحل

	(أ) تحديد القيمة المقبولة للأغراض الجمركية:
١٥٠٠٠٠	- القيمة (F.A.S) = ٥٠٠٠ دولار × ٣٠ ج =
	- مصروفات تحميل السفينة بالبضاعة =
٣٠٠٠٠	= ١٠٠٠ دولار × ٣٠ ج =
١٥٠٠٠	أجرة الشحن البحري = ٥٠٠ دولار × ٣٠ =
٢٧٠٠٠	تكلفة التأمين = ٩٠٠ دولار × ٣٠ ج =
٣٠٠٠	مصروفات التفريغ
٢٢٥٠٠٠	.. القيمة في ميناء الوصول
٥٦٢٥٠	الضريبة الجمركية = ٢٢٥٠٠٠ × ٢٥% =

تمرين (٥)

قام أحد الأفراد باستيراد جهاز تليفزيون ملون ٢١ بوصة بسعر ٣٠٠ دولار، وذلك للاستخدام الذاتي، فإذا علمت أن مصلحة الجمارك تقدر رسم الوارد على الجهاز على أساس ١٠٠ ج للبوصة وأن معدل الضريبة الجمركية ٤٠% وسعر التحويل ٣٠%

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على هذا الجهاز.

الحل

طالما أن هذا الجهاز للاستخدام الذاتي، فتحسب الضريبة الجمركية على القيمة التقديرية بمعرفة مصلحة الجمارك وذلك على النحو التالي:

١- القيمة التقديرية للجهاز = ٢١ بوصة × ١٠٠ ج = ٢١٠٠ ج

٢- الضريبة الجمركية المستحقة = ٢١٠٠ × ٤٠ % = ٨٤٠ ج

تمرين (٦) :

علق على العبارات التالية موضحاً أوجه الصواب والخطأ فى كل منها مع ذكر السبب:

- ١- تتميز الضريبة الجمركية فى مصر بأنها ضريبة عامة عينية إقتصادية.
- ٢- تفرض الضريبة الجمركية بنسبة مئوية من قيمة السلع الخاضعة فى جميع الأحوال.
- ٣- رسائل الدروباك يمكن بيعها فى السوق المحلى.
- ٤- يقتصر فرض الضريبة الجمركية فى مصر على الواردات فقط.
- ٥- يمتد الخط الجمركى البحرى فى مصر إلى مسافة ١٨ ميل بحر فى البحار المحيطة بها.
- ٦- الإعفاء الشخصى من الضريبة الجمركية للسياح والعابرين والمقيمين يكون فى حدود ٣٠٠ ج .
- ٧- تعفى الأمتعة الشخصية من نصف الضرائب الجمركية المقررة عليها إذا كانت مصاحبة لعضو البعثات الدراسية الحاصل على شهادة الدكتوراه من الخارج.
- ٨- فى نظام الدروباك يتم الإفراج عن الرسائل المستوردة بصفة مؤقتة مع تعليق الضريبة الجمركية لحين زوال السبب.
- ٩- يشترط للاستفادة من نظام السياح المؤقت إدراك الصنف بجداول السماح المؤقت فقط.
- ١٠- يشترط فى نظام الدروباك إعادة تصدير المواد المستوردة خلال سنة من الأداء الفعلى للضريبة الجمركية فى جميع الأحوال.

- ١١- فى نظام الدورباك يتم رد الضرائب الجمركية السابق تحصيلها على المواد الأجنبية المستوردة والتي استخدمت فى صناعة منتجات محلية تم تصديرها للخارج.
- ١٢- لا يشترط تقديم الإقرار الجمركى (شهادة الإجراءات) ما إذا كانت البضاعة المستوردة معفاة من الضريبة الجمركية.
- ١٣- يعفى من الخضوع للضريبة الجمركية ما تقوم مشروعات الاستثمار باستيراد من آلات ومعدات لازمة للمشروع.
- ١٤- يجب معاينة البضائع فى جميع الأحوال داخل الدائرة الجمركية.

الحل

رقم العبارة	الإجابة	التعليل وإعادة صياغة العبارة
١	خطأ	تتميز الضريبة الجمركية فى مصر بإنها ضريبة عامة عينية قيمية إقتصادية إقليمية.
٢	خطأ	تفرض عادة بنسبة مئوية من ثمن السلعة الخاضعة لها وأحياناً بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن- الكيلو جرام- المتر- اللتر).
٣	صحيحة	
٤	صحيحة	الأصل هو خضوع جميع الواردات لضريبة الوارد وأن الاستثناء هو عدم خضوعها للضريبة، أما الضرائب الجمركية على الصادرات فالأصل هو عدم خضوعها والاستثناء هو خضوعها وذلك بناءً على نص فى القانون.
٥	صحيحة	
٦	خطأ	الإعفاء الشخصى من الضريبة الجمركية للسياح والعابرين والمقيمين يكون فى حدود ٢٠٠ دولار.
٧	خطأ	تعفى الأمتعة الشخصية من الضرائب الجمركية إذا كانت مصاحبة لعضو البعثات الدراسية الحاصل

على شهادة الدكتوراة من الخارج.		
في نظام الإفراج المؤقت يتم الإفراج عن الرسائل المستوردة بصفة مؤقتة مع تعليق الضريبة الجمركية لحين زوال السبب .	خطأ	٨
يشترط للاستفادة من نظام السماح المؤقت: ١- إدراك الصنف بجداول السماح المؤقت. ٢- التأكد من مطابقة الأصناف المستوردة مع الأصناف المصدرة. ٣- أن يودع المستورد بمصلحة الجمارك تأميناً أو ضماناً بقيمة الضرائب والرسوم المستحقة.	خطأ	٩
يشترط في نظام الدورباك إعادة تصدير المواد المستوردة خلال سنة من تاريخ أداء تلك الضريبة عليها، ويجوز إطالة هذه المدة بقرار من وزير المالية.	خطأ	١٠
	صحيحة	١١
يجب تقديم الإقرار الجمركي (شهادة الإجراءات) حتى لو كانت هذه البضاعة معفاة من الضريبة.	خطأ	١٢
تحصل ضريبة جمركية موحدة ٥% من القيمة على ما يستورد من الآلات والمعدات اللازمة لهذا المشروعات.	خطأ	١٣
الأصل هو معاينة البضائع داخل الدائرة الجمركية ولكن في بعض الحالات يسمح بمعاينتها خارج تلك الدائرة بشرط أن يتم ذلك بناءً على طلب المستورد وعلى نفقته ووفقاً للقواعد التي يصدرها مدير عام الجمارك.	خطأ	١٤

ثانياً: تطبيقات غير محلولة:

تمرين (١)

استورد أحد الأشخاص المعوقين سيارة طبية سعة ١٦٠٠ مجهزة تجهيزاً خاصاً بسعر ٢٥٠٠٠ دولار (القيمة F. O . B) وقد بلغت مصاريف الشحن ١٢٠٠ دولار والتأمين ١% ومصاريف التفريغ ٨٢٠ ج فإذا علمت أن:

- أ- بلغ الخصم المسموح به للموديل ٢٠%.
- ب- تم تخفيض القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية بمبلغ ٢٠ ألف جنيه قرار من وزير المالية.
- ج- معدل الضريبة الجمركية ١٥٠% وسعر التحويل للدولار ٣٠ ج.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على السيارة.

تمرين (٢) :

قامت إحدى شركات الأدوات الكهربائية باستيراد رسالة نجف بسعر ٤٠٠٠ دولار (القيمة C. I. F) وبلغت مصروفات التفريغ بالميناء في مصر ١٠٠٠ ج، فإذا علمت أن معدل الضريبة الجمركية ٤٠% وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية المستحقة على السلعة.

تمرين (٣) :

قامت إحدى شركات الأدوات المنزلية باستيراد ١٠٠ ثلاجة بسعر ١٠٠٠ دولار للثلاجة (القيمة C. I. F) فإذا علمت أن:

- عمولة السمسار الأجنبي ٢٠٠ دولار.
- مصروفات التفريغ في مصر ٢٠٠٠ ج.
- مصروفات النقل الداخلى بلغت ١٠٠٠ ج.
- معدل الضريبة الجمركية ٢٥% وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية.

تمرين: (٤)

قامت إحدى الهيئات باستيراد عدد (٨) وحدات تكييف هواء للاستخدام الذاتى بسعر ١٢٠٠ دولار للوحدة، وقد بلغت العمولة

والسمسرة ٢٠٠ دولار، وتكلفة الشحن ٨٠٠ دولار، وتكلفة التأمين ٢٠ دولار لكل وحدة، ومقابل التفريغ بالميناء في مصر ٢% من القيمة ومصاريف النقل الداخلي ١٠٠٠ ج، فإذا علمت أن معدل الضريبة الجمركية ٤٠% وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية.

تمرين (٥):

قامت إحدى الشركات باستيراد بضاعة بسعر ٨٠٠٠ دولار (القيمة C & F) فإذا علمت أن:

- مبلغ التأمين يعادل ٦ آلاف ج مصري ومصاريف التفريغ بالميناء في مصر ٢٠٠٠ ج.
- مصروفات نقل البضاعة إلى مقر الشركة بلغة ١٠٠٠ ج.
- سعر الضريبة الجمركية ٣٥%، ورسم الدعم ١٠%، وسعر التحويل ٣٠ ج للدولار.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية ورسم الدعم.

تمرين (٦):

قامت شركة باستيراد ٣٠٠ طن من المواد الخاص في ٢٠٢١/١٢/١م بسعر ١٠٠٠٠ دولار (القيمة سيف) وبلغت مصاريف تفريغها في مصر ٢٤٠٠ ج، فإذا علمت أن الشركة تصرفت في هذه المواد على النحو التالي:

- استخدام ١٦٠ طن في إنتاج منتجات صدرت في ٢٠٢٢/٧/١.
- استخدام ١٠٠ طن في إنتاج منتجات بيعت في السوق المحلي خلال عام ٢٠٢٢م.
- استخدام الباقي في إنتاج منتجات صدرت في ٢٠٢٢/١٢/١م.

والمطلوب:

حساب قيمة الضريبة الجمركية الواجب استردادها (معدل الضريبة الجمركية ٢٠% وسعر التحويل ١٥ ج للدولار).

القسم الثاني

الضريبة العامة على القيمة المضافة^(١)

الفصل الأول : طبيعة الضريبة على القيمة المضافة

الفصل الثاني: نطاق الضريبة على القيمة المضافة

الفصل الثالث: التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

الفصل الرابع: التسجيل وإلغاء التسجيل

الفصل الخامس: خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها.

الفصل السادس: تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها

الفصل السابع : ضريبة الجدول

(١) اعتمد الكاتب في إعداد الجزء النظري من هذا الجزء على المراجع التالية:

- قانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بشأن قانون الضريبة على القيمة المضافة، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج)، ٢٠١٦/٩/٧، السنة ٥٩.
- الملامح الرئيسية للضريبة على القيمة المضافة الصادرة بقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، قطاع التدريب، مصلحة الضرائب المصرية، وزارة المالية، سبتمبر، ٢٠١٦.
- المنشورات والنماذج التي تصدرها مصلحة الضرائب المصرية.
- قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ باصدار قانون الاجراءات الضريبية الموحد.



الفصل الأول طبيعة الضريبة على القيمة المضافة

فى هذا الفصل سيتم تحديد طبيعة الضريبة على القيمة المضافة من خلال تناول العناصر التالية:

- تطور الضرائب والرسوم السلعية.
- خصائص الضريبة على القيمة المضافة.
- أهداف الضريبة على القيمة المضافة.
- مراحل تطبيق الضريبة على القيمة المضافة.

١/١ تطور الضرائب والرسوم السلعية

تطورت الضرائب والرسوم السلعية فى مصر من الضريبة على الإنتاج ثم إلى الضريبة على الاستهلاك ثم إلى الضريبة العامة على المبيعات لتصبح بعد ذلك ضريبة على القيمة المضافة، وذلك كالتالى:

١/١/١ الضريبة على الإنتاج:

فرضت مصر لأول مرة رسوماً على الإنتاج فى عام ١٩٢١ عندما فرضت رسوم إنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك، كذلك فإنها فرضت رسوم استهلاك على السلع المستوردة المماثلة للسلع المفروض عليها رسوم إنتاج وقد استمر هذا الوضع حتى بداية الثمانينات.

٢/١/١ الضريبة على الاستهلاك:

نظراً لتباين الأسس والقواعد التى تنظم كلاً من رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك، فقد صدر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وبموجبه تم توحيد الضرائب غير المباشرة على الإنتاج والاستهلاك وفروق الأسعار والأتاوة فى ضريبة واحدة سميت "الضريبة على الاستهلاك" ولكن هذه الضريبة نتج عنها الكثير من المشاكل أهمها:

أ - تعدد طرق قياس الضريبة على السلع المختلفة، فمثلاً بعض السلع تتخذ الوحدة كأساس للقياس والبعض الآخر تتخذ النسبة من قيمة السلعة كأساس للقياس.

ب- تعدد وتباين نسب الضريبة حيث تراوحت ما بين ١,٩٥% ، ٥٠%.

ج- وجود ازدواج ضريبي فى فرض الضريبة، حيث تفرض الضريبة على كل منتج يدخل فى إنتاج السلعة النهائية، بالإضافة إلى فرض ضريبة على السلعة النهائية أيضاً.

د - سداد الضريبة كل عشرة أيام مما جعلها غير مناسبة مع ظروف الممول وألقت بثقلها على كاهله.

٢/١/١ الضريبة العامة على المبيعات:

نظراً للمشاكل التى سبق تبيانها والمتعلقة بتطبيق الضريبة على الاستهلاك فإنه تم إلغاء هذه الضريبة والأخذ بالضريبة العامة على المبيعات وذلك بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ .

وقد روعى فى قانون الضريبة العامة على المبيعات تلافى العيوب والمشاكل التى صاحبت تطبيق الضريبة على الاستهلاك.

ومفهوم الضريبة العامة على المبيعات هى أنها نوع من أنواع الضرائب غير المباشرة تسرى على جميع السلع والخدمات، فهى تصيب عمليات بيع السلع سواء كانت تباع بحالتها الراهنة، أو بعد إدخال تعديلات عليها، وتتناول أيضاً الخدمات المرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى أو الحرفى، حيث يلتزم المكلف بتحصيل الضريبة من مشتري السلعة وكذلك مؤدى الخدمة بإضافتها إلى فاتورة البيع أو تأدية الخدمة فى بند مستقل، وتوريدها إلى مصلحة الضرائب على المبيعات فى المواعيد التى يحددها القانون.

٤/١/١ الضريبة على القيمة المضافة:

بدأت الدول الأوروبية فى السنوات الأخيرة تطبيق نظام "الضريبة على القيمة المضافة" وبموجب هذا النظام تسرى الضريبة على كل مشروع عن ذلك الجزء من إنتاجه النهائى الذى يزيد عن مجموع العناصر المستخدمة فيه والمشتراة من الغير خلال فترة معينة أى أن الضريبة على

القيمة المضافة تصيب الفرق بين قيمة السلع المباعة خلال فترة معينة وبين قيمة المدخلات المشتراة من الغير ودخلت في تكوين هذه السلع المباعة، ومما سبق يتضح أن الضريبة على القيمة المضافة تسرى على كافة السلع في جميع المراحل الإنتاجية والتوزيعية على أن يسمح بخضم ما سدد منها في مرحلة سابقة، ففي مصر تم صدور قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ الذي ألغى قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ وهذا الإصدار يعتمد بمثابة اعلان عن مواكبة مصر للتطور الاقتصادي والضريبي العالمي.

٢ / ١ خصائص الضريبة على القيمة المضافة

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بعدة خصائص أهمها:

أ - أنها ضريبة غير مباشرة:

حيث لا يتحمل دافع الضريبة عبئها، بل ينقلها إلى شخص آخر، وذلك بإضافة قيمة الضريبة إلى ثمن السلعة أو مقابل أداء الخدمة.

ب- إنها تفرض على كافة السلع والخدمات:

حيث تسرى الضريبة على مبيعات السلع وتقديم الخدمات بصفة عامة إلا ما استثنى منها أو أعفى منها.

ج- أنها تستحق بتحقيق واقعة تداول السلعة أو أداء الخدمة:

حيث تستحق الضريبة بتحقيق واقعة تداول السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة مثلاً:

- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية فإنها تخضع للضريبة في كافة مراحل التداول.

- بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة من الخارج، فإنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة إلا ما استثنى منها بنص خاص، وفيما يختص بالسلع المستوردة فإن الضريبة المفروضة في أول مراحل التداول تكون في مرحلة الإفراج عنها في الجمارك وهي القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية (سيف) مضافاً

إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الرسوم المفروضة على السلعة مع الأخذ فى الاعتبار استبعاد القيم المعفاة منها هذه السلع.

و- أنها ضريبة رقابية:

حيث يمكن لمصلحة الضرائب استخدامها فى الرقابة على ممولى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال عن طريق المقارنة بين رقم أعمال الممول من واقع الإقرار الضريبى على الدخل وبين حجم أعماله من واقع إقرار الضريبة على القيمة المضافة.

هـ- أنها ضريبة قابلة للخصم:

حيث يسمح بأن تخصم من الضريبة كافة ما تم سداه من ضريبة على المدخلات المستخدمة فى الإنتاج وكذلك ما تم سداه من ضريبة على السلع المستوردة.

ز- أنها ضريبة عادلة:

حيث يتحدد سعر الضريبة حسب أهمية السلعة للمواطنين فمثلاً تعفى من الضريبة السلع الضرورية والأساسية اللازمة لمحدودى الدخل.

ح- أنها ضريبة إقليمية:

حيث تسرى الضريبة على السلع والخدمات داخل حدود جمهورية مصر العربية دون أن تتجاوزها، كما أنها تسرى على السلع المستوردة من الخارج عند إعادة بيعها داخل حدود الدولة. أما فى حالة التصدير للخارج فرغبة من المشروع فى عدم خضوعها للضريبة العامة على المبيعات تشجيعاً للصادرات فإنه تفرض عليها بفرئة (صفر).

ط- أنها دورية التحصيل:

حيث يلتزم المكلف بها بتوريدها بمعرفته إلى المصلحة مرفقاً بها إقرار شهرى يقدم إلى المأمورية التابع لها فى الموعد المحدد لذلك. أى أنها ضريبة ليست سنوية بل دورية .

و- أنها تتميز بالسهولة والبساطة:

حيث تتميز الضريبة على القيمة المضافة بسهولة الإجراءات وتبسيطها وذلك فى مراحل تقديم الإقرار الضريبى، وتوريد الضريبة،

ونظام الرقابة والتحكيم، ورد الضريبة، والتصالح مع المخالفين والمتهربين من أداء الضريبة.

ز - أنها ضريبة عينية:

حيث تفرض بدون مراعاة للظروف الشخصية للممولين أو حالتهم العائلية .

٢/١ أهداف الضريبة على القيمة المضافة

- صدر القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الخاص بالضريبة على القيمة المضافة ليحل محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، إن إصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة كان يسعى إلى تحقيق مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلى:
- أ - تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل لعبء الضريبة وذلك عن طريق إعفاء السلع الضرورية والأساسية لرعاية ذوى الدخل المحدودة.
 - ب- حصول الحكومة على موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة فى مجالات الصحة والتعليم والإسكان والمرافق العامة والمرافق الاقتصادية الأساسية بدلاً من التمويل بالعجز وما يصاحبه من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومى.
 - ج- تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية عن طريق خصم الضريبة على مدخلات الإنتاج من الضريبة المستحقة على السلع فى مراحل تداولها، وفى نفس الوقت فإن ذلك يعمد إلى تلافى الازدواج الضريبي.
 - د - تشجيع الصادرات المصرية عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر صغر حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية والخدمية فى السوق الخارجية.
 - هـ- تبسيط نظام الإجراءات عند التحاسب الضريبي مع المكلفين بدفع الضريبة مما يؤدي إلى إعفائهم من أعباء إجرائية كثيرة وتسهيل

تعاملهم مع المصلحة مما ينعكس بالتالي على زيادة الحصيلة الصافية للضريبة.

و - تستحق الضريبة عند تحقق واقعة تداول السلطة أو أداء الخدمة مما يحسم الخلاف بين الممولين ومصلحة الضرائب بشأن الواقعة المنشئة للضريبة.

٤ / ١ التعريفات الواردة بقانون الضريبة على القيمة المضافة

تنص المادة رقم (١) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأنه يقصد في تطبيق أحكام هذا القانون بالألفاظ والعبارات التالية المعنى المبين قرين كل منها:

- ◀ رئيس المصلحة: رئيس مصلحة الضرائب المصرية.
- ◀ المصلحة: مصلحة الضرائب المصرية.
- ◀ المكلف: الشخص الطبيعي أو الشخص الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكل مستورد، أو مصدر، أو وكيل توزيع لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.
- ◀ الشخص المرتبط: كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:
 ١. الزوج والزوجة والأصول والفروع.
 ٢. شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
 ٣. شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

٤. أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.
٥. رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل.
- ◀ مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.
- ◀ المستورد: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد.
- ◀ المقيم: الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي يعد مقيماً في مصر وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل.
- ◀ المنشأة الدائمة: المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط، ومنها:
- محل الإدارة.
 - الفرع، المكتب، المصنع، أو ورشة العمل.
 - المنجم، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أي مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية.
 - موقع البناء أو مشروع الانشاء أو التركيب.
- ويكون الشخص الذي له منشأة دائمة في مصر من المخاطبين بأحكام هذا القانون.

- ◀ الضريبة: الضريبة على القيمة المضافة.
- ◀ الضريبة الإضافية: ضريبة بواقع ١.٥% من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة بما فيها الضريبة الناتجة عن تعديل الإقرار وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتباراً من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد.
- ◀ الضريبة على المدخلات: الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع (بما فيها الآلات والمعدات) والخدمات، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

- ◀ ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو قيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص

عليها في المادة (٢) من هذا القانون ما لم ينص الجدول على خلاف ذلك.

◀ السلعة: كل شيء مادي أياً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها بملاحظات ونصوص البنود المبينة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريف الجمركية المعمول بها.

◀ الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً.

◀ السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة لهذا القانون.

◀ الاستهلاك الشخصي: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط.

◀ الاستخدام الخاص: استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط، ولا يعد انتقال السلعة من مرحلة إنتاج لأخرى داخل المنشأة أو خارجها استخدام خاص.

◀ البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً إلى المشتري ويعد بيعها في حكم القانون ما يلي أيهما أسبق:

١- إصدار الفاتورة.

٢- تسليم السلعة أو تأدية الخدمة.

٣- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

واحتفظ قانون الضريبة على القيمة المضافة بباقي التعريفات التي كانت موجودة في قانون الضريبة العامة على المبيعات الملغى كما هي: الوزير - المسجل - الفاتورة الضريبية - الشهر - الفترة الضريبية - السنة المالية.

٥/١ أسلوب فرض الضريبة على القيمة المضافة

يتم فرض الضريبة على القيمة المضافة على كافة السلع فى جميع مراحل الإنتاج والتوزيع، على أن يسمح بخصم ما سدد منها فى مرحلة سابقة. وبموجب هذا النظام تسرى الضريبة على الفرق بين قيمة السلع المباعة فى نهاية فترة ما وبين قيمة السلع والمدخلات المشتراة فى بدايتها. ويتميز أسلوب الضريبة على القيمة المضافة بعدة مزايا هى:

أ - أنه يوزع عبء الضريبة على المراحل المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة المضافة فى كل مرحلة.

ب- أنه يتلافى العيوب والمشاكل المترتبة على تطبيق نظام الضريبة العامة على المبيعات.

ج- أنه يعتبر أداة رقابية بما فى ذلك المكفون أنفسهم، فمن مصلحة كل منهم أن يتأكد من قيام البائع بأداء الضريبة حتى يستطيع خصمها من الضريبة المستحقة على البائع عند بيعه للسلعة.

ويمكن تحديد وعاء وقيمة الضريبة وفقاً لأسلوب الضريبة على القيمة المضافة- بالنسبة للسلع الاستهلاكية مثلاً- بإحدى طريقتين هما:

أ - طريقة الخصم المباشر:

طبقاً لهذه الطريقة يتم حساب وعاء الضريبة على القيمة المضافة بين إجمالى رقم المبيعات فى نهاية فترة معينة أو مرحلة معينة وبين رقم المبيعات (أو المشتريات) السابق فى أول هذه الفترة أو المرحلة، أى أن الضريبة تفرض على مقدار الزيادة فقط التى تطراً على قيمة السلعة فى كل مرحلة. وهذه الطريقة لا تأخذ فى الاعتبار عما إذا كان رقم المبيعات (المشتريات) السابق معافياً من الضريبة أم لا، وتتميز هذه الطريقة بأنها تحافظ على الإعفاء المقرر فى مرحلة ما حتى نهاية مراحل الإنتاج والتوزيع، كما أنها سهلة التطبيق ولا تستوجب إظهار قيمة الضريبة على فواتير البيع.

ولكن يعاب على هذه الطريقة بأنه فى حالة وجود إعفاءات فى المراحل السابقة فإنه من الصعب فى هذه الحالة تحديد العبء الضريبي النهائى لإجراء التسوية المطلوبة، وذلك فى حالة:

- فرض ضريبية معادلة على ما يتم استيراده من سلع مماثلة للسلع المحلية.

- تصدير السلع المحلية ورد قيمة الضريبة إلى المصدرين.

ب- طريقة الخصم غير المباشر:

طبقاً لهذه الطريقة يتم حساب الضريبة على إجمالي رقم المبيعات في نهاية فترة ما أو مرحلة ما ثم تستنزل منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة. وتتميز طريقة الخصم غير المباشر بأنها تمكن من حساب العبء الضريبي بدقة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، وكذلك بالنسبة للسلع المصدرة والمستوردة.

ولكن يعاب عليها أنها تتطلب بيان قيمة الضريبة على الفواتير في كل المراحل مما يؤدي إلى الوقوع في الخطأ في الحسابات.

مثال (١):

بفرض أنه يوجد ثلاثة منشآت: الأولى في مرحلة الإنتاج، والثانية في مرحلة البيع بالجملة، والثالثة في مرحلة البيع بالتجزئة، وأن المنتج يبيع سلعته بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه إلى تاجر الجملة الذي يبيعها بدوره بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه إلى تاجر التجزئة، والذي يبيعها بدوره إلى المستهلك بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه وأن سعر الضريبة هو ١٤%.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

الحل

وعاء الضريبة على القيمة المضافة

الضريبة		القيمة المضافة	ثمن السلعة	المراحل
طريقة الخصم غير المباشر	طريقة الخصم المباشر			
جنيه ٢٨٠-٢٨٠ صفر =	جنيه ٢٨٠	جنيه ٢٠٠٠	جنيه ٢٠٠٠	الإنتاج
٧٠ = ٢٨٠ - ٣٥٠	٧٠	٥٠٠	٢٥٠٠	تاجر الجملة
٢١٠ = ٣٥٠ - ٥٦٠	٢١٠	١٥٠٠	٤٠٠٠	تاجر التجزئة
		٤٠٠	٤٠٠٠	الثمن النهائي
٥٦٠	٥٦٠	إجمالي الضريبة المستحقة		

مثال (٢)

بافتراض أن سعر الضريبة في جميع المراحل التالية في المثال الآتي هو سعر موحد ١٤% وأن جميع العمليات مفروض عليها الضريبة. وبافتراض أن هناك مزارع يزرع محصول القطن، وأنفق من بذور ومبيدات وعمالة حتى جنى المحصول مبلغ ١٧٠٠ جنية، ثم باع المحصول الى المصنع للغزل والنسيج بمبلغ ٣٢٠٠ جنية، فقام مصنع الغزل والنسيج بغزل القطن ونسجه، وانفق في سبيل ذلك مبلغ ٢٠٠٠ جنية، ثم باع الإنتاج إلى مشغل للملابس الجاهزة بمبلغ ٨٠٠٠ جنية، فقام مشغل الملابس بإنتاج ملابس وانفق في سبيل ذلك ٢٦٠٠ جنية، ثم باع الملابس إلى تاجر الجملة بمبلغ ١٣٠٠٠ جنية، ثم قام تاجر الجملة بتغليف الملابس وأنفق في سبيل ذلك مبلغ ٢٩٠٠ جنية وباع الملابس الى تاجر التجزئة بمبلغ ١٨٥٠٠ جنية.

يمكن احتساب مبلغ الضريبة والمبلغ المسترد في المثال السابق كالتالي:

مبلغ الضريبة الصافي المدفوع لمصلحة الضرائب	مبلغ الضريبة المسترد أو مقدار الخصم الضريبي	ثمن البضاعة بعد احتساب الضريبة	مبلغ الضريبة (قيمة الإنتاج) × ١٤%	قيمة الإنتاج قبل احتساب الضريبة	المكلف بالضريبة
٤٤٨	صفر	٣٦٤٨	٤٤٨	٣٢٠٠	المزارع
٦٧٢	٤٤٨	٩١٢٠	١١٢٠	٨٠٠٠	مصنع الغزل والنسيج
٧٠٠	١١٢٠	١٤٨٢٠	١٨٢٠	١٣٠٠٠	مشغل الملابس الجاهزة
٧٧٠	١٨٢٠	٢١٠٩٠	٢٥٩٠	١٨٥٠٠	تاجر الجملة



الفصل الثاني نطاق الضريبة على القيمة المضافة

في هذا الفصل سيتم تحديد نطاق الضريبة على القيمة المضافة من خلال تناول العناصر التالية:

- سعر الضريبة على القيمة المضافة
- الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة على القيمة المضافة
- وعاء الضريبة على القيمة المضافة

١/٢ سعر الضريبة على القيمة المضافة

تنص المادة رقم (٢) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ على:

"تفرض الضريبة على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق لهذا القانون، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها، إلا ما أستثنى بنص خاص".

ومن نص المادة السابق يتضح ما يلي:

(١) عمومية فرض الضريبة على القيمة المضافة على السلع سواء المحلية أو المستوردة في كافة مراحل التداول مصنعة أو غير مصنعة بعكس النص الخاص بالمبيعات كان يخص المصنعة فقط.

(٢) الانتقال من المنهج الانتقائي إلى العمومية في فرض الضريبة على الخدمات المحلية والمستوردة، أي تفرض الضريبة على كافة الخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة إلا ما أستثنى بنص خاص، أي أن الأصل بالنسبة للخدمات هو الخضوع والاستثناء هو الإعفاء مثلما هو الحال بالنسبة للسلع، والهدف من ذلك هو التطبيق الكامل للضريبة على القيمة المضافة وتوسيعاً للقاعدة الضريبية.

(٣) الاحتفاظ بمعظم سلع الجدول رقم (١) (من ضريبة المبيعات الملغية) مع إجراء بعض التعديلات بإضافة بعض السلع والخدمات للجدول وذلك كله تحت مسمى "ضريبة الجدول".

(٤) فرض الضريبة على القيمة المضافة على بعض السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وذلك بنص خاص (أي خضوع بعض السلع وخدمات الجدول لضريبة الجدول بالإضافة لضريبة القيمة المضافة).

كما تنص المادة (٣) من القانون على ما يلي:

"يكون السعر العام للضريبة على السلع والخدمات ١٣% عن العام المالي ٢٠١٦/٢٠١٧ و ١٤% اعتباراً من العام المالي ٢٠١٧/٢٠١٨، (على أن يخصص نسبة ١% من الضريبة للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية) واستثناء مما تقدم يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ٥% وذلك عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب.

ويكون سعر الضريبة (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها طبقاً للشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية"
ومن نص المادة السابقة يتضح ما يلي:

- (١) السعر العام للضريبة هو ١٣% على السلع والخدمات خلال باقى العام المالي الأول للتطبيق والذي ينتهى في ٢٠١٧/٦/٣٠.
- (٢) السعر العام للضريبة هو ١٤% على السلع والخدمات اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ وما بعدها.
- (٣) خصص المشرع نسبة ١% من الحصيلة الضريبة السنوية للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية.
- (٤) سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة ٥% عدا الاتوبيسات وسيارات الركوب.
- (٥) سعر الضريبة على كافة السلع والخدمات المصدرة للخارج (صفر) بما فيها السلع والخدمات الواردة بالجدول.

كما تنص المادة (٤) من القانون على أنه:

"يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المنصوص عليها في هذا القانون"

وهنا عندما ألزم المشرع المكلف بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها في المواعيد القانونية إنما هو تأكيد على أن يكون تقييم الإقرار مصحوباً بالسداد.

٢/٢ الواقعة المنشأة لاستحقاق الضريبة على القيمة المضافة

تنص المادة (٥) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ على ما يلي:

"تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها وفقاً لأحكام هذا القانون وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

وتستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، في مرحلة الأفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشأة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، وتطبق في شأن السلع المستوردة القواعد المتعلقة بالأنظمة الجمركية الخاصة، وذلك فيما لم يرد بشأنه نص خاص في هذا القانون".

وتستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة يتحقق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر، أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها.

ولا تستحق الضريبة على السلع العابرة، بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك وفقاً للقواعد المقررة بقانون الجمارك.

ويعتبر في حكم البيع قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة بغرض الاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية".

ومن نص المادة السابقة يتضح ما يلي:

(١) استحقاق الضريبة في كل مراحل تداول السلع والخدمات المحلية والمستوردة، وذلك لتلافي مشكلة البيع الأول بالنسبة للسلع المستوردة.

(٢) كما جاء المشرع وأكد على استحقاق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة في كافة مراحل التداول، وأضاف المشرع عبارة "أياً كان الغرض من استيرادها" للتأكيد على خضوع كافة السلع والخدمات المستوردة عند الإفراج الجمركي وهذا ما أكد عليه المشرع في تعريفه للمستورد حينما نص بالمادة الأولى الخاصة بالتعريفات على أنه "كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم باستيراد سلع أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة أيماً كان الغرض من الاستيراد".

(٣) استحدث المشرع استحقاق الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للخدمات المستوردة من الخارج، مع اعتبار تلقي الخدمة في مصر هي الواقعة المنشئة الضريبية، وهو بذلك قد ساوى بين السلع والخدمات المستوردة وكذا الخدمات المحلية ومثيلاتها المستوردة في استحقاق الضريبة باعتبارها خاضعة تطبيقاً لمبدأ إقليمية الضريبة.

(٤) اعتبار قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة (في أغراض مرتبطة بمزاولة النشاط) أو بغرض الاستهلاك الشخصي (غير مرتبطة بالنشاط مثل المكلف شخصياً أو بأسرته) أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية (كالهبة والتنازل وغيرها من التصرفات القانونية) في حكم البيع ويستحق عليها ضريبة.

تحديد الواقعة المنشئة لاستحقاق الضريبة في المناطق والمدن والأسواق الحرة:

تنص المادة (٦) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأنه:

"تخضع للضريبة بسعر (صفر) السلع والخدمات الواردة لهذه المشروعات اللازمة لمزاولة النشاط المرفق به داخل المناطق والمدن والأسواق الحرة عدا سيارات الركوب"

كما تنص المادة (٧) من ذات القانون بأنه:

"مع عدم الإخلال بما تنص عليه الفقرة التالية من المادة (٦) من هذا القانون تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات

خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون إلى المناطق والمدن والأسواق الحرة بغرض الاستهلاك المحلي داخل هذه الأماكن. ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل مدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، كما تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع وخدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام هذا القانون من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد، وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي".

٣/٢ وعاء الضريبة على القيمة المضافة

تضمنت المادة (١٠) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م تحديد وعاء الضريبة والعناصر والحالات المختلفة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة:

١/٣/٢ : تحديد القيمة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)

أفرد المشرع فيما يتعلق بتحديد وعاء الضريبة المادة رقم (١٠) من قانون الضريبة على القيمة المضافة حيث نص بالبند رقم (١) على أنه "تكون القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لبيع السلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة ولو كانت مستوردة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر"

ومن نص الفقرة السابقة يتضح ما يلي:

١. جمع المشرع بين السلع والخدمات المحلية والمستوردة في كيفية الوصول لوعاء الضريبة أو ضريبة الجدول حينما حددها بأنها القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها حينما تكون أقل من الحقيقة.
٢. نص المشرع على أن القيمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة (وعاء الضريبة) لا بد وأن تحدد وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

٣. فتح المشرع المجال للمصلحة في الوصول للقيمة الحقيقية للسلع والخدمات لتحديد الضريبة الصحيحة في حالة عدم القناعة بالقيمة التي أقر عنها المسجل وذلك حينما نص على عبارة "أو الواجب دفعها".

٢/٣/٢: العنصر الواجب تضمينها في وعاء الضريبة:

نصت المادة (١٠) بالبند رقم (٢) على أنه "تتضمن القيمة الواجب الإقرار عنها وفقاً لأحكام الفقرة (١) من هذه المادة، المبالغ الآتية:
(أ) المبالغ التي يتم تحصيلها من المشتري أو متلقى الخدمة تحت أي مسمى طالما كانت بمناسبة بيع السلع أو أداء الخدمات.
(ب) جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة والتغليف والتستيف، والنقل، والتأمين، المفروضة من قبل البائع على المشتري أو المستورد.

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

١. شمول وعاء الضريبة كافة المبالغ المحصلة من المشتري أو متلقى الخدمة طالما أنها متعلقة ببيع السلعة أو تأدية الخدمة مهما اختلف أو تعدد مسماها.

٢. وكذلك شمول وعاء الضريبة جميع المصروفات العرضية مثل تكاليف العمولة والتغليف والتستيف والنقل والتأمين والتي يحملها البائع للمشتري أو المستورد.

٣/٣/٢: الحالات المختلفة لتحديد القيمة:

أولاً: بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين:

ينص البند رقم (٣) من المادة رقم (١٠) من القانون على أنه "في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين شخصين غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل".

ومن نص البند السابق يتضح ما يلي:

أن القيمة الواجب الإقرار عنها (وعاء الضريبة) في حالة بيع سلعة أو خدمة محلية أو مستوردة بين أشخاص مرتبطين، يجب ألا تقل قيمة هذا البيع عن السعر المتداول في السوق بين أي شخصين غير مرتبطين وهو

ما يعرف بالسعر المحايد أو السائد في السوق ويجب الالتزام بالمصطلحات المنصوص عليها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل"
ثانياً: البيع بالمقايضة:

ينص البند (٤) من المادة رقم (١٠) على أنه "في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل".

ومن نص البند السابق يتضح ما يلي:

أن القيمة الواجب الإقرار عنها والتي تتخذ أساساً لربط الضريبة المستحقة في حالة البيع بالمقايضة هي قيمة السلعة وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل (السعر وفقاً لظروف التعامل).

ثالثاً: السلع والخدمات للاستعمال الخاص أو الاستخدام الشخصي:

ينص البند (٥) من المادة (١٠) من القانون على أنه "تحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل".

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

◀ أن المشرع قد حدد القيمة الواجب الإقرار عنها بإجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة عند قيام المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة وهي المرتبطة بمزواله النشاط.

◀ أن المشرع قد حدد القيمة الواجب الإقرار عنها بأنها سعر البيع السائد في السوق عند قيام المكلف باستهلاك السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض الاستهلاك الشخصي وهي غير مرتبطة بمزاولة النشاط.

رابعاً: السلع والخدمات المحلية:

١ - بالنسبة للسلع المصنعة محلياً:

طبقاً للأساس الفعلي يكون وعاء الضريبة بالنسبة للسلع المصنعة محلياً هو القيمة المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلع الخاضعة للضريبة والثابتة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع المسجل إلى مشتري مستقل عنه

وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر، وفيما يلي المعالجة الضريبية لبعض المشكلات المتعلقة بتقدير القيمة الخاضعة للضريبة :

أ - قيمة الضمان :

تدخل قيمة الضمان الوارد بفاتورة بيع السلعة ضمن وعاء القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة باعتبارها من عناصر القيمة.

ب - مصروفات التصليح والصيانة والتركيب والنقل :

استبعاد المصروفات الخاصة بالتصليح أو الصيانة أو التركييب أو النقل من وعاء القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وعلى ذلك إذا كانت الفاتورة الضريبية شاملة قيمة السلعة ومصروفات الصيانة والتصليح والتركييب والنقل، فإن وعاء الضريبة يحدد بقيمة السلعة فقط دون هذه المصروفات
مثال:

حرر بائع مكلف فاتورة ضريبية بمبلغ ٢٨٠٠ ج عبارة عن قيمة السلعة مضافاً إليها ١٦٠ جنيه مصروفات نقل وتركييب ومبلغ ٢٤٠ جنيه مقابل مصروفات الصيانة التي سيقوم بها البائع.
المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة وكذلك تحديد الضريبة المستحقة.

الحل

$$\text{وعاء الضريبة على القيمة المضافة} = ٢٨٠٠ - (٢٤٠ + ١٦٠) = ٢٤٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = ٢٤٠٠ \times ١٤\% = ٣٣٦ \text{ جنيه}$$

ج - منح خصومات (الخصم التجاري وخصم الكمية والخصم النقدي):

استبعاد الخصومات التجارية المتعارف عليها (مثل الخصم التجاري وخصم الكمية)، وكذلك الخصم النقدي المعلق على شرط عند تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات مع إجراء التسويات الخاصة بها.

هذا وقد جرت مصلحة الضرائب على إخضاع السلع التي يتم بيعها بخصم على أساس قيمتها البيعية الصافية، أما إذا تم الخصم بعد إصدار الفاتورة كما هو الوضع عند بيع السلعة بخصم نقدي معلق على

القسم الثاني : الفصل الثاني : نطاق الضريبة على القيمة المضافة

شرط السداد خلال مدة معينة، فإن القيمة البيعية الثابتة بالفاتورة عند إبرام عقد البيع تخضع للضريبة، وعند قيام المشتري بالسداد خلال فترة السماح الممنوحة له، فإنه يسمح للبائع بتسوية الضريبة المقابلة لمبلغ الخصم النقدي، وذلك بخصمها من الضريبة المستحقة عليه للمصلحة في الفترة التي حدث فيها هذا السداد.

مثال:

بائع مسجل باع سلعة بمبلغ ٣٢٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠% .
وخصم نقدي ٥% للسداد الفوري.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

الحل

الخصم التجارى = $3200 \times 10\% = 320$ جنيه

ثم السلعة بعد استبعاد الخصم التجارى =

$3200 - 320 = 2880$ جنيه

الخصم النقدي = $2880 \times 5\% = 144$ جنيه

الوعاء الخاضع للضريبة = $2880 - 144 = 2736$ جنيه

د - البيع عن طريق وكلاء التوزيع :

في حالة قيام المنتج أو المستورد المكلف ببيع السلعة الخاضعة للضريبة في منافذ التوزيع التابعة له، تكون القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة هي قيمة مبيعاته محسوبة بسعر الجملة.

مثال:

إحدى الشركات الصناعية باعت ٣٠٠٠ وحدة من السلعة (أ) من

خلال منافذ التوزيع التابعة لها وذلك بسعر ٦٠ جنيه للوحدة الواحدة، علماً بأن سعر بيع الوحدة لتجار الجملة هو ٥٠ جنيه.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

الحل

وعاء الضريبة على القيمة المضافة = $3000 \times 5\% = 150000$ ج

أما فيما يتعلق بمدى خضوع العمولة التي يحصل عليها وكلاء

التوزيع للضريبة على القيمة المضافة، فإنه يفرق بين حالتين هما :

- الحالة الأولى : قيام المنتج أو المستورد بتحديد سعر البيع الذي يبيع به الوكيل إلى المستهلك متضمناً قيمة العمولة ، وفي هذه الحالة لا تخضع العمولة للضريبة على القيمة المضافة لأنه لا توجد قيمة مضافة .
- الحالة الثانية : قيام وكيل التوزيع بإضافة عمولته إلى سعر البيع المحدد من قبل المنتج أو المستورد ، وفي هذه الحالة تخضع العمولة للضريبة لأنها تمثل قيمة مضافة .

مثال :

- يقوم أحد المستوردين بتصريف البضاعة عن طريق وكلاء توزيع، فإذا علمت أن:
- سعر بيع الوحدة المحدد من قبل المستورد هو ٥٠٠ ج متضمناً عمولة وكيل البيع .
 - عدد الوحدات التي قام وكلاء التوزيع بتصريفها خلال شهر يناير ٢٠٢٢ هي ٢٤٠٠ وحدة .
- المطلوب : حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المستورد خلال شهر يناير ٢٠٢٢ .

الحل

$$\text{قيمة المبيعات خلال شهر يناير ٢٠٢٢} = ٥٠٠ \times ٢٤٠٠ = ١٢٠٠٠٠٠ \text{ ج}$$
$$\text{الضريبة المستحقة} = ١٢٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ١٦٨٠٠٠ \text{ ج}$$

مثال :

- بفرض في المثال السابق أن سعر بيع الوحدة المحدد من قبل المستورد هو ٥٠٠ ج وأن الوكيل يضيف ٥% كعمولة له .
- المطلوب : حساب ضريبة القيمة المضافة .

الحل

- ضريبة القيمة المستحقة = $١٢٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ١٦٨٠٠٠ \text{ ج}$
- عمولة وكلاء التوزيع = $١٢٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٦٠٠٠٠ \text{ ج}$
- الضريبة المستحقة على العمولة = $٦٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٨٤٠٠ \text{ ج}$
- إجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة

$$ج \quad ١٧٦٤٠٠ = ٨٤٠٠ + ١٦٨٠٠٠ =$$

هـ - البيع عن طريق بضاعة الأمانة :

تعنى بضاعة الأمانة أن يقوم المنتج أو المستورد (الموكل) بإرسال البضاعة إلى تاجر معين (الوكيل) بصفة أمانة لبيعها لحسابه مقابل عمولة، ومحاسبياً وضريبياً فإن بضاعة الأمانة لا تعد بيعاً عند تسليمها من المنتج أو المستورد إلى التاجر ، وبالتالي لا تفرض عليها ضريبة على القيمة المضافة إلا عند تحقق واقعة البيع الفعلى إلى المستهلك.

و - البيع بالتقسيط وبالآجل :

قد تقوم بعض المنشآت ببيع البضاعة بإتباع أسلوب البيع بالتقسيط أو البيع بالآجل ، وقانوناً فإن عمليات البيع بالتقسيط أو البيع بالآجل تعد بيعاً فعلياً تستحق معه ضريبة القيمة المضافة على كامل قيمة السلعة التي تظهر في فاتورة بيع المسجل. إلا أنه يثار بهذا الصدد ثلاث مشكلات هي :

- ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الأقساط غير المحصلة :

يرى البعض أن المسجل سوف يسدد ضريبة القيمة المضافة كاملة عند بيع السلعة بالتقسيط وهذا يعنى أنه سوف يسدد ضريبة على أقساط لم يتم تحصيلها بعد ، إلا أنه يمكن الرد على ذلك بأن المسجل سيخصم ضريبة القيمة المضافة التي سبق وأن سددها عند الشراء وبالتالي فإن الضريبة المستحقة عليه والتي يجب أن يوردها ستمثل نسبة ضئيلة من ثمن البيع.

مثل :

قام أحد المسجلين بشراء سلعة ثمن شراء الوحدة منها ٢٠٠٠ جنية ، فإذا علمت أنه يضيف هامش ربح قدره ٣٥% ، وأنه قام ببيع السلعة بالتقسيط على أساس ٢٠% من القيمة نقداً والباقي على أقساط شهرية متساوية لمدة سنة .

المطلوب : حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المسجل .

الحل

أ- حساب الضريبة على القيمة المضافة عند الشراء

ج ٢٠٠٠	ثمن شراء الوحدة
<u>٢٨٠</u>	ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الشراء
	$2000 \times 14\%$
٢٢٨٠	الإجمالي

(ملحوظة: الضريبة المسددة عند الشراء سوف تخصم عند البيع)

ب- حساب الضريبة على القيمة المضافة عند البيع

ج ٢٠٠٠	التكلفة
٧٠٠	يضاف هامش الربح $35\% = 2000 \times 35\% = 700$
<u>٢٧٠٠</u>	ثمن البيع قبل الضريبة
٣٧٨	ضريبة القيمة المضافة المحصلة عند البيع
	$2700 \times 14\%$
٣٠٧٨	ثمن البيع بعد الضريبة

ج - حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المسجل وواجب توريدها = الضريبة المحصلة عند البيع - الضريبة المسددة عند الشراء

$$= 378 - 280 = 98 \text{ ج}$$

ويلاحظ هنا أن الضريبة المستحقة على المسجل وقدرها ٩٨ جنيه سوف يقوم بتحصيلها كاملة من المستهلك من خلال مقدم الثمن المدفوع ($3078 \times 20\% \times 14\% = 96,18$ ج) كما أن هذه الضريبة لا تمثل إلا نسبة ضئيلة من ثمن البيع (٢,٨ %).

ضريبة القيمة المضافة التي تخص الديون المعدومة :

يرى البعض أن المسجل سوف يسدد ضريبة القيمة المضافة كاملة عند بيع السلعة بالتقسيط ، فإذا حدث أن بعض المدينين لم يسددوا الأقساط الباقية عليهم واعتبرت بمثابة ديون معدومة ، فما هو الموقف بالنسبة للضريبة التي تخص تلك الديون المعدومة ، هل يتم خصمها أم لا ؟ ، بالطبع لا يحق للمسجل خصم تلك الضريبة لسببين هما :

- أنه سبق للمسجل خصم الضريبة المسددة على مشترياته والسماح

بخصم الضريبة المحصلة التي تخص الديون المعدومة يعنى تكرار الخصم لنفس السلعة .

- أن الضريبة المحصلة عند البيع تمثل نسبة ضئيلة من ثمن البيع وبالتالي سيقوم المسجل بتحصيلها كاملة من خلال مقدم الثمن أو الأقساط الأولى التي تم تحصيلها من المدينين .

ضريبة المبيعات التي تخص فوائد البيع بالتقسيط :

تثار مشكلة فوائد البيع بالتقسيط ، فهل يتم احتساب الضريبة على قيمة السلعة فقط أم تضاف فوائد التقسيط ضمن قيمة السلعة كوعاء للضريبة ؟ .

وفقاً لنص البند (٦) من المادة (١٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أنه: "تتضمن القيمة بالنسبة لمبيعات التقسيط المتخذة أساساً لربط الضريبة فوائد التقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات البيع بالتقسيط"

من النص السابق: يتضح أن فوائد التقسيط لا يتم إدخالها ضمن قيمة البيع (وعاء الضريبة) طالما كانت في حدود سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي، أما ما زاد عن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع فإنه يدخل ضمن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة (وعاء الضريبة).

ح - المنتج النهائي المعيب:

بالنسبة للمنتج النهائي المعيب فإنه يخضع للضريبة على القيمة المضافة وفقاً لقيمة البيع الفعلي للمنتج المعيب.

ط - المخلفات الصناعية:

بالنسبة للمخلفات الصناعية فإن ثمن البيع يخضع للضريبة على القيمة المضافة.

وفى جميع الحالات يشترط عدم وجود علاقة خاصة بين البائع

والمشتري مثل البيع للفروع ، أو البيع للعاملين في المنشأة ، أو البيع لأعضاء مجلس الإدارة أو المديرين ... الخ .

مثال عام :

منتج صناعي مسجل ينتج عدة أصناف من السلع الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات ، وفيما يلي بيان بهذه الأصناف ومبيعاتها وفئات الضريبة المستحقة عليها :

الصنف	إجمالي المبيعات (بالجنيه)
أ	١٢٠٠٠
ب	٣٣٠٠٠
ج	١٠٥٠٠٠
د	٣٠٠٠٠

فيذا علمت أن :

- أ - جميع المبيعات من هذه الأصناف تمت خلال شهر يناير ٢٠٢٣ .
 - ب - سحب المكاف من الصنف (أ) ما قيمته ٤٠٠٠ جنيه بسعر البيع لاستخدامه الشخصي .
 - ج- أن مبيعات الصنف (ب) تتضمن مبلغ ٣٠٠٠ جنيه مصروفات نقل، كما أن الخصم التجاري المسموح به لهذه المبيعات بلغ ٥% .
 - د- أن مبيعات الصنف (ج) تتضمن ما قيمته ٣٠٠٠٠ جنيه سلع تم تصديرها للخارج.
 - هـ- مبيعات الصنف د معفاة من الضريبة على القيمة المضافة.
- المطلوب:

تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة وكذلك مقدار الضريبة المستحقة التي يلتزم المكلف بتحصيلها وتوريدها إلى مصلحة الضرائب من واقع إقراره المقدم عن شهر يناير ٢٠٢٣ .

الحل

- ١- تحديد صافي المبيعات الخاضعة للضريبة على الأصناف المختلفة .
- الصنف (أ) = ٤٠٠٠ + ١٢٠٠٠ = (مسحوبات للاستخدام الشخصي) = ١٦٠٠٠ جنيه .

القسم الثاني : الفصل الثاني : نطاق الضريبة على القيمة المضافة

- الصنف (ب) = ٣٣٠٠٠ - ٣٠٠٠ (مصرفات نقل) = ٣٠٠٠٠ جنيه.

يخصم منها الخصم التجاري = ٣٠٠٠٠ - (٣٠٠٠٠ × ٥%) = ٢٨٥٠٠ جنيه

- الصنف (ج) = ١٠٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ (تصدير للخارج) = ٧٥٠٠٠ جنيه

٢- تحديد وعاء ومقدار الضريبة المستحقة على المبيعات:

الصنف	وعاء الضريبة	الضريبة المستحقة ١٤%
أ	جنيه ١٦٠٠٠	جنيه ٢٢٤٠
ب	٢٨٥٠٠	٣٩٩٠
ج- (مبيعات محلية)	٧٥٠٠٠	١٠٥٠٠
ج- (صادرات خارج)	٣٠٠٠٠	صفر
د	٣٠٠٠٠	معفاة
إجمالي	١٧٩٥٠٠	١٦٧٣٠

٣- بالنسبة للخدمات الخاضعة للضريبة

يتحدد وعاء الضريبة بقيمة الخدمات الواردة بالفاتورة شاملة مقابل الخدمة مع استبعاد أى رسوم أو ضرائب أخرى.
فمثلاً ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الخدمات التي تقدمها الفنادق، تحصل الضريبة على قيمة الفاتورة شاملة مقابل الخدمة ١٢% ولا تحصل الضريبة على رسم التنمية وضريبة الملاهي وكذلك لا تحصل على بقشيش السفرجية.

مثال:

فيما يلي إيرادات أحد الفنادق من واقع الفواتير الصادرة عن شهر يناير ٢٠٢٣م.

نوع الخدمة	الإيراد الشهري	مقابل الخدمة	خصم مسموح به
الغرف	جنيه ٤٥٠٠٠	جنيه ٤٥٠٠	جنيه ٣٠٠٠
المطعم	جنيه ٣٠٠٠٠	جنيه ٣٠٠٠	
المشروبات	جنيه ١٥٠٠٠	جنيه ١٥٠٠	
خدمات أخرى	جنيه ٧٥٠٠	جنيه ٧٥٠	

فإذا علمت أن صاحب الفندق والعاملين فيه كانوا يستعملون بعض الغرف في المبيت، كما كانوا يتناولون بعض المأكولات والمشروبات على حساب الفندق، وتبلغ قيمة هذه الخدمات: ٦٠٠٠، ٤٥٠٠، ٣٠٠٠ جنيه على التوالي.

المطلوب:

تحديد وعاء ومقدار الضريبة على القيمة المضافة التي يلتزم صاحب الفندق بتوريدها إلى مصلحة الضرائب عن شهر يناير ٢٠٢٣.

الحل

١- تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

أ - بالنسبة للغرف = ٤٥٠٠٠ + ٤٥٠٠ (مقابل الخدمة)

- ٣٠٠٠ (خصم مسموح به)

= ٤٦٥٠٠ جنيه

ب- بالنسبة للمطعم = ٣٠٠٠٠ + ٣٠٠٠ (مقابل الخدمة)

= ٣٣٠٠٠ جنيه

ج- بالنسبة للمشروبات = ١٥٠٠٠ + ١٥٠٠ (مقابل الخدمة)

= ١٦٥٠٠ جنيه

د - الخدمات الأخرى = ٧٥٠٠ + ٧٥٠ (مقابل الخدمة)

= ٨٢٥٠ جنيه

هـ- لا يدخل ضمن وعاء الضريبة مقابل استعمال صاحب الفندق والعاملين للغرف والمأكولات والمشروبات، حيث تقضى تعليمات مصلحة الضرائب بعدم خضوع الخدمات المجانية التي تقدمها الفنادق والمطاعم السياحية للعاملين بها للضريبة على القيمة المضافة.

القسم الثاني : الفصل الثاني : نطاق الضريبة على القيمة المضافة

٢- تحديد وعاء ومقدار الضريبة المستحقة:

نوع الخدمة	وعاء الضريبة	الضريبة المستحقة ١٤%
الغرف	جنيه ٤٦٥٠٠	جنيه ٦٥١٠
المطعم	٣٣٠٠٠	٤٦٢٠
المشروبات	١٦٥٠٠	٢٣١٠
خدمات أخرى	٨٢٥٠	١١٥٥
إجمالي	١٠٤٢٥٠	١٤٥٩٥

خامساً: السلع المستوردة من الخارج:

ينص البند (٧) من المادة (١٠) على أنه "مع مراعاة حكم البند (٨) من هذه المادة تقدر قيمة السلع المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، على ألا تقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيعها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة، وتحدد اللائحة التنفيذية الأسباب التي تعد تجارية".

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

- أن قيمة السلع المستوردة من الخارج هي القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية شاملة قيمة الخدمات المرتبطة بالسلعة المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

- أن المشرع قد اشترط ألا تقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيع السلعة وتداولها في السوق المحلي عن القيمة المتخذة أساساً لربط

الضريبة عند الافراج الجمركي، وذلك حفاظاً على الوصول للقيمة الحقيقية للسلعة أو الخدمة وإحكام الرقابة على عمليات التهرب من الضريبة أو تجنبها.

- قبول الأسباب التجارية التي تبرر التخفيض في القيمة والتي ستحددها اللائحة التنفيذية.

أى أن وعاء الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة = [القيمة التي فرضت عليها الضريبة الجمركية (ثمن السلع المستوردة + النولون + التأمين) + الضريبة الجمركية + الرسوم الأخرى المفروضة على السلعة كرسوم دعم صناعة الحرير الصناعي والدخان والجلود وغيرها مما تقوم الجمارك بتحصيلها لحساب الغرف الصناعية أو لحساب جهات أخرى].

مثال:

قام أحد الأشخاص المسجلين باستيراد سلعة من الخارج، بلغت قيمتها وفقاً للإجراءات الجمركية مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه (سيف)، فإذا علمت أن الضريبة الجمركية على هذا النوع من السلع تبلغ ٤٠%.

المطلوب:

تحديد وعاء ومقدار الضريبة على القيمة المضافة.

الحل

- الضريبة الجمركية = $75000 \times 40\% = 30000$ جنيه

- قيمة السلعة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

$$= 75000 + 30000 = 105000 \text{ جنيه}$$

- ضريبة القيمة المضافة = $105000 \times 14\% = 14700$ جنيه

هذا ويجب مراعاة ما يلي عند تحديد وعاء الضريبة العامة على

القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة:

أ - إذا تم تخفيض "القيمة سيف" قبل حساب الضريبة الجمركية، كما هو الحال بالنسبة لسيارات الركوب الصغيرة المجهزة طبياً، خاصة الواردة برسم المرضى والمعوقين فيراعى استبعاد هذا التخفيض عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

القسم الثاني : الفصل الثاني : نطاق الضريبة على القيمة المضافة

ب- بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج ومغفأة من الضريبة الجمركية كلياً، فإن القيمة الخاضعة للضريبة العامة على القيمة المضافة هي "القيمة سيف" فقط.

ج- بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج ومغفأة من الضريبة الجمركية جزئياً، فإن القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة هي "القيمة سيف" مضافاً إليها الضريبة الجمركية على الجزء غير المعفى.

د - فى حالة قيام المستورد ببيع السلعة المستوردة فى السوق المحلى داخل البلاد، فإن القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة هى المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل هذا البيع والثابتة بالفاتورة الضريبية التى يحررها البائع إلى المشتري.

هـ- تعتبر الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركى هى الحد الأدنى للضريبة على القيمة المضافة على السلعة المستوردة، فإذا تم البيع الأول لها فى السوق المحلى بقيمة أعلى من القيمة عند الإفراج الجمركى، فإن المستورد ملزم فى هذه الحالة بسداد الفرق بين الضريبة المستحقة على هذا البيع وما سبق سداه من ضريبة عند الإفراج الجمركى.

و- ألا تقل القيمة الواجب الإقرار عنها عند بيع وتداول السلعة فى السوق المحلى عن القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة عند الإفراج الجمركى.

مثال:

قام أحد الأشخاص باستيراد رسالة من سلعة ما من الخارج قيمتها من واقع فاتورة المورد الأجنبى ٢٥٠٠٠ دولار، وفى الجمارك تم تقييم هذه الرسالة بمبلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه مصرى، وقد فرضت الجمارك على الرسالة الرسوم والضرائب التالية:

- ١٢٠٠٠ جنيه مقابل التفريغ بواقع ٢% من القيمة.

- ٢٠% ضريبة جمركية.

- ٥% رسم دعم للغرفة الصناعية.

فإذا علمت أن: -المستورد باع هذه الرسالة فى السوق المحلى بمبلغ ٩٠٠٠٠٠٠ جنية

المطلوب:

تحديد وعاء ومقدار الضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج الجمركى على الرسالة، وعند البيع الأول لها فى السوق المحلى.

الحل

- القيمة الخاضعة للضريبة الجمركية

$$= ٦٠٠٠٠٠٠ + ١٢٠٠٠٠ \text{ (مقابل تفريغ)}$$

$$= ٦١٢٠٠٠٠ \text{ جنية}$$

- قيمة الضريبة الجمركية = $٦١٢٠٠٠ \times ٢٠\%$

$$= ١٢٢٤٠٠ \text{ جنية}$$

- رسم دعم غرفة الصناعة = $(١٢٢٤٠٠ + ٦١٢٠٠٠) \times ٥\%$

$$= ٣٦٧٢٠ \text{ جنية}$$

- وعاء الضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج الجمركى

$$= ٦١٢٠٠٠ + ١٢٢٤٠٠ + ٣٦٧٢٠ = ٧٧١١٢٠ \text{ جنية}$$

- الضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج الجمركى =

$$= ٧٧١١٢٠ \times ١٤\%$$

$$= ١٠٧٩٥٦,٨ \text{ جنية}$$

- الضريبة على القيمة المضافة عند البيع الأول فى السوق المحلى

$$= ٩٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ١٢٦٠٠٠ \text{ جنية}$$

- الضريبة على القيمة المضافة المستحقة السداد عند البيع الأول

$$= ١٠٧٩٥٦,٨ - ١٢٦٠٠٠ = ١٨٠٤٣,٢ \text{ ج.}$$

سادسا: بالنسبة للسلع الخاصة بالمناطق والمدن الحرة

عند تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع الخاصة

بالمناطق والمدن الحرة فإنه يتم التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى: السلع الواردة إلى المناطق والمدن الحرة

يراعى عند تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع

الواردة إلى المناطق والمدن الحرة ما يلى:

القسم الثاني : الفصل الثاني : نطاق الضريبة على القيمة المضافة

أ - إذا كانت السلع عابرة بنظام الترانزيت فإنه لا يستحق عليها ضريبة قيمة مضافة.

ب- إذا كانت السلع واردة بغرض الاتجار فيها أو للاستهلاك المحلي داخل المناطق والمدن الحرة، فإنه يستحق عليها ضريبة قيمة مضافة عند دخولها هذه المناطق والمدن على أساس "القيمة سيف" فقط. وفي حالة خروج هذه السلع إلى السوق المحلي داخل البلاد، فإنه يستحق ضريبة قيمة مضافة على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها فقط، والسبب في ذلك أنه سبق خضوعها للضريبة على القيمة المضافة عند ورودها إلى المناطق والمدن الحرة.

ج- إذا كانت السلع واردة بغرض استخدامها في مزاولة النشاط المرخص به للمشروعات داخل المناطق والمدن الحرة، فإنه:

- إذا كانت واردة من خارج البلاد فإنه لا يستحق عليها ضريبة قيمة مضافة ما عدا سيارات الركوب التي تخضع للضريبة عند دخولها على أساس "القيمة سيف" فقط.

- إذا كانت واردة من السوق المحلي داخل البلاد، فإنها تعامل معاملة السلع المصدرة للخارج، وبالتالي تخضع للضريبة على القيمة المضافة بسعر "صفر".

الحالة الثانية: السلع المصنعة في المناطق والمدن الحرة التي تخرج إلى السوق المحلي داخل البلاد:

ينص البند رقم (٨) من المادة (١٠) على أنه "يكون وعاء الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة".

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

أن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة المستحقة (وعاء الضريبة) بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة من المناطق والمدن الحرة الي السوق المحلي، هي إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة شاملاً قيمة المكون الأجنبي

والمكون المحلي مضافاً إليها الضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

سابعاً: المشغولات الذهبية والفضية:

ينص البند رقم (٩) من المادة (١٠) على أنه "تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على بيع المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة بقيمة التشغيل (المصنعية) ويكون وعاء الضريبة عند الإفراج الجمركي على المشغولات المستوردة هو قيمة المصنعية التي تحددها مصلحة الجمارك مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وتحدد اللائحة التنفيذية ما يعتبر من الأحجار الكريمة وقواعد حساب قيمة التشغيل (المصنعية)".

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

- ❖ أن قيمة المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة التي تتخذ أساساً لحساب الضريبة المستحقة عليها تقدر بقيمة التشغيل (المصنعية) الذي يجرى على هذه المشغولات.
- ❖ وعاء الضريبة على المشغولات الذهبية والبلاتينية والفضية المستوردة عند الإفراج هو قيمة المصنعية المحددة من قبل مصلحة الجمارك بالإضافة إلى الضرائب الجمركية وما يفرض من ضرائب ورسوم أخرى.
- ❖ تحدد اللائحة التنفيذية ما يعتبر من الأحجار الكريمة وقواعد حساب قيمة التشغيل (المصنعية).

ثامناً: السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون:

ينص البند (١٠) من المادة رقم (١٠) على أنه "تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق لهذا القانون على النحو الآتي:
أولاً: بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات المحلية:

القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.

ثانياً: بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة

أ. السلع المستوردة:

القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، ضريبة الجدول.

ب. الخدمات المستوردة:

القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.
من نص البند السابق يتضح ما يلي:

أولاً: أن وعاء الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية الواردة بالجدول هو القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.

ثانياً: أن وعاء الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة الواردة بالجدول هو القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة وكذا ضريبة الجدول.

أما بالنسبة للخدمات المستوردة الواردة بالجدول فإن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة هي القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً إليها ضريبة الجدول.

تاسعاً: السلع المستعملة:

ينص البند رقم (١١) من المادة (١٠) على أنه "تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة على السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين بواقع (٣٠%) من القيمة البيعية، مع عدم إعمال أحكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون عند البيع".

من نص البند السابق يتضح ما يلي:

- أن السلع الجديدة التي يشتريها المكلف ثم يقوم ببيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين تكون القيمة المتخذة أساساً لحساب

الضريبة المستحقة عليها بواقع ٣٠% من قيمتها البيعية مع عدم أعمال أحكام الخصم المنصوص عليها في المادة (٢٢) من هذا القانون.

• لا يسري حكم هذه الفقرة على:

١. إعادة بيع السلعة المستعملة في السوق المحلي.
٢. الفضلات والخردة من حديد.
٣. إعادة بيع السلع المستعملة المستوردة من الخارج.

عاشرا: بالنسبة لبعض السلع أو الخدمات:

ينص البند (١٢) من المادة (١٠) من القانون على أنه "لوزير بالاتفاق مع الوزير المختص أن يصدر قوائم بقيم بعض السلع أو الخدمات أو وضع أسس محاسبية تتخذ أساساً لربط الضريبة".

جاء نص المادة (١١) كما يلي:

"تضاف قيمة الضريبة إلى سعر السلع أو الخدمات بما في ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح، وتعديل أسعار العقود المبرمة بين مكلفين أو بين أطراف أحدهما مكلف والسارية وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول أو عند تعديل فئاتها بذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها وتحدد اللائحة التنفيذية قواعد تطبيق الفقرة الثانية من هذه المادة".

من النصوص السابقة يتضح ما يلي:

- أن المشرع ألزم أطراف العقود بتعديل أسعار العقود في حالتين:
- وقت فرض الضريبة وضريبة الجدول (عند صدور القانون).
- أو عند تعديل فئات الضريبة وبذات قيمة عبء الضريبة أو تعديلها.

وذلك كله بصفه الزامية بعد أن كان جوازياً في ظل قانون الضريبة العامة على المبيعات الذي تم الغاءه.

الفصل الثالث التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

- باستقراء المواد من ٢٩ الي ٤٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قانون الاجراءات الضريبية الموحد ، فإنه يمكن تبويب التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة إلى العناصر التالية:
- الفواتير الضريبية (المستندات).
 - الدفاتر والسجلات المحاسبية.
 - الإقرارات الضريبية.
 - الإخطارات (تعديل الإقرار الضريبي)

١/٣ الفواتير الضريبية (المستندات)

١/١/٣ تعريف الفواتير الضريبية:

الفاتورة الضريبية هي مستند ورقي او الكتروني لإثبات نقل ملكية السلعة من البائع إلى المشتري أو أداء الخدمة من المؤدى إلى المستفيد، وقد أطلق عليها الفاتورة الضريبية حتى تتفق فاتورة البيع مع وجهة النظر الضريبية صراحة، والفاتورة الضريبية تتضمن كل من ثمن البيع وأداء الخدمة وضريبة القيمة المضافة المستحقة على هذا الثمن.

٢/١/٣ الملزم بإصدار الفاتورة الضريبية:

تنص المادة ١٣ من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأن:

"يلتزم المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبية ورقية او الكترونية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، وذلك وفقا للضوابط التالية:

أ- أن تكون الفواتير من أصل وصورة، يسلم الأصل إلى المشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل.

ب- أن تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب والكشط.

- ج- - أن تتضمن الفواتير البيانات التالية:
- رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
 - اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
 - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيل المشتري إن كان المشتري مسجلاً أو معروفاً.
 - بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها، وفئة وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.
- د- يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول.
- وفي حالة الغاء الفاتورة يلتزم المسجل بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وجميع صورها.

٢/٣ الدفاتر والسجلات المحاسبية

١/٢/٣ الملزم بمسك الدفاتر والسجلات المحاسبية:

تنص المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأن:

"يلتزم المسجل بإمساك الدفاتر والسجلات المنصوص عليه في قانون تجارة الصادر بالقانون رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ ، وتكون سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوية او الكترونية، يسجل فيها أول بأول العمليات التي يقوم بها .

٢/٢/٣ أنواع السجلات والدفاتر المحاسبية:

يلتزم المسجل بإمساك السجلات والدفاتر المحاسبية التالية:

أ - دفتر المشتريات:

وهو يتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية، وفيما يلي نموذج مبسط لدفتر المشتريات.

القسم الثاني: الفصل الثالث : التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

دفتر المشتريات

مسلسل	رقم الفاتورة	التاريخ	اسم المورد ورقم تسجيله	قيمة المشتريات	الضريبة القابلة للخصم	الضريبة غير القابلة للخصم	إجمالي قيمة الفاتورة	
الإجمالي								

ب- دفتر المبيعات:

وهو يتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة لمبيعاته من السلع والخدمات، ويمكن أن يأخذ دفتر المبيعات الشكل التالي:

دفتر المبيعات

مسلسل	رقم الفاتورة	التاريخ	اسم العميل ورقم تسجيله	قيمة المبيعات	الضريبة المستحقة	إجمالي قيمة الفاتورة
الإجمالي						

ج- دفتر المردودات:

وهو يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع إشعارات الخصم والإضافة، ويمكن أن يأخذ كل من دفتر مردودات

المشتريات ودفتر مردودات المبيعات الشكل التالي:
دفتر مردودات المشتريات

مسلسل	الصف المرتجع	رقم الفاتورة الأصلية	التاريخ	اسم المورد ورقم تسجيله	رقم إشعار الإضافة	الكمية المرتجعة	القيمة	الضريبة المسدة
الإجمالي								

دفتر مردودات المبيعات

مسلسل	الصف المرتجع	رقم الفاتورة الأصلية	التاريخ	اسم العميل ورقم تسجيله	رقم إشعار الإضافة	الكمية المرتجعة	القيمة	الضريبة المسدة
الإجمالي								

د - دفتر الصادرات:

وهو يتضمن بيانات رسائل الصادر بما في ذلك رقم شهادة الصادر
الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول، ويمكن أن

القسم الثاني: الفصل الثالث : التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

يأخذ دفتر الصادرات الشكل التالي:

دفتر الصادرات

رقم مسلسل	رقم الفاتورة	التاريخ	اسم المصدر إليه	رقم شهادة الصادر الجمركية	ميناء التصدير	جهة الوصول	قيمة الفاتورة بالعملة المحلية	قيمة الفاتورة بالعملة الأجنبية
الإجمالي								

- هـ - سجل المخازن ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول .
- و - دفتر اليومية العامة: ويسجل فيه كافة العمليات التجارية التي يقوم بها ، بما فيها مسحوباته الشخصية او الخاصة والمشغولات الداخلية ومقبوضاته ومدفوعاته وكذلك العمليات الآجلة التي يقوم بها.
- ز - دفتر الجرد.
- ح- دفتر ملخص الضريبة ويوضح فيه اجمالي العمليات المتعلقة بالضريبة ويشتمل هذا الدفتر علي البيانات التالية:
 - بيان اجمالي قيمة المبيعات واجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.
 - اجمالي الضريبة علي مبيعاته واستهلاكه الشخصي او الاستخدام الخاص عن كل فترة ضريبية علي حدة.
 - اجمالي الضريبة علي المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
 - قيمة التسويات من واقع اشعارات الخصم والاضافة.
 - الضريبة المطلوب سدادها عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

٣/٢/٣ سجلات الخدمات:

يلتزم مؤدى الخدمات الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة بإمساك سجلات للمبيعات من الخدمات تتضمن بيان الفواتير المحررة عن خدماته.

٤/٢/٣ الإثبات الضريبي:

تنص المواد من ٣٥ الي ٤٠ من القانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قانون الاجراءات الضريبية الموحد علي مايلي:

مادة (٣٥): يجب على الشركات وغيرها من الأشخاص الاعتبارية والطبيعية الذين تحددهم اللائحة التنفيذية لهذا القانون ممن يبيعون سلعة أو يقدمون خدمة تسجيل جميع مشترياتهم ومبيعاتهم من السلع والخدمات على النظام الإلكتروني الذى تحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون مواصفاته ومعايير الفنية ، وضوابط وأحكام العمل به ، بما يكفل للمصلحة من خلاله تتبع حركة المبيعات بشكل دائم ، والوقوف على حجمها وقيمتها وأطراف علاقة التعامل ، وغير ذلك مما يلزم لربط الضريبة المقررة وتحصيلها .

ويجب أن يُضمّن النظام المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة تسجيل المتحصلات جميعها النقدية أو الإلكترونية التي توضح قيمة المبيعات من السلع والخدمات ، والضريبة المستحقة عليها ، وإصدار فاتورة إلكترونية عن كل عملية بيع موقعة إلكترونيًا من مصدرها ، ومستوفاة لمعايير التأمين التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون المشار إليها ، تتضمن البيانات المنصوص عليها في المادة (٣٧) من هذا القانون .

مادة (٣٦): تظل المستندات والوثائق الورقية الصادرة من المصلحة أو الواردة إليها قبل تاريخ العمل بهذا القانون الحجية القانونية إلى أن يتم تطبيق المنظومة الإلكترونية ، على أن تحل محلها المستندات والوثائق الرقمية التي تعمل عملها ، أو تكون ناسخة لها ، أو ذات أثر تال لها .

مادة (٣٧): يجب على كل ممول أو مُكلف وغيرهم ممن يفرض عليهم القانون ذلك إصدار فاتورة ضريبية أو إيصال مهني بالنسبة إلى من يزاولون مهنة حرة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة ، بحسب الأحوال ، وفقاً للضوابط الآتية :

(أ) أن تكون الفاتورة أو الإيصال من أصل وصورة . ويسلم الأصل للمشتري ، وتحفظ الصورة لدى الممول أو المكلف .

(ب) أن تكون الفاتورة أو الإيصال مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الشطب أو الكشط أو التحشير .

(ج) أن تتضمن الفاتورة أو الإيصال البيانات الآتية : رقم مسلسل الفاتورة أو الإيصال ، تاريخ الإصدار ، اسم الممول أو المكلف وعنوانه ورقم تسجيله ، اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله . بيان السلعة المباعة أو الخدمة المؤداة وقيمتها وفئة الضريبة على القيمة المضافة أو ضريبة الجدول المقررة وقيمتها مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة أو الإيصال .

وللوزير وضع نظم مبسطة لأغراض ربط الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول للمنشآت التي يتعذر عليها إصدار فواتير ضريبية عند كل عملية بيع . ويجب أن يتم إصدار الفاتورة أو الإيصال المنصوص عليهما في الفقرة الأولى من هذه المادة في شكل محرر إلكتروني وذلك بالصورة وطبقاً للضوابط والأحكام التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وفي حالة إلغاء الفاتورة أو الإيصال ، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بأصل الإيصال أو الفاتورة الملغاة وجميع صورها . ويُعتد بالإيصالات الإلكترونية التي تصدر من خلال الوسائل الإلكترونية المختلفة ، وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون شكل هذه الإيصالات والبيانات الأساسية التي يجب توافرها وغيرها من الإجراءات ونظم الرقابة اللازمة لتنفيذ ذلك .

مادة (٣٨): مع مراعاة أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الشخص الواحد الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، يلتزم كل ممول يزاول نشاطا تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنيًا إذا تجاوز رقم أعماله السنوي مبلغ خمسمائة ألف جنيه بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدويًا أو إلكترونيًا .

وعلى كل ممول أو مكلف إمساك حسابات إلكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ، ويصدر الوزير قرارًا بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابطها ، والضوابط اللازم توافرها للتحويل من نظام الحسابات الورقية إلى نظام الحسابات الإلكترونية . وفي جميع الأحوال ، يلتزم الممول أو المكلف بالاحتفاظ بالسجلات والدفاتر والمستندات بما فيها صور الفواتير لمدة خمس سنوات تالية للفترة الضريبية التي يُقدم عنها الإقرار .

مادة (٣٩): يقع عبء الإثبات على المصلحة في الحالتين الآتيتين :

- (أ) تصحيح الإقرار أو تعديله أو عدم الاعتداد به إذا كان مقدمًا طبقًا للشروط والأوضاع المنصوص عليها في هذا القانون .
(ب) تعديل الربط وفقًا لأحكام القانون الضريبي .

مادة (٤٠): يقع عبء الإثبات على الممول في الحالات الآتية :

- (أ) قيام المصلحة بإجراء ربط تقديري للضريبة إذا ما تبين أن البيانات المقدمة من الممول وتم الربط على أساسها غير صحيحة ، أو لم يقدم البيانات المقررة قانونًا .
(ب) قيام الممول أو المكلف بتصحيح خطأ في إقراره الضريبي .
(ج) اعتراض الممول أو المكلف على محتوى محضر محرر بمعرفة مأمور من المصلحة ممن لهم صفة الضبطية القضائية .

٢ / ٣ الإقرارات الضريبية

١/٣/٣ مفهوم الإقرار الضريبي:

الإقرار الضريبي هو وثيقة مكتوبة يلتزم الممول بتقديمها إلكترونياً على موقع مصلحة الضرائب المصرية في نهاية كل فترة ضريبية (وهي شهر ميلادي) بواقع ١٢ اقراراً ضريبياً في السنة، وهذا الإقرار يتضمن نتيجة العمليات التي قام بها المسجل من مبيعات ومشتريات وتسويات، وأيضاً يكون مصحوباً بسداد الضريبة في حالة استحقاقها.

٢/٣/٣ الملزم بتقديم الإقرار الضريبي وميعاد تقديمه:

طبقاً للمادة (٢٩) من قانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ قانون الاجراءات الضريبية الموحد: يلتزم كل ممول أو مكلف أو من يمثله قانوناً ، بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً عن الفترة الضريبية على النموذج المعد لهذا الغرض .

ويكون تقديم الإقرار بالصورة الرقمية المعتمدة بتوقيع إلكتروني ، ويجب أن يكون الإقرار الضريبي المشار إليه مستوفياً لبيانات النموذج المعد لهذا الغرض، وتؤدي الضريبة المستحقة من واقع الإقرار . ولا يُحتج بهذا الإقرار في مواجهة المصلحة حال عدم توقيعه أو عدم استيفاء بيانات النموذج المنصوص عليه في الفقرة الأولى من هذه المادة . ويسدد الممول أو المكلف رسماً يصدر بتحديد قرار من الوزير نظير استخدامه للمنظومة الإلكترونية ، على ألا يجاوز هذا الرسم ألف جنيه سنوياً .

مواعيد تقديم الإقرار الضريبي:

تنص المادة (٣١) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأنه على كل مكلف أن يقدم للمأمورية المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة على القيمة المضافة ، وضريبة الجدول المستحقة أو إحداهما ، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض خلال الشهر التالي لانتهاء الفترة الضريبية . كما يجب على المكلف تقديم الإقرار ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أو

ضريبة الجدول خلال الفترة الضريبية . ويجوز لرئيس المصلحة أو من يفوضه بالنسبة للمصدرين أو المستوردين أو مؤدى الخدمات الذين يقومون بالتصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة مرة واحدة أو مرتين في السنة الموافقة على الاكتفاء بتقديم الإقرار عن الشهر الذي تتم فيه عملية التصدير أو الاستيراد أو أداء الخدمة ، إذا ما اقترنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة أو سداد مقابل تأدية الخدمة في الفترة ذاتها ، دون حاجة إلى تقديم إقرار شهري . ويوقع الإقرار الملتزم بتقديم الإقرار أو من يمثله .

وتنص مادة (٣٢) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠: بأن: يلتزم الممول أو المكلف بتقديم إقراره الضريبي من خلال الوسائل الإلكترونية المتاحة . وفي جميع الأحوال ، يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه ، بعد استئصال الضرائب المخصومة أو المحصلة والدفعات المقدمة والعائد المستحق عليها إن وجد ، وفي حال زيادة الضرائب المخصومة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة في تسوية المستحقات الضريبية السابقة ، فإن لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابةً استخدام هذه الزيادة لسداد أي مستحقات ضريبية في المستقبل .

ويعتبر تقديم الممول أو المكلف للإقرار بالطريقة المنصوص عليها في هذه المادة بمثابة تقديمه لمأمورية الضرائب المختصة .

٣/٣/٣ نماذج الإقرارات الضريبية:

يوجد عدة نماذج لإقرار الضريبة تم إعدادها من قبل مصلحة الضرائب المصرية، ومن أهم هذه النماذج:

نموذج رقم (١٠ ض.ق.م.)

وهو يبين تعاملات الفترة الضريبية محل الإقرار ويلتزم بتقديمه كل مسجل عن نشاط صناعي أو تجاري أو زراعي أو خدمي أو استيراد، وهو يأخذ الشكل التالي:

القسم الثاني: الفصل الثالث : التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة



نموذج ١٠ (ض.ق.م)

جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

اقرار

الضريبة على القيمة المضافة طبقا للقانون لسنة

الاسم: الممورية المسجل بها:
 العنوان:
 رقم التسجيل: [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
 الفترة: [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
 رقم التليفون: البريد الالكتروني:

المبيعات

الضريبة	اجمالي القيمة	قيمة الخدمات	قيمة السلع	فئة الضريبة
				صفر
				اعفاء
				الاجمالي
	تسويات +			
	-			
	ضريبة القيمة المضافة			

المدخلات

الضريبة المدخلات	اجمالي القيمة	مستورد	محلي	المدخلات
				سلع
				خدمات
				الالات والمعدات
				الاجمالي
	تسويات +			
	-			
	ضريبة المدخلات			

ملخص الضريبة

دفع	الرصيد الدائن السابق	الضريبة المستحقة	ضريبة المدخلات	ضريبة القيمة المضافة
خصم				

إرشادات استيفاء الاقرار

يتضمن الاقرار بيان تعاملات الفترة الضريبية محل الاقرار طبق لقانون الضريبة علي القيمة المضافة يتضمن كل جدول من جداول الاقرار عدد "٥" أعمدة مرتبة طبقا لما هو موضح:

■ جدول المبيعات بوجه الإقرار يتم استيفاؤه طبقا لما يلي :

١. عمود فئة الضريبة: وتمثل السعر العام للضريبة على القيمة المضافة طبقاً لأحكام القانون.
٢. عمود قيمة السلع: تمثل إجمالي قيمة المبيعات من السلع الخاضعة والمباعة في السوق المحلي خلال فترة الإقرار وكذلك إجمالي قيمة الصادرات والاعفاءات خلال تلك الفترة.
٣. عمود قيمة الخدمات: يمثل إجمالي قيمة الخدمات المؤداة خلال فترة الإقرار.
٤. عمود إجمالي القيمة: يمثل حاصل الجمع الجبري للسلع والخدمات خلال الفترة.
٥. عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المحلية.
٦. سطر الإجمالي: يمثل ناتج جمع الأرقام المسجلة في عمود الضريبة.
٧. حقل التسويات: ويمثل صافي التسويات التي تمت خلال الفترة والمرتبطة بالمبيعات سواء كانت مردودات مبيعات او تعديل في القيمة.
٨. ضريبة القيمة المضافة: يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل إجمالي الضريبة وحقل التسويات.

ثانيا: المدخلات

١. عمود المدخلات: ويتضمن البيانات الأساسية للمدخلات كما هو موضح بوجه الإقرار.
٢. عمود محلي: ويمثل إجمالي قيمة المشتريات المحلية من السلع والخدمات خلال الفترة.

القسم الثاني: الفصل الثالث : التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

٣. عمود مستورد: ويمثل إجمالي قيمة المشتريات المستوردة من السلع والخدمات خلال الفترة.

٤. عمود إجمالي القيمة: ويمثل ناتج الجمع الجبري لعمود محلي وعمود مستورد أمام كل بيان من بيانات حقل المدخلات.

٥. عمود ضريبة المدخلات: يمثل قيمة الضريبة المستحقة على المشتريات المحلية والمستوردة خلال الفترة.

٦. سطر الإجمالي: يمثل ناتج جمع الأرقام المسجلة في عمود ضريبة المدخلات.

٧. حقل التسويات: ويمثل صافي التسويات التي تمت خلال الفترة والمرتبطة بالمدخلات سواء كانت مردودات مشتريات أو تعديل في القيمة.

٨. ضريبة المدخلات: يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل الاجمالي وحقل التسويات.

ثالثاً: ملخص الضريبة

ضريبة القيمة المضافة: يمثل إجمالي قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة آخر حقل في جدول المبيعات.

ضريبة المدخلات: يمثل إجمالي قيمة ضريبة المدخلات من جدول المدخلات.

الضريبة المستحقة: تمثل ناتج الجمع الجبري لحقل ضريبة المبيعات وحقل ضريبة المدخلات.

الرصيد الدائن السابق: تمثل الرصيد الدائن للإقرارات السابقة والذي لم يستنفذ حتى الآن.

دفع أو خصم: وتمثل ناتج الجمع الجبري لحقل الضريبة المستحقة وحقل الرصيد الدائن السابق.

نموذج رقم (١٠٠ ض.ق.م):

هذا الإقرار خاص بالسلع والخدمات الواردة تحت البند أولاً بالجدول

المرفق للقانون، ويتخذ هذا الإقرار شكل النموذج التالي:

دراسات في : المحاسبة الضريبية



نموذج ١٠٠ (ضريبة)

جمهورية مصر العربية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب المصرية

القرار

الضريبة على سلع وخدمات الجدول

العرفي بقانون الضريبة على القيمة المضافة

الاسم: المأمورية المسجل بها :
العنوان:
رقم التسجيل: [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
الفترة: [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
رقم الهاتف: البريد الإلكتروني:

المبيعات

الضريبة	القيمة	الكمية	السلعة / الخدمة	فئة الضريبة
				صافي إعفاء
اجمالي الضريبة				
	تسويات +			
	-			
	ضريبة القيمة المضافة (١)			

المسدد على الآلات والمعدات / تسويات

ضريبة المدخلات	القيمة		البيان
	مستورد	محلي	
			- سلع - الآلات والمعدات - أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار.
	الضريبة (٢)		

ملخص الضريبة

	ضريبة القيمة المضافة (١)	ضريبة (٢)	الضريبة المستحقة	الرصيد الدائن السابق	دفع
خصم					



ارشادات استيفاء الإقرار

- يتضمن جدول المبيعات عدد " ٥ " أعمدة مرتبة طبقاً للتسلسل الوارد بوجه الإقرار يتم استيفاءه طبقاً لما يلي :
عمود فئة الضريبة :-
- تمثل فئة الضريبة التي تخضع لها السلع أو الخدمات المباعة خلال الفترة الضريبية .
عمود السلعة / الخدمة :-
- تمثل أصناف السلع أو الخدمات التي تم بيعها قرين فئة الضريبة
عمود الكمية :-
- تمثل كمية الوحدات من السلع أو الخدمات المباعة خلال الفترة المقدم عنها الأقرار .
عمود القيمة :-
- تمثل قيمة السلع أو الخدمات المباعة خلال الفترة وهو حقل إجباري يتم استيفاءه سواء كانت الضريبة نوعية او نسبية .
عمود الضريبة :-
- تمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المباعة خلال الفترة الضريبية وفقاً لنيتها المحددة قانوناً .
سطر إجمالي الضريبة :
- يمثل ناتج جمع الأرقام المسجلة في عمود الضريبة
حقل التسويات :- يمثل قيمة التسويات الناتجة عن مردودات المبيعات او تعديل قيمة المبيعات بالنقص او الزيادة خلال الفترة محل الأقرار .
حقل ضريبة القيمة المضافة :- يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل إجمالي الضريبة وحقل التسويات

ثانياً : يتضمن جدول المسدد على الآلات والمعدات / تسويات عند (٣) أعمدة طبقاً لما هو وارد بوجه الأقرار يتم استيفاءها طبقاً لما يلي :

- عمود البيان : يتضمن العناصر الأساسية للمدخلات كما هو موضح بوجه الأقرار :
- عمود القيمة : وينقسم الى محلي و مستورد
- قيمة محلي : ويمثل قيمة الآلات والمعدات و اجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المشتراه من السوق المحلي .
- قيمة مستورد : ويمثل قيمة الآلات والمعدات و اجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستوردة .
- عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المسددة عن الآلات والمعدات و اجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار خلال الفترة .
- حقل الضريبة (٢) : يمثل ناتج الجمع الجبري للأرقام المسجلة في عمود الضريبة .
- ثالثاً : يتضمن جدول منخص الضريبة عند (٥) أعمدة طبقاً لما هو وارد بوجه الأقرار يتم استيفاءها طبقاً لما يلي :
- عمود ضريبة القيمة المضافة (١) : يمثل إجمالي قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة (١) أخر حقل في جدول المبيعات .
- عمود الضريبة (٢) : يمثل القيمة الواردة بحقل الضريبة (٢) الضريبة في جدول المسدد على الآلات والمعدات / تسويات .
- عمود الضريبة المستحقة : تمثل ناتج الجمع الجبري لحقل ضريبة القيمة المضافة (١) وحقل الضريبة (٢).
- عمود الرصيد الدائن السابق : يمثل الرصيد الدائن للأقرارات السابقة والذي لم يستنفذ حتى الآن .
- عمود دفع أو خصم : ويمثل ناتج الجمع الجبري لحقل الضريبة المستحقة وحقل الرصيد الدائن السابق .

نموذج رقم (١٠/١٠٠ ض.ق.م)

هذا وهو خاص بالسلع والخدمات الواردة تحت البند ثانياً بالجدول المرفق للقانون، وهذا الإقرار يتخذ شكل النموذج التالي:



نموذج ١٠/١٠٠ (ض.ق.م)

جمهورية مصر العربية
وزارة المالية
مصلحة الضرائب المصرية

الإقرار

الضريبة على الجدول و الضريبة على القيمة المضافة

المأمورية المسجل بها :

الإسم:

العنوان:

رقم التسجيل

الفترة

رقم التظون :

العدد الإلكتروني:

ضريبة الجدول

الضريبة	القيمة (١)		فئة الضريبة
	خدمة	سلعة	
			صغار
			إعفاء
ضريبة الجدول (٢)			
	تسويات +		
	-		
	ضريبة الجدول واجبة الإداء		

ضريبة القيمة المضافة

الضريبة	فئة الضريبة
	وعاء ضريبة القيمة المضافة = ١ + ٢
اجمالي الضريبة	
	تسويات +
	-
	ضريبة القيمة المضافة

الملحقات

الضريبة	القيمة		البيان
	مستورد	محلي	
			- سلع - خدمات - الآلات والمعدات - أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار
اجمالي ضريبة			
	تسويات +		
	-		
	الضريبة		

ملخص الضريبة

ضريبة القيمة المضافة	الضريبة	الضريبة المسقطه	الرصيد لدائن لسابق	مدين / دائن

إرشادات استيفاء الإقرار

يتضمن الإقرار عدد "٤" جدول مرتبة طبقاً للتسلسل الوارد بوجه الإقرار يتم استيفاؤها طبقاً لما يلي:

أولاً: ضريبة الجدول:

عمود فئة الضريبة:

• يمثل فئة الضريبة التي تخضع لها السلع أو الخدمات المباعة خلال الفترة الضريبية.

عمود القيمة وهي عبارة عن:

عمود السلعة:

• يمثل قيمة السلع التي تم بيعها قرين فئة الضريبة التي تخضع لها.

عمود الخدمة:

• يمثل قيمة الخدمات التي تم أدائها قرين فئة الضريبة التي تخضع لها.

عمود الضريبة:

• يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المباعة وفقاً لفئتها المحددة قانوناً.

حقل ضريبة الجدول (٢):

• يمثل ناتج جمع المبالغ الواردة بعمود الضريبة.

حقل التسويات:

• يمثل قيمة التسويات الناتجة عن مردودات المبيعات أو تعديل قيمة المبيعات بالنقص أو الزيادة خلال الفترة محل الإقرار.

حقل ضريبة الجدول واجبة الأداء:

• يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل ضريبة الجدول (٢) وحقل التسويات وهي ضريبة قطعيه واجبة السداد.

ثانياً: جدول ضريبة القيمة المضافة:

١. عمود فئة الضريبة: تمثل السعر العام للضريبة على القيمة المضافة.

٢. عمود وعاء الضريبة: يمثل إجمالي قيمة المبيعات من السلع أو

الخدمات + قيمة ضريبة الجدول المسددة عليها خلال فترة الإقرار.

٣. عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المستحقة فى السلع والخدمات.
٤. حقل إجمالي الضريبة: يساوى ناتج الجمع الجبري لعمود الضريبة.
٥. حقل التسويات: يمثل قيمة التسويات الناتجة عن مردودات المبيعات او تعديل قيمة المبيعات بالنقص او الزيادة خلال الفترة محل الاقرار عن القيمة المضافة.
٦. حقل ضريبة القيمة المضافة: يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل إجمالي الضريبة وحقل التسويات.

ثالثا: المدخلات:

١. عمود البيان: يتضمن البيانات الأساسية للمدخلات كما هو موضح بوجه الإقرار.
٢. عمود القيمة: وهو عبارة عن:
 - عمود محلي: يمثل إجمالي قيمة المشتريات المحلية من السلع والخدمات خلال الفترة بما فيها الآلات والمعدات.
 - عمود مستورد: يمثل إجمالي قيمة المشتريات المستوردة من السلع والخدمات خلال الفترة بما فيها الآلات والمعدات.
٣. عمود الضريبة: يمثل قيمة الضريبة المسددة على المشتريات المحلية والمستورة خلال الفترة.
٤. حقل إجمالي الضريبة: يمثل ناتج جمع عمود الضريبة من جدول المدخلات.
٥. حقل التسويات: يمثل قيمة التسويات الناتجة عن مردودات المشتريات او تعديل قيمة المشتريات بالنقص او الزيادة خلال الفترة محل الإقرار.
٦. حقل الضريبة: يمثل ناتج الجمع الجبري لحقل إجمالي الضريبة وحقل التسويات.

رابعاً: ملخص الضريبة:

ضريبة القيمة المضافة: يمثل إجمالي قيمة الضريبة المستحقة على القيمة المضافة آخر حقل في جدول رقم ٢ .
الضريبة: يمثل قيمة الضريبة من جدول المدخلات.
الضريبة المستحقة: تمثل ناتج الجمع الجبري لحقل ضريبة القيمة المضافة وحقل الضريبة من جدول المدخلات.
الرصيد الدائن السابق: تمثل الرصيد الدائن للإقرارات السابقة والذي لم يستنفذ حتى الآن.

مدين أو دائن: تمثل ناتج الجمع الجبري لحقل الضريبة المستحقة وحقل الرصيد الدائن السابق.

نموذج رقم (١٢٢ ض.ق.م):

يتضمن هذا الإقرار بيان معاملات آخر فترة ضريبة قبل الإلغاء وكذا الفترات الضريبية التي لم يحل ميعاد تقديم اقراراتها بالإضافة إلى الضريبة على رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخامات والخدمات وفقاً لأحكام القانون.

دراسات في : المحاسبة الضريبية



نموذج ١٢٢ (ض.م.د.)

١ جمهورية مصر العربية

وزارة المالية

مصلحة الضرائب المصرية

الإقرار النهائي لضريبة المبيعات طبقاً لأحكام المادة الخامسة من مواد اصدار قانون الضريبة على القيمة المضافة

الاسم: لمامورية لتسجل بها :
 العنوان:
 رقم التسجيل: [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
 الفترة: [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] [] []
 رقم التيلون: البريد الالكتروني:

المبيعات

مبيعات	سلع	خدمات	اجمالي
مخني			
صالحات			
اعفاءات			
تسويات مخزون			
اجمالي الضريبة المستحقة			

لضريبة

المشتريات

بيان	القيمة
مخني	
مستورد	
اجمالي الضريبة المخصومة	

لضريبة

الملخص

ضريبة المبيعات	الضريبة المخصومة	الضريبة المستحقة	خصم من قرارات سابقة	الضريبة ولجة الإداء

القسم الثاني: الفصل الثالث : التنظيم المحاسبي للضريبة على القيمة المضافة

إرشادات استيفاء الإقرار

يتضمن هذا الإقرار بيان معاملات آخر فترة ضريبية قبل الإلغاء وكذا الفترات الضريبية التي لم يحل ميعاد تقديم الإقراراتها بالإضافة إلى الضريبة على رصيد آخر المدة من الإنتاج التام والخدمات والخدمات وفقاً لأحكام القانون

أولاً : المبيعات

1. عمود المبلغ : يمثل إجمالي قيمة المبيعات من السلع الخاضعة والسياسة في السوق المحلي خلال فترة الإقرار وكذلك إجمالي قيمة الصادرات والإعانات خلال تلك الفترة .
2. عمود الخدمات : يمثل إجمالي قيمة الخدمات المؤجلة خلال فترة الإقرار .
3. عمود الإجمالي : يمثل حاصل الجمع الجبري للمبلغ والخدمات خلال الفترة .
4. عمود الضريبة : يمثل قيمة الضريبة المستحقة على السلع والخدمات المحلية وكذلك الضريبة المستحقة على سويكات المخزون .

ثانياً : المشتريات

1. عمود القيمة : يمثل قيمة السلع المشتراة المحلية والمستوردة خلال الفترة .
2. عمود الضريبة : يمثل قيمة الضريبة المسددة على السلع المشتراة والمحلية والمستوردة خلال تلك الفترة طبقاً للمستندات المؤيدة لذلك

ثالثاً : الملخص

1. حقل ضريبة المبيعات : يدرج به إجمالي قيمة الضريبة المستحقة على المبيعات من واقع جدول المبيعات بملء الإقرار
2. حقل الضريبة المخصومة : يدرج به إجمالي قيمة الضريبة المخصومة من المشتريات
3. حقل الضريبة المستحقة : يساوي ناتج الجمع الجبري لحقل ضريبة المبيعات وحقل الضريبة المخصومة .
4. حقل خصم من الإقرارات سابقة : ويمثل قيمة الدائنية المستحقة للتسجيل من الإقرارات خلال الفترات السابقة .
5. الضريبة واجبة الاداء : تمثل حاصل الجمع الجبري لحقل الضريبة المستحقة وحقل الخصم من الإقرارات سابقة .

عزيزي المسجل

- عدم تقديم إقرار ضريبي نهائي خلال ثلاثون يوماً وتسديد كامل الضريبة المستحقة خلال ستة أشهر من تاريخ العمل بهذا القانون تعتبر حالة من حالات تهريب ضريبي طبقاً لأحكام القانون .
- إذا تبين للمستدعي بوضع عدم التسجيل لوراء القانون بعد الإلغاء وفقاً لإلية بيانات تنويف لديها فإنه يحق لها إعادة تسجيلهم وفقاً لأحكام القانون .
- تعد جريمة تهريب من الضريبة وضريبة الجداول من تجرائم المحلة بالشرف وتلك طبقاً لأحكام الفقرة الأخيرة من المادة رقم ٦٧ من القانون .
- في حالة الإقرار عن طريق وكيل يتم الوكيل بتقديم التوكيل الرسمي في هذا الشأن للأطلاع عليه .

الإقرار

أقر بأنني أشعت على الإرشادات بعناية وتم ائرد على جميع استفساراتي بتمامية

أسم مقدم الإقرار :
رقم بطاقة الرقم القومي :
رقم التوكيل :
التاريخ : / / ٢٠٠٠م



٤/٣ الإخطارات (تعديل الإقرار الضريبي)

تنص المادة (٣٣) من القانون رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ بأنه:
يجوز للمكلف أن يقدم إقراراً معدلاً عن الإقرار السابق تقديمه في
الميعاد . ويسقط حق الممول أو المكلف في تقديم إقرار معدل في
الحالتين الآتيتين :

- ١- اكتشاف إحدى حالات التهرب الضريبي .
 - ٢- الإخطار بالبدهاء في إجراءات الفحص وفقاً لأحكام الفقرة الأولى
من المادة (٤١) من هذا القانون .
- وكذلك تنص المادة (٣٤) من نفس القانون بأنه: إذا تقدم الممول أو
المكلف بإقرار معدل متضمناً ضريبة أقل من الضريبة الواردة
بالإقرار الأصلي ، فلا يحق له استرداد أو تسوية فرق الضريبة إلا
بعد مراجعة المصلحة وتأكيداً من صحة الاسترداد أو التسوية ،
وذلك خلال ستة أشهر من تاريخ تقديمه طلب الاسترداد أو التسوية .



الفصل الرابع التسجيل وإلغاء التسجيل

في هذا الفصل سيتم تناول الأحكام الخاصة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية التي وردت بقانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م وكذلك قانون الاجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠ وذلك من خلال العناصر التالية:

- التسجيل.
- إلغاء التسجيل.

١/٤ التسجيل

١/١/٤ الممول الملزم بالتسجيل:

تنص المادة رقم (١٦) من قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأنه: يتعين على كل شخص طبيعي أو اعتباري بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه، أن يتقدم الي المصلحة بطلب لتسجيل اسمه وبياناته علي النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، واما من تبلغ قيمة مبيعاته هذا المبلغ بعد تاريخ العمل بهذا القانون في اي سنة مالية او جزء منها فعليه ان يتقدم للمصلحة لتسجيل اسمه علي النحو المشار اليه، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

وعلي كل مستورد لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار او مصدر او وكيل توزيع ان يسجل نفسه لدي المصلحة مهما كان حجم معاملاته.

كذلك تنص المادة (٢٥) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأن: يلتزم كل ممول أو مكلف بأن يتقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة بطلب للتسجيل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو من تاريخ

الخضوع للضريبة على القيمة المضافة ، بحسب الأحوال ، ويقدم هذا الطالب على النموذج المعد لهذا الغرض يدوياً أو بأي وسيلة إلكترونية لها الحجية في الإثبات قانوناً ، مُرفقاً به المستندات اللازمة والتي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وفى حال عدم تقديم الممول أو المكلف طلب التسجيل المشار إليه ، تقوم المأمورية بتسجيله بناء على ما يتوافر لديها من بيانات أو معلومات ، مع إخطاره بالتسجيل خلال خمسة أيام عمل وذلك مع عدم الإخلال بالمسئولية الجنائية . ويلتزم غير المكلفين ممن لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل المقرر قانوناً بالتسجيل على المنظومة الإلكترونية بالمصلحة مقابل رسم سنوي يحدده وزير المالية بما لا يتجاوز خمسمائة جنيه ، ويتوقف تحصيل هذا الرسم عند بلوغ حد التسجيل .

هذا ويقصد بالمكاف كل شخص طبيعي أو معنوي مكاف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً ، أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه فى القانون ر قم ٦٧ لسنة ٢٠١٦م، وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته .
أما المسجل هو المكاف الذى تم تسجيله بالفعل لدى مصلحة الضرائب المصرية ليتولى تحصيل الضريبة وتوريدها إلى المصلحة وفقاً للقواعد والإجراءات المنظمة لها .

٢/١/٤ رقم التسجيل الضريبي:

تنص المادة (٢٦) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأن: تُخصص المصلحة لكل ممول أو مكاف رقم تسجيل ضريبي موحدًا لجميع أنواع الضرائب الخاضع لها ، وتلتزم كل من المصلحة والممول أو المكلف والجهات والمنشآت الأخرى باستخدامه في جميع التعاملات ، ويتم إثباته على جميع الإخطارات والسجلات والمستندات والفواتير وأي مكاتبات أخرى .

٣/١/٤ البطاقة الضريبية:

تنص المادة (٢٧) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأن: تلتزم مأمورية الضرائب المختصة بإصدار بطاقة ضريبية للممول المسجل خلال خمسة أيام عمل من تاريخ طلب استخراج البطاقة على النموذج المعد لهذا الغرض ، كما يجب عليها منح المكلفين المسجلين لديها شهادة تفيد تسجيلهم خلال خمسة أيام عمل من تاريخ التسجيل ، وتكون مدة سريان البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل خمس سنوات من تاريخ إصدارها ، ويحق للممول أو المكلف حال انتهاء مدة سريانها أو فقدها أو تلفها طلب تجديدها أو استخراج بدل فاقد أو تالف لها ، بحسب الأحوال ، وذلك على النموذج المعد لهذا الغرض . ولا يجوز لأي جهة حكومية أو غير حكومية التعامل مع الممول أو المكلف إلا من خلال البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل ، بحسب الأحوال ، على أن تكون البطاقة الضريبية ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده .

٥/١/٤ الاخطار بتحديث البيانات:

تنص المادة (٢٨) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأن: يلتزم الممول أو المكلف بالإخطار بأي تغييرات تحدث على البيانات السابق تقديمها عند التسجيل وفقاً للمادة (٢٥) من هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير ، ويقع عبء الإخطار في حالة وفاة الممول أو المكلف على ورثته خلال ستين يوماً من تاريخ الوفاة .

٦/١/٤ حالات التسجيل:

باستقراء المادتين رقم (٤ ، ٥) والمواد من (١٦ : ١٨) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، يتضح أنه يوجد خمس حالات متعلقة بالتسجيل هي:

أولاً- احتفاظ بعض المسجلين بأرقام تسجيلهم:

أي احتفاظ المسجل الحالي بمصلحه الضرائب على المبيعات بموجب القانون ١١ لسنة ١٩٩١م (الذي تم إلغائه) برقم تسجيله وذلك

في حالة بلوغ قيمه مبيعاته أو تجاوزها حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون، وكذلك كل منتج أو مستورد لسلعة من سلع الجدول المرافق لقانون الضريبة العامة على المبيعات يحتفظ برقم تسجيله إذا ما أدرجت ذات السلعة بالجدول المرافق لهذا القانون مهما كان حجم معاملاته.

ثانيا- استحداث مسجلين جدد:

أي يتعين على كل شخص طبيعي أو اعتباري بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال الاثني عشر شهرا السابقة على تاريخ العمل بهذا القانون مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه أن يتقدم بطلب للتسجيل خلال ثلاثين يوما من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل، وذلك من خلال نموذج طلب التسجيل المعد لهذا الغرض، ولا يسري الالتزام بالتسجيل على الشخص الطبيعي الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة إذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

- أما بالنسبة للمستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بقصد الاتجار يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته.

- المصدر ووكيل التوزيع الذي يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أو معفاة منها فإنه يتعين عليه أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم معاملاته.

وكذلك ألزم المشرع كل منتج أو مستورد لسلعة أو مؤدى لخدمة من الخدمات المنصوص عليها في الجدول المرفق لهذا القانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما بلغت حجم مبيعاته أو إنتاجه.

وكذلك ألزم المشرع كل من يزاول مهنة حرة مثل المحاسب القانوني والمحامي والمهندس الحر... الخ أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما بلغت حجم معاملاته.

وفي حالة عدم تقدم المكلف للمصلحة للتسجيل يعد مسجلا بحكم القانون وتسري عليه أحكامه من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته من السلع أو الخدمات حد التسجيل، ويجوز بقرار من الوزير تعديل حد التسجيل المشار إليه.

ومما سبق يتضح أن المخاطبين بالتسجيل في ظل قانون الضريبة على القيمة المضافة هم الفئات التالية:

- ١- المنتج لسلعة أو مؤدى لخدمة خاضعة للضريبة وبلغت قيمة مبيعاته حد التسجيل الوارد بالقانون.
- ٢- المنتج لسلعة من سلع الجدول أو المؤدى لخدمة من الخدمات الواردة به مهما كان حجم تعاملاته.
- ٣- المستورد لسلعة من سلع الجدول أو المؤدى لخدمة من الخدمات الواردة به مهما كان حجم تعاملاته.
- ٤- التاجر الذي يمارس عمله في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أو تلك التى تدرج في البند ثانيا من سلع وخدمات الجدول ويبلغ حجم أعماله حد التسجيل أو جاوزها.
- ٥- المستورد لسلع أو خدمات خاضعة للضريبة بقصد الاتجار مهما كان حجم تعاملاته.
- ٦- المصدر مهما كان حجم تعاملاته.
- ٧- وكيل التوزيع مهما كان حجم تعاملاته.
- ٨- مزاول المهن الحرة مهما كان حجم معاملاته.

ثالثا- التسجيل الإلزامي (التسجيل بقوة القانون):

وفقا لنص الفقرة الرابعة من المادة (١٦) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ انه في حالة عدم انصياح المكلف لأحكام القانون والتقدم للتسجيل يعد مسجلا بحكم القانون من تاريخ بلوغ قيمة مبيعاته حد التسجيل، مع اعتباره متهربا من الضريبة وفقا لأحكام المادة (٦٨) من هذا القانون البند رقم (١).

رابعا - وجوب تسجيل ممثل أو وكيل الشخص غير المقيم:

وفقاً لأحكام المادة (١٧) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ يتعين على كل شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة يقوم ببيع سلع أو توريد خدمات خاضعة للضريبة لغير مسجل داخل مصر ولا يمارس نشاطا في مقر ثابت بمصر أن يعين ممثلا أو وكيفا عنه يضطلع بكافة التزامات المكلف القانونية بما فى ذلك التسجيل وسداد الضريبة والضريبة

الإضافية والغرامات المفروضة بموجب أحكام هذا القانون.دون اخلال يحقه في الرجوع على الشخص غير المقيم.

خامسا- التسجيل الاختياري:

تنص المادة (١٨) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأنه يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ حد التسجيل ان يتقدم الي المصلحة لتسجيل اسمه وبياناته طبقا للشروط والأوضاع والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية ويعتبر في حالة التسجيل من المكلفين المخاطبين بأحكام هذا القانون.

كذلك تنص المادة (٢٥) من القانون ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بأن يلتزم غير المكلفين ممن لم تبلغ مبيعاتهم حد التسجيل المقرر قانوناً بالتسجيل على المنظومة الإلكترونية بالمصلحة مقابل رسم سنوي يحدده وزير المالية بما لا يتجاوز خمسمائة جنيه ، ويتوقف تحصيل هذا الرسم عند بلوغ حد التسجيل .

٢/٤ إلغاء التسجيل

تنص المادة (٢١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأنه "يجوز لرئيس المصلحة أن يلغي التسجيل في الحالات والشروط التي تحددها اللائحة التنفيذية". وقد نصت المادة ٢٥ من اللائحة من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه يجوز لرئيس المصلحة أن يلغي التسجيل في الحالات الآتية:

- ١- اذا فقد المسجل احد شروط التسجيل.
 - ٢- اذا ثبت لدي المصلحة ان تسجيل المكلف تم علي خلاف الحقيقة.
 - ٣- اذا طلب المسجل ذلك.
 - ٤- اذا توقف المسجل عن ممارسة النشاط.
- وعلي المصلحة ان تخطر المسجل بالغاء تسجيله بخطاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول علي النموذج رقم (٥ ض.ق.م.)
وعلي المسجل الاحتفاظ بنموذج الغاء التسجيل وبجميع الدفاتر والسجلات وصور الفواتير الخاصة بالضريبة لمدة ٥ سنوات من تاريخ الاخطار بالغاء التسجيل.

الفصل الخامس

خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

فى هذا الفصل سيتم تناول العناصر التالية:

- خصم الضريبة على القيمة المضافة.
- الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة.
- رد الضريبة على القيمة المضافة.

١/٥ خصم الضريبة على القيمة المضافة

تنص المادة (٢٢) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ بأنه يسمح: "للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية".

وفي ضوء نص المادة السابق فإن هذا الجزء سيتناول العناصر التالية:

- أهداف الخصم الضريبي.
- خصم الضريبة على مردودات المبيعات .
- خصم الضريبة على المدخلات والمشتريات.
- خصم الضريبة فى حالة تعديل القيمة.
- خصم الضريبة على الصادرات.
- خصم الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة فى الإنتاج.
- الحالات التى لا يسرى فيها الخصم الضريبي.

١/١/٥ أهداف الخصم الضريبي:

هدف المشرع الضريبي المصرى من تطبيق نظام الخصم الضريبي إلى تحقيق الأهداف التالية:

أ - الأخذ بنظام الضريبة على القيمة المضافة تمشياً مع النظم الضريبية الحديثة.

ب- توفير السيولة النقدية للدولة عند كل مرحلة من مراحل تداول السلع (من بائع لآخر).

ج- تقليل التهرب الضريبي، فإذا تهرب أحد المسجلين من الضريبة، فتكون الضريبة المتهرب منها هي الضريبة على القيمة المضافة فقط وليس إجمالي الضريبة على السلعة.

د - يعتبر الخصم الضريبة أداة رقابية فمبيعات أحد المسجلين تمثل مشتريات للآخر، فالمسجل يذكر قيمة مشترياته بدقة حتى يستطيع خصم ما سبق سداده من ضريبة مبيعاته وهذا يكشف بعض المسجلين الذين لا يكشفون عن رقم مبيعاتهم الحقيقية.

هـ- عدم تكرار حساب الضريبة على السلعة وذلك بالسماح بخصم الضريبة المسددة في مرحلة سابقة .

٢/١/٥ خصم الضريبة على مردودات المبيعات:

يسمح للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق تحميله من ضريبة على مردودات مبيعاته من تلك السلع وفقاً للشروط والأوضاع التالية:

- أ - ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة.
- ب- أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وتم قيدها في دفاتر وسجلات المسجل وكذلك تم رد قيمتها إلى المشتري بما فيها الضريبة أو تعليتها لحسابه بدفاتر المسجل.
- ج- أن يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري .

٣/١/٥ خصم الضريبة على المدخلات والمشتريات :

الضريبة على المدخلات هي ضريبة القيمة المضافة السابق تحميلها على السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة، أما الضريبة على المشتريات بغرض الاتجار فهي ضريبة القيمة المضافة

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

السابق تحميلها على السلع المباعة من المنتج إلى تاجر الجملة أو تاجر التجزئة، أو من تاجر الجملة إلى تاجر التجزئة أو المباعة بين التجار وبعضهم البعض.

وأوصت المادة (٢٢) من القانون بأنه يسمح للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق تحميله من ضريبة على مدخلاته أو مشترياته بغرض الاتجار والتي تم بيعها بمعرفته في كل مرحلة من مراحل توزيعها، (شرط حيازته لفواتير ضريبية بتلك المبالغ) ، وتلك الضريبة القابلة للخصم هي :

أ - ما سبق سداده من الضريبة على المدخلات من السلع والخدمات اذا كانت جميع مبيعاته خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة.

ب- المشتريات بغرضالاتجار.

ج- ما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية وايصال السداد بالجمارك.

د- إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار ، تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنقاذها .

هـ - إذا كانت بعض مبيعات المسجل من السلع والخدمات خاضعة للضريبة وبعضها معفي او خاضع لضريبة الجدول فقط - خلال الفترة الضريبية ، فيتم الخصم على الوجه التالي :

١- يخصم إجمالي الضريبة على المدخلات المتعلقة ببيع السلعة او اداء الخدمة الخاضعة للضريبة فقط سواء تمت عملية البيع في الفترة الضريبية أو بعدها .

٢- لا تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في المبيعات المعفاة من الضريبة او التي تخضع لضريبة الجدول فقط سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية او بعدها.

٣- تخصم الضريبة على المدخلات التي تستخدم في مبيعات بعضها

- خاضع للضريبة وبعضها معفى او خاضع لضريبة الجدول فقط طبقاً لنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات .
- يحرر البائع إشعار إضافة على مدخلات السلع المعفاة فى البندين (٢، ٣ بعاليه) إذا قام بخصمهما فى إقرارات سابقة .
 - بالنسبة للسلع والخدمات التي تخضع للضريبة وضريبة الجدول فيتم خصم الضريبة السابق تحميلها علي المدخلات من ضريبة القيمة المضافة دون ضريبة الجدول .
 - هـ- وفقاً لنص المادة (٢٢) من القانون، فإن خصم الضريبة لا يسرى على ضريبة الجدول سواء علي سلع اوخدمات خاضعة بذاتها او تستخدم كمدخلات في سلع او خدمات خضعة للضريبة، كذلك لا يسرى الخصم على ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

مثال:

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المنتجين لصناعة الحلويات خلال شهر يناير ٢٠٢٣ .

أولاً: بلغت ضريبة القيمة المضافة المسددة عن مدخلاته كالتالى:

- ٥٠٠٠٠ ج بواقع ١٤% عن مشترياته من المواد الخام.
- ٢٢٠ ج عن مشتريات قدرها ١٠٠٠٠ ج قوى محرك (سولار وديزل) وهو احدى السلع الواردة بالجدول المرافق للقانون.

ثانياً: تم استخدام ٦٠% فقط من المواد الخام في الإنتاج، أما القوى المحركة فقد تم استخدامها بالكامل في الإنتاج.

ثالثاً: بلغت المبيعات خلال الشهر ٤٠٠٠٠٠ ج علماً بأن ضريبة القيمة المضافة ١٤% .

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المنتج.

الحل

حساب الضريبة المسددة:

- عن مشترياته من المواد الخام:
- قابله للخصم = ٥٠٠٠٠ × ٦٠% = ٣٠٠٠٠ ج.
- غير قابله للخصم = ٥٠٠٠٠ × ٤٠% = ٢٠٠٠٠ ج (لم تستخدم بعد

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردّها

في الإنتاج)

- عن مشترياته للقوى المحركة إحدى السلع الواردة بالجدول:

- غير قابلة للخصم = ٢٢٠ ج

- حساب الضريبة المحصلة عند البيع:

- الضريبة = $٤٠٠٠٠٠ \times ١٤\%$ = ٥٦٠٠٠ ج

- حساب الضريبة المستحقة على المنتج:

- الضريبة المستحقة = المحصلة - المسددة القابلة للخصم

= ٢٦٠٠٠ ج = ٣٠٠٠٠ - ٥٦٠٠٠

٤/١/٥ خصم الضريبة في حالة تعديل القيمة:

إذا نتج عن المعاملات فيما بين مسجل ومسجل آخر تعديل بالزيادة أو النقص في قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة ، وذلك بعد تقديم الإقرار الضريبي فإنه يتبع ما يلي:

أولاً: إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالزيادة، فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي لهذا الواقعة على النحو التالي:

أ - بالنسبة للبائع عليه إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

ب- بالنسبة للمشتري عليه خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات أو المشتريات السابق تحميلها بالضريبة .

ثانياً: إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص، فعلى كل من البائع والمشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة وذلك على النحو التالي:

أ - بالنسبة للبائع عليه خصم النقص من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره .

ب- بالنسبة للمشتري عليه إضافة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

- ويراعى بالنسبة لما سبق الشروط التالية:
- أن تكون إشعارات الخصم أو الإضافة مؤرخة وتحمل أرقاماً متسلسلة، وأن يكون مدوناً بها، اسم البائع وعنوانه ورقم تسجيله واسم المشتري وعنوانه ورقم الفاتورة الضريبية الأصلية وتاريخها، وكذلك كافة البيانات المتعلقة بتنزيل أو زيادة الثمن مع بيان منفصل بقيمة الضريبة المستنزلة أو المضافة.
 - أن يكون لدى المشتري دليل كتابي يؤيد حدوث التنزيل في الثمن.

مثال:

خلال شهر يناير ٢٠٢٣ باع المسجل (س) إلى المسجل (ص) سلعة ما وأصدر فاتورة ضريبية موضحاً بها ما يلي:

بيان	الكمية	سعر الوحدة	إجمالي القيمة
شاشة تليفزيون ملون ٣٢ بوصة ماركة توشيبا	١٠٠	٢٠٠٠	٢٠٠٠٠٠
ضريبة القيمة المضافة ١٤%			٢٨٠٠٠
المطلوب سداده			٢٢٨٠٠٠

وعند تقديم المسجل (س) لإقراره عن شهر يناير اكتشف أن هناك خطأ في سعر بيع الوحدة، ففرض أن:

- السعر الصحيح لبيع الوحدة هو ٢١٠٠ جنيه.
- السعر الصحيح لبيع الوحدة هو ١٩٥٠ جنيه

المطلوب:

بيان أثر ما سبق على دفاتر كل من البائع س والمشتري ص

الحل

الافتراض الأول: السعر الصحيح لبيع الوحدة هو ٢١٠٠ جنيه
أولاً: الأثر على دفاتر البائع (س)
 أ - يقوم البائع (س) بتحرير إشعار إضافة كالتالي:

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردھا

إشعار إضافة	
اسم المسجل:	رقم التسجيل:
اسم المشتري:	عنوانه:
رقم فاتورة البيع الأصلية وتاريخها	
تاريخ إشعار الإضافة	
قيمة الفاتورة الخطأ (غير شاملة الضريبة) ج ٢٠٠٠٠٠	
قيمة الفاتورة الصحيحة (غير شاملة الضريبة) ج ٢١٠٠٠٠	
الفرق بين الفاتورتين ج ١٠٠٠٠	
قيمة الضريبة المستحقة على الفرق =	
ج ١٤٠٠	$= 10000 \times 14\%$
أسباب التعديل:	
.....	
.....	

ب- يقوم البائع (س) بإرسال صورة من إشعار الإضافة إلى المشتري (ص)، ويقوم بإجراء التعديل اللازم في إقراره الضريبي عن شهر يناير وإضافة فرق الضريبة إلى إجمالي الضريبة المستحقة للمصلحة.

ج- قيود اليومية في دفاتر البائع س

- عند واقعة البيع:

٢٢٨٠٠٠ من ح/ مدينون (ص)

إلى مذكورين

ح/ المبيعات ٢٠٠٠٠٠

ح/ مصلحة الضرائب ٢٨٠٠٠

- عند التعديل:

١١٤٠٠ من ح/ مدينون (ص)

إلى مذكورين

ح/ المبيعات ١٠٠٠٠

ح/ مصلحة الضرائب ١٤٠٠

د - حسابات الأستاذ بدفاتر البائع (س):

ح/ مدينون (ص)

إلى مذكورين	٢٢٨٠٠٠	إلى مذكورين	٢٣٩٤٠٠
إلى مذكورين	١١٤٠٠	رصيد مرحل	٢٣٩٤٠٠
	٢٣٩٤٠٠		٢٣٩٤٠٠

مع ملاحظة أن رصيد ح/ المدينون (ص) وقدره ٢٣٩٤٠٠ جنيه يتكون من شقين، الشق الأول وهو المبيعات ٢١٠٠٠٠ جنيه، والشق الثاني وهو ضريبة القيمة المضافة ٢٩٤٠٠ جنيه.

ح/ المبيعات

رصيد مرحل	٢١٠٠٠٠	من ح/ مدينون (ص)	٢٠٠٠٠٠
	٢١٠٠٠٠	من ح/ مدينون (ص)	١٠٠٠٠
	٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠

ح/ جارى مصلحة الضرائب

رصيد مرحل	٢٩٤٠٠	من ح/ مدينون (ص)	٢٨٠٠٠
	٢٩٤٠٠	من ح/ مدينون (ص)	١٤٠٠
	٢٩٤٠٠		٢٩٤٠٠

ثانياً: الأثر على دفاتر المشتري (ص)

أ - قيود اليومية بدفاتر المشتري (ص)

- عند واقعة الشراء.

من مذكورين

ح/ المشتريات ٢٠٠٠٠٠

ح/ جارى مصلحة الضرائب ٢٨٠٠٠

إلى ح/ دائنون (س) ٢٢٨٤٠٠

- عند وصول إشعار الإضافة من البائع (س)

من مذكورين

ح/ المشتريات ١٠٠٠٠

ح/ جارى مصلحة الضرائب ١٤٠٠

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

١١٤٠٠ إلى ح/ دائنون (س)

ب- حسابات الأستاذ بدفاتر المشتري (ص):

ح/ دائنون (س)

من مذكورين	٢٢٨٠٠٠	رصيد مرحل	٢٣٩٤٠٠
من مذكورين	١١٤٠٠		
	٢٣٩٤٠٠		٢٣٩٤٠٠

مع ملاحظة أن رصيد ح/ الدائنون (س) وقدره ٢٣٩٤٠٠ جنيه يتكون من شقين: الشق الأول وهو المشتريات ٢١٠٠٠٠٠ جنيه والشق الثاني وهو ضريبة القيمة المضافة ٢٩٤٠٠ جنيه.

ح/ المشتريات

رصيد مرحل	٢١٠٠٠٠	إلى ح/ دائنون (س)	٢٠٠٠٠٠
		إلى ح/ دائنون (س)	١٠٠٠٠
	٢١٠٠٠٠		٢١٠٠٠٠

ح/ جارى مصلحة الضرائب

رصيد مرحل	٢٩٤٠٠	إلى ح/ دائنون (س)	٢٨٠٠٠
		إلى ح/ دائنون (ص)	١٤٠٠
	٢٩٤٠٠		٢٩٤٠٠

الافتراض الثاني: السعر الصحيح لبيع الوحدة هو ١٩٤٠ جنيه

أولاً: الأثر فى دفاتر البائع (س)

أ - يقوم البائع (س) بتحرير إشعار خصم كالتالى:

إشعار خصم	
اسم المسجل:	رقم التسجيل:
اسم المشتري:	عنوانه:
رقم فاتورة البيع الأصلية وتاريخها:	
تاريخ إشعار الخصم:	
قيمة الفاتورة خطأ (غير شاملة الضريبة)	ج ٢٠٠٠٠٠

ج	١٩٤٠٠٠	قيمة الفاتورة الصحيحة (غير شاملة الضريبة)
ج	٦٠٠٠	الفرق بين الفاتورتين
ج	$٨٤٠ = ١٤\% \times ٦٠٠٠ =$	قيمة الضريبة المستحقة على الفرق =
أسباب التعديل:		
.....		

ب- يقوم البائع (س) بإرسال صورة من إشعار الخصم إلى المشتري (ص) ويقوم بإجراء التعديل اللازم في إقراره الضريبي عن شهر يناير وخصم فرق الضريبة من إجمالي الضريبة المستحقة للمصلحة مع سداد هذا الفرق إلى المشتري (ص).

ج- قيود اليومية في دفاتر البائع (س):

- عند واقعة البيع:	
من ح/ مدينون (ص)	٢٢٨٠٠٠
إلى مذكورين	
ح/ المبيعات	٢٠٠٠٠
ح/ جارى مصلحة الضرائب	٢٨٠٠٠
- عند التعديل	
من مذكورين	
ح/ المبيعات	٦٠٠٠
ح/ جارى مصلحة الضرائب	٨٤٠
إلى ح/ مدينون (ص)	٦٨٤٠

د - حسابات الأستاذ بدفاتر البائع (س)

ح/ مدينون (ص)

من مذكورين	٦٨٤٠	إلى مذكورين	٢٢٨٠٠٠
رصيد مرحل	٢٢١١٦٠		
	٢٢٨٠٠٠		٢٢٨٠٠٠

مع ملاحظة أن رصيد ح/ المدينون (ص) يتكون من شقين: الشق الأول وهو المبيعات ١٩٤٠٠٠ جنيه والشق الثانى هو ضريبة القيمة المضافة ٢٧١٦٠ جنيه.

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردھا

ح/ المبيعات

من ح/ مدينون (ص)	٢٠٠٠٠٠	إلى ح/ مدينون (ص)	٦٠٠٠
		رصيد مرحل	١٩٤٠٠٠
	٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠

ح/ جاری مصلحة الضرائب

من ح/ مدينون (ص)	٢٨٠٠٠	إلى ح/ مدينون (ص)	٨٤٠
		رصيد مرحل	٢٧١٦٠
	٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠

ثانيا: الأثر في دفاتر المشتري (ص):

أ - قيود اليومية بدفاتر المشتري (ص):
- عند واقعة الشراء:

من مذكورين	
ح/ المشتريات	٢٠٠٠٠٠
ح/ جاری مصلحة الضرائب	٢٨٠٠٠
إلى ح/ دائنون (س)	٢٢٨٠٠٠
- عند وصول إشعار الخصم من البائع (س):	
من ح/ دائنون (ص)	٦٨٤٠
إلى مذكورين	
ح/ المشتريات	٦٠٠٠
ح/ جاری مصلحة الضرائب	٨٤٠

ب- حسابات الأستاذ بدفاتر المشتري (ص):

ح/ دائنون (س)

من مذكورين	٢٢٨٠٠٠	إلى مذكورين	٦٨٤٠
		رصيد مرحل	٢٢١١٦٠
	٢٢٨٠٠٠		٢٢٨٠٠٠

يلاحظ أن رصيد الدائنون يتكون من شقين: الشق الأول وهو المشتريات

١٩٤٠٠٠ ج والشق الثانى هو ضريبة القيمة المضافة ٢٧١٦٠ ج
ح/ المشتريات

٢٠٠٠٠٠	إلى ح/ دائنون (س)	٦٠٠٠	من ح/ دائنون (س)
		١٩٤٠٠٠	رصيد مرحل
٢٠٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	

ح/ جارى مصلحة الضرائب

٢٨٠٠٠	إلى ح/ دائنون (س)	٨٤٠	من ح/ دائنون (س)
		٢٧٩٦٠	رصيد مرحل
٢٨٠٠٠		٢٨٠٠٠	

٥/١/٥ خصم الضريبة على الصادرات:

وفقا للمادة (٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م تخضع الصادرات للخارج للضريبة على القيمة المضافة بسعر "صفر"، وفى نفس الوقت سمح المشرع للمصدر بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات المنتج المصدر. وفى حالة زيادة مقدار الضريبة المستحقة الرد للمسجل نتيجة التصدير عن الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال نفس الفترة الضريبية، فله أن يطلب من مصلحة الضرائب برد الفرق بين مستحقته قبل المصلحة من الخصم الضريبي على مشترياته أو مدخلاته فى السلع المصدرة ، وبين الضريبة المستحقة للمصلحة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدم عنها إقراره الشهرى.

وبالنسبة للمنتج الصناعى المسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير فقط، فإنه يطلب من المصلحة رد الضريبة السابق تحميلها على قيمة مدخلات إنتاجه المصدر أو مشترياته بغرض التصدير فى حدود إقراره. وفى كل الأحوال على المصلحة رد الفروق المشار إليها فى موعد غايته ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب.

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

٦/١/٥ خصم الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج:

وفقاً للمادة (٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م تخضع الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج للضريبة على القيمة المضافة وفي نفس الوقت سمح المشرع بسعر ٥% فيما عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب للمسجل بخصم الضريبة السابق سدادها على هذه الآلات والمعدات ولكن بالشروط التالية:

أ- يسمح للمسجل فقط بخصم الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات وبالتالي لا يجوز لغير المسجل خصم أو رد هذه الضريبة.

ب- يقتصر فقط خصم الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة، وبالتالي لا يجوز خصمها أو ردها في حالة الاستخدام في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها.

ج- غير مسموح بخصم الضريبة السابق سدادها على سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب أو الأجزاء وقطع الغيار الداخلة في تكوينها إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

د- يكون خصم الضريبة السابق سدادها في حدود المستحق من الضريبة على الفترة، ويحق للمسجل طلب رد الباقي من مصلحة الضرائب على ان يتم رد الضريبة خلال ٤٥ يوم يوماً من تاريخ تقديم الطلب المؤيد بالمستندات.

٧/١/٥ الحالات التي لا يسرى فيها الخصم الضريبي:

طبقاً للمادة (٢٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م وتعليمات مصلحة الضرائب المصرية، فإن الخصم الضريبي لا يسرى على الحالات التالية:

أ - السلع والمواد المشتراة من غير المسجل.

ب- السلع والمواد الوسيطة المعفاة من الضريبة لعدم تحميلها بالضريبة.

ج- السلع والمواد الوسيطة (الخاضعة للضريبة) التي تدخل في إنتاج أو

بيع سلع معفاة من الضريبة.

هـ- السلع والخامات التي يقوم المسجل بالتصرف فيها بحالتها، سواء بالتنازل

للغير أو استخدامها استخداماً شخصياً في غير الإنتاج.

و- السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون.

ز - السلع المشتراة بغرض الاستخدام وليس بغرض إدخالها في الإنتاج الخاضع للضريبة مثل الأدوات المكتبية، والمواد والسلع المعاونة، وقطع الغيار... الخ.

ح - الخامات والمواد الأولية التي يشتريها المسجل بغرض تصنيعها للغير، فالخصم الضريبي من حق مالك السلعة فقط.

ط- ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

ي- السلع والخدمات المعفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

٢/٥ الإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة

تناولت المواد (٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦، ٢٧، ٢٨، ٢٩) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م الأحكام الخاصة بالإعفاء من الضريبة على القيمة المضافة، ومن استقراء هذه المواد يمكن تقسيم الإعفاءات من الضريبة على القيمة المضافة إلى ما يلي:

١- الإعفاءات لأغراض دبلوماسية.

٢- الإعفاءات السلعية.

٣- إعفاءات السلع الطبيعية من الأرض.

٤- إعفاءات خدمات التعليم.

٥- إعفاء الخدمات المالية والمصرفية.

٦- إعفاءات وسائل وخدمات النقل.

٧- إعفاءات الخدمات الصحية والبيئية.

٨- إعفاءات الخدمات الثقافية.

٩- إعفاءات لأغراض الدفاع والأمن القومي.

١٠- إعفاءات متنوعة.

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردّها

١/٢/٥ الإعفاءات لأغراض دبلوماسية:

طبقاً لنص المادة (٢٣) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م فإنه يعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وفي حدود هذه المعاملة ووفقاً لبيانات وزارة الخارجية ما يلي:

أ - ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين ، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

ب- ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضيات والقنصليات للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة وبالنسبة للسيارات فإنه لا يجوز أن يزيد عدد السيارات التي يتناولها الإعفاء عن (البنتين أ، ب):

- سيارة واحدة للاستعمال الشخصي.
 - خمس سيارات للاستعمال الرسمي للسفارة أو المفوضية.
 - سيارتين للاستعمال الرسمي للقنصلية.
 - يجوز لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.
 - ج- ما يستورد للاستعمال الشخصي بشرط المعاينة من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية، وكذلك سيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (أ) من هذه المادة .
- وطبقاً لنص المادة (٢٥) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م فإنه يجوز بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

٢/٢/٥ الإعفاءات السلعية:

١- ألبان الأطفال، وألبان ومنتجات صناعة الألبان، والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره.

٢- محضرات أغذية الأطفال.

- ٣- البيض عدا المبستر
 - ٤- الشاي والسكر والبن.
 - ٥- منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
 - ٦- الخبز بجميع أنواعه.
 - ٧- المكرونة عدا المكرونة التي يدخل في صناعتها السيمولين.
 - ٨- الحيوانات والطيور الحية أو المذبوحة الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
 - ٩- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من اللحوم.
 - ١٠- الأسماك والكائنات المائية الطازجة أو المبردة أو المجمدة.
 - ١١- محضرات وأصناف محفوظة أو مصنعة أو مجهزة من الأسماك والرنجة المدخنة فيما عدا الكافيار وأبداله وباقي أنواع الأسماك المدخنة.
 - ١٢- المنتجات الزراعية التي تباع بحالتها الطبيعية بما فيها البذور والتقاوي والشتلات عدا التبغ.
 - ١٣- الحلوة الطحينية والطحينة والعسل الأسود وعسل النحل.
 - ١٤- الخضر والفواكه المصنعة محلياً عدا البطاطس والعصائر ومركزاتها.
 - ١٥- البقول والحبوب وملح الطعام والتوابل المصنعة.
 - ١٦- المأكولات التي تصنع أو تباع للمستهلك النهائي مباشرة من خلال المطاعم والمحال غير السياحية التي تتوفر فيها الاشتراطات التي يصدر بتحديدتها قرار من وزير المالية.
 - ١٧- تنقية أو تحلية أو توزيع المياه عدا المياه المعبأة.
 - ١٧ مكرر- أغذية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسماك الزينة.
- ٣/٢/٥ إعفاءات السلع الطبيعية من الأرض:
- ١٨- البترول الخام.

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردّها

- ١٩- الغاز الطبيعي وغاز البوتلين (البوتاجاز).
 - ٢٠- المواد الطبيعية بما فيها منتجات المناجم والمحاجر بحالتها الطبيعية.
 - ٢١- الذهب الخام والفضة الخام.
 - ٢٢- إنتاج أو نقل أو بيع أو توزيع التيار الكهربائي
 - ٢٣- بقايا ونفايات صناعة الأغذية ونفايات الورق
 - ٢٤- بيع وتأجير الأراضي الفضاء والأراضي الزراعية والمباني والوحدات السكنية وغير السكنية.
 - ٢٥- خدمات استزراع واستنبات ورعاية الأراضي والمحاصيل، وعمليات الحصاد وتوريد العمالة الزراعية.
- ٤/٢/٥ إعفاءات خدمات التعليم:**
- ٢٦- ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
 - ٢٧- الكراسات والكشاكيل والكتب والمذكرات التعليمية والصحف والمجلات.
 - ٢٨- الخدمات التعليمية التي يقوم بها الأقسام والمدارس والمعاهد والكليات والجامعات .
- ٥/٢/٥ إعفاءات الخدمات المالية والمصرفية:**
- ١- الطوابع البريدية والمالية.
 - ٢- النقود الورقية والمعدنية المتداولة والعملات التذكارية.
 - ٣- العمليات المصرفية التي يقتصر مباشرتها قانونا على البنوك .
 - ٤- بيع وشراء العملة بشركات الصرافة والبنوك.
 - ٥- خدمات صندوق توفير البريد المصرفية.
 - ٦- الخدمات المالية غير المصرفية الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة العامة للرقابة المالية.
 - ٧- خدمات التأمين وإعادة التأمين.
- ٦/٢/٥ إعفاءات وسائل وخدمات النقل:**
- ١- سفن أعالي البحار .

٢- الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها، وكذلك الخدمات التى تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية .

٣ - خدمات النقل البرى للأشخاص بما فى ذلك النقل الذى يتم بواسطة سيارات الأجرة عدا خدمات النقل السياحى والنقل المكيف بين المحافظات وتأجير السيارات الملاكى.

٤ - النقل المائى الداخلى غير السياحى للأشخاص، والنقل الجوى للأشخاص.

٧/٢/٥ إعفاءات الخدمات الصحية والبيئية:

١- مقاعد ذات عجل وأجزاؤها وقطعها المنفصلة وأعضاء الجسم الصناعية وأجزاؤها وأجهزة تسجيل السمع للصم وأجزاؤها وغيرها من الأجهزة التى تلبس أو تحمل أو تزرع فى الجسم لتعويض نقص أو عجز أو عاهة وأجزائها ولوازمها وأجهزة الغسيل الكلوى وأجزائها ولوازمها بما فيها مرشحات الكلى الصناعية وحضانات الأطفال.

٢ - الخدمات الصحية فيما عدا عمليات التجميل والتخسيس لغير الأغراض الطبية.

٣- الأدوية والمواد الفعالة الداخلة فى إنتاجها (مستورد).

٨/٢/٥ إعفاءات الخدمات الثقافية:

١ - الخدمات التى تؤدى لإنشاء وصيانة دور العبادة، والخدمات المجانية التى تؤديها دور العبادة.

٢ - الخدمات المجانية التى يتم بثها من خلال الإذاعة والتلفزيون أو أى وسيلة أخرى.

٣ - خدمات الإنترنت الأراضى (تُعطى لمدة عام من تاريخ العمل بقانون الضريبة على القيمة المضافة) .

٤ - الخدمات المكتبية التى تقدم المكتبات العامة أو التابعة للمنشآت التعليمية أو للمركز البحثية أو الثقافية بكافة أنواعها.

٥ - خدمات المتاحف التى يصدر بها قرار من الوزير بناء على توصية من الوزير المختص.

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

- ٦ - الفنون التشكيلية، وأعمال التوليف والنشر الأدبي والفنى بأنواعه.
٧ - خدمات وكالات الأنباء.

٩/٢/٥ الإعفاءات لأغراض الدفاع والأمن القومي:

تنص المادة (٢٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م على أن تعفى من الضريبة على القيمة المضافة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية في هذا القانون اللازم لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومي، وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها.

١٠/٢/٥ إعفاءات متنوعة:

طبقاً لنص المادة (٢٦، ٢٧) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م يعفى من الضريبة السلع التالية:

أولاً: العينات التي تستهلك في أغراض التحليل بالمعامل .
ثانياً: الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية كالنياشين والمادليات والجوائز الرياضية والعلمية .

ثالثاً: المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها أو رفض قبولها وحصلت الضريبة عليها كاملة في حينها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

فأحياناً يتم استيراد رسالة من الخارج ويتم تحصيل ضريبة قيمة مضافة عنها، وبعد ذلك يكتشف المستورد وجود كمية تالفة، أو ناقصة فيقوم بطلب غيرها، عندئذ تعفى الكمية الواردة كبديل تالف أو كبديل ناقص من الضريبة باعتبار أنه سبق سداد الضريبة عنها بالكامل عند ورود الرسالة الأصلية بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

كذلك قد يقوم المستورد باستيراد رسالة من الخارج، ويتم تحصيل ضريبة قيمة مضافة عنها، وبعد ذلك يكتشف المستورد أن مشمول الرسالة غير مطلوب استيراده أو أنه غير مطابق للمواصفات، فيقوم برفض استلام الرسالة وإعادتها بالكامل إلى المصدر، ثم قام المصدر بإرسال رسالة أخرى بالمواصفات المطلوبة، فإنه في هذه الحالة تعفى الرسالة الثانية من الضريبة باعتبار أنه سبق سداد

الضريبة عنها بالكامل عند ورود الرسالة الأولى المرفوضة بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

رابعاً: الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج، من السلع المحلية أو الأجنبية الواردة معهم أو المشتراة من الأسواق أو المناطق الحرة، وتحدد قيمة الإعفاء من الضريبة بنفس قيمة الإعفاء الجمركي وفقاً لأحكام قانون الجمارك.

خامساً: الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج، ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك، ومن أمثلة ذلك السيارات التي يصطحبها أصحابها إلى الخارج ثم يعودون بها مرة أخرى، كذلك أجهزة التصوير وكاميرات الفيديو والتلفزيون التي تصطحبها الوفود الصحفية والإعلامية معها إلى الخارج ثم يعودون بها مرة أخرى.

سادساً: الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو هبات الإدارة المحلية.

سابعاً: ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

ثامناً: اشتراكات النقابات والهيئات الخاصة لقانون الهيئات الرياضية بما فيه النوادي الرياضية ومراكز الشباب التي تشرف عليها وزارة الشباب والرياضة، وكذلك اشتراكات الجمعيات الأهلية والاجتماعية التي تشرف عليها وزارة التضامن الاجتماعي.

تاسعاً: الخدمات الإعلانية.

٣/٥ رد الضريبة على القيمة المضافة.

تنص المادة (٣٠) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بأن:
"ترد الضريبة طبقاً للشروط والإجراءات وفي الحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، خلال خمسة وأربعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات في الحالات الآتية :-

١ - الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، بما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي تحددها اللائحة التنفيذية وذلك كله بشرط الا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

٢ - الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ .

٣ - الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية .

٤ - الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

وفي جميع الأحوال يجب ان يكون من بين المستندات الدالة على احقية المكلف في خصم الضريبة او ردها شهادة موقعة من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين تفيد ذلك".

من نص المادة السابق يتضح أن الممول يستفيد من رد الضريبة على القيمة المضافة في أربع حالات سيتم تناولها كالتالي:

١/٣/٥ رد الضريبة على الصادرات:

أخضعت المادة (٣) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م الصادرات بسعر "صفر" للضريبة على المبيعات، لذلك فإن المادة (٣٠) من القانون سمحت برد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها

للخارج سواء بحالتها أو باستخدامها كمدخلات فى إنتاج المخرجات المصدرة، وذلك فى موعد لا يجاوز خمسة وأربعون يوماً من تاريخ طلب استردادها.

وسوف يتم تناول رد الضريبة على الصادرات من خلال العناصر التالية:

أولاً: الحالات التى يتم فيها رد الضريبة من على الصادرات:

أ - إذا زادت مقدار الضريبة المستحقة للمسجل نتيجة التصدير عن الضريبة المستحقة للمصلحة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية، فله أن يطلب من المصلحة رد الفرق بين مستحقاته من الضريبة على مشترياته أو مدخلاته فى السلع المصدرة والضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدم عنها إقراره الشهرى.

ب- إذا كان نشاط المسجل يقتصر على التصدير فقط، فله أن يطلب من المصلحة رد الضريبة السابق تحميلها على قيمة مدخلات إنتاجه ومشترياته بغرض التصدير فى حدود إقراره .

و على المصلحة رد الفروق المشار إليها فى البندين السابقين فى موعد غايته ٤٥ يوماً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد .

ثانياً: شروط رد الضريبة على السلع المصدرة للخارج:

تتمثل الشروط التى يجب توافرها لرد الضريبة على السلع المصدرة للخارج، فيما يلى:

أ- يشترط تورده قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزى.

ب- مدة الرد للضريبة أقصاها خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم الطلب مؤيداً بالمستندات.

ج- أن تكون السلع قد تم شراؤها من مسجل وأن يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.

د- ألا تكون السلعة مستعملة.

ه- أن تكون السلع قد تم تصديرها بمعرفة مصلحة الجمارك .

و- أن يرفق طالب الرد مع طلب الاسترداد المستندات الدالة على التصدير والفاتورة الضريبية .

القسم الثاني : الفصل الخامس : خصم الضريبة على القيمة المضافة والإعفاء منها وردها

ز- فى جميع الأحوال لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التى كانت سارية وقت السداد وعلى ما يتم تصديره بالفعل.

٢/٣/٥ رد الضريبة التى حصلت بطريق الخطأ:

سمحت المادة (٣٠) من القانون يرد ضريبة القيمة المضافة التى تم تحصيلها بطريق الخطأ، وسوف يتم تناول ذلك من خلال العناصر التالية:
أولاً: الحالات التى تم فيها رد الضريبة التى حصلت عن طريق الخطأ :

أ - رد الضريبة على القيمة المضافة المحصلة خطأ على سلع محلية:
أحياناً قد يحدث خطأ عند تحصيل ضريبة القيمة المضافة على السلع المحلية، ومن هذه الأخطاء:
- خطأ فى فئة ضريبة القيمة المضافة المقررة على السلعة.
- خطأ فى القيمة التى تم حساب ضريبة القيمة المضافة على أساسها.

- خطأ فى خضوع نوع السلعة لضريبة القيمة المضافة.
ب- رد ضريبة القيمة المضافة المحصلة خطأ على سلع مستوردة:
إن مصلحة الجمارك هى الجهة المسؤولة عن تحصيل ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة عند مرحلة الإفراج الجمركى. وقد يحدث خطأ عند تحصيل ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة ومن هذه الأخطاء:

- خطأ فى تقدير القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة.
- خطأ فى البند الجمركى المقرر على السلعة المستوردة.
- خطأ متمثل فى تحصيل ضريبة على سلعة مستوردة معفاة من ضريبة القيمة المضافة.

وفى مثل الحالات السابقة يحق للمستورد المطالبة بالفروق المستحقة له نتيجة تحصيل الضريبة بقيمة أعلى من القيمة المستحقة التحصيل فعلاً والسابق توريدها للمصلحة عن طريق مصلحة الجمارك.

ج- رد الضريبة على القيمة المضافة المحصلة من جهات معفاة بطريق الخطأ:

في حالة قيام إحدى الجهات المعفاة بسداد ضريبة القيمة المضافة بطريق الخطأ فإنه يتقدم طالب رد الضريبة بطلب للمأمورية المختصة مرفقاً به المستندات التالية:

أ - شهادة الإعفاء معتمدة من الإدارة العامة للإعفاءات.

ب- الفواتير الدالة على سبق سداد الضريبة.

ج- أية مستندات أخرى يتطلبها الرد.

ثانياً: شروط رد ضريبة القيمة المضافة المحصلة بطريق الخطأ:

بينت المادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م الشروط الواجب توافرها لرد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ على سلع محلية أو سلع مستوردة، وتتمثل هذه الشروط فيما يلي:

أ - أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي للمأمورية المختصة موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ .

ب - يرفق بالطلب المستندات المؤيدة لتحصيل الضريبة بالخطأ .

ج - ترد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ في موعد غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم طلب الاسترداد.

٣/٣/٥ الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات:

وفقاً للمادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بأن يتم رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة على القيمة المضافة وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة، في هذه الحالة يستحق المسجل رد الضريبة السابق سدادها.

٤/٣/٥ الرصيد الدائن بإقرار المسجل:

وفقاً للمادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م يتم رد الرصيد الدائن بإقرار المسجل الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية دون أن يستنفذ.

الفصل السادس تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها

باستقراء المواد (٣١، ٣٢، ٣٣، ٣٤، ٣٥) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦، فإنه يمكن تبويب إجراءات تحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب المصرية إلى العناصر التالية:

١/٦ المكلف بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها:

تنص المادة (٤) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بأن ياتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة في المواعيد المصوص عليها في هذا القانون.

وبالإضافة إلى ذلك يكون من المكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها الشخص الطبيعي أو المعنوي الذي لم يبلغ حد التسجيل وتقدم لتسجيل اسمه لدى مصلحة الضرائب المصرية (تسجيل اختياري).

٢/٦ تحصيل الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة:

تنص المادة (٣١) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بأنه: وتؤدى الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وفقا للإجراءات المقررة لسداد الضريبة الجمركية، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل. وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها، وتحتسب الضريبة الإضافية بواقع ١,٥% من قيمة الضريبة أو ضريبة الجدول غير المدفوعة وذلك عن كل شهر أو جزء منه اعتبارا من نهاية الفترة المحددة للسداد حتى تاريخ السداد.

٣/٦ تحصيل الضريبة من الشخص غير المقيم وغير المسجل:

تنص المادة (٣٢) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بأنه: إذا قام شخص غير مقيم وغير مسجل بالمصلحة ببيع خدمة داخل البلاد لمسجل غير لازمة لمزاولة نشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ

البيع في حالة عدم قيام الشخص غير المقيم وغير المسجل بتعيين ممثل له او وكيل عنه.

وفي حالة قيام المسجل باستيراد خدمة لازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فانه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت.

وفي حالة عدم أداء الضريبة و ضريبة الجدول في الموعد المحدد تستحق الضريبة الإضافية ويتم تحصيلها مع الضريبة وبذات إجراءاتها.

٤/٦ تحصل الضريبة من مؤدى الخدمات ذات الطبيعة المستمرة:

تنص المادة (٣٣) من القانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م بأنه:
"يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة هو الواقعة المنشئة للضريبة وفقا لأحكام هذا القانون بالنسبة للخدمات ذات الطبيعة المستمرة، وتحدد اللائحة التنفيذية ماهية هذه الخدمات".

من نص المادة السابق يتضح أن:

أ- يعتبر إصدار الفاتورة من مؤدى الخدمة المستمرة هو الواقعة المنشئة للضريبة والتي يحسب على أساسها قيمة الضريبة المستحقة مثل خدمات الاتصالات.

ب- الخدمات ذات الطبيعة المستمرة هي تلك الخدمات التي تؤدي بصفة منتظمة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها مثل :

- خدمة الاتصالات والفاكس ..
 - خدمات مقاولات التشييد والبناء.
 - خدمات النظافة والحراسة.
 - خدمات نقل البضائع والمواد .
- ويتم تحصيل الضريبة بالنسبة لهذا النوع من الخدمات نقدا او بفاتورة او بما يقوم مقامها.

الفصل السابع ضريبة الجدول

باستقراء المواد من (٣٦ : ٤٣) من القانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦، والمتعلقة بضريبة الجدول، فإن هذا الفصل سيتناول العناصر التالية:

- فرض ضريبة الجدول وتسويتها.
- الواقعة المنشئة لضريبة الجدول.
- وعاء ضريبة الجدول.
- أحكام عامة متعلقة بضريبة الجدول.
- التسجيل فيما يتعلق بضريبة الجدول.

١/٧ فرض ضريبة الجدول وتسويتها

١/١/٧ فرض ضريبة الجدول:

تنص المادة (٣٦) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م بأنه:
تفرض ضريبة الجدول على بيع أو أداء أو استيراد السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقا للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه، وذلك بالإضافة للضريبة المنصوص عليها في المادة (٢) من هذا القانون.
ويكون سعر ضريبة الجدول (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها، وذلك طبقا للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.
ولا تفرض ضريبة الجدول مرة أخرى إلا اذا حدث تغير في حالة السلعة، ولا يعد تغييرا في حالة السلعة ولا يعد تغييرا في حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو الطحن. مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق، وذلك كله ما لم ينص في الجدول على خلاف ذلك".

ونجد أن سلع وخدمات الجدول المرافق مقسمة إلي جزئين -

وهما:

- أولا: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط.

- ثانيا: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة.

٢/١/٧ تسوية ضريبة الجدول:

تنص المادة (٣٧) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م بأنه:
للمسجل الحق في تسوية الضريبة السابق سدادها على أجزاء الآلات والمعدات وقطع الغيار المستخدمة في إنتاج سلع وخدمات خاضعة لضريبة الجدول فقط من قيمة ضريبة الجدول في حدود المستحق منها حتى يتم استنفادها.

وللمسجل الحق في تسوية ضريبة الجدول السابق سدادها على مردودات مبيعاته من ضريبة الجدول المستحقة وفقا للشروط والايضاح التي تحددها اللائحة التنفيذية.

٣/١/٧ السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون:

فيما يلي النماذج التي توضح السلع والخدمات التي تضمنها الجدول المرافق للقانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ م:

سلع وخدمات الجدول المرافق لقانون الضريبة على القيمة المضافة

م	الصف	المعاملة الضريبية طبقا لقانون القيمة المضافة	
		وحدة التحصيل	فئة الضريبة
أولا : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط :			
١	تبغ :		
	(أ) تبغ خام أو غير مصنوع ، وفضلاته		
	١- تمباك	القيمة	(١٠٠ %) بحد أدنى ٤٠ جنيها على الكيلو جرام (صافي)
	٢- غيره (٢ ، ١)	القيمة	(٧٥ %) بحد أدنى ٣٠ جنيها على الكيلو جرام (صافي)
	(ب) تبغ مصنوع خلاصات وأرواح تبغ:		

القسم الثاني : الفصل السابع : ضريبة الجدول

٥٠ (٢٠٠%) بحد أدنى جنيها لكل كجم مصنع	القيمة	١- سيجار ، وتبغ الغليون ، ومكبوس ...	
٣٥ (٢٠٠%) بحد أدنى جنيها لكل كجم مصنع	القيمة	٢- سيجار توسكاني (السيجار المستخدم في صناعته الأدخنة السوداء المسواة بالنار)	
المعاملة الضريبية طبقا لقانون القيمة المضافة		الصف	م
فئة الضريبة		وحدة التحصيل	
تابع: أولا : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط :			
(٥٠ %) من سعر بيع المستهلك النهائي بالإضافة إلى : ٤٠٠ قرشا للعبوة التي يقل سعر بيع المستهلك النهائي عن ٢٤ جنيها . ٦٥٠ قرشا للعبوة التي يكون سعر بيع المستهلك النهائي ٢٤ جنيها وحتى أقل من ٣٥ جنيها . ٧٠٠ قرشا للعبوة التي يكون سعر بيع المستهلك النهائي ٣٥ جنيهاً فأكثر.	لكل ٢٠ سيجارة والعبوات الأخرى بذات النسبة	٣- السجائر (٢ ، ١)	١/ب
المستورد (٢٠٠%) والمحلي (١٦٥%) (٥٠ %)	القيمة	٤- المعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر المخلوط وغير المخلوط	١/ب
(٥٠ %) بحد ادنى ١٦ جنيهاً عن الكيلو جرام (صافى) من الدخان الخام الداخل فى صناعتها .	القيمة	٥- خلاصات وأرواح التبغ	
١٤٠٠ ج علي كجم صافي من التبغ	القيمة	٦- غيرها	(٢ ، ١)
	القيمة	٧- منتجات التبغ المسخن	
		منتجات النفط :	٢

دراسات في : المحاسبة الضريبية

		(أ) بنزين :	
-	٣.٠	اللتر	١- بنزين ٨٠ أوكتين (مستورد)
-	١٨.٠	اللتر	٢- بنزين ٨٠ أوكتين (محلي)
-	٤٨.٠	اللتر	٣- بنزين ٩٠ أوكتين (مستورد)
-	٦٣.٠	اللتر	٤- بنزين ٩٠ أوكتين (محلي)
-	٤٨.٠	اللتر	٥- بنزين ٩٢ أوكتين (مستورد)
تابع: أولاً : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط :			
	٦٥.٠	اللتر	٦- بنزين ٩٢ أوكتين (محلي)
١	٣.٠	اللتر	٧- بنزين ٩٥ أوكتين (مستورد)
١	+٢٠.٠	اللتر	٨- بنزين ٩٥ أوكتين (محلي)
-	٣٦.٠	اللتر	(ب) كيروسين
-	٣٦.٠	اللتر	(ج) سولار
-	٨.	اللتر	(د) ديزل أويل
-	٥٠.٠	الطن	(هـ) فويل أويل (مازوت)
	%٠.٥	القيمة	٣ زيوت نباتية للطعام ثابتة ، سائلة أو جامدة أو منقاة أو مكررة) (١)
	%٠.٥	القيمة	٤ زيوت وشحوم حيوانية أو نباتية مهدرجة جزئياً أو كلياً أو مجمدة أو منقاة بأية طريقة أخرى وإن كانت مكررة ولكن غير محضرة أكثر من ذلك ...
	%٥	القيمة	٥ المقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق والحبوب من عجين عدا الخبز بجميع أنواعه
	%٥	القيمة	٦ البطاطس المصنعة (الشيبس وأبداله)
	%٥	القيمة	٧ الأسمدة ، والمبيدات الزراعية
	%٥	القيمة	٨ الجبس
	%٥	القيمة	٩ المقاولات وأعمال التشييد والبناء (٢) (توريد وتركيب)

القسم الثاني : الفصل السابع : ضريبة الجدول

١٠	الصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي (صنف مستحدث)	القيمة	٥%
١١	النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد)	القيمة	٥%
١٢	الخدمات المهنية والاستشارية (٣)	القيمة	١٠%
١٣	الإنتاج الإعلامي والبرامجي ، والأفلام السينمائية، والتلفزيونية، والتسجيلية والوثائقية وأعمال الدراما التلفزيونية، والإذاعة والمسرحية (صنف مستحدث)	القيمة	٥%
١٤	السائل الإلكتروني	مليمتر	٢ ج لكل مليمتر من السائل

م	الصنف	المعاملة الضريبية طبقاً لقانون القيمة المضافة
ثانياً : سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط.		
	الصنف	وحدة التحصيل
	فئة الضريبة	قرش
	جنيه	
١	مياه غازية صودا أو مياه غازية معطرة ومحلاة أو غير محلاة معبأة في زجاجات أو أوعية أخرى ، وبالنسبة للمحلات التي تعمل بنظام الخلط (البوست ميكس) فتحصل الضريبة مسبقاً من الشركات المنتجة للشروبات المستخدم في هذا النظام علي أساس ما ينتج من كميات مياه غازية يتم تحديدها وفقاً للمعايير التي تضعها الجهات الفنية المختصة ، ويصدر وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص قوائم بتحديد أسعار المنتج من المياه الغازية تتخذ أساساً لربط الضريبة. (١ ، ٢)	القيمة
٢	الجمعة (البيرة) غير الكحولية (١) ، (٢)	القيمة
٣	(أ) كحول إيثيلي نقي غير محول مهما بلغت درجته الكحولية (٣)	اللتر الصرف
	(ب) كحول محول من أي درجة للوقود ...	اللتر السائل
	(ج) نبيذ عنب طازج وعصير عنب أوقف اختماره بإضافة الكحول (بما في ذلك المستلا) وفرموت	القيمة
		بحد أدني ١٥

دراسات في : المحاسبة الضريبية

	جنيهاً عن اللتر السائل		وأنبذة أخرى ، مشروبات مخمرة ...	
	جنيهاً عن اللتر السائل	القيمة	(د) مشروبات روحية ومشروبات كحولية محلاة ، معطرة ، مشروبات كحولية أخرى ، محضرات كحولية مركبة ، مقطرات طبيعية	
	جنيه عن الهيكتولتر	القيمة	الجعة (البيرة) الكحولية	٤
تابع: ثانياً: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة وتخضع ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط.				
	(٨ %)	القيمة	محضرات عطور أو نظرية أو تجميل ومنتجات معدة للغاية بالجلد أو الشعر	٥
	(٨ %)	القيمة	التلفزيونات (أكبر من ٣٢ بوصة) الثلاجات (أكبر من ١٦ قدم) الديب فريزر	٦
	(٨ %)	القيمة	أجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة	٧
	(١٠ %)	القيمة	سيارات خاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف ، سيارات مماثلة	٨
	(١ %)	القيمة	سيارات ركوب حتى ١٦٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة فيما عدا المركبات ذات الثلاث عجلات التي تعمل بمحرك دراجة نارية .	٩
	(١٥ %)	القيمة	سيارات ركوب سعة السلندرات ١٦٠١ سم ^٣ حتى ٢٠٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة ، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معاً وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات مجهزة للرحلات .	١٠
	(١٥ %) (٣٠ %)	القيمة	(أ) سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة (محلي) . (ب) سيارات ركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم ^٣ أو ذات المحركات الدوارة (مستوردة) .	١١
	(٨ %)	القيمة	خدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول (١)	١٢

ملاحظات على سلع وخدمات الجداول المرافق للقانون :
أولاً: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجداول فقط:

- ١- هذه المجموعة من السلع والخدمات تخضع لضريبة الجداول فقط، ولا تفرض مرة أخرى إلا إذا حدث تغيير في حالة السلعة.
 - ٢- هذه المجموعة تتضمن التبغ والسجائر والمعسل والنشوق والمدغة ودخان الشعر ومنتجات النفط وزيوت الطعام السائلة والمهدرجة والمقرمشات والمنتجات المصنعة من دقيق والحبوب من عجين (عدا الخبز بجميع أنواعه) والبطاطس المصنعة والاسمدة والمبيدات الزراعية والجبس والمداولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) والصابون والمنظفات الصناعية للاستخدام المنزلي والنقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد) والخدمات المهنية والاستشارية والإنتاج الإعلامي والبرامجي، والأفلام السينمائية، والتليفزيونية، والتسجيلية والوثائقية وأعمال الدراما التليفزيونية، والإذاعية والمسرحية، والخدمات المهنية والاستشارية التي تقدمها المهن الحرة.
 - ٣- فيما عدا الدخان والسجائر تتراوح أسعار الضريبة لهذه المجموعة بين ٠.٥ % (نصف في المائة) وهو سعر ضريبة الجداول على زيوت الطعام و ١٠% وهو سعر ضريبة الجداول على الخدمات المهنية والاستشارية.
 - ٤- ولا يعد تغيراً في حالة السلعة عملية التعبئة أو إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية أو الطحن.
 - ٥- لا يسرى الخصم الوارد بأحكام المادة (٢٢) من هذا القانون على هذه المجموعة من السلع والخدمات.
 - ٦- وتطبق أحكام المواد (٣٦) إلى (٤٢) في هذا الشأن.
- ثانياً: سلع وخدمات تخضع لضريبة الجداول ثم تخضع لضريبة القيمة المضافة وتخضع لضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط.
- ١- هذه المجموعة من السلع والخدمات تخضع لضريبة الجداول ثم تخضع لضريبة القيمة المضافة على أن تدخل ضريبة الجداول ضمن وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

- ٢- هذه المجموعة تتضمن المياه الغازية والبيرة الكحولية وغير الكحولية والمشروبات الروحية ومحضرات عطور أو تطرية أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد او الشعر والتلفزيونات (أكبر من ٣٢ بوصة) والثلاجات (أكبر من ١٦ قدم) والديب فريزر وأجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة و سيارات خاصة لنقل الأشخاص في ملاعب الجولف، سيارات مماثلة وسيارات الركوب حسب السعة اللترية وخدمات الاتصالات عن طريق شبكات المحمول.
- ٣- فيما عدا البيرة الكحولية والمشروبات تتراوح أسعار الضريبة لهذه المجموعة بين ١% وهو سعر ضريبة الجحول على سيارات الركوب حتى ١٦٠٠ سم مكعب و ٣٠% وهو سعر ضريبة الجحول على سيارات الركوب سعة السلندرات أكثر من ٢٠٠٠ سم مكعب.
- ٤- ١٥ % سيارات ركوب سعة السلندرات ١٦٠١ سم مكعب حتي ٢٠٠٠ سم مكعب أو ذات المحركات الدوارة، وسيارات نقل البضائع والأشخاص معا وسيارات الجيب وسيارات رحلات ومعسكرات مجهزة للمعيشة ومقطورات للرحلات.
- ٥- غالبية هذه المجموعة من السلع التي كانت تخضع لضريبة مبيعات ٢٥% مثل محضرات عطور أو تطرية أو تجميل ومنتجات معدة للعناية بالجلد او الشعر وأجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة تخضع لسعر ضريبة جدول ٨% ثم تخضع لضريبة القيمة المضافة بالسعر العام وهو ١٤%.
- ٦- هذه المجموعة من السلع والخدمات تتمتع بخصم ضريبة المدخلات من ضريبة القيمة المضافة فقط.
- ٧- يسري الخصم الوارد بأحكام المادة (٢٢) من هذا القانون على هذه المجموعة من السلع والخدمات.
- ٨- وتطبق أحكام المواد (٣٦) إلى (٤٢) في هذا الشأن.

٢/٧ الواقعة المنشئة لضريبة الجداول

تنص المادة (٣٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بأن:
"تستحق ضريبة الجداول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجداول المرافق لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها وذلك دون الإخلال باستحقاق الضريبة المنصوص عليها في الباب الثاني من هذا القانون.
وفي حالة التصرف فيها في صورة سلع وخدمات مجانية أو عروض ترويجية، تتحدد القيمة في هذه الحالة وفقا لقوى السوق وظروف التعامل وتبين اللائحة التنفيذية ماهية العروض الترويجية".

٣/٧ وعاء ضريبة الجداول

تنص المادة (٣٩) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بأن:
"تكون القيمة الواجب الاقرار عنها والتي تتخذ أساسا لربط ضريبة الجداول بالنسبة للسلع او الخدمات المنصوص عليها في الجداول المرافق على النحو الآتي:

- أ- بالنسبة للسلع والخدمات المحلية
القيمة المدفوعة فعلا او الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقا للمجريات الطبيعية للأمر.
- ب- بالنسبة للسلع أو الخدمات المستوردة:
القيمة التي تتخذ أساسا لربط الضريبة الجمركية مضافا اليها الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.
وذلك كله مالم ينص في الجداول المرافق على خلاف ذلك.
من نص المادة السابقة يتضح ما يلي:

٤/٧ التسجيل فيما يتعلق بضريبة الجداول

تنص المادة (٤١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦م بأنه:
"على كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة او لخدمة من السلع والخدمات المنصوص عليها بالجداول المرفق لهذا القانون ان يسجل نفسه

لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته او انتاجه طبقا للقواعد والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية".

من نص المادة السابق يتضح ما يلي:

أ- هذه المادة توضح وجوب التسجيل على كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة من السلع أو الخدمات المنصوص عليها بالجدول طبقا للقواعد والاجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ب- هذه المادة توضح وجوب التسجيل مهما كان حجم المبيعات أو الانتاج.

ج - تم استحداث وجوب تسجيل المزاولين للمهن الحرة مهما كان حجم معاملاتهم.

كما تنص المادة (٤٢) من نفس القانون بأنه:

"على كل منتج لسلعة او مؤدي لخدمة من هذه السلع او الخدمات إخطار المصلحة بتوقف العمل بالمصنع او المعمل او المقر الذي يتم من خلاله ممارسة النشاط لأي سبب سواء كان توقف كلي او جزئي ، وعليه كذلك إخطار المصلحة فور انتهاء فترة التوقف وذلك كله على النحو الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة"

كما تنص المادة (٤٣) من ذات القانون بأن:

"تسري احكام هذا القانون على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب والجدول المرافق".

تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

أولاً: تطبيقات محلولة:

التطبيق الأول:

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى الشركات الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب ، وذلك خلال شهر يناير ٢٠٢٣ م.

١- قامت الشركة ببيع ١٥٠٠ وحدة من الصنف س بسعر ١٠٠ جنييه للوحدة، علماً بأن سعر البيع يشمل ١٠ جنييه مصاريف نقل للوحدة الواحدة. وقد كانت شروط البيع هي منح العملاء خصم كمية ١٠% وخصم نقدي ٤% إذا تم السداد خلال أسبوعين، وقد حصلت الشركة على مستحقاتها خلال المهلة المحددة.

٢- تم بيع ٣٠٠٠ وحدة من الصنف ص وذلك من خلال وحدة من الصنف وذلك من خلال منافذ البيع التابعة للشركة بسعر ٦٠ جنييه للوحدة، علماً بأن الشركة تبيع هذا الصنف لتجار الجملة بسعر ٤٥ جنييه للوحدة.

٣- تم استخدام بضاعة قيمتها البيعية ٢٣٦٠ ج من الصنف س كاستعمال شخصي.

٤- بلغت قيمة مشتريات المواد الخام من السوق المحلي والتي استخدمت في إنتاج الكميات المباعة من الصنفين س ، ص مبلغ ٦٠٠٠٠ جنييه وقد كانت كلها من بائع مسجل، وقد تم رد ما قيمته ٥٠٠٠ جنييه منها نظراً لعدم مطابقتها المواصفات.

٥- بلغت قيمة مشتريات المواد الخام المستوردة من الخارج وفقاً لشهادة الإجراءات الجمركية مبلغ ٧٥٠٠٠ جنييه (سيف)، بخلاف الضريبة الجمركية الخاضعة لها بفئة ٤٠%.

ومن أجل تحويل هذه الخامات إلى منتجات تامة الصنع (الصنف ع) فإن الشركة أنفقت عليها مبالغ إضافية قدرها ٣٠٠٠٠ جنييه، علماً بأن الشركة تبيع الصنف (ع) بهامش ربح قدره ٢٠% من التكلفة.

٦- استوردت الشركة آلات ومعدات من الخارج لاستخدامها في العملية

الإنتاجية بلغت قيمتها ١٥٠٠٠٠٠ جنيه وتبلغ الضريبة الجمركية الخاضعة لها بفئة ٢٠% من قيمتها وضريبة القيمة المضافة ٥% .
٧- ورد إخطار للشركة من أحد الموردين بتعديل قيمة بعض الخامات الموردة للشركة نتيجة أخطاء حسابية بالزيادة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه.
المطلوب: إعداد إقرار الضريبة على القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠٢٣ م علماً بأن:

- ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع التى تتعامل فيها الشركة بالبيع أو الشراء ١٤% .
- رصيد الشركة لدى مصلحة الضرائب المصرية فى ٢٠٢٣/١/١ م من واقع الإقرار السابق مبلغ ٧٠٠٠ جنيه (رصيد مدين).

الحل:

تمهيد حسابي:

١- مبيعات الصنف س:

يتم تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة على أساس ثمن البيع مستبعداً منه مصاريف النقل والصيانة، وكذلك خصم الكمية والخصم النقدي وذلك كالتالي:

- قيمة المبيعات من الصنف س =
١٥٠٠ وحدة × ١٠٠ جنيه = ١٥٠٠٠٠ ج
- يستبعد منها مصروفات النقل =
١٥٠٠ وحدة × ١٠ جنيه = ١٥٠٠٠ ج
- قيمة المبيعات بعد استبعاد مصروفات النقل = ١٣٥٠٠٠ ج
- يخصم منها: خصم الكمية = ١٣٥٠٠٠ × ١٠% = ١٣٥٠٠ ج
- ١٢١٥٠٠ ج
- يخصم منها: الخصم النقدي = ١٢١٥٠٠ × ٤% = ٤٨٦٠ ج
- القيمة الصافية الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة ١١٦٦٤٠ ج
- الضريبة على القيمة المضافة المستحقة السداد = ١١٦٦٤٠ × ١٤% = ١٦٣٣٠ جنيه

٢- مبيعات الصنف ص

يتم تحديد قيمة الضريبة على القيمة المضافة على أساس ثمن البيع محسوباً بسعر الجملة وذلك كالتالي:

القسم الثاني : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

- قيمة المبيعات = ٣٠٠٠ وحدة × ٦٠ جنيه = ١٨٠٠٠٠ ج
- قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة محسوبة بسعر الجملة
٣٠٠٠ وحدة × ٤٥ جنيه = ١٣٥٠٠٠ ج
- ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد =
١٣٥٠٠٠ × ١٤% = ١٨٩٠٠ ج

- ٣- مبيعات الاستعمال الشخصي من الصنف س
البضاعة التي تم استخدامها كاستعمال شخصي بسعر البيع تحسب
عليها ضريبة قيمة مضافة وذلك كالتالي:
- الضريبة المستحقة السداد = ٢٣٦٠ × ١٤% = ٣٣٠ جنيه

- ٤- مشتريات المواد الخام من السوق المحلي:
يسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن المدخلات المشتراة
من السوق المحلي طالما أنه تم شراؤها من بائع مسجل، ويتم حساب
ضريبة القيمة المضافة القابلة للخصم كالتالي:
- ضريبة القيمة المضافة المسددة عن المشتريات =
٦٠٠٠ × ١٤% = ٨٤٠٠ جنيه
- ضريبة القيمة المضافة المسددة عن مردودات المشتريات =
٥٠٠٠ × ١٤% = ٧٠٠ جنيه
وهذه يتم بها تخفيض الضريبة المسددة عن المدخلات المشتراة.

- ٥- مبيعات الصنف (٤)
أ- يتم تحديد قيمة ضريبة القيمة المضافة على أساس القيمة سيف مضافاً
إليها الضريبة الجمركية، وأية رسوم أخرى وكذلك تكاليف التعديل أو
التحويل على هذه الخامات هذا بخلاف هامش الربح الذي يحسبه
المنتج الصناعي لنفسه، وذلك كالتالي:

- القيمة سيف = ٧٥٠٠٠ ج
يضاف: الضريبة الجمركية = ٧٥٠٠٠ × ٤٠% = ٣٠٠٠٠ ج
١٠٥٠٠٠ ج
يضاف: تكاليف التصنيع
(تحويل المواد الخام إلى منتجات تامة الصنع)
٣٠٠٠٠ ج
١٣٥٠٠٠ ج
يضاف: هامش الربح = ١٣٥٠٠٠ × ٢٠% = ٢٧٠٠٠ ج

$$\begin{aligned} & \text{القيمة الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة)} \\ & \text{ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد} = \\ & 162000 \times 14\% = 22680 \text{ جنيه} \end{aligned}$$

ب- مشتريات المواد الخام المستوردة من الخارج والداخلية فى تصنيع المنتج (ع):

حيث يسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن المدخلات المشتراة من الخارج والتي يتم حسابها على أساس قيمة الخامات المستوردة عند مرحلة الإفراج الجمركى عنها (أى فاتورة المورد + الضريبة الجمركية وأية رسوم أخرى).

$$\begin{aligned} & \text{ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم} = 105000 \times 14\% = 14700 \text{ ج} \\ & \text{٦- الآلات والمعدات المستوردة من الخارج:} \end{aligned}$$

تخضع الآلات والمعدات الرأسمالية المستوردة من الخارج على ضريبة القيمة المضافة عند مرحلة الإفراج الجمركى عنها، إلا أن الضريبة المسددة فى هذه الحالة قابلة للخصم أو الرد:

$$\begin{aligned} & \text{تكلفة استيراد الآلات والمعدات} = 150000 \text{ ج} \\ & \text{يضاف: الضريبة الجمركية} = 20\% \times 150000 = 30000 \\ & \text{القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة} = 180000 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} & \text{قيمة ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد القابلة للخصم} \\ & = 180000 \times 5\% = 9000 \text{ ج} \end{aligned}$$

٧- تعديل قيمة المشتريات:

فى حالة تعديل قيمة الصفقة بالزيادة فعلى كل من البائع والمشتري إظهار هذا التعديل بالإقرار المقدم من كل منهما وذلك كالتالى:

- بالنسبة للبائع عليه إضافة الزيادة فى الضريبة إلى الضريبة المستحقة للمصلحة.

- بالنسبة للمشتري عليه خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات أو المشتريات.

وعلى ذلك فإن ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم نتيجة تعديل قيمة المشتريات بالزيادة.

$$6000 \times 14\% = 840 \text{ جنيه}$$

القسم الثاني : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

إقرار الضريبة على القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠٢٣ م

الضريبة		قيمة الصفقة بدون الضريبة		بيان
كلى	جزئى	كلى	جزئى	
أولاً: المبيعات:				
	١٦٣٣٠		١١٦٦٤٠	- مبيعات الصنف س
	١٨٩٠٠		١٣٥٠٠٠	- مبيعات الصنف ص
	٢٢٦٨٠		١٦٢٠٠٠	- مبيعات الصنف ع
	٣٣٠		٢٣٦٠	- الاستعمال الشخصى من الصنف س
٥٨٢٤٠		٤١٦٠٠٠		صافى المبيعات/ ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد
ثانياً: المشتريات (المدخلات)				
أ - مشتريات ضريبتها غير قابلة الخصم:				
			—	
	٩٠٠٠		١٨٠٠٠٠	ب- مشتريات ضريبتها قابلة للخصم
	٨٤٠٠		٦٠٠٠٠	آلات ومعدات مستوردة
	١٤٧٠٠		١٠٥٠٠٠	مشتريات من السوق المحلى
٣٢١٠٠		٧٥٠٠٠٠		مشتريات من السوق الخارجى (مستوردة)
ثالثاً: التسويات الضريبية للمدخلات:				
	(٧٠٠)		(٥٠٠٠)	(-) مردودات مشتريات محلية
	٨٤٠		٦٠٠٠	(+) تعديل فى قيمة المشتريات بالزيادة
١٤٠		١٠٠٠		
٣٢٢٤٠		٧٥١٠٠٠		صافى المشتريات/ ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم
٢٦٠٠٠				الضريبة المستحقة عن شهر يناير
(٧٠٠٠)				يطرح: رصيد الشركة المستحق لدى مصلحة الضرائب (رصيد مدين)
١٩٠٠٠				الضريبة الواجبة السداد

التطبيق الثانى:

أولاً: منتج صناعي مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، يقوم بإنتاج عدة أصناف من السلع الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وفيما يلى بيان الأصناف، التي تم بيعها لأحد تجار الجملة المسجلين وذلك خلال شهر يناير ٢٠٢٢م (القيمة بالجنيه).

الصفحة	قيمة المبيعات قبل إضافة الضريبة
س	١٢٠٠٠٠
ص	٣٠٠٠٠٠
ع	١٥٠٠٠٠

فإذا علمت أن:

أ - بلغت مردودات المبيعات المسدد عنها الضريبة من الصنف (ص) مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه.

ب- بلغت المشتريات من المستلزمات السلعية اللازمة كمدخلات للإنتاج مبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه نصفها تم شراءه من بائع مسجل، والنصف الآخر تم شراءه من بائع غير مسجل، علماً بأن هذه المستلزمات تخضع للضريبة على القيمة المضافة، وأنها تستخدم في إنتاج جميع الأصناف التي ينتجها المنتج.

ثانياً: قام تاجر الجملة ببيع جميع الأصناف التي اشتراها من المنتج الصناعي إلى أحد تجار التجزئة المسجلين وذلك خلال شهر فبراير ٢٠٢٢م، حيث بلغت مبيعاته منها كالتالى (القيمة بالجنيه):

الصفحة	قيمة المبيعات قبل إضافة ضريبة القيمة المضافة
س	١٣٢٠٠٠
ص	٣١٣٥٠٠
ع	١٦٥٠٠٠

فإذا علمت أن:

منح تاجر الجملة (البائع) إلى تاجر التجزئة (المشتري) خصم نقدي عن الصنف (ع) بواقع ٦% من قيمة المبيعات.

القسم الثاني : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

ثالثاً: قام تاجر التجزئة ببيع جميع الأصناف التي اشتراها من تاجر الجملة إلى المستهلكين خلال شهر مارس ٢٠٢٢م، حيث بلغت مبيعاته منها كالتالي (القيمة بالجنيه):

الصف	قيمة المبيعات قبل إضافة الضريبة
س	١٥١٥٠٠
ص	٣٦٠٠٠٠
ع	١٨٠٠٠٠

فإذا علمت أن:

بلغت قيمة مردودات المبيعات من الصف (س) مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

إعداد الإقرار الشهري للضريبة على القيمة المضافة الذي يقدمه كل من المنتج الصناعي وتاجر الجملة وتاجر التجزئة إلى مصلحة الضرائب المصرية.

الحل:

أولاً: الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة للمنتج الصناعي عن شهر يناير ٢٠٢٢م:

الضريبة المستحقة %١٤		الصفقة دون الضريبة		بيان
	١٦٨٠٠		١٢٠٠٠٠	<u>أولاً: المبيعات</u>
	٤٢٠٠٠		٣٠٠٠٠٠	الصف ص
٧٩٨٠٠	<u>٢١٠٠٠</u>	٥٧٠٠٠٠	<u>١٥٠٠٠٠</u>	الصف ع
				<u>ثانياً: التسويات الضريبية</u>
				<u>للمبيعات</u>
(٢١٠٠)		(١٥٠٠٠)		مردودات المبيعات من الصف ص
٧٧٧٠٠		٥٥٥٠٠٠		صافي المبيعات / ضريبة القيمة المضافة المحصلة
				<u>ثانياً: المشتريات والمدخلات</u>
	٤٢٠٠		٣٠٠٠٠	<u>أ- مشتريات ضريبتها قابلة للخصم:</u>
				مشتريات من بائع مسجل
				ب- مشتريات ضريبتها غير قابلة للخصم:
٤٢٠٠	<u>—</u>	٦٠٠٠٠	<u>٣٠٠٠٠</u>	مشتريات من بائع غير مسجل
٤٢٠٠		٦٠٠٠٠		صافي المشتريات / ضريبة القيمة المضافة المسددة
٧٣٥٠٠				الضريبة المستحقة

القسم الثاني : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

ثانياً: الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة لتاجر الجملة عن شهر

فبراير ٢٠٢٢م:

				أولاً: المبيعات
	١٨٤٨٠		١٣٢٠٠٠	الصف س
	٤٣٨٩٠		٣١٣٥٠٠	الصف ص
	<u>٢٣١٠٠</u>		<u>١٦٥٠٠٠</u>	الصف ع
٨٥٤٧٠		٦١٠٥٠٠		ثانياً: التسويات الضريبية
				على المبيعات
				الخصم النقدي عن المبيعات
				من الصف (ع)
(١٣٨٦)		(٩٩٠٠)		$٩٩٠٠ = ٦\% \times ١٦٥٠٠٠$
٨٤٠٨٤		٦٠٠٦٠٠		صافي المبيعات / ضريبة
				القيمة المضافة
				ثالثاً: المشتريات
				مشتريات ضريبية قابلة للخصم:
	١٦٨٠٠		١٢٠٠٠٠	الصف س
	٤٢٠٠٠		٣٠٠٥٠٠	الصف ص
	<u>٢١٠٠٠</u>		<u>١٥٠٠٠٠</u>	الصف ع
٧٩٨٠٠		٥٧٠٠٠٠		رابعاً: التسويات الضريبية
				على المشتريات
				مردودات المشتريات من
				الصف (ص)
(٢١٠٠)		(١٥٠٠٠)		
٧٧٧٠٠		٥٥٠٠٠٠		صافي المشتريات / ضريبة
				القيمة المضافة
٦٣٨٤				الضريبة المستحقة

ثالثا: الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة لتاجر التجزئة عن شهر
مارس ٢٠٢٢م:

				<u>أولا: المبيعات</u>
	٢١٢١٠		١٥١٥٠٠	الصف س
	٥٠٤٠٠		٣٦٠٠٠٠	الصف ص
	<u>٢٥٢٠٠</u>		<u>١٨٠٠٠٠</u>	الصف ع
٩٦٨١٠		٦٩١٥٠٠		<u>ثانيا: التسويات الضريبية</u>
				<u>للمبيعات</u>
(١٦٨٠)		(١٢٠٠٠)		مردودات المبيعات من الصف (س)
٩٥١٣٠		٦٧٩٥٠٠		صافي المبيعات / ضريبة القيمة المضافة المحصلة
				<u>ثالثا: المشتريات</u>
				<u>مشتريات ضريبة قابلة للخصم</u>
	١٨٤٨٠		١٣٢٠٠٠	الصف س
	٤٣٨٩٠		٣١٣٥٠٠	الصف ص
	<u>٢٣١٠٠</u>		<u>١٦٥٠٠٠</u>	الصف ع
٨٥٤٧٠		٦١٠٥٠٠		<u>رابعا: التسويات الضريبية</u>
				<u>للمشتريات</u>
(١٣٨٦)		(٩٩٠٠)		الخصم النقدي على المشتريات من الصف (ع) $١٦٥٠٠٠ \times ٦\% = ٩٩٠٠٠$ ج
٨٤٠٨٤		٦٠٠٦٠٠		صافي المشتريات / الضريبة المسددة
١١٠٤٦				الضريبة المستحقة

ثانياً: تطبيقات غير محلولة:

التطبيق الأول:

تقوم إحدى الشركات الصناعية بتصنيع منتج يستخدم فى إنتاجه مواد خام محلية ومستوردة، ويتم بيع المنتج فى كل من السوق المحلى والسوق الخارجى. وفيما يلى البيانات الخاصة بهذا المنتج عن شهر يناير ٢٠٢٣م:

١- تم استيراد مواد خام بمبلغ ٤٥٠٠٠٠٠ جنيه تم سداد ضرائب جمركية عنها بلغت ٩٠٠٠٠ جنيه. وتم استخدام هذه المواد الخام فى تصنيع ٥٠٠٠ وحدة، ثم بيع ٢٠٠٠ وحدة منها فى السوق المحلى بسعر بيع ١٦٥ جنيه للوحدة الواحدة، علماً بأن سعر البيع للوحدة يتضمن ١٥ جنيه مصروفات نقل.

٢- تم شراء مواد خام من السوق المحلى بمبلغ ٧٥٩٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠٠ جنيه تم شراءها من بائع غر مسجل، أما الباقى فتم شرائه من بائعين مسجلين. وقد تم استخدام هذه المواد الخام فى تصنيع ٨٠٠٠ وحدة تم بيعها بسعر ١٢٠ جنيه للوحدة مع السماح بخصم تجارى ٥%.

المطلوب:

إعداد الإقرار الشهرى عن الضريبة على القيمة المضافة الذى يقدمه المنتج الصناعى إلى مصلحة الضرائب.

التطبيق الثانى:

أولاً: فيما يلى البيانات الخاصة بمنتج صناعى مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر يناير ٢٠٢٢م.

١- باع خلال شهر يناير ٢٠٢٢ إلى أحد تجار الجملة بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه بيانها كالتالى:

- مبيعات من السلعة (أ) بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

- مبيعات من السلعة (ب) بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه معفاة من الضريبة على القيمة المضافة.

٢- بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٤٥٠٠٠ جنيه منها ١٥٠٠٠ جنيه من السلعة (أ) والباقي من السلعة (ب).

٣- بلغت جملة المشتريات خلال الشهر بمبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه بيانها كالتالى:

- ٣٠٠٠٠ ج مشتريات من بائع مسجل خاضعة لضريبة القيمة المضافة استخدمت بالكامل كمدخلات فى إنتاج السلعة (أ).

- ٩٠٠٠ ج مشتريات من بائع غير مسجل لدى مصلحة الضرائب خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.

- ٣٦٠٠٠ ج مشتريات خاضعة لضريبة القيمة المضافة استخدمت بالكامل كمدخلات فى إنتاج السلعة (ب).

ثانياً: قام تاجر الجملة ببيع مشترياته من السلعة أ، ب إلى أحد تجار الجملة خلال شهر فبراير ٢٠٢٢م وفيما يلى البيانات الخاصة بتلك المبيعات:

- من السلعة (أ) ١٧٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠% وخصم نقدى ٥% إذا تم السداد خلال ١٠ أيام وقد تم فعلاً تحصيل هذه المبالغ خلال فترة السماح.

- من السلعة (ب) ١٦٠٠٠٠ جنيه، وبلغت مردودات المبيعات منها خلال الشهر مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه.

ثالثاً: قام تاجر التجزئة ببيع مشترياته من السلعة أ، ب إلى المستهلكين خلال شهر مارس ٢٠٢٢م وفيما يلى البيانات الخاصة بتلك المبيعات.

- من السلعة (أ) ٢٠٠٠٠٠ جنيه، وخلال نفس الشهر استلم تاجر التجزئة إشعار إضافة من تاجر الجملة يخطر فيه أن قيمة مشترياته الصحيحة من السلعة أ هي ١٧٥٠٠٠ جنيه ويرجع ذلك التعديل إلى وجود خطأ فى سعر بيع الوحدة.

- من السلعة (ب) ٢٠٠٠٠٠ جنيه بخصم تجارى ١٠%.

المطلوب:

١- إعداد قيود اليومية للعمليات التى تمت فى أولاًً بدفاتر المنتج الصناعى.

القسم الثانى : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

٢- إعداد الإقرار الشهرى عن الضريبة على القيمة المضافة الذى يقدمه كل من المنتج الصناعى وتاجر الجملة، وتاجر التجزئة إلى مصلحة الضرائب.

التطبيق الثالث:

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المصانع والمسجل لدى مصلحة الضرائب، وذلك عن شهر يناير ٢٠٢٣م.

١- تم شراء مواد خام من المورد (س) المسجل بمبلغ ٢٢٥٠٠٠ جنيه منها ١٢٥٠٠٠ نقداً والباقى على الحساب.

٢- بلغت مردودات المشتريات خلال الشهر ٨٠٠٠ جنيه وذلك لعدم مطابقتها للمواصفات.

٣- استلم المصنع إخطاراً من المورد (س) يفيد بما يلى:

- يوجد زيادة فى أسعار بعض الأصناف بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه

- يوجد نقص فى أسعار بعض الأصناف بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه

٤- بلغت المبيعات من المنتج الذى تم تصنيعه خلال الشهر كالتالى:

- ٧٥٠٠٠ جنيه مبيعات نقدية بخصم تجارى ١٠%.

- ٣٠٠٠٠ جنيه مبيعات على الحساب.

٥- بلغت مردودات المبيعات من البضاعة المباعة على الحساب خلال شهر يناير ٢٠٢٣ مبلغ ٥٠٠٠ جنيه وذلك لوجود تلفيات بها.

فاذا علمت أن جميع المشتريات والمبيعات السابقة تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

المطلوب:

١- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة فى دفاتر المنتج الصناعى.

٢- تصوير ح/ جارى مصلحة الضرائب على المبيعات فى دفاتر المنتج الصناعى.

٣- إعداد الإقرار الضريبي عن ضريبة القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠٢٣ الذى يقدمه المنتج الصناعى إلى مصلحة الضرائب المصرية.

التطبيق الرابع:

فيما يلى البيانات الخاصة بمنتج صناعي مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية وذلك عن شهر يناير ٢٠٢٣ م.

- ١- باع خلال الشهر ما يلى:
 - ١٥٠٠٠٠ جنيه من السلعة (س) وهى خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.
 - ٢١٠٠٠٠ جنيه من السلعة (ص) وهى خاضعة للضريبة على القيمة المضافة.
 - ٩٠٠٠٠ جنيه من السلعة (ع) صادرات للسوق الخارجى.
- ٢- المشتريات من المدخلات خلال الشهر كالتالى:
 - ٧٥٠٠٠ جنيه مدخلات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة استخدمت فى إنتاج المنتج (س)، منها ١٥٠٠٠ جنيه مشتريات من بائع غير مسجل والباقي من بائع مسجل.
 - ٦٠٠٠٠ جنيه مدخلات منها ٢٥٠٠٠ جنيه معفاة من ضريبة على القيمة المضافة والباقي يخضع للضريبة، وقد تم استخدامها بالكامل فى إنتاج السلعة (ص) علما بأنه تم شراءها من بائع مسجل.
 - ٣٠٠٠٠ جنيه مدخلات تخضع لضريبة القيمة المضافة، استخدمت بالكامل فى إنتاج السلعة (ع).
- ٣- بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر كالتالى:
 - ٤٥٠٠٠ جنيه من السلعة (س)
 - ١٥٠٠٠ جنيه من السلعة (ص)

المطلوب:

- ١- إجراء قيود اليومية لإثبات العمليات السابقة بدفاتر المنتج الصناعى.
- ٢- تصوير ح/ جارى مصلحة الضرائب على المبيعات بدفاتر المنتج الصناعى.

القسم الثاني : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

٣- إعداد الإقرار الضريبي عن القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠٢٣م الذي يقدمه المنتج الصناعي إلى مصلحة الضرائب.

التطبيق الخامس:

أولاً: قام منتج صناعي مسجل لدى مصلحة الضرائب ببيع السلع التالية إلى أحد تجار الجملة، وذلك خلال شهر يناير ٢٠٢٢م.

نوع السلعة	قيمة المبيعات
أ	٢٠٠٠٠٠
ب	٦٠٠٠٠٠
ج	١٠٠٠٠٠

فإذا علمت ما يلي:

- السلعة أ، ب خاضعة للضريبة على القيمة المضافة أما السلعة ج فمفعاة.
- بلغت مردودات المبيعات المسدد عنها الضريبة من الصنف (ب) مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية .
- بلغت المشتريات المحلية من بائع مسجل مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنية وقد استخدمت بالكامل كمدخلات في إنتاج السلع أ، ب، ج وذلك بنسبة ١: ٣: ١ على التوالي.
- مشتريات مستوردة من الخارج قيمتها وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٢٠٠٠٠٠٠ جنية (القيمة سيف) وقد تم استخدامها بالكامل في إنتاج السلع أ، ب، ج وذلك بنسبة ٢٥%، ٥٠%، ٢٥% على التوالي.
- بلغت مردودات المشتريات المحلية المسدد عنها الضريبة مبلغ ٤٠٠٠٠٠ جنية (من المدخلات المستخدمة في إنتاج الصنف ب) .
- آلات ومعدات للاستخدام في الإنتاج مستوردة من الخارج قيمتها ١٥٠٠٠٠٠ جنية بدون الضريبة الجمركية (تستخدم في إنتاج السلعتين أ، ب فقط)
- سعر الضريبة الجمركية ٢٠%.

ثانياً: قام تاجر الجملة ببيع جميع السلع المشتراة من المنتج الصناعي إلى أحد تجار التجزئة المسجلين خلال شهر فبراير ٢٠٢٢م، حيث بلغت قيمة مبيعاته منها كالتالى:

نوع السلعة	قيمة المبيعات
أ	٢٥٠٠٠٠٠
ب	٧٠٠٠٠٠٠
ج	١٢٠٠٠٠٠

فإذا علمت ما يلى:

- بلغت قيمة مردودات المبيعات المسدد عنها الضريبة من الصنف (ب) مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه.
- بلغ الخصم النقدى الذى منحه تاجر الجملة إلى المشتري عن الصنف (أ) ٥% من قيمة المبيعات.

ثالثاً: قام تاجر التجزئة ببيع جميع السلع المشتراة من تاجر الجملة إلى المستهلكين خلال شهر مارس ٢٠٢٢م، حيث بلغت قيمة مبيعاته منها كالتالى:

نوع السلعة	قيمة المبيعات
أ	٣٠٠٠٠٠٠
ب	٧٥٠٠٠٠٠
ج	١٥٠٠٠٠٠

فإذا علمت أنه وصل إخطار عن تاجر الجملة يفيد بما يلى:

- يوجد خطأ فى حساب سعر البيع يترتب عليه زيادة فى أسعار بيع الصنف (أ) بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه (إشعار إضافة).
- يوجد خطأ فى حساب سعر البيع يترتب عليه تخفيض أسعار بيع الصنف (ب) بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه (إشعار خصم).

المطلوب:

القسم الثانى : تطبيقات على ضريبة القيمة المضافة

- إعداد الإقرار الشهري عن الضريبة على القيمة المضافة الذى يقدمه كل من المنتج الصناعى وتاجر الجملة وتاجر التجزئة إلى مصلحة الضرائب.

التطبيق السادس:

قامت شركة جنوب الصعيد للاستيراد والتصدير والمسجلة لدى مصلحة الضرائب، باستيراد سلعاً من الخارج خلال شهر يناير ٢٠٢٣م بما يعادل ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه مصرى (القيمة سيف) ، وقد استطاعت الشركة أن تبيعها فى السوق المحلى خلال نفس الشهر بهامش ربح قدره ٢٥% . فإذا علمت أن :

- السلعة من غير السلع الواردة بالجدول المرافق للقانون.
- سعر الضريبة الجمركية ٣٠%.

المطلوب :

حساب ضريبة القيمة المضافة الواجبة السداد على الشركة عند البيع الأول .

التطبيق السابع:

فيما يلى العمليات التي تمت بقرية السندباد السياحية بالگردقة خلال شهر يناير ٢٠٢٣م:

المستفيدون من الخدمة	نزلاء القرية	العاملين بالقرية	عملاء من غير النزلاء
سكن	٢٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	-
مأكولات	٢٠٠٠٠٠	٤٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
خدمات الاتصال الدولى عن طريق التليفون الثابت	٦٠٠٠٠	-	٤٠٠٠٠
إجمالى	٥٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن :

- أن الخدمات الموضحة بالجدول عالىه غير شاملة مقابل الخدمة الذى يبلغ ١٢% .
- أن الخدمات الموضحة بالجدول عالىه غير شاملة ضريبة القيمة المضافة .

- منحت القرية خصماً لبعض النزلاء قيمته ٣٠٠٠٠٠ جنيته على السكن.
 - بلغت مشترياته ٢١٠٠٠٠ ج ثلثها من بائعين غير مسجلين.
- المطلوب : إعداد الإقرار عن ضريبة القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠٢٣م.

التطبيق الثامن :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد المنتجين المسجل لدى مصلحة الضرائب خلال شهر يناير ٢٠٢٣م:

- ١ - بلغت المبيعات خلال الشهر مبلغ ٧٧٠٠٠٠٠ جنيته شاملة ضريبة القيمة المضافة.
- ٢ - بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر مبلغ ٦٦٠٠٠٠ جنيته شاملة الضريبة .
- ٣ - بلغ الخصم التجاري الممنوح لبعض العملاء خلال الشهر مبلغ ٤٤٠٠٠٠ جنيته .
- ٤ - بلغت المشتريات المحلية والمستوردة خلال الشهر والتي دخلت بالكامل في الإنتاج ما يلي :

القيمة بدون ضريبة القيمة المضافة			المشتريات
قابلة للخصم	غير قابلة للخصم	معفاة	
٢٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠	٢٥٠٠٠	محلية
٣٠٠٠٠٠	-	-	مستوردة

- ٥ - بلغت مردودات المشتريات المحلية خلال الشهر مبلغ ٥٥٠٠٠٠ جنيته شاملة الضريبة (نصفها قابل للخصم والنصف الآخر غير قابل للخصم) .

- ٦ - بلغ الخصم المكتسب نتيجة تعجيل الدفع مبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيته .

المطلوب :

- إعداد الإقرار الضريبي عن ضريبة القيمة المضافة الذي يقدمه المنتج عن شهر يناير ٢٠٢٢م.

القسم الثالث

الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الفصل الأول : خصائص ونطاق وسعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

الفصل الثاني: الإعفاء من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

الفصل الثالث : وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الفصل الرابع : الخصم والدفوعات المقدمة والتحصيل تحت حساب الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الفصل الخامس : التزامات الممولين وربط وتحصيل الضريبة من واقع الإقرار الضريبي .



الفصل الأول

خصائص ونطاق وسعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

فى هذا الفصل سيتم تناول العناصر التالية:

- خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- نطاق الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

١/١ خصائص الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالخصائص

التالية:

أ - ضريبة مباشرة: تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة مباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشركة نفسها، دون أن تستطيع أن تلقى عبئها على ممول آخر، فهي تفرض على صافى الربح الذى تحققه الشركة.

ب- ضريبة عينية: تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة عينية تفرض على أرباح جميع الأشخاص الاعتبارية بغض النظر عن الظروف الخاصة بكل شركة، فهي تتعامل مع جميع الشركات بنفس المعاملة دون تمييز.

ج- ضريبة تأخذ بمبدأ الربح الشامل: تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على صافى الربح الدورى الذى تحققه الشركة فعلاً من الاستغلال العادى لأوجه النشاط المختلفة والذى يطلق عليه " الإيرادات العادية " وذلك بعد خصم كافة النفقات والتكاليف ووفقاً لأساس الاستحقاق.

وعلاوة على ما سبق فإن المشرع توسع فى مفهوم الإيراد الخاضع للضريبة بحيث أصبح يشمل الإيرادات الناتجة عن النشاط غير

العادى للشركة مثل الأرباح الرأسمالية والأرباح العرضية ، هذا بالإضافة إلى ما تحصل عليه الشركة أيضاً من عمولات وسمسرة غير متصلة بمباشرة المهنة. أى أن الضريبة هنا أخذت بمبدأ الربح الشامل.

د - ضريبة نسبية : تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة نسبية تفرض بسعر موحد- وليس على شكل شرائح تصاعدية- على الربح الخاضع للضريبة مهما كانت قيمة هذا الربح صغيراً أو كبيراً، فهي تفرض بنسبة ٢٢,٥% من صافى الأرباح الكلية السنوية للشركة ما عدا:

- أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبتروول والبنك المركزى يكون سعر الضريبة ٤٠% .

- أرباح شركات البحث عن البتروول والغاز وإنتاجها يكون سعر الضريبة لها ٤٠.٥٥%.

هـ- ضريبة نوعية: تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة نوعية تفرض على نوع معين وهو الربح الذى تحققه الشركة والنتاج من تضافر عنصرى العمل ورأس المال.

و- ضريبة سنوية: تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة سنوية بمعنى أنها تفرض على أرباح الشركة التى تحققت خلال سنة كاملة، وتنص المادة (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن " الفترة الضريبية هى السنة المالية التى تبدأ من أول يناير وتنتهى فى ٣١ ديسمبر من كل عام أو أى فترة مدتها اثنتاعشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة".

هذا وقد خرج المشرع عن مبدأ سنوية الضريبة فى بعض

الحالات، منها:

- حالة بدء نشاط الشركة بعد بداية السنة المالية: وهنا يتم ربط الضريبة عن الفترة من تاريخ بداية النشاط حتى نهاية السنة المالية أى عن فترة أقل من سنة مالية.

- حالة توقف الشركة عن العمل: وهنا يتم ربط الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ التوقف عن العمل أى عن فترة أقل من سنة مالية.
- حالة تعديل الشركة نهاية سنتها المالية وفى هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية (أى أقل من سنة مالية) ، أما إذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى (أى أكثر من سنة مالية) .
- حالة ترحيل الخسارة إلى سنوات أخرى: حيث نصت المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ترحيل الخسارة التى تحققت فى إحدى السنوات المالية لتخصم من أرباح السنوات التالية وحتى السنة الخامسة.
- حالة العمولات والسمسرة غير المتصلة بمباشرة المهنة والتى تحصل عليها الشركة أثناء السنة المالية، إذ يجب على الشركة الدافعة أو المستفيدة حجز الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة وفقاً للمواعيد وطبقاً للإجراءات المنصوص عليها فى اللائحة التنفيذية للقانون.
- ز - ضريبة إقليمية: تتميز الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بأنها ضريبة إقليمية، فهى تسرى على صافى الأرباح التى تحققها الأشخاص الاعتبارية العاملة فى مصر بغض النظر عن جنسية أصحابها أو أماكن إقامتهم. وتنص المادة (٤٧) من القانون على أن "تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان الغرض منها بالنسبة إلى جميع الأرباح التى تحققها سواء من مصر أو خارجها ، أما الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فإن الأرباح التى تحققها من خلال منشأة دائمة فى مصر هى

- فقط التى تخضع للضريبة، ويترتب على ذلك ما يلى:
- تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التى تباشر نشاطها فى مصر سواء كانت مصرية أو أجنبية.
 - لا تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الموجودة بالخارج حتى لو كان أصحابها مصريين أو أجانب مقيمين فى مصر.
 - الأشخاص الاعتبارية المصرية أو الأجنبية التى تباشر نشاطاً فى مصر وفى الخارج فى نفس الوقت، يخضع جميع أرباحها للضريبة سواء التى تحققت فى مصر أو فى خارجها .
 - الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة فى مصر تخضع للضريبة أرباحها التى تحققت فقط فى مصر من خلال منشأة دائمة^(١) .

(١) سيتم التعرض لمفهوم وأنواع المنشأة الدائمة فى الجزء التالى .

٢ / ١ نطاق الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تنص المادة (٤٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن:

" تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها وتسرى الضريبة على :

١ - الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

٢ - الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر " .

كما تنص المادة (٤٨) من نفس القانون بأنه : " فى تطبيق حكم

المادة (٤٧) من هذا القانون يعد من الأشخاص الاعتبارية ما يأتى :

١ - شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذى تخضع له وكذلك شركات الواقع .

٢ - الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون .

٣ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة فى قوانين إنشائها .

٤ - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسى فى الخارج وفروعها فى مصر .

٥ - الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

ويلاحظ أن نص المادتين السابقتين قد تناولتا نقطتين هما:

- النطاق الإقليمى لسريان الضريبة.
- الأشكال القانونية للمنشآت والشركات والهيئات التى تسرى عليها الضريبة.

وهذا ما سيتم تناوله كالتالى:

١/٢/١ النطاق الإقليمى لسريان الضريبة:

من نص المادة (٤٧) من القانون يتضح أن النطاق الإقليمى لسريان الضريبة يمتد إلى أرباح الشركات الاعتبارية التالية :

أولاً : الأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر :

وفقاً لنص المادة (٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يعتبر الشخص الاعتبارى مقيماً فى مصر فى أى من الأحوال التالية :

- ١ - إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصرى .
- ٢ - إذا كان مركز أدائه الرئيسى أو الفعلى فى مصر .
- ٣ - إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها .

وفى هذا الشأن فإن المادة (٣) من اللائحة التنفيذية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ بشأن قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، أوضحت أن مصر تكون مركزاً للإدارة الفعلى للشخص الاعتبارى إذا تحققت فى شأنه حالتان على الأقل من الحالات التالية :

- ١ - إذا كانت هى المقر الذى تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
- ٢ - إذا كانت هى المقر الذى تتعقد فيه اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .
- ٣ - إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
- ٤ - إذا كانت هى المقر الذى يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .

وفى ضوء ما سبق :

- أ - تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (مصرية أو أجنبية) المقيمة فى مصر ، سواء كانت تلك الأرباح ناتجة عن مزاوله نشاط فى مصر أو الخارج .

ب - لا تسرى الضريبة على أرباح جهاز مشروعات الخدمة الوطنية
بوزارة الدفاع.

ثانياً: الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر :

وفقاً للبند (٢) من المادة (٤٧) من القانون تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية (مصرية أو أجنبية) غير المقيمة في مصر ، بشرط أن يكون تحقيق هذه الأرباح من خلال منشأة دائمة في مصر . هذا وقد نصت المادة (٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يقصد بالمنشأة الدائمة في تطبيق أحكام هذا القانون ، كل مكان ثابت للأعمال يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر ، وتشمل على الأخص :

- أ - محل الإدارة .
- ب - الفرع .
- ج - المبنى المستخدم كمنفذ للبيع .
- د - المكتب .
- هـ - المصنع .
- و - الورشة .
- ز - المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر ، أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات .
- ح - المزرعة أو الغراس .
- ط - موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشئ من ذلك .

ويعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع .

- ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :
- أ - الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط .
- ب - الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض .
- ج - الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر .
- د - الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع المعلومات للمشروع .
- هـ - الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأى عمل ذى صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع .
- و - الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوُل فيه أى مجموعة من الأنشطة المشار إليها فى البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالى للمكان الثابت للعمل الناتج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط .
- ز - الأعمال الصناعية أو التجارية التى تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أى وكيل آخر ذى طبيعة مستقلة ، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية .
- ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى .

٢/٢/١ الأشكال القانونية للمنشآت والشركات والهيئات التى تسرى

عليها الضريبة :

أوضحت المادة (٤٨) من القانون الأشكال القانونية للمنشآت والشركات والهيئات التى تسرى عليها الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، وهذه الأشكال هى:

أولاً : شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة:

أشار البند الأول من المادة (٤٨) على سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال المتمثلة فى شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو الخاضعة لأية قوانين أخرى .

هذا ويقصد بشركات المساهمة تلك الشركات التى ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة ويمكن تداولها، وتقتصر مسؤولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التى اكتتب فيها ولا يسأل عن ديون الشركة إلا فى حدود ما اكتتب فيه من أسهم ، ويكون للشركة اسم تجارى يشترك من الغرض من إنشائها .

أما شركات التوصية بالأسهم فهى شركات يتكون رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر، وأسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مساهم أو أكثر ويمكن تداولها، ويسأل الشريك أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسؤولية غير محدودة، أما الشريك المساهم فلا يكون مسئولاً إلا فى حدود قيمة الأسهم التى اكتتب فيها، ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد أو أكثر من أسماء الشركاء المتضامين دون غيرهم.

أما الشركات ذات المسؤولية المحدودة فهى شركات لا يزيد عدد الشركاء فيها عن خمسين شريكاً، ولا يكون كل منهم مسئولاً إلا بقدر حصته، ولا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام ، ولا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول، ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً للشروط التى يتضمنها عقد الشركة فضلاً عن الشروط المقررة فى القانون، وللشركة أن تتخذ اسماً خاصاً ويجوز أن يكون اسمها مستمداً من غرضها ويجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر.

ثانيا : شركات الأشخاص وشركات الواقع :

أشار البند الأول من المادة (٤٨) إلى سريان الضريبة على أرباح شركات الأشخاص المتمثلة فى شركات التضامن والتوصية البسيطة، كذلك تسرى الضريبة على أرباح شركات الواقع .

هذا ويقصد بشركة التضامن الشركة التى يمتلكها أكثر من شخص طبيعى (أى اثنان أو أكثر) ويعتبرون مسئولون مسئولية تضامنية عن كافة التزامات الشركة.

أما شركة التوصية البسيطة فهى الشركة التى يمتلكها أكثر من شخص طبيعى (أى اثنان أو أكثر) ، على أن تضم على الأقل شريك واحد متضامن يكون مسئولاً مسئولية غير محدودة ، كما تضم على الأقل شريكاً واحداً موصياً يكون مسئولاً مسئولية محدودة بقدر حصته فى صافى أصول الشركة .

أما شركة الواقع فقد عرفتها المادة (١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنها " الشركة التى تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية " .

ومن هذا التعريف يتضح أن شركة الواقع هى شركة تنشأ بين شخصين أو أكثر . وبالرغم من الوجود الفعلى لهذه الشركة إلا أنها شركة مخالفة لحكم القانون لأنها لم تتكون تكويناً قانونياً سليماً . ومن أمثلة شركة الواقع اتفاق ورثة الشريك المتوفى فى شركة تضامن مع باقى الشركاء دون عقد وبغير تعديل فى شروط الشركة القديمة على الاستمرار فى الشركة . وقد أقر القضاء المصرى ذلك.

وينبغى التنويه بأن وعاء الضريبة على الدخل يربط على صافى ربح الشركة ككل دون النظر إلى حصة الشريك فى هذا الربح .

ثالثاً : البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر :

تسرى الضريبة على أرباح البنوك وشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام ، والمنشآت الأجنبية العاملة في مصر حتي ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج طالما فروعها في مصر .

هذا وتعتبر البنوك والشركات وحدات قطاع أعمال عام في

حالتين هما:

- كل شركة يمتلكها شخص عام بمفرده أو يساهم فيها مع غيره من الأشخاص العامة أو شركات وبنوك قطاع الأعمال العام .
- كل شركة يساهم فيها أو يمتلك جزءاً من رأس مالها شخصاً عاماً أو أكثر بنسبة لا تقل عن ٥١% مع أشخاص خاصة، وتدخل في هذه النسبة ما تساهم به شركات أو بنوك قطاع الأعمال العام من حصة في رأس المال .

رابعاً : الجمعيات التعاونية واتحاداتها :

أشار البند الثاني من المادة(٤٨) بأن تسرى الضريبة على أرباح الجمعيات التعاونية واتحاداتها ، إلا أن المادة (٥٠) من القانون أعفت من الخضوع للضريبة الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله ، كذلك أعفت من الخضوع للضريبة الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.

خامساً : الهيئات العامة :

أشار البند الثالث من المادة (٤٨) على سريان الضريبة على

أرباح الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، والهيئات العامة هى عبارة عن مصالح عمومية أو إدارية ذات شخصية معنوية عامة ومستقلة ، الغرض منها إدارة مصلحة عامة أو مرفق عام أو خدمة عامة.

والأصل أن هذه الهيئات تباشر نشاطاً عاماً لا يهدف إلى تحقيق الربح، ولذلك فإن نتيجة أعمالها لا تكون محلاً لفرض الضريبة، ولكن إذا خرجت عن طبيعة نشاطها العام، وزاولت نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو مالياً يهدف إلى تحقيق الربح فإنها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، وقد استثنى المشرع من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع حتى لو زاول نشاطاً يهدف إلى الربح.

سادساً: الوحدات التى تنشئها الإدارة المحلية :

وذلك بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

سابعاً: المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة:

يخضع للضريبة على الدخل أرباح المنشآت التعليمية (التي تتخذ شكل الأشخاص الاعتبارية) الخاضعة لإشراف الدولة والتي تهدف إلى تحقيق الربح.

٣/١ سعر الضريبة

تنص المادة (٤٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بأن :
" يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٢,٥% من صافي الأرباح السنوية .
واستثناء من السعر الوارد في الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئات المصرية العامة للبتروك والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥% " .

يتضح من نص المادة السابقة أن المشرع قد ميز بين الأشخاص الاعتبارية عند تحديده لسعر الضريبة وذلك كالتالي :

أ - تفرض الضريبة بسعر ٢٢,٥% على صافي الأرباح الكلية السنوية للشركة الاعتبارية ، ماعدا هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبتروك والبنك المركزي وشركات البحث عن البترول والغاز حيث أعطاه المشرع معاملة خاصة .

ب - أعطى المشرع معاملة خاصة لهيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبتروك والبنك المركزي ، حيث فرض على أرباحها ضريبة بسعر ٤٠% .

ج - أعطى المشرع معاملة خاصة لشركات البحث عن البترول والغاز ، حيث فرض على أرباحها ضريبة بسعر ٤٠,٥٥% .

وتنص المادة (٤٩ مكرر) المعدلة بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠ انه استثناء من حكم المادة (٤٩) من هذا القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المحققة من مصدر في مصر للضريبة بسعر ١٠% من صافي الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف .

سعر الضريبة القطعية :

أولاً : سعر الضريبة القطعية المفروض على المبالغ المدفوعة لغير المقيمين

فى مصر :

تنص المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر ، لغير المقيمين فى مصر وذلك دون خصم أى تكاليف منها . وتشمل هذه المبالغ ما يأتى:

- ١ - العوائد .
- ٢ - الإتاوات وقد عرفت المادة (١) من القانون الإتاوات بأنها المبالغ المدفوع أياً كان نوعها مقابل استعمال أو الحق فى استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبى أو فنى أو علمى بما فى ذلك أفلام السينما ، وأى براءة اختراع أو علامة تجارية أو تصميم أو نموذج أو خطة أو تركيبية أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق فى استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.
- ٣ - مقابل الخدمات ، ولا يعتبر من قبيل مقابل الخدمات نصيب المنشأة الدائمة العاملة فى مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التى يتحملها مركزها الرئيسى فى الخارج .
- ٤ - مقابل نشاط الرياضى أو الفن سواء دفع له مباشرة أو من خلال أى جهة.

ويعفى من الضريبة المنصوص عليها فى هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التى تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر ، كما تعفى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو

التسهيل ثلاث سنوات على الأقل .

وتنص المادة (٥٦ مكرر) المعدلة بالقانون رقم

١٩٩ لسنة ٢٠٢٠ بأن تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أي تكاليف توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم وغير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر، عدا التوزيعات التي تتم في صور أسهم مجانية. ويكون سعر هذه الضريبة (٥%) من توزيعات الأرباح إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية دون خصم أي تكاليف.

وتستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

وتخضع الأرباح الرأسمالية (المنصوص عليها في المادة ٤٦

مكررا ٣) الناتجة من التصرف في الأوراق المالية أو الحصص بالشركات) سواء تحققت هذه الأرباح في مصر أو في الخارج) التي يحصل عليها المقيمون من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة. ويكون سعر الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أي تكاليف. وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أي صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفتها بعد خصم عمولة الوساطة.

ثانيا : سعر الضريبة المقطوع المفروض على المبالغ المدفوعة كعمولة أو سمسة لشخص طبيعي متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته :

تنص المادة (٥٧) من القانون بأن تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على

سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته .
ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التى يتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه العمولة أو السمسرة طبقاً للسعر المنصوص عليه فى المادة (٥٦) من هذا القانون (وهو ٢٠%) دون خصم أى تكاليف .

ثالثاً : سعر الضريبة المقطوع المفروض على عوائد السندات وأذون الخزانة :
تنص المادة (٥٨) من القانون المعدلة بالقانون رقم ١٠ لسنة ٢٠١٩ بأنه : تخضع للضريبة عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه الخصم ."

كذلك تخضع عوائد أذون الخزانة للضريبة بسعر ٢٠% وذلك دون خصم أى تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة فى اليوم التالى لليوم الذى تم فيه الخصم.

كما تخضع لذات الضريبة بسعر ٢٠% عوائد سندات الخزانة، ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة فى أول يوم عمل تال لليوم الذى تم فيه حجز الضريبة.

وتعامل العوائد المنصوص عليها فى الفقرات السابقة كوعاء مستقل عن الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة، ولا يجوز حساب تكاليف هذه العوائد ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق الإيرادات الأخرى لدى حساب الضريبة المستحقة على هذه الإيرادات .

الفصل الثاني الإعفاء من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تناولت المادة (٥٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإعفاءات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك كالتالي :

١/٢ الوزارات والمصالح الحكومية :

ينص البند(١) من المادة(٥٠) من القانون على إعفاء الأرباح التي تحققها الوزارات والمصالح الحكومية من الخضوع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٢/٢ الجمعيات والمؤسسات الأهلية :

ينص البند (٣) من المادة (٥٠) من القانون بأن يعفى من الضريبة: "الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله " .

ويلاحظ من نص البند السابق إن الإعفاء الضريبي يقتصر على أرباح النشاط (الغرض) الذي تأسست من أجله ، وبالتالي فإن قيام هذه الجمعيات والمؤسسات الأهلية بأوجه أنشطة أخرى ، فإن الأرباح المحققة من هذه الأنشطة الأخرى تخضع للضريبة .

٣/٢ الجهات غير الهادفة للربح :

ينص البند (٤) من المادة (٥٠) من القانون على أن يعفى من الضريبة: "أرباح الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية " .

من نص البند السابق يتضح إن الإعفاء الضريبي يقتصر على أرباح النشاط الذي تأسست من أجله ،مثلا فانها تباشر أنشطة ذات طبيعة

اجتماعية (مثل الجمعيات والنوادي) أو علمية (مثل الجمعيات العلمية) أو رياضية (مثل النوادي الرياضية) أو ثقافية ، وبالتالي فإنها إذا باشرت نشاطاً له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية فإن أرباح هذه الأنشطة تخضع للضريبة .

٤/٢ أرباح صناديق التأمين الخاصة :

ينص البند (٥) من المادة (٥٠) من القانون على أن يعفى من الضريبة: "أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥".

٥/٢ المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها :

ينص البند (٦) من المادة (٥٠) من القانون بأن يعفى من الضريبة: "المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها".

٦/٢ توزيعات صناديق الاستثمار :

ينص البند (٧) من المادة (٥٠) من القانون على أن يعفى من الضريبة : توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ التي لا يقل استثمارها في الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠%) وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة (١٠%) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم، بشرط أن أرباح صناديق الاستثمار يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره.

٧/٢ ما تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزى المصرى :

ينص البند (٩) من المادة (٥٠) من القانون بأن يعفى من الضريبة: "العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية

التي يصدرها البنك المركزى المصرى أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناء من حكم المادة (٥٦) من هذا القانون .

ومن نص البند السابق يتضح ما يلى :

- يمتد الإعفاء إلى كل من الأشخاص الاعتبارية المقيمة والأشخاص الاعتبارية غير المقيمة وذلك استثناء من حكم المادة (٥٦) من القانون الذى يخضع ما تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة للضريبة بسعر مقطوع ٢٠% .
- يمتد الإعفاء إلى كل من : الاستثمار فى الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزى المصرى، والإيرادات الناتجة عن التعامل فى هذه الأوراق.
- لا يمتد الاعفاء الي العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي تصدرها شركات اعتبارية اخري سواء مقيمة او غير مقيمة وبالتالي فانها تخضع للضريبة. طبقا لنص المادة (٥٦ مكرر) المعدلة بالقانون رقم ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠.

٨/٢ توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة:

- ينص البند (١٠) من المادة (٥٠) من القانون بأن يعفى من الضريبة توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة نسبة (١٠%) من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم، وذلك بشرط:
- ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن (٢٥%) في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

- ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.

٩/٢ أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى :

ينص البند (١١) من المادة (٥٠) من القانون على أن يعفى من الضريبة: "أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضى لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التى تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

١٢/٢ أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر المواشى وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك :

ينص البند (١٢) من المادة (٥٠) من القانون على أن يعفى من الضريبة: "أرباح شركات الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر المواشى وتسمينها وشركات ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط".

وطبقاً للقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية.

الفصل الثالث وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأحكام الخاصة بتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في المواد من ٥١ إلى ٥٥، وباستقراء هذه المواد يمكن تقسيم الأحكام الخاصة بتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية إلى العناصر التالية:

- الإيرادات الخاضعة للضريبة.
 - التكاليف الواجبة الخصم من إجمالي الإيرادات.
 - خصم الخسائر المرحلة.
 - تحديد الربح الضريبي للمعاملات التي تقوم بين الأشخاص الاعتبارية المرتبطة.
- وفيما يلي نتناول العناصر السابقة بالتفصيل.

١/٣ الإيرادات الخاضعة للضريبة

تنص المادة (٥١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن :

" يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من هذا القانون وذلك فيما لم يرد به نص خاص في هذا الباب " .

وبالرجوع إلى المواد الواردة بالباب الثالث من القانون ، فإنه

يمكن تناول الإيرادات الخاضعة للضريبة من خلال عنصرين هما :

- أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

١/١/٣ أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة :

حددت المواد أرقام ١٧ ، ١٨ ، ١٩ ، ٢١ من القانون رقم ٩١

لسنة ٢٠٠٥ الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك كالتالي :

مادة (١٧) : تحدد أرباح الأشخاص الاعتبارية على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول الشركة المنصوص عليها فى البنود ١ و ٢ و ٣ من المادة ٢٥ من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التى تحصل عليها الشركة نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم .

ويتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه .

المادة (١٨) يصدر بقواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة قرار من الوزير، وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤، وذلك بما يتفق مع طبيعتها ويسر أسلوب معاملتها الضريبية.

مادة (١٩) : تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بما فيها :

- ١ - أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروول.
- ٢ - أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة التى تتخذ شكل أشخاص اعتبارية.
- ٣ - الأرباح التى تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند .
- ٤ - الأرباح التى تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التى تقوم بها شركات السمسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح تحققه

- أى شركة تشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .
- ٥ - الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية ، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة .
- ٦ - أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة .
- ٧ - الأرباح التى تحققها الشركات التى تزاول تشييد أو شراء العقارات لحسابها بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك .
- ٨ - الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضى للتصرف فيها أو البناء عليها .
- ٩ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى ، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ، ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية .
- ١٠ - الأرباح الناتجة عن الاستثمار فى الأوراق المالية فى الخارج أو التصرف فيها طبقاً للقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ .
- مادة (٢١): يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .
- وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التى تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالى 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 للفترة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لايجاوز أرباح 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 فى الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة ٢٩ من هذا القانون .

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

٢/١/٣ تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة :

فى ضوء ما سبق يمكن تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية كالتالى :

- الإيرادات الإيرادية الناتجة عن النشاط الجارى للشركة .
- الإيرادات العرضية الناتجة عن الأنشطة الفرعية للشركة .
- الأرباح الرأسمالية وأرباح التصفية .
- أرباح الصفقة الواحدة .

- أرباح العقود طويلة الأجل .

وفيما يلي دراسة العناصر السابقة بالتفصيل :

١/٢/١/٣ الإيرادات الإيرادية :

يقصد بالإيرادات الإيرادية تلك الإيرادات الناتجة من ممارسة الشركة لنشاطها الجارى سواء كان نشاطاً صناعياً أو تجارياً أو خديماً أو مالياً أو زراعياً . وتتمثل أرباح النشاط الجارى فى رقم مجمل الربح الذى يظهره حساب المتاجرة، ومجمل الربح هذا يمكن قياسه بالمعادلة التالية:

مجمّل الربح = صافى إيرادات المبيعات - تكلفة المبيعات

وفيما يلي المعالجة الضريبية للعنصرين السابقين:

أولاً : صافى إيرادات المبيعات :

يقصد بصافى إيرادات المبيعات الفرق بين قيمة فواتير المبيعات وبين قيمة مردودات المبيعات، هذا ويتم قياس قيمة المبيعات وفقاً لأساس مبدأ الاستحقاق المحاسبى حيث تدخل بالكامل فى وعاء الضريبة سواء كانت مبيعات آجلة أو نقدية أو مقابل خدمات مباعه.

وينبغى التنويه أنه من المعتاد أن تظل نسبة إجمالى الربح إلى صافى المبيعات ثابتة من سنة لأخرى فى الشركة الواحدة وهى أيضاً تكون متقاربة فى الشركات التى تعمل فى نفس نوع النشاط وذلك بافتراض استمرار نفس الظروف ، ومن هنا يجب على الفاحص الضريبى أن يولى رقم مجمل الربح ونسبته إلى صافى المبيعات عناية خاصة عند الفحص. وقد يواجه الفاحص الضريبى عدة مشاكل مرتبطة بعنصر المبيعات، ومن أمثلة هذه المشاكل ما يلى:

أ - إرسال الشركات بضاعة لفروعها :

إذا قامت إحدى الشركات بإرسال بضاعة إلى أحد فروعها المحلية ، فى هذه الحالة يكون هذا الفرع داخل الحدود الإقليمية للدولة

الموجودة بها المركز الرئيسى للشركة وبالتالي فإن هذا الفرع لا يعتبر منشأة مستقلة لها شخصية معنوية منفصلة عن المركز الرئيسى، ومن ثم فإن كل من المركز الرئيسى والفرع يعتبران وحدة محاسبية واحدة من وجهة النظر الضريبية وعلى ذلك فإن البضاعة المرسله من المركز الرئيسى لهذا الفرع تعالج كالتالى:

✍ يجب عدم إثبات البضاعة المرسله للفرع ضمن مبيعات المركز الرئيسى إلا إذا قام الفرع ببيعها فعلاً، ذلك أن إرسال بضاعة للفرع لا يترتب عليه تحقق الربح إلا إذا قام الفرع ببيعها إلى أطراف خارجية.

✍ البضاعة المتبقية لدى الفرع والتي لم يتمكن من بيعها حتى تاريخ إعداد القوائم المالية فإنها تدرج ضمن بضاعة آخر المدة بقوائم المركز الرئيسى حسب طريقة التقويم المعتمدة ضريبياً. أما إذا قامت إحدى الشركات بإرسال بضاعة إلى أحد فروعها المستقلة بالخارج، فإنه فى هذه الحالة يكون ذلك الفرع ذات شخصية معنوية منفصلة عن المركز الرئيسى وتعالج البضاعة المرسله له كالتالى:

✍ تعتبر البضاعة المرسله من المركز الرئيسى إلى الفرع المستقل بمثابة مبيعات ويكون ربحها محققاً من وجهة نظر الضرائب، وبالتالي فإن هذه الأرباح تدخل بالكامل ضمن أرباح المركز الرئيسى الخاضعة للضريبة فى مصر، فوفقاً لقاعدة إقليمية الضريبة فإنها تعتبر أرباحاً نتجت عن مباشرة نشاط فى مصر.

✍ البضاعة المتبقية لدى الفرع المستقل فى نهاية السنة المالية لا تدرج ضمن بضاعة آخر المدة للمركز الرئيسى على أساس أن هذه البضاعة مملوكة للفرع المستقل وليست للمركز الرئيسى.

ب - بضاعة الأمانة :

تعرف بضاعة الأمانة بأنها تلك البضاعة التى تقوم بعض

الشركات (كموكل) بإرسالها إلى منشأة أخرى أو أحد الأشخاص (كوكيل) لبيعها لحسابها نظير عمولة، ويتم إرسال البضاعة من الموكل إلى الوكيل على أساس سعر الفاتورة الصورية وهو قد يكون بسعر التكلفة أو بسعر التكلفة مضافاً إليه نسبة ربح، وتتم المعالجة الضريبية لبضاعة الأمانة كالتالى:

يجب عدم إثبات البضاعة المرسله للوكيل ضمن مبيعات الشركة (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 الشركة (الموكل) بسعر الفاتورة الصورية فإن الربح يتضخم فى هذه الحالة بمقدار الفرق بين قيمة الفاتورة الصورية وتكلفتها، ومن ثم فإنه يجب استبعاده نظراً لعدم تحققه.

البضاعة المتبقية لدى الوكيل فى نهاية السنة المالية تدرج ضمن بضاعة آخر المدة بقوائم جرد الشركة (الموكل) حسب طريقة التقويم المعتمدة ضريبياً.

ج - مقايضة البضاعة بأصول ثابتة ملموسة :

قد تقوم إحدى الشركات بالحصول على أصول ثابتة ملموسة مقابل تقديم بضاعة، ومن جهة النظر الضريبية يتم تقويم البضاعة محل التبادل وفقاً للقيمة السوقية للأصول الثابتة الملموسة التى حصلت عليها الشركة وبمعنى آخر فإنه يتم إدراج البضاعة ضمن مبيعات الشركة على أساس القيمة السوقية للأصول الثابتة الملموسة وذلك فى تاريخ المقايضة.

ثانياً: تكلفة المبيعات :

تحدد تكلفة المبيعات بصافى المشتريات (فى المنشآت التجارية) أو بتكلفة الاستغلال الزراعى (فى المنشآت الزراعية) أو بتكلفة الإنتاج

(فى المنشآت الصناعية) أو بتكلفة الخدمات (فى المنشآت الخدمية) مضافاً إليها (أو مطروحاً منها) التغير فى المخزون فيما بين أول المدة وآخرها. وتتم المعالجة الضريبية للعنصرين السابقين كالتالى:

أ - صافى المشتريات (أو تكلفة الإنتاج أو تكلفة الخدمات) :

يقصد بصافى المشتريات محاسبياً تكلفة شراء البضاعة التى تقوم المنشأة بشرائها بقصد إعادة بيعها بحالتها على أساس أسعار فواتير الشراء مضافاً إليها مصروفات الشراء والشحن مطروحاً منها قيمة ما يتم رده منها إلى الموردين. وبمعنى آخر فإن:

$$\text{صافى المشتريات} = \text{تكلفة البضاعة المشتراة وفقاً لفواتير الشراء} + \text{مصروفات الشراء والشحن} - \text{مردودات المشتريات}$$

وينبغى التنويه بأنه يجب على الفاحص الضريبى أن يولى هذا العنصر عناية خاصة عند الفحص لأن أى زيادة فيها يؤدى إلى زيادة تكلفة المبيعات وهذا يؤدى بدوره إلى تخفيض صافى الربح الخاضع للضريبة. وعند فحص المنشآت الصناعية يجب على الفاحص الضريبى أن يكون ملماً بنظريات التحميل المختلفة حيث تختلف قيمة الإنتاج باختلاف نظرية التحميل المستخدمة فى توزيع تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية، ولاشك أن اختلاف قيمة الإنتاج من نظرية لأخرى سيؤثر على تكلفة المبيعات، وبالتالي على صافى الربح الخاضع للضريبة، ومن ثم فإنه يجب على الفاحص الضريبى التأكد من استمرار الشركة فى إتباع نفس نظرية التحميل فإذا اتضح أنها غيرت فى إحداها فإنه يقوم بتحديد الفرق الناتج من ذلك وإجراء ما يلزم من تعديل عند قياسه للربح الضريبى.

ب - التغير فى المخزون :

يتحدد التغير فى المخزون بالمعادلة التالية:

$$\text{التغير فى المخزون} = \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}$$

وفيما يتعلق بمخزون آخر المدة وأول المدة فإنه يهتم الفاحص الضريبي التأكد مما يلي:

- بالنسبة لمخزون أول المدة :

أن مخزون أول المدة لا يمثل مشكلة للفاحص الضريبي حيث تقتصر مهمته في هذا الشأن على مطابقة رقم المخزون في أول المدة برقم المخزون في نهاية الفترة السابقة الذي تم اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب.

- بالنسبة لمخزون آخر المدة :

يجب على الفاحص الضريبي التأكد مما يلي:

شمول مخزون آخر المدة لكافة أنواع المخزون في مختلف مخازن الشركة والمملوكة ملكية قانونية لها، وعلى ذلك فإن مخزون آخر المدة يتضمن البضاعة المملوكة للمنشأة ولكنها موجودة طرف الغير مثل البضاعة الباقية لدى الفروع المحلية ولدى وكلاء البيع بالعمولة والبضاعة الموجودة بمخازن الجمارك ومشتريات البضاعة بالطريق، هذا مع الأخذ في الاعتبار استبعاد البضاعة الموجودة بمخازن الشركة وغير مملوكة لها مثل البضاعة المباعة، ولم يتسلمها أصحابها بعد وأيضاً بضاعة الأمانة التي تتبعها الشركة لصالح الغير.

الاستمرار على نفس الأساس الذي سبق اتباعه في تقويم المخزون والذي اعتمده مصلحة الضرائب في السنوات السابقة وهو إما سعر التكلفة، أو سعر السوق، أو سعر التكلفة أو السوق أيهما اقل.

الاستمرار على 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... الخ، ويجب علي الفاحص الضريبي التأكد من

استمرار الشركة في إتباع نفس سياسة التسعير^(١)، 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:

بلغ الربح المحاسبي لإحدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ٣٤٨٥٥٠ جنية. وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١ - يوجد بضاعة أرسلت إلى أحد الوكلاء قيمتها بسعر الفاتورة السورية ١٥٠٠٠ جنية (يزيد عن سعر التكلفة ٢٥%)، وقد قامت الشركة بإدراج هذه البضاعة ضمن المبيعات، بالرغم من أنه يوجد بضاعة باقية لدى الوكيل قيمتها ٣٠٠٠ جنية بسعر الفاتورة السورية.

٢ - يوجد فاتورة مبيعات قدرها ٢١٠٠٠ جنية لم تسجل بالدفاتر بعد.

٣ - يوجد بضاعة أرسلت إلى فرع الشركة بأسوان بسعر ٣٠٠٠ جنية (يزيد عن سعر التكلفة ٢٠%) وقد قامت الشركة بإدراج هذه البضاعة ضمن المبيعات بالرغم من أن ربع البضاعة موجودة لدى الفرع ولم يتم بيعها بعد.

٤ - اشترت الشركة سيارة قيمتها السوقية ٤٠٠٠٠ جنية، مقابل بضاعة أدرجت ضمن المبيعات بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنية.

٥ - تستخدم الشركة طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO) في تسعير المواد الخام المنصرفة من المخازن للإنتاج، إلا أنه في العام المنتهى في ٢٠٢٢/١٢/٣١ تحولت الشركة الي استخدام طريقة

(١) لقد اشترط الاستمرار لأنه يؤدي إلى مقاصة بين أرباح السنوات المتتالية، فإذا استمر الممول في إتباع نفس أساس التقويم فإن أي زيادة في ربح سنة سيؤدي إلى تخفيض الربح في السنة التالية والسبب في ذلك هو أن مخزون آخر المدة في سنة معينة هو نفس مخزون أول المدة في السنة التالية.

الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) وفيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة هذا العام.

أ – المشتريات من المواد الخام خلال العام:

تاريخ الشراء	الكمية بالوحدات	تكلفة الوحدة بالجنيه
مارس	٢٧٠٠٠	١٥,٠٠
مايو	٢٢٥٠٠	١٧,٢٥
أغسطس	٣٠٠٠٠	١٨,٠٠
ديسمبر	٩٠٠٠	١٧,٧٠

ب - مخزون أول المدة من المواد الخام ١٧٠٠٠ وحدة بسعر ٢٠ جنيه، ومخزون آخر المدة ٢٠٠٠٠ وحدة.

المطلوب :

تحديد الربح الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الحل:

تحديد صافى الربح الضريبى

	جنيه	جنيه
الربح المحاسبى		٣٤٨٥٥٠
<u>يضاف إليه:</u>		
(٢) فاتورة مبيعات لم تسجل بالدفاتر بعد .	٢١٠٠٠	
(٤) فرق قيمة البضاعة التى تم مقايضتها بالسيارة، حيث ينبغى تسجيل المبيعات بالقيمة السوقية للسيارة (٤٠٠٠٠-٣٥٠٠٠).	٥٠٠٠	
(٥) فرق تقويم مخزون آخر المدة من المواد الخام نتيجة إتباع الشركة لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً بدلاً من طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً مما أدى إلى نقص قيمة المخزون بهذا الفرق.	٢٧٧٠٠	
		٥٣٧٠٠
		٤٠٢٢٥٠
<u>يخصم منه:</u>		
(١) أرباح غير محققة موجودة فى البضاعة الباقية لدى الوكيل دون بيع، وبالتالى لا تخضع للضريبة لعدم إتمام عملية البيع بعد ($٦٠٠ = \frac{٢٥\%}{١٢٥} \times ٣٠٠٠$)	٦٠٠	
(٣) أرباح غير محققة موجودة فى البضاعة الباقية لدى الفروع دون بيع، وبالتالى لا تخضع للضريبة لعدم إتمام عملية البيع بعد: ($١٢٥٠ = \frac{٢٠\%}{٤} \times ١ \times ٣٠٠٠$)	١٢٥٠	
		١٨٥٠
صافى الربح الضريبى		٤٠٠٤٠٠

ملحوظة:

تم التوصل إلى الفرق بين قيمة التغير فى مخزون المواد الخام كالتالى:

أ - قيمة مخزون آخر المدة محاسبياً وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO):

$$\begin{aligned} \text{مشتريات شهر ديسمبر بالكامل} &= 9000 \times 17,70 = 159300 \text{ ج} \\ \text{من مشتريات شهر أغسطس} &= 11000 \times 18 = 198000 \text{ ج} \\ &= 20000 \\ &= 357300 \end{aligned}$$

ب - قيمة مخزون آخر المدة ضريبياً وفقاً لطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (FIFO):

$$\begin{aligned} \text{مخزون أول المدة} &= 17000 \times 20 = 340000 \text{ جنيهه} \\ \text{من مشتريات شهر مارس} &= 3000 \times 15 = 45000 \text{ جنيهه} \\ &= 20000 \\ &= 385000 \end{aligned}$$

ج- الفرق الناتج من تعديل الطريقة المتبعة فى تقويم المخزون والواجب إضافته إلى الربح الضريبى وهو كالتالى: $357300 - 385000 = 27700$ جنيهه.

٢/٢/١/٣ الإيرادات العرضية :

الإيرادات العرضية هى تلك الإيرادات التى تحصل عليها الشركة أثناء قيامها بمزاولة نشاطها الجارى وذلك بصفة عارضة أو فرعية، وهذه الإيرادات يمكن تقسيمها إلى:

- إيرادات عرضية متصلة بمزاولة النشاط.
- إيرادات عرضية غير متصلة بمزاولة النشاط.
- إيرادات علاوة إصدار الأسهم وعلاوة إصدار السندات وفائض مصاريف إصدار الأسهم.

وفيما يلى نتناول تلك الإيرادات بالتفصيل.

أولاً : الإيرادات العرضية المتصلة بمزاولة النشاط :

الإيرادات العرضية المتصلة بمزاولة النشاط تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة باعتبارها جزء من نتيجة عمليات الشركة ، ومن أمثلة هذه الإيرادات ما يلى:

أ - التعويضات : هى المبالغ التى تحصل عليها الشركة من الغير تعويضاً لأضرار لحقت بها، وضريبياً يمكن التمييز بين الحالات التالية:

لـ التعويضات التى تحصل عليها الشركة نتيجة فسخ العقود أو عدم تنفيذها فى مواعيدها وهذه التعويضات تعتبر إيرادات وتخضع للضريبة فى السنة التى تم فيها التحصيل. ومن ثم فإن العبرة هنا ليس تاريخ الاستحقاق وإنما هو تاريخ التحصيل.

لـ التعويضات التى تحصل عليها الشركة نتيجة هلاك أصول متداولة مثل البضاعة، وهذه التعويضات تعتبر إيرادات وتخضع بالكامل للضريبة حتى ولو استخدمت الشركة هذا المبلغ فى إحلال أصول متداولة جديدة محل الأصول الهالكة.

لـ التعويضات التى تحصل عليها الشركة نتيجة هلاك أو الاستيلاء على أحد الأصول الثابتة فإنه يتم فى هذه الحالة تطبيق نص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتى سيتم الإشارة إليها فيما بعد.

وفى جميع الحالات السابقة لا يعتبر التعويض إيراداً خاضعاً للضريبة إلا فى سنة تحصيله، وينبغى التنويه أنه فيما يختص بالغرامات المحصلة فإنه ينطبق عليها ما ينطبق على التعويضات.

ب- الإعانات والمنح: وهى المبالغ التى تحصل عليها الشركة من الحكومة أو من الغير من أجل مساعدتها فى تحقيق أهداف اقتصادية أو اجتماعية، وهى تدخل بالكامل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ج - الديون المدومة المحصلة: وهى عبارة عن الديون التى سبق إعدامها فى سنة أو سنوات سابقة ثم تم تحصيلها فى سنة تالية، فإذا كانت مصلحة الضرائب لم تعتمد هذه الديون كخسارة عند إعدامها فى

الماضى، فإن المبالغ المحصلة لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة فى السنة التى تم تحصيلها فيها .

أما إذا اعتمدت مصلحة الضرائب هذه الديون كخسارة عند إعدامها فى الماضى وبالتالى تم تخفيض الربح الضريبى بمقدارها فإن المبالغ المحصلة منها تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة فى السنة التى تم تحصيلها فيها.

د - الفوائد الدائنة: وهى الفوائد المستحقة عن ديون تنشأ عن عمليات مرتبطة بالنشاط الجارى للشركة وبالتالى تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة مثل :

- فوائد البيع بالتقسيط وفوائد التأخير عن الأقساط التى يتأخر دفعها عن مواعيد استحقاقها.

- فوائد التأخير عن سداد الأوراق التجارية التى تكون قيمتها بضاعة.

- فوائد الحسابات الجارية الخاصة بعمليات النشاط الجارى للشركة.

هـ- العمولات الدائنة : وهى العمولات المرتبطة بالنشاط الجارى للشركة مثل عمولة البيع... الخ، فانها تدخل بالكامل فى وعاء الضريبة .

و - الخصم المكتسب : الخصم المكتسب هو الخصم (أو الإيرادات) التى تحصل عليه الشركة من مورديها فى صورة نسبة مئوية متفق عليها إذا قامت بالسداد خلال فترة معينة (وهو ما يعرف بالخصم النقدى) أو إذا بلغت معاملاتها حداً معيناً (وهو ما يعرف بخصم الكمية)، وهذه الإيرادات تدخل بالكامل فى وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بشرط أن يكون الخصم المكتسب متعلقاً بالسنة المالية المقدم عنها الإقرار الضريبى، وأن يكون متعلقاً بعمليات النشاط الجارى للشركة.

وينبغى التتويه بأن ما يعرف باسم "مخصص الخصم المكتسب"

لا يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ز - أرباح العملات الأجنبية: وهى الأرباح الناتجة من تعامل الشركة بالعملية

الأجنبية، فإذا حققت إحدى الشركات أرباحاً من عمليات تحويل العملة المحلية إلى عملة أجنبية فإن هذه الأرباح تخضع للضريبة. وينبغى التنويه بأن أرباح العملات الأجنبية الناتجة من إعادة تقييم أرصدة الأصول والخصوم المتداولة بالعملات الأجنبية فى تاريخ إعداد الحسابات الختامية فإن مصلحة الضرائب تعتبرها أرباحاً غير حقيقية لا تدخل فى وعاء الضريبة لأنها لم تنشأ عن عمليات تحققت فعلاً.

ثانياً: الإيرادات العارضة غير المتصلة بمزاولة النشاط :

أ - العمولة أو السمسرة: تنص المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن : "العمولة أو السمسرة التى تحصل عليها الشركة من الغير بصفة عارضة نتيجة توسطها فى صفقة أو عملية غير مرتبطة بالنشاط الأساسى للشركة فإنها تخضع للضريبة بسعر مقطوع قدره ٢٠% وبغير أى تخفيض لمواجهة أى تكاليف وذلك وفقاً للمادة (٥٦) من القانون .

ويلتزم من يقوم بدفع العمولة أو السمسرة العارضة بحجز مقدار الضريبة المستحقة من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب التى يتبعها دافع العمولة أو السمسرة العارضة وذلك خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالى لدفع العمولة أو السمسرة العارضة .

ب- الإتاوات : تعتبر مبالغ الإتاوات التى تحصل عليها الشركة إيراداً خاضعاً للضريبة بسعر مقطوع قدره ٢٠% وبغير أى تخفيض لمواجهة أى تكاليف وذلك وفقاً للمادة (٥٦) من القانون .

ج - العوائد على أرصدة الحسابات الجارية المدينة ومسحوبات الشركاء فى شركات الأشخاص:

قد يتفق الشركاء فى شركات الأشخاص على احتساب عوائد على كل من أرصدة الحسابات الجارية المدينة والمسحوبات الخاصة بكل منهم ، إلا أن هذه العوائد لا تعتبر إيراداً حقيقياً وإنما تعتبر توزيعاً للربح وبالتالي فإنها لا تخضع للضريبة .

ثالثاً: إيرادات علاوة إصدار الأسهم وعلاوة إصدار السندات وفائض مصاريف إصدار الأسهم:

قد تحصل شركات المساهمة على إيرادات متمثلة في علاوة إصدار الأسهم وعلاوة إصدار السندات وفائض مصاريف إصدار الأسهم، وهنا يثار تساؤل حول خضوع هذه الإيرادات من عدمه على الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهذا ما سيتم تناوله كالتالي:

أ - علاوة إصدار الأسهم: تلجأ بعض شركات المساهمة عند زيادة رأس مالها إلى إصدار أسهم جديدة بأكثر من قيمتها الاسمية، ويعرف الفرق بين قيمة إصدار السهم وقيمتها الاسمية باسم "علاوة إصدار الأسهم".

ويرجع سبب إصدار شركات المساهمة للأسهم الجديدة بأعلى من قيمتها الاسمية إلى الرغبة في المحافظة على حقوق المساهمين القدامى في الاحتياطات التي كونتها الشركة من أرباح السنوات السابقة فيما لو سمح للمساهمين الجدد بأن يكتتبوا في تلك الأسهم على أساس قيمتها الاسمية، إذن علاوة الإصدار ما هي في الواقع إلا مبلغ يدفعه المساهمون الجدد نظير تمتعهم ومشاركتهم للمساهمين القدامى في الاحتياطات والأرباح المرحلة التي كونتها الشركة فيما سبق.

وقانوناً ينبغي إضافة علاوة الإصدار إلى الاحتياطي القانوني للشركة حتى يبلغ ما يساوي نصف قيمة رأس المال المصدر، أما ما يزيد على ذلك من مبلغ العلاوة فيتكون منها احتياطي خاص وللجمعية العامة- بناء على اقتراح من مجلس الإدارة- أن تقرر في شأنه ما تراه محققاً لصالح الشركة على ألا يتضمن ذلك توزيعه بصفة ربح.

وقد اختلفت الآراء حول مدى اعتبار علاوة إصدار الأسهم إيراداً يخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك كالتالي:
الرأي الأول: يرى أن علاوة إصدار الأسهم تعتبر ربحاً رأسمالياً حصلت عليه الشركة نتيجة بيع جزء من أحد أصولها- وهو شهرة المحل- إلى

المساهمين الجدد وبالتالي فهى تخضع للضريبة على الأرباح. الرأى الثانى: يرى أن علاوة إصدار الأسهم تخرج عن النطاق الذى حدده القانون للأرباح الخاضعة للضريبة وهى الأرباح الناتجة من مجموع العمليات التى باشرتتها الشركة، ولذلك فهى لا تخضع للضريبة على الأرباح.

وإزاء اختلاف وجهتى النظر السابقتين فإن مصلحة الضرائب عرضت أمر هذا الخلاف على الشعبة المالية والاقتصادية بمجلس الدولة فرأت بكتابها رقم (٢١٨) المؤرخ فى ١٥/١٢/١٩٥٣ ما يلى:

"إن علاوة الإصدار تمثل زيادة فى أموال الشركة لا تختلف فى طبيعتها القانونية عن طبيعة القيمة الاسمية للسهم ولا يمكن القول أن الشركة قد حققت من إصدار الأسهم الجديدة ربحاً تمثل فى علاوة الإصدار، إذ أن هذه الزيادة تمثل جزءاً أو حصة من أموال الشركة له صفة رأس المال وأن لم تدخل فى تكوينه أو تتمثل فى صورة أسهم، فعلاوة الإصدار فى الواقع تعتبر بالنسبة للمساهم الجديد رسماً لدخول الشركة وتعويضاً للمساهم القديم وبالنسبة للشركة فهى حصة إضافية فيها، كما أنه لا يمكن اعتبار علاوة الإصدار ربحاً ناتجاً عن بيع شئ من ممتلكات الشركة ومن ثم تخضع الضريبة، إذ أننا لسنا فى صدد عقد بيع لجزء من منشآت الشركة، وإنما التكيف القانونى للعملية هو أنها دخول المساهم الجديد بحصة فى الشركة توازى الحصة الفعلية للمساهم القديم، فنكون عندئذ أمام عقد شركة وليس عقد بيع".

ومما سبق يتضح أن رأى مجلس الدولة يرى أن علاوة إصدار الأسهم لا تعتبر ربحاً ولا تخضع للضريبة، ولاشك أن هذا يعتبر رأياً سليماً لأنه يتوافق مع القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ الذى يقضى بإضافة علاوة الإصدار إلى الاحتياطى القانونى حتى يبلغ ما يساوى نصف رأس المال المصدر وما يزيد على ذلك من مبالغ العلاوة يكون منها احتياطى خاص.

ب- علاوة إصدار السندات: يجوز لشركات المساهمة إصدار سندات بأعلى من قيمتها الاسمية وذلك إذا كان معدل الفائدة الخاص بالسندات المصدرة أعلى من معدل الفائدة السائد في السوق وقت إصدار السندات، ويعرف الفرق بين قيمة السند وقيمه الاسمية باسم "علاوة إصدار السندات". ولم ينص القانون (١٥٩) لسنة ١٩٨١ على كيفية التصرف في علاوة إصدار السندات، ولذلك اختلفت آراء المحاسبين بشأن معالجتها وذلك كالتالى:

الرأى الأول: يرى أن علاوة إصدار السندات تعتبر بمثابة ربحاً تحقق في السنة التى أصدرت فيها تلك السندات، ومن ثم فإنه يرحل إلى حساب الأرباح والخسائر فى الجانب الدائن.

الرأى الثانى: يرى أن علاوة إصدار السندات ما هى إلا التزام على الشركة يدفع أثناء مدة القرض كجزء من الفائدة الدورية المرتفعة التى تدفع لحملة السندات وبالتالي يجب توزيع تلك العلاوة على مدة القرض بنسبة ما ستفيده كل فترة من الأموال المقترضة وإجراء التسوية اللازمة فى حساب فائدة السندات حتى تتحمل كل فترة مالية بنصيبها من العبء الحقيقى للفائدة

الرأى الثالث: يرى أن علاوة إصدار السندات تعتبر بمثابة أرباحاً رأسمالية تستخدم فى تغطية مصاريف الإصدار، والباقى منها يرحل إلى حساب احتياطى رأسمالى.

ومما سبق يمكن القول أن علاوة إصدار السندات تعتبر ربحاً محققاً فى السنة التى أصدرت فيها السندات وبالتالي تدرج ضمن وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- إن علاوة الإصدار قد دخلت فى ذمة الشركة وأصبحت ملكاً لها ولايجوز ردها.
- إن فائدة السندات يتم احتسابها محاسبياً وضريبياً على أساس القيمة الاسمية للسندات وليس على أساس القيمة المصدرة بها.

ج- فائض مصاريف إصدار الأسهم: يقصد بمصاريف إصدار الأسهم تلك المبالغ التى يطلب من المكتتبين فى الأسهم دفعها زيادة عن قيمة إصدار الأسهم، وتستخدم مصاريف الإصدار هذه فى تغطية مصروفات طبع قوائم الاكتتاب والأسهم ودفع عمولة البنك... الخ.

ويقصد بفائض مصاريف إصدار الأسهم تلك المبالغ المتبقية من مصاريف الإصدار بعد خصم المصروفات الفعلية التى أنفقت على إصدار هذه الأسهم.

هذا وقد اختلفت الآراء حول مدى اعتبار فائض مصاريف إصدار الأسهم إيراداً يخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وذلك كالتالى:

الرأى الأول: يرى أن مصاريف إصدار السهم تعتبر إيراداً للشركة تخصم منه مصاريف الإصدار الفعلية والباقى يعتبر ربحاً يخضع للضريبة ويرجع ذلك للأسباب التالية:

- أن مصاريف إصدار الأسهم تختلف عن علاوة إصدار الأسهم، فالغرض من إصدار السهم بعلاوة هو عدم الإضرار بحقوق المساهمين القدامى نتيجة لانضمام مساهمين جدد، فى حين أن الغرض من مصاريف الإصدار هو الحصول على مصدر تمويل خارجى يستخدم فى تغطية مصروفات إصدار الأسهم.

- إن مصاريف إصدار الأسهم لا تعتبر جزءاً من قيمة الأسهم ولا يجوز ردها أو رد الباقى منها إلى المساهمين بعد انتهاء الغرض الذى حصلت من أجله.

الرأى الثانى: يرى أن مصاريف إصدار الأسهم لا يعتبر إيراداً للشركة ومن ثم فإنه لا يخضع للضريبة ويرجع السبب فى ذلك إلى أن الربح الخاضع للضريبة لا يتحقق إلا بوجود عنصرين هما الإيرادات والتكاليف والفرق بينهما هو الربح الخاضع للضريبة- وبتطبيق ذلك على مصاريف الإصدار يتبين أنه لا يقابلها إيراد، ومن ثم فإنه لا يوجد ربحاً

حقوقه الشركة لانتهيار أحد العناصر المكونة للربح وهو عنصر الإيراد، فمصارييف الإصدار ما هي إلا مصارييف إصدار فعلية أنفقت دون أن يقابلها أى إيراد.

ومما سبق نرى أن الرأى الأول هو الأفضل، فمصارييف الإصدار ما هي إلا إيراداً عرضياً حصلت عليه الشركة من المساهمين ودخل فى ذمتها وأصبح ملكاً لها ولا يجوز رده، وبالتالي فإن الفائض منه يخضع للضريبة.

مثال:

بلغ الربح المحاسبى لإحدى الشركات الصناعية (مساهمة قطاع خاص) فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ٨٧٥٠٠٠٠ جنيه وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:

- ١- أدرج بحساب أ/خ مبلغ ١٢٥٠٠ جنيه ديون معدومة محصلة سبق أن اعتمدت مصلحة الضرائب منه مبلغ ٨٧٥٠ جنيه.
- ٢- يوجد مبلغ ٨٠٠٠ جنيه فوائد بيع بالتقسيط مستحقة على العملاء لم تحصل بعد ولم تدرج بحساب أ/خ.
- ٣- حصلت الشركة على خصم كمية على مشترياتها من المواد الخام قدره ٥٠٠٠ جنيه لم يثبت بالدفاتر بعد.
- ٤- يتضمن حساب أ/خ مبلغ ٦٢٥٠ جنيه أرباح عملات أجنبية ناتجة من إعادة تقويم رصيد الحساب الجارى للشركة بالدولار لدى بنك مصر.
- ٥- شب حريق بأحد مخازن الشركة نتج عنه تلف بعض المواد الخام، وقد حصلت الشركة على مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه تعويض من شركة التأمين، وقد قامت الشركة باستخدام قيمة التعويض بالكامل فى شراء مواد خام جديدة بدلاً من تلك التالفة.
- ٦- أدرج بحساب أ/خ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه إعانات حصلت عليها الشركة من الحكومة منها ٥٠٠٠ جنيه إعانات نقدية والباقى أجهزة لمنع التلوث البيئى (فلاتر لتنقية الهواء وملابس واقية للعمال... الخ)

قيمتها السوقية وقت الحصول عليها ١٨٠٠٠٠ جنيه.
٧- قامت الشركة خلال العام بزيادة رأس مالها بمقدار ١٠٠٠٠٠ سهم
القيمة الاسمية للسهم الواحد ١٠٠ جنيه وبعلاوة إصدار ١٠ جنيه
ورسوم إصدار ٥ جنيه، وقد بلغت المصروفات الفعلية لإصدار
الأسهم ٣٠٠٠٠٠ جنيه، ولم يدرج أى من هذه المبالغ فى حساب أ/خ.
المطلوب:

تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الحل:

الربح الضريبى

الربح المحاسبى	٨٧٥٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>	
(٢) فوائد البيع بالتقسيط المستحقة على عملاء البيع بالتقسيط، تخضع للضريبة ونظراً لعدم إدراجها بحساب أ/خ فإنها تضاف لوعاء الضريبة.	٨٠٠٠
(٣) خصم كمية على المشتريات، حيث يعتبر خصم مكتسب وهو من الإيرادات الخاضعة للضريبة ونظراً لعدم إثباته فى الدفاتر وبالتالي عدم إدراجه بحساب أ/خ فإنه يضاف لوعاء الضريبة	٥٠٠٠
(٥) تعويض من شركة التأمين نظير تلف المواد الخام المؤمن عليها، وهو يخضع للضريبة بالكامل بغض النظر عن استخدامه فى إحلال أصول	٣٥٠٠٠

متداولة جديدة محل الأصول الهالكة، ولذا يضاف لوعاء الضريبة.		
(٦) فرق قيمة الإعانات التي حصلت عليها الشركة حيث تخضع للضريبة بالكامل وعلى أساس قيمتها السوقية (٢٣٠٠٠-٢٠٠٠٠).	٣٠٠٠	
(٧) فائض مصاريف إصدار السهم يخضع للضريبة ونظراً لعدم إدراجه بحساب أخ فإنه يضاف لوعاء الضريبة (٥٠٠٠٠- ٣٠٠٠٠).	٢٠٠٠٠	
أما علاوة إصدار الأسهم وقدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه (١٠٠٠٠ سهم ١٠× ج) فلا تعتبر ربحاً محققاً ولا تخضع للضريبة نظراً لأنها تمثل جزءاً أو حصة من أصول الشركة، كما أنها تعتبر رسماً للمساهم الجديد لدخوله الشركة وتعويضاً للمساهم القديم، ونظراً لعدم إدراجها بحاسب أخ فإنه لا تعديل.	-	
اجمالي ما يضاف		٧١٠٠٠
يخصم منه:		٩٤٦٠٠٠
(١) ديون معدومة محصلة لم تعتمدها مصلحة الضرائب فيما سبق كخسارة، ومن ثم فإنها لا تخضع للضريبة	٣٧٥٠	

ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنها تخصم من وعاء الضريبة (١٢٥٠٠ - ٨٧٥٠) أما الديون المعدومة المحصلة واعتمدها مصلحة الضرائب فيما سبق كخسارة فإنها تخضع للضريبة ونظراً لإدراجها فى حـ / أ.خ فإنه لا تعديل (٨٧٥٠ ج).	٦٢٥٠	
(٤) أرباح عملة أجنبية ناتج عن تقويم رصيد الحساب الجارى للشركة بالدولار لدى بنك مصر، لا تخضع للضريبة لأنها تعتبر أرباحاً غير حقيقية، ونظراً لإدراجها فى حساب أخ فإنها تخصم من وعاء الضريبة .		١٠٠٠٠
اجمالي ما يخصم		٩٣٦٠٠٠
الربح الضريبي		

٣/٢/١/٣ الأرباح الرأسمالية وأرباح التصفية :

تنص المادة (٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بان تخضع للضريبة "الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف فى الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة فى الخارج."

وتنص المادة (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن " تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع

العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة (٢٥) من القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم .

وطبقا للقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ يتحدد صافى الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافى الربح المشار إليه " .

كما تنص المادة (٥٣) من القانون المعدلة بالقانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧ بأنه تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، فى حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري. ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني للشخص الاعتباري على الأخص ما يأتي:

- أ- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ب- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.
- ج- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

د- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني، وتستحق الضريبة المؤجلة إذا طرأ تغيير

آخر على الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو إذا انقضى لأي سبب من أسباب الانقضاء.

من نص المواد السابقة يتضح سريان الضريبة على مايلي:

- ١ - الأرباح الناتجة من بيع الاستثمارات فى الأوراق المالية.
- ٢- الأرباح الناتجة من بيع الأصول الثابتة والأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أحد الأصول الثابتة.
- ٣- أرباح التصفية.

٤- الأرباح الناتجة من إعادة تقويم أصول الشركة.

وفيما يلي نتناول العناصر السابقة بشئ من التفصيل.

أولاً: الأرباح الناتجة من بيع الاستثمارات فى الأوراق المالية:

تنص المادة ٤٩ مكرر انه: استثناء من حكم المادة (٤٩) من هذا القانون، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر (١٠%) من صافي الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف.

واستنادا من نص المادة السابق ، فان الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية غير المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية تدخل في وعاء الضريبة علي ارباح الأشخاص الاعتبارية وتخضع لسعر الضريبة الوارد في المادة (٤٦) من القانون وهو سعر ٢٢,٥%.

وطبقا للمادة (٤٦ مكرر ٥) بموجب القانون ١٩٩ لسنة ٢٠٢٠ فانه: تحدد الأرباح الرأسمالية السنوية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية الفترة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أي

صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة. اي انه طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{الربح (أو الخسارة)} = (\text{ثمن بيع الاستثمارات} - \text{المصاريف البيعية}) - \text{التكلفة الدفترية للاستثمارات}$$

مثال:

بلغ الربح المحاسبي لإحدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/٦/٣٠ بمبلغ ٩٩٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح أنه خلال السنة المالية قامت الشركة ببيع استثمارات في ١٠٤٠ سهم القيمة الاسمية للسهم ٥٠٠ ج، والقيمة الدفترية للأسهم ٥١٠٠٠٠ ج، و ثمن بيع الأسهم ٧٠٠٠٠٠ ج، ومصروفات البيع ٥٠٠٠ ج و ربح البيع المدرج بحساب أ/خ ١٧٥٠٠٠ ج (محسوباً على أساس القيمة الإسمية للأسهم).

المطلوب: تحديد الربح الضريبي بفرض ان:

- الأسهم المباعة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.
- الأسهم المباعة غير مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية.

الحل:

$$\text{ربح بيع الأسهم ضريبياً} = (\text{ثمن بيع الأسهم} - \text{مصروفات البيع}) - \text{التكلفة الدفترية}$$

$$= (٧٠٠٠٠٠ - ٥٠٠٠) - ٥١٠٠٠٠$$

$$= ١٨٥٠٠٠ \text{ جنيه}$$

فرض ان الأسهم المباعة مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية:

$$\text{الضريبة المستحقة} = ١٨٥٠٠٠ \times ١٠ \% = ١٨٥٠٠ \text{ ج}$$

علي ان يستبعد من وعاء الضريبة ربح البيع المدرج بحساب أ/خ

وقدره ١٧٥٠٠٠ ج.

فرض ان الأسهم المباعة غير مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية:

تحديد الربح الضريبى

الربح المحاسبى	٩٩٠٠٠٠
<u>يضاف إليه:</u>	
فرق ربح بيع الأسهم حيث يجب حساب الناتج من بيع الأسهم على أساس التكلفة الدفترية للأسهم وليس على أساس قيمتها الاسمية، ومن ثم فإن الفرق يضاف إلى وعاء الضريبة (١٨٥٠٠٠ - ١٧٥٠٠٠)	١٠٠٠٠
الربح الضريبى	١٠٠٠٠٠٠

الضريبة المستحقة = ١٠٠٠٠٠٠ × ٢٢,٥ % = ٢٢٥٠٠٠ ج

ثانيا: الأرباح الناتجة من بيع الأصول الثابتة والأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أحد الأصول الثابتة:

من نص المادة (١٧) يتضح أن المشرع أخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وذلك وفقاً للأحكام التالية :

أ - تسرى الأرباح الرأسمالية فقط على التصرف بالبيع أو هلاك أو الاستيلاء على أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة (٢٥) من القانون ، وباستقراء هذه المادة ، اتضح أن هذه الأصول هى :

- البند (١) يشمل المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات .
- البند (٢) يشمل الأصول المعنوية التى يتم شراؤها بما فى ذلك شهرة النشاط.

- البند (٤) يشمل الأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات

- والأصول الأخرى غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .
- ب - تسرى الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الرأسمالية (المرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى أو الحرفى) بأزيد من قيمتها الدفترية.
- ج - تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من أى جهة بسبب هلاك أصولها الرأسمالية أو بسبب الاستيلاء عليها ، وتسرى الضريبة على هذه الأرباح سواء تحققت أثناء حياة المنشأة أو عند انقضائها.
- د - يتم تحديد الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أو هلاك أو الاستيلاء على أى أصل من أصول المنشأة ، بعد خصم جميع التكاليف الواجبة الخصم مثل مخصصات الإهلاك ومصروفات البيع ... الخ .
- هـ - وفقاً لنص المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه بشأن تحديد الأرباح الرأسمالية التى تتحقق من بيع الأصول فإنه يخضع لحكم المادة (٢٦) من القانون الخاصة بحساب الإهلاك .

مثال:

لتوضيح المعالجة الضريبية أعلاه نفترض أن إحدى الشركات قامت ببيع مبنى فى ٢٠٢١/١٢/٣١ بمبلغ ٣٥٠.٠٠٠ جنية وقد كانت تكلفة المبنى من واقع الدفاتر والسجلات المنتظمة ٥٠٠.٠٠٠ جنية وكان مجمع إهلاك المبنى ٢٥٠.٠٠٠ جنية ، فإنه فى هذه الحالة تكون المعالجة الضريبية كالتالى :

الربح الرأسمالى = ثمن بيع المبنى - (تكلفة المبنى - مجمع إهلاك المبنى)

$$= ٣٥٠.٠٠٠ - (٥٠٠.٠٠٠ - ٢٥٠.٠٠٠)$$

$$= ٣٥٠.٠٠٠ - ٢٥٠.٠٠٠ = ١٠٠.٠٠٠ ج$$

ثالثاً: أرباح التصفية:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) على خضوع أرباح التصفية

للضريبة على أن يراعى خصم مصاريف التصفية من أرباح التصفية للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة .

رابعا: الأرباح الناتجة عن إعادة تقويم أصول الشركة :

قد تقوم إحدى الأشخاص الاعتبارية بإعادة تقويم أصولها وفى هذه الحالة يتم معالجة الأرباح الناتجة من عملية التقويم كالتالى:

أ - إذا كان الغرض من إعادة تقويم الأصول هو إظهارها بقيمتها الحقيقية دون أن يترتب على ذلك أى تغير فى الشكل القانونى للشركة ، فإن الأرباح الناتجة من عملية التقويم هذه لا تخضع للضريبة لأنه لم يترتب عليها أى تصرف فعلى، فما هى إلا إجراء محاسبياً بالدفاتر.

ب - إذا كان الغرض من إعادة تقويم الأصول هو تغيير الشكل القانونى للشخص الاعتبارى ، فإن الأرباح أو الخسائر الناتجة عن إعادة التقويم لا تخضع للضريبة (تأجيل الخضوع للضريبة) ولكن بشرط تحقق ما يلى :

- إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانونى وذلك لأغراض حساب الضريبة .

- أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير .

- عدم التصرف فى الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانونى خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانونى هذا ويعد تغييراً للشكل القانونى ما يأتى :

أ- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

ب- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

ج- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

د- تحول شخص اعتبارى إلى شركة أموال.

٤/٢/١/٣ أرباح الصفقة الواحدة :

ينص البند (٣) من المادة (١٩) من القانون على :
"تسرى الضريبة على الأرباح التي تتحقق من أى نشاط تجارى
أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية
القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند " .
وعلى ذلك فإنه يمكن القول بأن المشرع قد حرص على إخضاع
صافى أرباح النشاط التجارى أو الصناعى للضريبة حتى الصفقة
الواحدة من هذا النشاط. إلا أنه ترك اللائحة التنفيذية أمر تحديد ما يعتبر
صفقة واحدة .

وطبقاً للمادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون نجد أن المقصود
بالصفقة الواحدة التي تخضع أرباحها للضريبة هي :
"كل شراء يجريه ممول بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة
للاستعمال الشخصى ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو
صناعى، وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء " .
أى أنه يشترط فى الصفقة الواحدة ما يلى :

- أن تكون متعلقة ببيع أصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصى .
- أن تكون ناتجة عن ممارسة نشاط تجارى أو صناعى .
- أن يتم البيع خلال فترة ١٢ شهراً من تاريخ الشراء .

٥/٢/١/٣ أرباح العقود طويلة الأجل :

تنص المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن : " يتحدد
صافى الربح الضريبى للمنشأة فى 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 إجمالى
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 فى نهاية الفترة الضريبية التى
انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوصاً منها التكاليف
الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح .

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

فاذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها
فى الفقرة السابقة يتم ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً
لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون .

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

يتضح من نص المادة (٢١) أن صافى الربح الخاضع للضريبة
على جميع ما ترتبط به المنشأة من عقود طويلة الأجل يتحدد وفقاً
للخطوات التالية (طبقاً لما ورد بالمادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية
للقانون):

أ - تحديد نسبة الإنجاز خلال الفترة الضريبية :

نسبة	التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى نهاية الفترة	١٠٠×
الإنجاز =	الضريبية	

إجمالى التكاليف المقدرة للعقد

على أن يراعى إعادة حساب هذه النسبة عند حدوث أى تغيير فى التكاليف.

ب - تحديد إجمالي الأرباح المقدرة للعقد:

إجمالى الأرباح المقدرة للعقد =

إجمالى قيمة العقد - إجمالى التكاليف المقدرة للعقد .

على أن يراعى إعادة حساب إجمالى الأرباح المقدرة عند حدوث أى تغيير فى قيمة العقد .

ج - تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية :

الربح المقدر عن الفترة الضريبية =

إجمالى الأرباح المقدرة للعقد × نسبة الإنجاز خلال الفترة الضريبية

د - تحديد صافى الربح أو الخسارة الفعلية للعقد فى نهاية العقد:

صافى الربح أو الخسارة = الإيرادات الفعلية - التكاليف الفعلية

هـ - إذا اختتم حساب العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى خلالها

تنفيذه بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أولاً ، فإذا لم

تكف أرباح الفترة يخصم رصيد الخسارة من أرباح الفترات

الضريبية السابقة بما لا يجاوز الأرباح المقدرة والمصرح عنها

خلال تلك الفترة الضريبية السابقة ولكل عقد على حدة .

و - تتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سبق

أن سدده بالزيادة منها فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد

الأرباح المقدرة خلال الفترة أو الفترات الضريبية السابقة للعقد يتم

ترحيل باقى الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من

القانون.

مثال :

أحد المقاولين تعاقد مع إحدى الجهات الحكومية على بناء كوبرى

بقيمة قدرها ١٠٠ مليون جنيه وقد بدأ تنفيذ المشروع فى ٢٠٢٠/٧/١ ،

فإذا علمت أن :

- التاريخ المقدر لانتهاء من المشروع هو ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
 - بلغت إجمالي التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد ٨٠ مليون جنيه .
 - بلغت التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتى ٢٠٢٠/١٢/٣١ مبلغ ٢٠ مليون جنيه، وحتى ٢٠٢١/١٢/٣١ مبلغ ٥٠ مليون جنيه .
- المطلوب :** تحديد الربح الضريبي المقدر عن السنتين المنتهيتين في ٢٠٢٠/١٢/٣١ ، ٢٠٢١/١٢/٣١ .

الحل :

أ - الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠٢٠ :

- نسبة الإنجاز خلال العام المنتهى في ٢٠٢٠/١٢/٣١

$$= \frac{٢٠ \text{ مليون}}{٨٠ \text{ مليون}} \times ١٠٠ = ٢٥ \%$$

- إجمالي الأرباح المقدرة للعقد =

$$١٠٠ \text{ مليون} - ٨٠ \text{ مليون} = ٢٠ \text{ مليون جنيه}$$

- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠٢٠ =

$$٢٠ \text{ مليون} \times ٢٥ \% = ٥ \text{ مليون جنيه}$$

ب - الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠٢١ :

- نسبة الإنجاز خلال العام المنتهى في ٢٠٢١/١٢/٣١

$$= \frac{(٥٠ \text{ مليون} - ٢٠ \text{ مليون})}{٨٠ \text{ مليون}} \times ١٠٠ = ٣٧,٥ \%$$

- الربح الضريبي المقدر عن سنة ٢٠٢١ =

$$٢٠.٠٠٠.٠٠٠ \times ٣٧,٥ \% = ٧,٥ \text{ مليون جنيه}$$

كيفية تحديد صافي الربح او الخسارة الفعلية للعقد في نهاية فترة تنفيذ

العقد:

مثال (١):

بفرض في المثال السابق ان التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة في السنة الثالثة والأخيرة للعقد المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغت ٣٣ مليون

جنيه.

المطلوب:

تحديد الربح الضريبي عن السنة الأخيرة للعقد المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

- النتيجة النهائية للعقد =
الإيراد الفعلي (قيمة العقد) - إجمالي التكلفة الفعلية للعقد
١٠٠ مليون - ٨٣ مليون = ١٧ مليون جنيه
- إجمالي أرباح السنة الأولى والثانية
= ٥ مليون + ٧,٥ مليون = ١٢,٥ مليون جنيه
- الربح الضريبي للسنة الأخيرة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
= ١٧ مليون - ١٢,٥ مليون = ٤,٥ مليون جنيه

مثال (٢):

بفرض أن التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة في السنة الثالثة والأخيرة للعقد المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ بلغت ٣٩ مليون جنيه .

المطلوب:

تحديد الربح الضريبي عن السنة الأخيرة للعقد المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

- النتيجة النهائية للعقد =
الإيراد الفعلي (قيمة العقد) - إجمالي التكلفة الفعلية للعقد
= ١٠٠ مليون - ٨٩ مليون = ١١ مليون جنيه.
- إجمالي أرباح السنة الأولى والثانية =
٥ مليون + ٧,٥ مليون = ١٢,٥ مليون جنيه
- الخسارة الضريبية للسنة الأخيرة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١
= ١١ مليون - ١٢,٥ مليون = (١,٥ مليون جنيه).

وهذه الخسارة تخصم من ارباح الفترة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ ، وذا لم تكف يعاد تعديل ارباح السنة السابقة المنتهية في ٢٠٢١/٢/٣١ ليخصم منها باقي خسائر العقد ، وذا لم تكف يعاد تعديل ارباح السنة السابقة المنتهية في ٢٠٢٠/٢/٣١ ليخصم منها باقي خسائر العقد ، واذ لم تكف فان باقي خسائر العقد ترحل الي ٥ سنوات تالية.



٢/٣ التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم من إجمالي الإيرادات

تسرى الضريبة على الربح الصافي الذي تحققه الشركة، ويمكن الوصول لهذا الربح عن طريق خصم عناصر التكاليف المختلفة من إجمالي الإيرادات، ولذا فإن هذا الجزء سيتناول طبيعة التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم من الإيرادات وذلك من خلال دراسة العناصر التالية:

- مفهوم وشروط التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم .
 - التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بنص القانون .
 - التكاليف والمصروفات الأخرى الواجبة الخصم بخلاف ما نص عليه القانون .
 - التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم بنص القانون .
- وفيما يلي دراسة العناصر السابقة بشئ من التفصيل.

١/٢/٣ مفهوم وشروط التكاليف الواجبة الخصم:

تعتبر التكاليف الواجبة الخصم العنصر الثاني من عناصر تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة، وقد اختلفت الآراء حول مفهوم التكاليف الواجبة الخصم ، لذا فإننا نجد فريقاً يرى أن التكاليف الواجبة الخصم تقتصر على المبالغ التي تنفقها الشركة وتكون لازمة الحصول على الربح والمحافظة عليه.

وفريق آخر يرى أن التكاليف الواجبة الخصم تشمل كل نفقة مرتبطة بوجود الشركة وتنفق في سبيل مصلحتها العامة حتى ولو لم تكن موجهة مباشرة وخصيصاً نحو الحصول على الربح أو المحافظة عليه.

وفريق ثالث يرى أن التكاليف الواجبة الخصم تشمل المبالغ المرتبطة ارتباطاً مباشراً بنشاط الشركة، ويلاحظ أن هذا الرأي اتجه إلى

موقف وسط بين الرايين السابقين.

عموماً فإنه ينبغى تحديد الشروط التى يجب توافرها فى تلك التكاليف كى يسترشد ويلتزم بها الجميع، وفيما يلى عرضاً للشروط التى يجب توافرها فى التكاليف الواجبة الخصم:

أ - أن تكون التكلفة مرتبطة بنشاط الشركة ولازمة لتحقيق الإيرادات حتى يمكن اعتبارها تكليفاً على الأرباح، وعلى ذلك فإن المبالغ التى تمثل استخداماً للربح مثل الاحتياطي القانوني أو غيره من الاحتياطات لا تعتبر من قبيل التكاليف الواجبة الخصم.

ب- أن تكون التكاليف حقيقية بمعنى أنها حدثت فعلاً سواء تم دفعها أو ما زالت مستحقة، وعلى فإن المصروفات والخسائر المحتملة الحدوث مستقبلاً فإنها تخرج عن نطاق التكاليف الواجبة الخصم، فعلى سبيل المثال تعتبر الاهلاكات خسارة أو نقص حدث بالفعل وبالتالي فإنها واجبة الخصم، فى حين أن المخصصات التى يتم تكوينها لمقابلة خسائر محتملة الوقوع مستقبلاً، فإنها تخرج عن نطاق التكاليف الواجبة الخصم مثل مخصص الديون المعدومة ومخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .

ج- أن تكون التكلفة مرتبطة بالسنة الضريبية الخاضع ربحها للضريبة دون النظر لواقعة السداد الفعلى لها وذلك استناداً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية، وعلى ذلك فإنه لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم المصروفات التى يدفعها الممول فى سنة ما وتكون متعلقة بسنة أو سنوات سابقة.

د - أن تكون النفقة من قبيل النفقات الإيرادية وليست الرأسمالية، فمن المعروف ضريبياً أن النفقات الإيرادية التى تنفق فى سبيل القيام بأعمال النشاط العادى مثل الإيجار والأجور والإعلان والصيانة... الخ، التى تخص سنة مالية معينة فإنها تخصم من إيرادات هذه السنة، أما النفقات الرأسمالية التى تنفق من أجل الحصول على أصل

جديد أو زيادة الطاقة الإنتاجية فإنه لا يخصم منها سوى ذلك الجزء المستنفذ الذى استفادت وانتفعت منه تلك السنة وذلك باعتباره نفقة إيرادية، أما الجزء غير المستنفذ فإنه يعتبر نفقة رأسمالية ولا يجوز خصمه من الإيرادات.

هـ- أن تكون النفقة مؤيدة بمستندات حتى يمكن اعتمادها، وإن كان هذا لا يمنع من خصم مصروف معين إذا ثبت إنفاقه بطريقة أخرى.

٢/٢/٣ التكاليف الواجبة الخصم نص القانون:

تنص المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن يحدد صافى الربح الخاضع للضريبة على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها طبقاً لأحكام هذا القانون وذلك بعد خصم جميع التكاليف. وقد أوردت المادة (٢٢) وكذلك المواد (٢٣ ، ٢٤ ، ٢٥) مجموعة من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم وقد قصد المشرع من حصر هذه المجموعة حسم الأمر بالنسبة لهذا النوع من التكاليف، وفيما يلي أنواع التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم التى نص عليها القانون .

(١) التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات :

ينص البند (٢) من المادة (٢٢) من القانون بأن التكاليف والمصروفات التى لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، تعد من التكاليف الواجبة الخصم ، وقد حددت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون تلك التكاليف والمصروفات بأنها التى يتعذر فى 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 .
 - الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .
 - ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات علي ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .
- مثل :

بلغ صافي الربح لمنشأة العلا التجارية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي لقائمة دخل المنشأة اتضح أنها تضمنت مبلغ ٢٣٠٠٠ ج مصروفات عمومية منها مبلغ ٣٠٠٠ ج مصروفات غير مؤيدة بمستندات تتمثل فيما يلي:

١٣٠٠ ج إكراميات - ٨٠٠ ج مصروفات انتقالات داخلية - ٥٠٠ ج مصروفات بوفيه - ٤٠٠ ج مصروفات نظافة وصيانة عادية .

المطلوب : إجراء ما يلزم من تعديلات لقياس الربح الضريبي .

الحل

قياس الربح الضريبي (القيمة بالجنيه)

صافي الربح المحاسبي	١٠٠٠٠٠
<u>يضاف إليه</u>	
فرق المصروفات غير مؤيدة بالمستندات المحملة لقائمة الدخل حيث ما يسمح بخصمه ضريبيا هو ٧٪ فقط من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .	١٦٠٠
- المصروفات الواجبة الخصم = ٧٪ × ٢٠٠٠٠ = ١٤٠٠	
- المصروفات المحملة لقائمة الدخل	<u>٣٠٠٠</u>
الفرق يضاف لوعاء الضريبة	<u>١٦٠٠</u>
وعاء الضريبة	١٠١٦٠٠

(٢) فوائد القروض :

ينص البند (١) من المادة (٢٣) من القانون بأنه يعد من التكاليف

والمصروفات الواجبة الخصم" عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيا كانت قيمتها ، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً .

وقد حددت المادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون العوائد الدائنة بأنها "كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيا كان نوعها والسندات وأذون الخزنة والودائع والتأمينات النقدية ، وتخصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط .

وفي هذا الشأن فإن عوائد القروض التالية لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم :

- أ - عوائد القروض المسددة فيما يجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهى فيها الفترة الضريبية (البند ٤ من المادة ٢٤ من القانون) ، فمثلاً إذا كان معدل العائد على القرض ٢٠% وسعر الخصم ٩% فإن ما يزيد عن ١٨% (أى ٢%) لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم .
- ب - عوائد القروض المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها (البند ٥ من المادة ٢٤ من القانون) .
- ج - العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل .

مثل:

بلغ صافي ربح إحدى المنشآت عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج وبفحص قائمة الدخل للسنة المذكورة

اتضح أنها تتضمن مبلغ ٣٠٠٠٠ ج عوائد ودائع بالبنوك ومبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج فوائد قرض طويل الأجل لازم للنشاط قيمته ٢٠٠٠٠٠٠ ج بفائدة ١٠٪ سنويا علما بأن القرض تم الحصول عليه في ١/٤/٢٠٢٢ .
المطلوب:-

إجراء ما يلزم من تعديلات لقياس الربح الضريبي .

الحل

قياس الربح الضريبي (القيمة بالجنيه)

صافي الربح المحاسبي	٢٠٠٠٠٠
يضاف إليه	
<u>فرق فوائد قرض طويل الأجل</u>	
حيث أن الفوائد الواجبة الخصم هي التي تخص السنة العالية فقط ومستبعدا منها العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها .	
الفائدة التي تخص السنة المالية = $200000 \times \frac{10}{100} \times \frac{9}{12}$	
ج ١٥٠٠٠ =	
يخصم منها العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة ٣٠٠٠ ج	
ج ١٢٠٠٠	<u>٨٠٠٠</u>
ج ٢٠٠٠٠	
ج ٨٠٠٠	
فرق فوائد يضاف لوعاء الضريبة	
صافي الربح الضريبي	٢٠٨٠٠٠

(٣) الإهلاك لأصول المنشأة :

ينص البند (٢) من المادة (٢٣) من القانون بأنه يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم "الإهلاكات لأصول المنشأة والمنصوص عليها في المادة ٢٥ من هذا القانون"
وتنص المادة (٢٥): من القانون بأن يكون حساب الإهلاكات

لأصول المنشأة على النحو الآتي:

- ١ - ٥٪ من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
 - ٢ - ١٠٪ من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية .
 - ٣ - يتم إهلاك الفئتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:
 - الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات نسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
 - جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
 - د - لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .
- كما تنص المادة (٢٦): بأن يقصد بأساس الإهلاك في تطبيق أحكام المادة ٢٥ من هذا القانون 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 وقيمة 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 إلي الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه ، يعد أساس الإهلاك

بالكامل من التكاليف واجبة الخصم .

كما تنص المادة (٢٧): بأن " تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة . ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

وباستعراض نصوص المواد السابقة الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك باستعراض المواد ٣٣ ، ٣٤ ، ٣٥ الواردة باللائحة التنفيذية للقانون ، يمكن تحديد الإهلاك الضريبي لأصول المنشأة كالتالي:-

(أ) الأصول الثابتة القابلة للإهلاك :

تنقسم الأصول الثابتة إلى الأنواع التالية :

﴿ أصول ثابتة ملموسة: وهي الأصول التي لها كيان مادي ملموس مثل الأراضي والمباني والآلات والسيارات والأثاث ... الخ ، وقد أجازت مصلحة الضرائب باستهلاك هذا النوع من الأصول ما عدا الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات لأن قيمتها لا تتعرض للنقص بسبب الاستخدام أو مضي المدة .

﴿ أصول ثابتة غير ملموسة: وقد عرفتها المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنها الأصول المعنوية التي يتم شراؤها أو إنشاؤها بمعرفة المنشأة وهي 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 .

ب - تاريخ بدء حساب الإهلاك :

محاسبياً لا يجوز احتساب قسط إهلاك الأصول الثابتة إلا من تاريخ استخدام هذه الأصول في أغراض المنشأة التجارية أو الصناعية ، أما مصلحة الضرائب فإنها أجازت احتساب قسط إهلاك الأصول الثابتة قبل تاريخ استخدامها الفعلي ، فمثلاً بالنسبة للآلات يسمح بإهلاكها من تاريخ تركيبها وتجهيزها للاستخدام لأنها تكون معرضة منذ هذا التاريخ للنقص الفعلي في قيمتها نتيجة لعوامل الصدأ أو التعرية ، كما قد يستهلك الأصل من تاريخ إعداده للاستخدام كما في حالة المباني إذا ما سبق تاريخ الانتهاء من بنائها تاريخ بدء العمل بالمنشأة .

د - حساب الإهلاك العادي :

د/١ حساب إهلاك المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات :

ينص البند (١) من المادة ٢٥ من القانون بأن يتم حساب إهلاك المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات بمعدل ٥٪ سنوياً (قسط ثابت) من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من الأصول السابق ذكرها وذلك عن كل فترة ضريبية .
علماً بأن تكلفة الشراء تتمثل في ثمن الشراء الفعلي للأصل الثابت مضافاً إليه كافة المصروفات التي تنفق على الأصل حتى يصبح صالحاً للاستخدام، ولا يدخل ضمن هذه التكلفة النفقات المباشرة لتمويل الأصل أو قيمة النفاية المتوقعة للأصل.

أيضاً فإنه لا يجوز حساب الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية أو التكلفة المعدلة بتغيرات الأسعار أو التكلفة الجارية .

د/٢ حساب إهلاك الأصول المعنوية:

ينص البند (٢) من المادة (٢٥) من القانون بأن يتم حساب إهلاك أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة النشاط بمعدل ١٠٪ سنوياً (قسط ثابت) من تكلفة شراء أو تطوير أو تجديد أي

من الأصول المعنوية وذلك عن كل فترة ضريبية .
أما بالنسبة للأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة ،
فإن المادة (٣٣) من اللائحة التنفيذية للقانون نصت على إهلاكها طبقاً
للبنء (٢) من المادة (٢٥) من القانون أى ١٠٪ من تكلفة الإنشاء ، مع
مراعاة استبعاد تكاليف إنشاء الأصل المعنوي التي تم تحميلها ضمن
التكاليف فى السنوات السابقة وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .
د/٣ حسب إهلاك الأصول التي يتم إهلاكها طبقاً لنظام أساس الإهلاك:

ينص البنء (٣) من المادة (٢٥) من القانون بأن يتم إهلاك الفئتين
التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب قرين كل
منهما:

- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات
نسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .
- جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك لكل
سنة ضريبية ، علماً بأن أصول النشاط الأخرى تتمثل فى الأصول
الثابتة غير الواردة فى البنءين (د/١ ، د/٢ ، الفقرة الأولى من د/٣)
مثل السيارات والأثاث والآلات . . . الخ .

هذا ويتم حسب الضريبة وفقاً لنظام أساس الإهلاك كالتالى:

تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة
أصول فى أول الفترة (أى القيمة الدفترية مستبعداً منها مجمع الإهلاك
الضريبي) مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام
كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر
الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات فى الأصول أو
التعويضات .

ويعامل الرصيد على النحو التالى:

- إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة هذا
الرصيد إلى أرباح النشاط .

- إذا كان الرصيد عشرة آلاف جنيه فأقل يحمل بالكامل على قائمة الدخل ويعد من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة .
 - إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة بالبند [٣] من المادة (٢٥) من القانون دون النظر إلى مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقي أيما كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك .
- د/٤ حساب إهلاك الأصول المهداة :

نص البند (٣) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات ، لا تخضع للضريبة ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر بالمواد ٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧ من القانون بحسب الأحوال .

د - حساب الإهلاك الإضافي للآلات والمعدات :

تنص المادة (٢٧) من القانون بأن تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .

يتم احتساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة إل ٣٠٪ المذكورة .

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

وباستقراء نص المادة (٢٧) يتضح أن نسبة الـ ٣٠٪ تخصم بالشروط التالية:-

- يسري الخصم على الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج فقط دون باقي الأصول الثابتة الأخرى .
- أن تكون هذه الآلات والمعدات مشتراة جديدة أو مستعملة أو مصنعة داخلياً .

- أن يخصم الإهلاك الإضافي بنسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات ، وعلى ذلك لا يسمح بخصم أزيد من هذه النسبة .
- أن يحسب الإهلاك الإضافي من تاريخ استخدام الآلات والمعدات في الإنتاج ، وعلى ذلك فإنه لا يسمح بالخصم في مرحلة الإعداد والتجهيز والاستخدام .
- أن يسمح بخصم الإهلاك الإضافي لمرة واحدة فقط ، ولذلك يجب خصمه بالكامل في أول فترة ضريبية تستخدم فيها هذه الآلات والمعدات حتى لو تم استخدامها يوماً واحداً خلال السنة ، فالإهلاك الإضافي لا يحسب بمدة الاستخدام.
- أن يكون لدى المنشأة دفاتر وسجلات منتظمة .
- يتم استبعاد ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات ويتم إدراج القيمة الباقية إلى أساس الإهلاك الذي يمثل القيمة التي يحسب على أساسها الإهلاك العادي .

مثال:

بفرض أن إحدى شركات المساهمة الصناعية تمتلك مجموعة من الآلات بلغت قيمتها الدفترية في ٢٠٢٢/١/١ مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج وفيما يلي العمليات التي تمت على تلك الآلات خلال السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١: عمرات ٥٠٠٠٠ ج - بيع آلات ٢٤٠٠٠ ج

المطلوب: حساب الإهلاك الضريبي .

الحل:

تحديد أساس الإهلاك وفقاً للمادة ٢٦ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

ج ٢٠٠٠٠٠	القيمة الدفترية للآلات في ٢٠٢٢/١/١
٥٠٠٠٠	يضاف: عمرات
٢٥٠٠٠٠	
٢٤٠٠٠٠	يخصم: قيمة بيع آلات
١٠٠٠٠	يعد من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل

مثال :

بفرض أنه في المثال السابق كانت العمليات التي تمت على الآلات:
تجديد وتطوير ٩٠٠٠٠ ج ، عمرات ٦٠٠٠٠ ج ، بيع آلات ٥٠٠٠٠ ج
المطلوب: حساب الإهلاك الضريبي .

الحل

حساب أساس الإهلاك:

ج ٢٠٠٠٠٠	٢٠٢٢/١/١	القيمة الدفترية للآلات في
	٩٠٠٠٠	يضاف: تجديد وتطوير
١٥٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	عمرات
<u>٣٥٠٠٠٠</u>		
٥٠٠٠٠		يخصم: قيمة بيع آلات
<u>٣٠٠٠٠٠</u>	٢٠٢٢/١٢/٣١	أساس الإهلاك في

∴ الإهلاك الضريبي = ٣٠٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ٧٥٠٠٠ ج

∴ أساس الإهلاك في ٢٠٢٣/١/١ = ٣٠٠٠٠٠ - ٧٥٠٠٠

= ٢٢٥٠٠٠ ج

مثال:

بلغ صافي ربح إحدى شركات المساهمة الصناعية مبلغ
٨٠٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ وبالفحص اتضح أن
قائمة الدخل تضمنت ما يلي:

أ - ٢٥٠٠٠٠ ج إهلاك آلات علماً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠٢٢/١/١ تبلغ ٦٠٠٠٠٠ ج

- تم شراء آلة مستعملة خلال السنة المالية بمبلغ ٩٠٠٠٠ ج وبدأ

استخدامها في الإنتاج في ٢٠٢٢/١/١، وقد بلغت مصروفات

تركيبها ١٠٠٠٠ ج .

- بلغت تكلفة العمرات على الآلات خلال السنة مبلغ ١٢٠٠٠٠ ج .

- تم بيع إحدى الآلات المتهاكلة بمبلغ ١٦٠٠٠٠ ج في حين أن قيمتها

الدفترية في تاريخ البيع تبلغ ١٤٠٠٠٠ ج .

ب- ٢٤٠٠٠ ج إهلاك مباني بمعدل ٦٪ سنوياً

ج- ٢٠٠٠٠ ج إهلاك براءة اختراع بمعدل ٢٠٪ سنوياً .

المطلوب: إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلى الربح الضريبي .

الحل

الربح الضريبي (القيمة بالجنيه)

صافي الربح المحاسبي	٨٠٠٠٠٠
<u>يضاف</u>	
١- فرق إهلاك الآلات ويحسب كالتالي:	١٥٠٠٠
إهلاك إضافي للآلة المشتراة مستعملة =	
$٦٠٠٠٠ = ٣٠\% \times ٢٠٠٠٠٠$	
<u>أساس الإهلاك لمجموعة الآلات:</u>	
القيمة الدفترية في ١/١	٦٠٠٠٠٠
يضاف: شراء آلة	
$١٤٠٠٠٠ = (٦٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠)$	
<u>عمرات</u>	
١٢٠٠٠٠	
٨٦٠٠٠٠	
<u>الاجمالي</u>	
١٦٠٠٠٠	
يخصم: قيمة بيع آلات	
<u>أساس الإهلاك</u>	
٧٠٠٠٠٠	
الإهلاك الضريبي = $٢٥\% \times ٧٠٠٠٠٠٠ = ١٧٥٠٠٠٠$ ج	
<u>٦٠٠٠٠</u>	
+ الإهلاك الإضافي	
٢٣٥٠٠٠	
الإهلاك الواجب الخصم	
<u>٢٥٠٠٠٠</u>	
الإهلاك المدرج بقائمة الدخل	
١٥٠٠٠٠	
فرق الإهلاك يضاف للوعاء	
<u>٢- فرق إهلاك المباني:</u>	٤٠٠٠
وفقاً لنص المادة (٢٥) من القانون يتم حساب	
إهلاك المباني بنسبة ٥% من تكلفة الشراء:	
الإهلاك المعتمد ضريبياً =	
الإهلاك المحاسبي × معدل الإهلاك الضريبي	
معدل الإهلاك المحاسبي	
٥%	
$٢٤٠٠٠٠ \times \frac{٥}{١٠٠} = ٢٠٠٠٠$ ج	
٦%	

الإهلاك المدرج		
٢٤٠٠٠		
فرق الإهلاك بالزيادة يضاف		
لوعاء الضريبة		
٤٠٠٠		
٣- فرق إهلاك براءة اختراع:		
وفقاً لنص المادة (٢٥) من القانون يتم حساب	١٠٠٠٠	
إهلاك براءة الاختراع (أصول معنوية) بنسبة		
١٠٪ من تكلفة الشراء		
١٠٪		
الإهلاك المعتمد ضريبياً = ٢٠٠٠٠ ×		
٢٠٪		
= ١٠٠٠٠ ج		
= ٢٠٠٠٠		
الإهلاك المدرج		
فرق الإهلاك بالزيادة يضاف		
لوعاء الضريبة		
اجمالي ما يضاف		٢٩٠٠٠
وعاء الضريبة		٨٢٩٠٠٠

(٤) الضرائب والرسوم :

ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون بخصم: "الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة ما عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون". كما تنص المادة (٥٤) من القانون بأن: "تخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مقيمة على أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون بشرط تقديم المستندات المؤيدة لها".

ومن النص السابق يتضح أن:

أ - أن الضرائب التي يسمح بخصمها هي الضرائب المباشرة التي يقع عبئها على الشركة نفسها مثل الضريبة العقارية على الأماكن

المملوكة للشركة وتزاوّل فيها نشاطها، وعلى ذلك فإنّ الخصم لا يسرى على الضرائب التى يقع عبئها على الغير وتقوم الشركة بتحصيلها من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب مثل الضريبة على المرتبات لأنّ عبئها يقع على العاملين .

ب - يسمح أيضاً بخصم الضرائب غير المباشرة ، حيث نصّ البند (٣) من المادة (٢٣) صراحة على خصم "الرسوم" ، فالرسوم تعدّ من قبل التكاليف الواجبة الخصم ، طالما أنّ المنشأة ملتزمة بدفع هذه الرسوم بسبب نشاطها ، وطالما أنّها حقيقية ومؤيدة بمستندات وطالما أنّها خاصة بالفترة الضريبية ، ومن أمثلة الضرائب غير المباشرة الواجبة الخصم : الرسوم الجمركية ورسوم تسجيل السيارات ... الخ.

ج - نصت المادة (٥٤) من القانون بأنّ تخصم الضريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج من الضريبة المستحقة عليها وفقاً لأحكام هذا القانون وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها. ولا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور الضريبة واجبة السداد فى مصر والتي كان يمكن أن تستحق عن الأرباح المحققة من أعمال فى الخارج.

ولا تخصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة تالية.

د - أنّ الضرائب الواجبة الخصم هى الضرائب التى سددتها الشركة فعلاً، وليست الضرائب المستحقة ولم يتمّ سدادها بعد، فالمشرع هنا اشترط دفع الضريبة حتى يمكن اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم حيث نصت المادتين (٢٣ ، ٢٤) على كلمة " أداء " هذه الضريبة .

هـ - عدم جواز خصم الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التى تدفعها الشركة طبقاً لأحكام هذا القانون لأنها تعتبر استخداماً للربح بعد تحقيقه.

(٥) المخصصات التي يتم تكوينها في البنوك وشركات التأمين :
تنص المادة (٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات في البنوك وشركات التأمين تعد من التكاليف الواجبة الخصم ولكن بالشروط التالية :

- أ - بالنسبة لمخصصات البنوك (مخصص القروض) :
- يتم تحديد المخصصات التي يتم تكوينها خلال العام ويحمل منها نسبة ٨٠% ضمن التكاليف واجبة الخصم .
 - يتم مقارنة المستخدم من المخصصات خلال العام بالمخصصات المكونة خلال العام ذاته ، فإذا كان المستخدم منها يزيد عن نسبة الـ ٨٠% من المكون خلال العام يتم خصم الفرق بالإقرار الضريبي .
 - يراعى إضافة ما تم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة ، إذا كان قد سبق اعتماد خصم هذه القروض كديون معدومة قبل ٢٠٠٥/١/١ ، أما بالنسبة للقروض التي تتم معالجتها وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فيتم إضافة ٨٠% مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي.

ب - بالنسبة لمخصصات شركات التأمين :

المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ ، تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل .

مثال :

فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر أحد البنوك المصرية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

- ١ - بلغ صافي الربح المحاسبي ٩٠٠٠٠٠ ج .
- ٢ - بفحص قائمة الدخل اتضح أنها تضمنت ما يلي :
- ٣٠٠٠٠٠ ج مخصص قروض في ٢٠٢٢/١٢/٣١ حمل كمصروف .

- ٢٥٠٠٠٠ ج قروض محصلة سبق إعدامها فى الماضى حملت كإيراد عند تحصيلها منها مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج سبق إعدامه عام ٢٠٠٤ والباقى سبق إعدامه عام ٢٠٢٠ .
- ٩٠٠٠٠٠ ج ديون معدومة (قروض) حملت كمصروف ، علماً بأن مخصص القروض الذى يقابلها فى ٢٠٢٢/١/١ يبلغ ١٠٠٠٠٠ ج.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

الحل :

القيمة بالجنيه

صافي الربح المحاسبي يضاف إليه		٩٠٠٠٠٠
١- <u>مخصص قروض</u> مكون فى ٢٠٢١/١٢/٣١، وفقاً للمادة (٥٢) من القانون ٨٠% فقط منه تعتبر تكاليف واجبة الخصم ، نسبة ٨٠% = ٣٠٠٠٠٠ × ٨٠% = ٢٤٠٠٠٠٠ ج المخصص المدرج = ٣٠٠٠٠٠٠ الفرق بالزيادة يرد للوعاء = ٦٠٠٠٠٠	٦٠٠٠٠٠	
٢- <u>الديون المعدومة (قروض) :</u> تم تحميل قائمة الدخل بديون معدومة (قروض) بمبلغ ٩٠٠٠٠٠ ج فى حين أنه يوجد مخصص مكون لها قيمته ١٠٠٠٠٠٠ ج. ووفقاً لتعليمات مصلحة الضرائب فإنه يخصم فقط من الديون المعدومة ما يزيد عن نسبة ٨٠% من المخصص المقابل لها . نسبة ٨٠% = ١٠٠٠٠٠٠ × ٨٠% ٨٠٠٠٠٠ = ج قيمة الديون المعدومة = ٩٠٠٠٠٠ المبلغ الواجب الخصم = ١٠٠٠٠٠ ج	٨٠٠٠٠٠	

ونظراً لأن المنشأة خصمت الديون المعدومة بالكامل وقدرها ٩٠٠٠٠ ج فإنه يضاف لوعاء الضريبة الفرق وقدره ٨٠٠٠٠ ج . اجمالي ما يضاف		١٤٠٠٠٠ ١٠٤٠٠٠٠
يخصم منه: ٣- المحصل من قروض سبق إعدامها:		
- طبقاً لتعليمات مصلحة الضرائب فإن ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها قبل ٢٠٠٥/١/١م بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج تضاف بالكامل للوعاء لأنها اعتبرت تكاليف واجبة الخصم عند إعدامها، ونظراً لأنها مدرجة فلا تعديل.	--	
- وبالنسبة للمحصل من قروض سبق إعدامها وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإنه يضاف فقط ٨٠% منها لوعاء الضريبة لأن ٨٠% فقط منها اعتبرت تكاليف واجبة الخصم عند إعدامها، ومقدارها ١٥٠٠٠٠ ج عام ٢٠٢٠ (٢٥٠٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠). نسبة ٨٠% = ١٢٠٠٠٠ = ٨٠% × ١٥٠٠٠٠ المدرج = ١٥٠٠٠٠ إيراد غير خاضع ومدرج = ٣٠٠٠٠٠ ج (يخصم) اجمالي ما يخصم وعاء الضريبة	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠ ١٠١٠٠٠٠

(٦) أقساط التأمين الاجتماعي:

ينص البند (٤) من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على

خصم " أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي " .
فمن المعروف أن أقساط التأمين الاجتماعي تتكون من شقين: أحدهما يتحمله العامل ويخصم من إجمالي أجره وهذا الشق يعتبر من التكاليف باعتبار أنه داخل ضمن الأجر ، أما الشق الثاني فيتحمله صاحب العمل وهو الشق المخصص له البند (٤) من المادة (٢٣) حيث سمح المشرع بخصم أقساط التأمين الاجتماعي التي تمثل حصة صاحب العمل على العاملين لديه أو الحصة التي يدفعها لصالحه ، وبشرط أن يتم سداد هذه الأقساط فعلاً ، حيث نص على عبارة "التي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي" .

(٧) المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة:

ينص البند (٥) من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على خصم " المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاصة البديلة ، أو كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة خاصة أو شروط خاصة وذلك بما لا يجاوز ٢٠٪ من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوصاً فيها على ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش ، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص" .

ومن النص السابق يتضح أن المشرع وضع عدة شروط لجواز خصم المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة وهذه الشروط هي:
١- أن يكون للصندوق لائحة خاصة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لذلك.

✍ أن يكون للصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة .

✍ أن تكون أموال هذا النظام أو الصندوق مستثمرة لحسابه الخاص .
✍ أن يكون ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها من مكافآت نهاية الخدمة أو المعاش .

✍ ألا تتجاوز المبالغ المسموح بخصمها عن ٢٠٪ من مجموع مرتبات أو أجور العاملين بالمنشأة .

(٨) أقساط التأمين التي يعقدها الممول :

ينص البند (٦) من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه " يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم " أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو الحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ ج في السنة " .

ومن النص السابق يتضح أنه يجوز خصم أقساط التأمين ولكن بالنسبة للشركاء في شركات الأشخاص والواقع فقط وذلك بالشروط التالية :

- أن تكون أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد، وبذلك لا يجوز خصم أقساط التأمين الخاصة بزوجة الممول أو أبنائه.

- أن لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ ج في السنة ، وما يزيد على ذلك يرد إلى وعاء الضريبة .

(٩) التبرعات والإعانات المدفوعة للغير :

ينص البند (٧) من المادة (٢٣) من القانون على أنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم: "التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أيًا كان مقدارها" .

كما ينص البند (٨) من نفس المادة على خصم "التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يتجاوز ١٠٪ من الربح السنوي الصافي للممول".

ومن نص البندين ٧ ، ٨ السابقين يتضح ما يلي:

أ- التبرعات المدفوعة إلى الحكومة المصرية وكذلك وحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم أيضاً كان مقدارها .

ب- التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات الخيرية والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة وكذلك لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية ، فإنها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ولكن بالشروط التالية:

حـ أن تكون الجمعيات الخيرية والمؤسسات الأهلية مصرية ومشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ، وعلى ذلك لا يسري الخصم على التبرعات والإعانات المدفوعة لهيئات خيرية أو مؤسسات اجتماعية غير مصرية أو مصرية ولكن غير مشهورة .

د أن تكون دور العلم والمستشفيات خاضعة للإشراف الحكومي وعلى ذلك لا يسري الخصم على التبرعات المدفوعة لإحدى دور العلم أو المستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي .

هـ أن تكون مؤسسات البحث العلمي مصرية وبذلك لا يسري الخصم على التبرعات المدفوعة لمؤسسات البحث العلمي غير المصرية .

و أن يكون تم دفع هذه التبرعات فعلاً .

ز ألا تتجاوز قيمة هذه التبرعات والإعانات ١٠٪ من الربح السنوي الصافي للممول ، وهذه القيمة يتم حسابها كالتالي:

□ تضاف التبرعات إلى الوعاء الضريبي مؤقتاً .

- بعد التوصل إلى صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات ، تحسب منه التبرعات بنسبة $\frac{10}{110}$ ويتم خصم التبرعات المحسوبة بـ ١٠٪ أو المدفوعة أيهما أقل .
- ✍ أن تنتهي السنة المالية للمنشأة بتحقيق صافي ربح ضريبي ، وعلى ذلك لا يجوز خصم هذه التبرعات في حالة تحقيق خسائر .
- ح- لا يجوز خصم التبرعات التي لا تتوافر فيها الشروط السابقة مثل التبرعات المدفوعة إلى: الأحزاب السياسية ، الأفراد الفقراء ، الجمعيات أو المؤسسات تحت التأسيس التي لم يتم إشهارها بعد ، المدارس الأجنبية التي لا تخضع للإشراف الحكومي .
- د- الزكاة المدفوعة إلى بنك ناصر الاجتماعي فإنها تأخذ حكم التبرعات لجهة حكومية وتخصم بالكامل من وعاء الضريبة وذلك بناء على فتوى مجلس الدولة رقم ٣٥٢/١/٤ بتاريخ ١٩٧٤/١١/٢٧ .

مثال:

- إحدى شركات الأشخاص حققت صافي ربح عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ قدره ٣١٢٠٠٠ جنية وبالفحص الضريبي اتضح أن حساب أ/خ حمل بالمبالغ التالية:
- ١- ضرائب مباشرة وغير مباشرة مسددة مقدارها ١٥٠٠٠ جنية منها ١٠٠٠٠ جنية مسدد تحت حساب الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن السنة الحالية التي لم يتم الربط عليها بعد، علماً بأن جميع الضرائب المسددة حقيقية ومؤيدة بالمستندات.
 - ٢- عوائد مبانى مربوطة على عقارين مملوكين للشركة وتزاول فيهما نشاطها بيانها كالتالي:
 - العقار الأول: عوائد المبانى المربوطة عليه عن السنة الحالية بمبلغ ١٠٠٠ جنية لم تسدد بعد.
 - العقار الثاني: عوائد المبانى المربوطة عليه عن السنة الحالية

- بمبلغ ٧٠٠ جنيه تم سدادها فعلاً لمصلحة الضرائب.
- ٣- تبرعات وإعانات وزكاة مقدارها ٢٠٠٠٠٠ جنيه بيانها كالتالي:
- ٦٠٠٠ جنيه تبرعات لمجلس محافظة قنا .
 - ٥٠٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.
 - ٢٠٠٠ جنيه تبرعات وإعانات لفقراء الحى الذى تقع به الشركة
 - ٧٠٠٠ جنيه زكاة مال مدفوعة إلى بنك ناصر الاجتماعى.
- المطلوب: تحديد الربح الضريبى.

الحل:

صافى الربح المحاسبى		٣١٢٠٠٠
<u>يضاف إليه</u>		
(١) الضرائب:		
أ. المسدد تحت حساب الضريبية على أرباح الأشخاص الاعتبارية، لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنها تمثل استخداماً للربح وليس تكليفاً عليه.	١٠٠٠٠	
ب. باقى الضرائب المسددة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طالما أنها حقيقية ومؤيدة بالمستندات، ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنها.	-	
(٢) عوائد المباني:	١٠٠٠	
عوائد المباني على العقار الأول المملوك للشركة وتزاوول فيه نشاطها يشترط لاعتباره من التكاليف الواجبة الخصم أن تقوم الشركة بسداده فعلاً، ونظراً لعدم السداد يعتب من التكاليف غير واجبة الخصم ويضاف لوعاء الضريبة.		
أما عوائد العقار الثانى نظراً لسدادها فعلاً فإنه يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ونظراً		

لإدراجها بحساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنه.	
(٣) التبرعات:	
أ- ٦٠٠٠ جنيه تبرعات لمجلس محافظة قنا يسمح بخصمها بالكامل لأنها مدفوعة لجهة حكومية ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنها.	٥٠٠٠
ب- تبرعات مدفوعة لجمعية الهلال الأحمر تضاف مؤقتاً لصافي الربح المحاسبي لحين الوصول إلى صافي الربح الضريبي ثم تخصم في حدود ١٠%.	٥٠٠٠
ج- تبرعات وإعانات لفقراء الحى الذى تقع به المنشأة لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنه تبرع لأفراد لذا يضاف لوعاء الضريبة.	٢٠٠٠
د- ٧٠٠٠ جنيه زكاة المال المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعى يسمح بخصمها بالكامل لأنها تأخذ حكم التبرع لجهة حكومية ونظراً لإدراجها فى حساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنها.	
مجموع ما يضاف	١٨٠٠٠
صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات	٣٣٠٠٠٠
<u>يخصم منه:</u>	
تبرعات مدفوعة لجمعية الهلال الأحمر المصرية فى حدود ١٠% .	٥٠٠٠
التبرعات المحسوبة = $\frac{١٠}{١١٠} \times ٣٣٠٠٠٠ = ٣٠٠٠٠$ ج	
التبرعات المدفوعة = ٥٠٠٠ ج	
∴ يخصم التبرعات المدفوعة لأنها اقل من التبرعات المحسوبة.	
صافي الربح الضريبي	٣٢٥٠٠٠

(١٠) الجزاءات المالية والتعويضات :

ينص البند (٩) من المادة (٢٣) من القانون على أنه يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم "الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية" . من النص السابق يتضح ما يلي:

- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على المنشأة لصالح الغير تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة وبمسئوليتها العقدية.
- الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على إدارة المنشأة وأحد تابعيها بصفة شخصية أو التي تتحقق نتيجة لمخالفات جنائية مثل مخالفة قوانين الضرائب أو الغش التجاري فإنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم .
- تعامل الغرامات مثل معاملة الجزاءات .

(١١) الديون المعدومة :

وهي الديون المستحقة للمنشأة طرف الغير وتعذر تحصيلها وأصبحت في حكم الخسارة المحققة بالفعل .
نصت المادة (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن يسمح بخصم الديون المعدومة التي قامت المنشأة باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدمت بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

- ١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .
- ٢- أن يكون الدين مرتبطاً 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 ، ويعتبر 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 .
- وإذا لم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها .

ثانياً: التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بخلاف ما نص عليه القانون :

(١) الإيجار :

أ - بالنسبة للعقار المستأجر من الغير :

يتم تحديد الإيجار بالنسبة للعقارات المستأجرة من الغير وفقاً للإيجار الفعلي التعاقدى بغض النظر عن واقعة السداد أي طبقاً لمبدأ الاستحقاق .

ب - بالنسبة للعقار المملوك ويزاول فيه النشاط :

في حالة مزاوله النشاط في عقار مملوك فإن الإيجار الواجب خصمه يتحدد وفقاً للقيمة الإيجارية المستخدمة أساساً لربط الضريبة على العقارات المبنية وذلك كالتالي: (١)

$$\frac{1000}{10} \times \text{القيمة الإيجارية} = \text{ضريبة المباني}$$

أما إذا لم تكن الضريبة قد ربطت على العقار أو كان غير خاضعاً لها لأي سبب من الأسباب فإن الإيجار الذي يجب خصمه يتحدد وفقاً لإيجار المثل ، وفي حالة عدم وجود إيجار المثل تحدد القيمة الإيجارية الواجبة الخصم بواقع ٦,٤% من تكلفة الأراضي والمباني قبل الإهلاك .

(١) طبقاً للقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ فإن سعر ضريبة المباني هو ١٠٪ من القيمة الإيجارية على المباني المستخدمة في أغراض خلاف السكن.

وأخيراً فإن مصلحة الضرائب تسمح للمنشأة التي تشغل عقارا مملوكا لها بأن تخصم من وعاء الضريبة - بجانب القيمة الإيجارية أو إيجار المثل - جميع المصروفات التي تحملها المالك مثل مصروفات الصيانة والترميمات والإهلاك وضريبة العقارات المبنية .
ويلاحظ أنه تحقيقاً للعدالة الضريبية بين المنشأة المالكة للعقار والمنشأة المستأجرة له ، فإن المشرع يسمح للأولي بخصم الإيجار الضمني المتمثل في القيمة الإيجارية أو إيجار المثل ، وسمح للثانية بخصم الإيجار الفعلي المدفوع .

(٢) المرتبات والأجور :

- مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة :

تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل من وعاء الضريبة مهما تعددت صورها أو طريقة دفعها .

- مرتبات الشريك فى شركات الأشخاص والواقع :

لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة، فالمرتبات التي يحصل عليها الشركاء فى شركات الأشخاص أو شركات الواقع ، تعتبر نتاجاً لرأس المال والعمل ، ولذا فإنها تدخل فى وعاء الضريبة باعتبارها توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه .

- مرتب أقارب الشركاء فى شركات الأشخاص والواقع :

يمكن اعتبارها من التكاليف الواجبة الخصم ولكن بالشروط التالية :
* أن يقوم قريب الشريك (مثل الزوجة أو الأبناء أو الأخوة) بعمل فعلى فى المنشأة.

* ألا يتجاوز هذا المرتب أجر المثل فى الخبرة والمؤهل الدراسى .

- مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة :

مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم

بالكامل أما المرتبات وما فى حكمها المدفوعة لرؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين وأعضاء مجلس الرقابة فى شركات الأموال قطاع خاص وذلك مقابل عملهم الإدارى ، تعتبر من قبل التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة .

مع مراعاة أن ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) من القانون.

- يتعين على الفاحص الضريبي مراعاة ما يلى بالنسبة للأجور الواجبة الخصم:

* أن يتم حسابها وفقاً لأساس الاستحقاق ، أى أن الأجور والمرتبات الواجبة الخصم هى التى تخص السنة المالية بغض النظر عن سدادها من عدمه .

* أن لا تتضمن هذه الأجور والمرتبات ، ما تتحمله المنشأة من أجور مقابل تصنيع الأصول الرأسمالية ، حيث تعتبر الأخيرة من عناصر التكاليف الرأسمالية التى تدخل فى تكلفة الأصول المصنعة .

(٣) مكافآت العاملين:

تعتبر المكافآت التى تمنح للعاملين أحد التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد الربح الضريبي ولكن بشرط ألا تزيد هذه المكافآت عن ما يعادل قيمة مرتب ثلاثة شهور للعاملين على مستوى الشركة ككل بغض النظر عن مكافأة ومرتب كل منهم، ويقصد هنا بالمرتب هو المرتب الأسمى مضافاً إليه علاوة غلاء المعيشة وما يشابهها من إيرادات تدخل فى وعاء الضريبة الموحدة على المرتبات وما فى حكمها.

هذا، وتعتبر مكافآت ترك الخدمة من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل ولكن بالشروط التالية:

- أن تكون مؤيدة بالمستندات التى تؤكد جدية الصرف (مثل عقد عمل

العامل وشهادة الوفاة فى حالة وفاة العامل) والتي تؤكد أيضاً صرف هذه المبالغ لمستحقيها.

- ألا تكون هذه المبالغ قد صرفت من حساب الصناديق الخاصة.
(٤) مصرفات السيارة :

وفقاً لتعليمات مصلحة الضرائب فإن مصرفات السيارة التي تستخدم فى النشاط وأيضاً تستخدم فى الأغراض الخاصة للشركاء فى شركات الأشخاص والواقع فإن هذه المصروفات وما تتضمنه من وقود وتأمين وصيانة وإهلاك تعالج كالتالى :

- ٨٠% منها مقابل الاستخدام فى أغراض الشركة تعتبر تكاليف واجبة الخصم.

- ٢٠% منها مقابل الاستخدام الشخصى لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم .

(٥) العمولات:

وهى المبالغ التي تدفعها الشركة مقابل الخدمات التي يؤديها لها الغير على أن تكون هذه الخدمات متصلة بنشاط الشركة ولازمة لسير العمل بها مثل عمولة الشراء وعمولة المبيعات... الخ، وتعالج العمولات ضريبياً كالتالى:

أ - بالنسبة للعمولات المدفوعة إلى العاملين بالشركة تعتبر جزء من الأجر وتضاف إليها.

ب- بالنسبة للعمولات المدفوعة إلى غير العاملين بالشركة فإنها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم مع مراعاة حيز الضريبة المستحقة عليها وتوريدها لمصلحة الضرائب وذلك بمقدار ٢٠% على كل مبلغ على حدة. كذلك فإنه يجب على الشركة التي دفعت العمولة إخطار مصلحة الضرائب المختصة بمقدار ما حصل عليه هؤلاء الأشخاص والمنشآت من عمولات لمحاسبتهم عليها.

وأخيراً ينبغي التنويه أن العمولات المدفوعة عند شراء الأصول الثابتة لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنها تدخل في تكلفة الأصل الثابت وتخضع لنفس أسس وقواعد الإهلاك الخاصة بهذا الأصل.

(٦) خسائر السرقة والاختلاس والحريق:

تقضى تعليمات مصلحة الضرائب بأن تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة الخسائر الناتجة من السرقة أو الاختلاس أو الحريق، بغض النظر عن كون الممول قد تراخى أو أهمل في تنفيذ الحكم الذي استصدره على السارق أو المختلس بالتعويض، طالما أن هذه الخسارة لم ترد فعلاً إلى الشركة.

(٧) الفوائد على رأس مال الشركاء في شركات الأشخاص :

قد يقوم الشركاء في شركات الأشخاص باحتساب فائدة على رأس المال وقد يتضمن عقد الشركة هذا الشرط ، إلا أنه ضريبياً لا يجوز اعتبار هذه الفوائد من التكاليف الواجبة الخصم ، حيث تعتبر توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه .

(٨) الفوائد على قروض الشركاء في شركات الأشخاص :

قد يقوم الشركاء في شركات الأشخاص بتقديم قروض إلى الشركة ، وفي هذه الحالة لا تعتبر فوائد هذه القروض من التكاليف الواجبة الخصم ، لأن المشرع اعتبر هذه القروض بمثابة إضافة لرأس المال ، ومن ثم فإن فائدتها تعتبر توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه .

(٩) فوائد الحسابات الجارية الدائنة للشركاء في شركات الأشخاص :

قد يقوم الشركاء في شركات الأشخاص باحتساب فوائد على أرصدة الحسابات الجارية الدائنة للشركاء، وهذه لا تعتبر من التكاليف

الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ، لأن هذه الفوائد تعتبر توزيعاً للربح وليس تكليفاً عليه .

(١٠) مسحوبات الشركاء في شركات الأشخاص :

قد يقوم الشركاء في شركات الأشخاص بإجراء مسحوبات نقدية أو عينية ، وبالنسبة للمسحوبات النقدية فإنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنها لا تؤثر على الربح المحاسبي ، أما المسحوبات العينية (مسحوبات البضاعة) غير المثبتة في الدفاتر، فإنها تقوم بتكلفتها وتضاف إلى الأرباح الخاضعة للضريبة حيث لا يجوز خصمها .
أما إذا كانت مسحوبات الشريك من البضاعة مقومة بسعر البيع ومثبتة بالدفاتر، فإنها ترد إلى سعر التكلفة حيث لا يجوز للشريك أن يربح من نفسه .

(١١) مصاريف التأسيس :

وهي المصروفات التي تنفقها المنشأة في فترة تكوينها مثل رسوم تسجيل العقد وأتعاب المحاماة . . إلخ ، وتعتبر هذه المصاريف من النفقات الإيرادية المؤجلة التي تستفيد منها المنشأة عدة سنوات، ولذلك جرى العرف علي إهلاكها علي فترة من ٣-٥ سنوات ، وهذا ما تسير عليه مصلحة الضرائب حيث لا تسمح بخصم هذه المصروفات إلا بقدر قسط إهلاكها السنوي عن السنة الضريبية محل الفحص.

(١٢) مصروفات السفر والانتقال:

تعتبر مصروفات السفر والانتقال من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة بشرط: أن تكون متعلقة بنشاط الشركة وأن تكون مؤيدة بالمستندات المختلفة.

(١٣) خصم إصدار السندات:

يعتبر خصم إصدار السندات من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يكون في نفس السنة التي يتم فيها رد قيمة السندات بالقيمة الاسمية، وذلك أسوة باعتبار أن علاوة إصدار السندات من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

(١٤) المصاريف القضائية والغرامات والتعويضات:

تعتبر مصلحة الضرائب كل من المصاريف القضائية والغرامات والتعويضات من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة وذلك إذا توافرت الشروط التالية:

- أن تكون متعلقة بنشاط الشركة مثل التعويضات التي يحكم بها على الشركة لمخالفتها شروط التعاقد مع الغير، وعلى ذلك فإن الغرامات والتعويضات التي يحكم بها على مدير الشركة أو العاملين بها بصفة شخصية فإنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.
- أن لا تكون متعلقة بمخالفات جنائية مثل مخالفة قوانين الضرائب أو التسعيرة الجبرية أو الغش التجاري.

(١٥) مصروفات الدعاية والإعلان:

تعتبر مصروفات الدعاية والإعلان من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة على أن يراعى عند خصمها ما يلي:

- مصروفات الإعلان الدورية: تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل من وعاء الضريبة لأنه لا يستفيد منها سوى السنة التي أنفقت فيها.
- الحملات الإعلانية: وهي تعتبر من النفقات الإيرادية المؤجلة التي تستفيد منها المنشأة عدة فترات مالية، ولذا فإن مصلحة الضرائب تجيز إهلاكها على مدة تتراوح بين ٣-٥ سنوات.

- الإعلانات على تركيبات ثابتة وهى إعلانات النيون الموضوعة فى أعلى المباني أو فى الميادين العامة تعتبر من قبيل الأصول الثابتة وتسمح مصلحة الضرائب بإهلاكها بنسبة ٢٥% سنوياً من أساس الإهلاك .

(١٦) مصروفات أو أقساط التأمين:

- وهذه يتم معالجتها ضريبياً كالتالى:
- أقساط التأمين على أصول وممتلكات الشركة ضد أخطار الحريق أو السرقة أو أقساط التأمين ضد حوادث العمل تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة.
 - التأمينات المودعة لدى الغير والتي سيتم استردادها بعد انتهاء الغرض منها مثل تأمين الإيجار والنور والمياه أو تأمينات الفوارغ، فإنها تعتبر حقوق للشركة على الغير، ومن ثم لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.

(١٧) مصروفات الصيانة والإصلاحات والإضافات:

- وهذه تختلف معالجتها ضريبياً وفقاً لحجم المصروف وذلك كالتالى:
- مصروفات الصيانة والترميمات والإصلاحات الدورية تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة.
 - مصروفات الصيانة والترميمات والإصلاحات ذات المبالغ الكبيرة فإنها تعتبر نفقات إيرادية مؤجلة ويتم إهلاكها على فترة تتراوح من ٣-٥ سنوات.
 - مصروفات الإضافات تعتبر مصروفات رأسمالية يجب إضافتها على حساب الأصل المختص وتستهلك معه، ومن ثم فإنها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم.

(١٨) المصروفات العمومية والإدارية:

يقصد بالمصروفات العمومية والإدارية تلك المصروفات التي تتحملها الشركة مقابل الحصول على خدمات ومنافع غير متصلة بالنشاط المباشر للشركة ولكنها لازمة للقيام بهذا النشاط مثل:

- المياه والنور والبريد والتلغراف والأدوات الكتابية ... الخ.
- إيجارات المباني التي تشغلها مكاتب الإدارة دون المباني التي تستخدم في عمليات التشغيل والإنتاج وذلك بالنسبة للشركات الصناعية، وكذلك استهلاكات الأصول الثابتة المخصصة لخدمة الشركة ككل دون استهلاكات الأصول الثابتة التي تستخدم في عمليات التشغيل والإنتاج.

ويراعى عند اعتبار هذه المصروفات من التكاليف الواجبة الخصم من وعاء الضريبة ما يلي:

- أن تكون لازمة لممارسة النشاط ولتحقيق الربح.
- أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية التي تتم المحاسبة عنها.
- أن تكون مؤيدة بالمستندات.
- ألا تكون من المصروفات الرأسمالية.

ثالثاً: التكاليف والمصروفات غير الواجبة الخصم بنص القانون

تنص المادتين (٢٤) و (٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بموجب القانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ بأنه لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يأتي :

- ١ - العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة ٤٧ من هذا القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، ولا يسرى هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين ، وكذلك الشركات

- التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.
- ٢- المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها عدا ما يأتى :
- ٨٠% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزى .
 - المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين فى مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١ .
- هذا وتعرف الاحتياطات بأنها المبالغ التي تجنب من الأرباح لتحقيق أهداف معينة أي أنها أرباحاً غير موزعة مثل احتياطي عام واحتياطي ارتفاع أسعار أصول واحتياطي قانوني الخ .
- أما المخصصات فيمكن تعريفها بأنها المبالغ التي تجنب من إيرادات المنشأة وتحمل لحساب الأرباح والخسائر لمقابلة خسائر أو التزامات مؤكدة الحدوث مستقبلاً ولكن قيمتها محددة بدقة كافية ، مثل:
- مخصص الديون المعدومة .
 - مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها .
 - مخصص قروض قضايا التعويضات المرفوعة على المنشأة .
 - مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية .
 - مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي - . . . الخ
- ٣- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة، ومقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.
- ٤ - ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها ، ومن أمثلة هذه البدلات بدل حضور جلسات مجلس الإدارة .
- ٥ - حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون ،

حيث تنص المادة (٤١) من قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن يكون للعاملين بالشركة نصيب من الأرباح التي يتقرر توزيعها تحدده الجمعية العامة بناء على اقتراح مجلس الإدارة بما لا يقل عن ١٠% من هذه الأرباح ولا يزيد على مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة .

وتنص المادة (٣٤) من قانون قطاع الأعمال العام رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بأن يكون للعاملين بالشركة القابضة أو الشركة التابعة نصيب في الأرباح التي يتقرر توزيعها تحدده الجمعية العامة بناء على اقتراح الجمعية العامة أو مجلس الإدارة بحسب الأحوال بما لا يقل عن ١٠% من هذه الأرباح ، ووضحت اللائحة التنفيذية للقانون على أنه لا يجوز أن يزيد ما لا يصرف للعاملين نقداً على مجموع أجورهم الأساسية السنوية ويجنب ما يزيد على ذلك في حساب خاص لإنشاء مشروعات إسكان للعاملين بالشركة وتقديم الخدمات الاجتماعية لهم وفقاً لما تقرره الجمعية العامة للشركة . وفي ضوء ما سبق يتضح أن :
أ - توزيعات الأرباح على العاملين التي يتقرر توزيعها نقداً ، لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للبند (٥) من المادة (٥٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ب - النسبة المخصصة لإسكان العاملين والمخصصة للخدمات الاجتماعية لم يشر إليها قانون الضرائب ، إلا أنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم فهي ليست إلا جزءاً من أرباح الشركة الخاضعة للضريبة كما أنها تعتبر استخداماً للربح بالقدر وفي الأغراض المقررة له قانوناً .

٦- مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.

٧- ما يقضي به علي الشخص الاعتباري من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية .

- ٨- الضريبة علي الدخل المستحقة طبقا لهذا القانون أي الضريبة علي الدخل وفقا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .
- ٩- العائد المسدد علي قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية ، وقد نصت المادة (٣١) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن يتم احتساب العائد المسدد علي القروض طبقا لسعر الائتمان والخصم المعلن لدي البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية .
- ١٠- عوائد القروض والديون علي اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها ، وقد نصت المادة (٣٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن هذه العوائد لا تشمل عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام . ومعنى ذلك أن الأخيرة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم سواء دفعت لأشخاص طبيعيين خاضعون للضريبة أو دفعت لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .
- ١١- تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً، وتحدد اللائحة التنفيذية طريقة احتساب هذه التكلفة ..

٣/٢ خصم الخسائر المرحلة

تنص المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه: إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة تنتقل سنويا إلي السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلي حساب سنة أخرى .

كما تنص المادة (٢٩ مكرر) بأنه: استثناء من حكم المادة (٢٩) من هذا القانون 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 وفقا لأحكام الفقرة السابقة من هذه المادة 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.

كما تنص الفقرة الثانية من المادة (٥٤) من القانون بأنه :
" ولا تخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة مالية .

كما تنص المادة (٥٥) من القانون بأنه : " لا يسرى حكم المادة (٢٩) على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط" ويشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.

ومن نصوص المواد السابقة يتضح ما يلى :

أولاً : يشترط لترحيل الخسائر من سنة لأخرى توافر الشروط التالية:
أ - أن تكون الخسارة تم تحديدها وفقاً لمبادئ التشريع الضريبي بمعرفة مصلحة الضرائب .

ب - ألا ترحل الخسارة إلى أكثر من مدة ٥ سنوات تالية لسنة تحقيق الخسارة وأن يتم ترحيل الخسارة على أساس الأقدم فالأحدث في حالة تحقيق خسائر في سنوات متتالية، فإذا فرض أن أحد الأشخاص الاعتبارية حقق في سنة ٢٠٢١ خسارة ١٨٠٠٠٠٠ جنيه ثم حقق في السنوات التالية أرباحاً صافية بلغت ٣٠٠٠٠٠ ، ٤٠٠٠٠٠ ، ٦٠٠٠٠٠ ، ٢٠٠٠٠٠ ، ١٠٠٠٠٠ جنيه ، فإنه يحق لهذا الممول أن يحمل السنوات من سنة ٢٠٢٢ حتى سنة ٢٠٢٦ بجزء من هذه الخسارة يعادل مجموع أرباح هذه السنوات وقدرها ١٦٠٠٠٠٠ جنيه ، أما بالنسبة للجزء المتبقي من الخسائر فلا يمكن ترحيله بعد ذلك وعلى ذلك فإن الضريبة تفرض على أرباح سنة ٢٠٢٧ بالكامل .

ثانياً : بالنسبة للأشخاص الاعتبارية التي تزاوّل نشاطاً بالخارج ، فإنه لا يجوز لها خصم الخسائر المحققة فى الخارج من وعاء الضريبة فى مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أى فترة مالية أخرى.

ثالثاً : لا يسرى حكم المادة (٢٩) على ترحيل الخسائر التي تحملتها الشركة فى الفترة الضريبية الحالية أو الفترات الضريبية السابقة، لمدة ٥ سنوات فى الحالات التالية:

أ - بالنسبة لشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم يشترط لعدم سريان حكم المادة (٢٩) تحقق أى من الشرطين التاليين :
- أن يطرأ تغيير فى ملكية رأسمالها بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو فى حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط .

- أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.

ب - بالنسبة لباقي الأشخاص الاعتبارية يشترط لعدم سريان حكم المادة (٢٩) تحقق شرطاً واحداً هو : أن يطرأ تغيير في ملكية رأسمالها بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يصاحب ذلك تغيير النشاط .



٤/٣ تحديد الربح الضريبى للمعاملات التى تقوم بين الأشخاص الاعتبارية المرتبطة

حددت المادة (١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الشخص الاعتبارى المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر فى تحديد وعاء الضريبة بما فى ذلك:

- ١ - الزوج والزوجة والأصول والفروع بالنسبة لشركات الأشخاص والواقع .
- ٢ - شركة الأموال والشخص الذى يملك فيها بشكل مباشر وغير مباشر ٥٠% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت .
- ٣ - شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها .
- ٤ - أى شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت فى كل منها .

وقد نصت المادة (٣٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه :

"إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .
ولرئيس المصلحة إبرام اتفاقات مع أشخاص مرتبطة على إتباع طريقة أو أكثر لتحديد السعر المحايد فى تعاملاتها .

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون طرق تحديد السعر المحايد "

ومن نص المادة السابق يتضح ما يلى:

- أ- يتم تطبيق هذه المادة فى حالة قيام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط فى معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التى تتم بين أشخاص غير

مرتبطتين.

ب - أن يترتب علي هذه الشروط خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلي آخر معفي منها أو غير خاضع لها .
ج - في حالة تحقق البندين السابقين أ ، ب يكون لمصلحة الضرائب تحديد الربح للضريبة على أساس السعر المحايد، الذي يعرف في المادة (١) من القانون بأنه : السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

د - طبقاً للمادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم تحديد السعر المحايد طبقاً لإحدى الطرق الآتية:
١- طريقة السعر الحر المقارن :

وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

ويعتمد في هذه المقارنة علي أساس سلعة أو خدمة أخرى مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية:

- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .
- ظروف السوق .
- الظروف الخاصة بالعملية المعنية .

٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح:

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

٣- طريقة سعر إعادة البيع :

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

هـ- طبقا لنص المادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخيرتين المنصوص عليهما في المادة السابقة .

وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها ، يجوز أتباع أي طريقة من الطرق بشرط الاتفاق مسبقا بين الإدارة الضريبية والممول علي الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة .

مثال عام :

بلغ الربح المحاسبي لإحدى شركات المساهمة- قطاع خاص- مبلغ ٨٥٥٥٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١، وبالفحص الضريبي للحسابات الختامية للشركة اتضح ما يلي:

- ١- بلغت المكافآت المدفوعة مبلغ ٣٥٠٠٠ جنيه منها ٢٢٥٠٠ مكافآت للعاملين بالشركة والباقي لأعضاء مجلس الإدارة مقابل مكافآت العضوية وبدلاتها، علماً بأن الأجور السنوية للعاملين تبلغ ٧٢٠٠٠ ج.
- ٢- بلغت المبالغ المستقطعة من أجور العاملين وأودعت في صندوق خاصة للمعاش ذو لائحة خاصة وذو ذمة مالية مستقلة مبلغ

١٦٤٠٠ جنيه

٣- فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ كونت الشركة مخصص ديون معدومة جديد حمل لحساب أ/خ بمبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، منه مبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لمقابلة ديون معدومة لعملاء أفلسوا بالفعل ويتوافر فيها شروط الإعدام أما الباقي لمقابلة ديون على عملاء من المحتمل إشهار إفلاسهم مستقبلاً.

٤- قامت الشركة بحجز جزء من صافى الربح وتعليته إلى الاحتياطي القانونى وذلك فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

٥- بلغت قيم الإكراميات التى دفعتها الشركة مبلغ ١٣١٠٠ جنيه، علماً بأن المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات بلغت خلال العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه.

٦- بلغت التبرعات التى دفعتها الشركة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه منها ٥٠٠٠ جنيه مدفوعة لجمعية الهلال الأحمر المصرية والباقي لمعهد الأورام.

٧- بلغت العمولات التى دفعتها الشركة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه إلى جهة خارجية مقابل توسطها للشركة عند إبرام أحد الصفقات.

٨- تم تحميل حساب أ/خ بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه فوائد قرض طويل الأجل، علماً بأن قيمة القرض ٩٠٠٠٠ جنيه بفائدة ١٠% سنوياً وأنه تم الحصول عليه فى ٢٠٢٢/٣/١، وأنه يوجد ٣٠٠٠ ج مدرجة بحساب أ/خ تمثل عوائد ودائع بالبنوك .

١٠- تم تحميل حساب أ/خ بتكلفة إعلان ثابت نيون على مبنى الشركة قدرها ٩٦٠٠ جنيه، علماً بأن تركيب الإعلان تم فى ٢٠٢٢/٨/١.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على ارباح الأشخاص الاعتبارية.

الحل:

قياس الربح الضريبي

الربح المحاسبي	٨٥٥٥٠٠
<u>يضاف إليه</u>	

<p>(١) <u>المكافآت:</u> أ- مكافآت العاملين: يسمح ضريبياً بخصم مكافآت العاملين في حدود مرتب ٣ شهور، وبالتالي فإن الزيادة عن ذلك لايجوز خصمها ضريبياً ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنها تضاف لوعاء الضريبة. المكافآت المحسوبة = ٧٢٠٠٠ × $\frac{3}{12}$ = ١٨٠٠٠ المكافآت المدفوعة = $\frac{22500}{12}$ الفرق يضاف للوعاء ٤٥٠٠</p>	<p>٤٥٠٠</p>
<p>ب- مكافآت العضوية: مكافآت العضوية وبدلاتها لأعضاء مجلس الإدارة وقدرها ١٢٥٠٠ ج (٣٥٠٠٠ - ٢٢٥٠٠) لاتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) من القانون ، ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنها تضاف في لوعاء الضريبة .</p>	<p>١٢٥٠٠</p>
<p>(٢) <u>المبالغ المستقطعة لصالح صندوق خاص بالمعاشات:</u> تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بشرط ألا تتجاوز ٢٠% من الأجر السنوية للعاملين وأن يكون للصندوق الخاص لائحة خاصة وذمة مالية مستقلة. المبالغ المحسوبة = ٧٢٠٠٠ × ٢٠% = ١٤٤٠٠ المبالغ المستقطعة = $\frac{16400}{2000}$ الفرق يضاف للوعاء ج ٢٠٠٠</p>	<p>٢٠٠٠</p>
<p>(٤) <u>مخصص ديون معدومة:</u> أ- تكوين مخصص جديد لايعتبر من التكاليف واجبة الخصم وفقاً للمادة (٥٢) من القانون ونظراً لأنه مدرج فيضاف لوعاء الضريبة . ب- أما المخصص المكون لمقابلة دم. لعملاء أفلسوا بالفعل يعتبر ديون معدومة وليس</p>	<p>٥٠٠٠</p> <p>-</p>

مخصص د. م. ، وبالتالي يعتبر واجب الخصم ونظراً لأنه مدرج فلاتعديل.	
(٥) <u>الاحتياطي القانوني</u> :	١٢٠٠٠
طبقاً للمادة (٥٢) من القانون لايعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنه يعتبر استخداماً للربح ولذا يضاف لوعاء الضريبة.	
(٦) <u>الإكراميات</u> :	١١٠٠٠
يسمح بخصمها ضريبياً فى حدود ٧% من المصروفات العمومية المؤيدة بمستندات .	
الإكراميات المحسوبة = ٣٠٠٠٠٠ × ٧% = ٢١٠٠٠	
الإكراميات المدفوعة =	١٣١٠٠
الفرق يضاف للوعاء =	١١٠٠٠ ج
(٧) <u>التبرعات</u> :	٥٠٠٠
أ- التبرعات المدفوعة لجمعية الهلال الأحمر المصرية تضاف مؤقتاً حيث تخصم فى حدود ١٠% من صافى الربح الضريبى.	--
ب- التبرعات لمعهد الأورام تعتبر تبرع لجهة حكومية ولذلك فإنها تخصم بالكامل ونظراً لإدراجها بحساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنها.	
(٨) <u>العمولات</u> :	---
طالما مدفوعة إلى جهة خارجية تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بمبلغ ١٥٠٠٠ ج ونظراً لإدراجها فى حساب أخ فإنه لا يجرى تعديل بشأنها.	
(٩) <u>فوائد قرض طويل الأجل</u> :	١٥٠٠
تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بما يخص السنة المالية مستبعدا منها العوائد الدائنة المعفاة	

<p>او غير خاضعة للضريبة. الفوائد التي تخص السنة = $75000 = (12/10) \times \frac{100}{100} \times 90000$ يخصم منها عوائد ودائع بالبنوك معفاة $\frac{3000}{4500}$ الفوائد الواجبة الخصم = $\frac{6000}{1000}$ الفرق ويضاف للوعاء</p>	
<p>(١) فرق أهلاك إعلان نيون ثابت حيث يخصم ضريبياً بمعدل ٢٥% سنوياً من أساس الإهلاك ونظراً لاحتساب تكلفة الإعلان بالكامل من ضمن التكاليف الواجبة الخصم فإن الفرق يضاف للوعاء. أهلاك الإعلان = $2400 = 25\% \times 9600$ تكلفة الإعلان = $\frac{9600}{7200}$ الفرق يضاف للوعاء</p>	٧٢٠٠
<p>إجمالي ما يضاف لوعاء الضريبة الربح الضريبي قبل خصم التبرعات يخصم منه</p>	٥٣٥٠٠
<p>التبرعات المدفوعة لجمعية الهلال الأحمر المصرية في حدود ١٠% التبرعات المحسوبة = $\frac{10}{110} \times 909000$ = ٨٢٦٣٦ جنيه</p>	٩٠٩٠٠٠
<p>التبرعات المدفوعة = ٥٠٠٠ جنيه : يخصم التبرعات المدفوعة لأنها اقل من التبرعات المحسوبة</p>	٥٠٠٠
<p>الربح الضريبي</p>	٩٠٤٠٠٠

الضريبة المستحقة على ارباح الأشخاص الاعتبارية :

$$203400 = 22,5\% \times 904000 \text{ ج}$$

مثل عام :

جيد و مقبول شريكان فى شركة تضامن رأسمالها ١٥٠٠٠٠٠ جنية مقسم بينهما بنسبة ٢: ١ على التوالى، و فيما يلى حساب الأرباح والخسائر الذى قدمته الشركة لمصلحة الضرائب عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه):

مجمّل الربح	١٣٤٥٠٠	مرتبات	٨٦٠٠٠
إيرادات متنوعة	٣٨٥٠٠	مصرفات اعلان	٤٣٠٠
صافى الخسارة (رصيد)	٢٠٠٠٠	مخصصات	٢٨٠٠٠
		فوائد	٢٢٥٠٠
		تأمينات	٤٠٥٠
		مصرفات عمومية	٤٨١٥٠
	١٩٣٠٠٠		١٩٣٠٠٠

فإذا علمت أن عقد الشركة ينص على توزيع الأرباح و الخسائر بين الشريكين بالتساوى ، و أن تحسب فائدة على رأس المال بمعدل ٥% و على المسحوبات بمعدل ١٠% سنوياً ، فإذا علمت أيضاً أنه بفحص دفاتر و سجلات الشركة أتضح ما يلى (القيمة بالجنية) :

(١) يتضمن بند الأجور و المرتبات ٥٠٠٠٠ ج مرتب سنوي للشريك جيد نظير إدارته للشركة.

(٢) يضمن بند المخصصات العناصر التالية :

أ - ١٥٠٠٠ جنية إهلاك سيارات محسوب على أساس ٣٠% من تكلفتها الدفترية فى حين أن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً للسيارات ٢٥% من أساس الإهلاك .

ب - ٤٢٥٠ ج إهلاك أثاث علما بأن هذا الأثاث تم استهلاكه دفترياً بالكامل طبقاً لأساس الإهلاك المعتمد ضريبياً وما زالت إدارة الشركة تستخدمه

ج - ٩٥٠٠ ج إهلاك أجهزه تكييف محسوب على أساس ٢٠% من التكلفة الإستبدالية لتلك الأجهزة علماً بأن التكلفة الدفترية

لها ٣٠٠٠٠ ج.

د - ٣٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة لديون ليس هناك أمل فى تحصيلها .

(٣) تدفع الشركة مصروفات إعلان دورية كل شهر بمبلغ ٣٠٠ جنيه.

(٤) يتضمن بند الفوائد العناصر التالية :

أ - فائدة رأس مال كل من جيد و مقبول .

ب - الباقي فائدة قرض من بنك القاهرة عقد فى ١/٣/٢٠٢٢ بمعدل فائدة ١٥% علماً بأن قيمة القرض ١٠٠٠٠٠٠ جنيه .

(٥) يتضمن بند التأمين مبلغ ١٠٠٠ جنيه أقساط تأمين على مخازن الشركة ضد الحريق و السرقة ٣٠٥٠ جنيه تأمينات الدخول فى مناقصات حكومية.

(٦) يتضمن بند المصروفات العمومية مبلغ ١٢٠٠٠ جنيه ثمن شراء آلة عرض سينما مصغرة خاصة بالشركة و ذلك فى ١/٧/٢٠٢٢ م علماً بأن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً لمثل هذه الأجهزة ٢٥% من أساس الإهلاك .

(٧) يتضمن بند الإيرادات المتنوعة العناصر التالية :

أ - فائدة مسحوبات جيد(المسحوبات ١٠٠٠٠ ج و متوسط تاريخ الحساب ٦شهور).

ب - فائدة مسحوبات مقبول(المسحوبات ٦٠٠٠ ج و متوسط تاريخ السحب ٩شهور).

ج - الفائدة على رصيد الحساب الجارى للمدين للشريك جيد وقدرها ٣٥٠ ج.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة علي ارباح الأشخاص الاعتبارية.

الحل :

قياس صافي الربح الضريبي

	جنيه	جنيه
صافي الخسارة المحاسبية		(٢٠٠٠٠٠)
يضاف إليه :		
(١) مرتب الشريك جيد .	٥٠٠٠٠	
(٢) أ - الزيادة في إهلاك السيارات	٢٥٠٠	
ب - إهلاك أثاث	٤٢٥٠	
ج - الزيادة في إهلاك أجهزة التكييف	٢٠٠٠	
د - مخصص ديون معدومة	٣٠٠٠	
(٣) مصروفات دعائية و إعلان مدفوعة مقدماً .	٧٠٠	
(٤) أ - فائدة رأس مال الشركاء .	٧٥٠٠	
ب - فائدة قرض بنك القاهرة .	٢٥٠٠	
(٥) أ - أقساط التأمين على مخازن الشركة .	—	
ب - تأمينات الدخول في مناقصات حكومية .	٣٠٥٠	
(٦) ثمن شراء آلة عرض سينما .	١٢٠٠٠	
إجمالي ما يضاف		٨٧٥٠٠
		٦٧٥٠٠
يخصم منه:		
(٦) إهلاك آلة عرض سينما	٣٠٠٠	
(٧) أ ، ب - فائدة مسحوبات الشركاء	٩٥٠	
ج - الفائدة على رصيد الحساب الجاري المدين للشريك جيد .	٣٥٠	
اجمالي ما يخصم		٤٣٠٠
صافي الربح الضريبي		٦٣٢٠٠

أسباب التعديل :

(١) مرتب الشريك جيد :

٥٠٠٠٠ ج مرتب الشريك جيد لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم و نظراً لأن الشركة أدرجته ضمن التكاليف بالجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر فإنه يتعين رده مرة أخرى إلى وعاء الضريبة.

(٢) المخصصات :

أ - إهلاك السيارات :

نظراً لزيادة معدل الإهلاك المحاسبى (٣٠%) عن معدل الإهلاك

المعتمد ضريبياً (٢٥% من أساس الإهلاك) وتحميل هذه الزيادة لحساب الأرباح والخسائر بالجانب المدين فإنه يتعين ردها مرة أخرى لوعاء الضريبة و تحدد هذه الزيادة كالتالى:

١٥٠٠٠ جنيه

إهلاك السيارات محاسبياً

إهلاك السيارات المعتمد ضريبياً

١٢٥٠٠ جنيه

$$(15000 \times \frac{25\%}{100})$$

مقدار الزيادة فى إهلاك السيارات ٢٥٠٠ ج

ب - إهلاك الأثاث :

نظراً لأن الأثاث تم استهلاكه بالكامل طبقاً لمعدل الإهلاك المعتمد ضريبياً وفقاً لأساس الإهلاك وهذا يعنى أن تكلفته الدفترية تم تحميلها بالكامل لأرباح السنوات السابقة ، وبالتالي فان الإهلاك لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم لذا يتعين رده مرة أخرى لوعاء الضريبة .
ج - إهلاك أجهزة التكييف :

تم حساب إهلاك أجهزة التكييف على أساس التكلفة الاستبدالية و نظراً لأن مصلحة الضرائب لا تعترف بهذه التكلفة وإنما تسمح بخصم الإهلاك محسوبا على أساس التكلفة التاريخية ، وبالتالي يتعين حساب الفرق بين الاثنين و رده إلى وعاء الضريبة وتتحدد هذه الزيادة كالتالى:

٩٥٠٠ جنيه

الإهلاك على أساس التكلفة الاستبدالية =

الإهلاك على أساس التكلفة التاريخية =

٧٥٠٠ جنيه

$$= 30000 \times 25\%$$

٢٠٠٠ جنيه

مقدار الزيادة فى إهلاك أجهزة التكييف

د - مخصص الديون المعدومة :

مخصص د. م. لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم وفقاً للمادة

(٥٢) من القانون ، ونظراً لأنه مدرج فيتم رده لوعاء الضريبة .

(٣) مصرفات الدعاية و الإعلان :

٤٣٠٠ جنيه

مصرفات إعلان حملة لحساب أ/خ =

٣٦٠٠ جنيه

$$= 12 \times 300 = 3600$$

الفرق يعتبر مصروفات إعلان مدفوعة مقدماً = ٧٠٠ جنييه
 نظراً لأن مصروفات الإعلان الحملة لحساب الأرباح و الخسائر
 تتضمن ٧٠٠ ج مصروفات إعلان مدفوعة مقدماً ، والأخيرة لاتعتبر من
 التكاليف الواجبة الخصم نظراً لعدم مطابقتها لأساس الاستحقاق
 المحاسبى و من ثم فإنه يتعين ردها مرة أخرى لوعاء الضريبة .

(٤) الفوائد المدينة :

أ - فائدة رأس مال الشركاء :

$$\text{فائدة رأس مال جيد} = ١٥٠٠٠٠ \times \frac{٢}{٣} \times \frac{٥}{١٠٠} = ٥٠٠٠ \text{ ج.}$$

$$\text{فائدة رأس مال مقبول} = ١٥٠٠٠٠ \times \frac{١}{٣} \times \frac{٥}{١٠٠} = \frac{٢٥٠٠}{٧٥٠٠} \text{ ج.}$$

فائدة رأس مال الشركاء لاتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لأنها
 تعد توزيعاً للربح وليس تحميلاً عليه لذا يجب ردها لوعاء الضريبة.

ب - فائدة قرض بنك القاهرة :

فائدة القرض المحملة لحساب أ/خ =

$$= ٢٢٥٠٠ - ٧٥٠٠ = ١٥٠٠٠ \text{ جنييه}$$

فائدة القرض المستحقة خلال السنة =

$$\text{ج } ١٢٥٠٠ = ١٠٠٠٠٠ \times \frac{١٥}{١٠٠} \times \frac{١٠}{١٢}$$

$$\text{الفرق فائدة قرض لا تخص السنة المالية} = ٢٥٠٠$$

إن الزيادة في فائدة القرض بين الفائدة المحملة لحساب الأرباح
 والخسائر عن سنة كاملة وبين الفائدة التي تخص السنة المالية (الفترة من
 ٣/١ حتى ١٢/٣١) يتعين ردها إلى وعاء الضريبة طبقاً لأساس
 الاستحقاق المحاسبى.

(٥) التأمينات :

أ - أقساط التأمين على مخازن الشركة ضد الحريق و السرقة :

تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ، ونظراً لأن الشركة أدرجتها

فعلاً بالجانب المدين من حساب أخ فنها لا يحتاج إلى تعديل.

ب - تأمينات الدخول فى مناقصات حكومية :

لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم نظراً لأنها تأمينات سوف تستردها الشركة مرة أخرى عند انتهاء الغرض منها ، و نظراً لأنها مدرجة بحساب أخ فإنه يتعين ردها مرة أخرى لوعاء الضريبة .

(٦) ثمن شراء آلة عرض سينما :

آلة عرض السينما تعتبر أصل ثابت يتعين إهلاكه وفقاً لأساس الإهلاك ، و نظراً لأن الشركة اعتبرت ثمن شراء هذا الأصل مصروفاً إيرادياً و حملته لحساب أخ ضمن التكاليف فإنه يتعين ما يلى :

□ إضافة ثمن شراء الأصل بالكامل لوعاء الضريبة لأنه مصروف رأسمالي.

□ يحسب إهلاك الأصل و يضاف إلى التكاليف الواجبة الخصم:

إهلاك آلة عرض السينما = $12000 \times 25\% = 3000$ جنيه.

(٧) فائدة مسحوبات الشركاء :

أ- فائدة مسحوبات جيد = $10000 \times \frac{6}{12} \times \frac{1}{100} = 500$ ج

ب- فائدة مسحوبات مقبول = $6000 \times \frac{9}{12} \times \frac{1}{100} = 450$ ج
ج ٩٥٠

فائدة مسحوبات الشركاء لا تعتبر من الإيرادات الحقيقية للشركة وإنما هى وسيلة لإعادة توزيع أخ بين الشركاء ، و نظراً لأنها مدرجة لذا يتعين خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة.

ج - الفائدة على رصيد الحساب المدين للشريك جيد :

الفائدة على أرصدة الحسابات الجارية للشركاء لا تعتبر من الإيرادات الحقيقية للشركة و إنما هى وسيلة لإعادة توزيع أخ بين الشركاء و نظراً لأن الشركة أدرجتها ضمن الإيرادات فى الجانب الدائن من حساب أخ فإنه يتعين خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة .

الفصل الرابع التزامات الممولين وربط وتحصيل الضريبة من واقع الإقرار الضريبي

تناولت المواد من (٧٤) إلى (١٣٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ التزامات الممولين وغيرهم، وباستقراء هذه المواد يمكن تبويبها إلى العناصر التالية:

- الإخطار وإمساك الدفاتر.
- الإقرارات الضريبية.
- ربط الضريبة.
- العقوبات.

١/٤ الإخطار وإمساك الدفاتر

١/١/٤ الإخطار :

أولاً:- تنص المادة (٧٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن:

" يلتزم كل من يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو مهنيا أو نشاطا غير تجاري، أن يقدم إلى المصلحة إخطارا بذلك خلال ثلاثين يوما من تاريخ بدء مزاوله هذا النشاط .

ويقع واجب الإخطار بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية علي الممثل القانوني للشخص الاعتباري أو مديره أو عضو مجلس إدارته المنتدب أو الشخص المسؤول عن الإدارة بحسب الأحوال " .

وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون بيانات الإخطار والمستندات المؤيدة له والإجراءات التي تتبع في شأنه .

ثانياً:- تنص المادة (٧٥) من القانون بأن:

" يلتزم كل ممول يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو حرفيا أو نشاطا غير تجاري وكذلك كل من يمارس نشاطا مهنيا بصفة مستقلة أن يتقدم بطلب للمصلحة لاستخراج البطاقة الضريبية علي أن تكون هذه

البطاقة لمن تقدم ذكرهم ضمن إجراءات التأسيس أو الترخيص بمزاولة المهنة أو النشاط أو تجديده. وعلي المصلحة، أن تصدر له البطاقة الضريبية.

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون البيانات التي تتضمنها البطاقة الضريبية ومدة سريانها والمدة التي تسلم للممول خلالها، كما تحدد البيانات الخاصة بالبطاقة الضريبية للممولين غير الخاضعين لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها في هذا القانون".

٢/١/٤ الدفاتر والسجلات :

تنص المادة (٧٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن:
"يلتزم الممولون بإمسك الدفاتر والسجلات التي تستلزمها طبيعة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة كل منهم، وذلك طبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

ويلتزم الشخص الاعتباري بالاحتفاظ بالدفاتر والسجلات المنصوص عليها في الفقرة الأولى من هذه المادة والمستندات المؤيدة لها في مفره طوال الفترة المنصوص عليها في المادة ٩١ من هذا القانون".
وللممولين إمساك حسابات الكترونية توضح الإيرادات والتكاليف السنوية ويصدر الوزير قرار بتنظيم إمساك هذه الحسابات وضوابط التحول من نظام الحسابات المكتوبة إلى الالكترونية.

وقد نصت المادة (٨٨) من القانون بأنه " لا يجوز لمصلحة الضرائب عدم الاعتراف بالدفاتر والسجلات المنتظمة للممول وفقاً لنص المادة (٧٨) من القانون أو إهدارها إلا إذا أثبتت المصلحة بموجب مستندات تقدمها عن عدم صحتها".

هذا وتتحدد الدفاتر والمستندات التي يلتزم الممول بإمسكها في الآتي:

أ - الدفاتر والسجلات وهي تتمثل في:

- دفتر اليومية العامة.
- دفتر الأستاذ العام.
- دفتر اليومية المساعدة.
- دفاتر الأستاذ المساعدة.
- فتر الجرد.
- دفتر الصنف ويمسك بمعرفة الممولين الذين يقتصر نشاطهم على تجارة الجملة.
- ب - المستندات:

ويقصد بها المستندات الأصلية وعقود وفواتير الشراء والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من الغير وفواتير البيع، والإشعارات والإيصالات والمكاتبات الصادرة من المنشأة المؤيدة لجميع معاملاتها.

٣/١/٤ التوقف عن العمل :

تنص المادة (٧٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه:
" إذا توقف الممول عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقف فيه للعمل.
ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط أو إنهاؤه لنشاط فرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها النشاط.
وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه عن العمل، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثته بالإخطار عن هذا التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم وتقديم الإقرار الضريبي خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ "

من نص المادة السابقة يتضح ما يلي

أ - فرق المشرع بين حالة التوقف الكلي وحالة التوقف الجزئي، ويقصد بالتوقف الكلي تصفية المنشأة فعلا بصفة نهائية عن مزاولة النشاط الذي يخضع للضريبة، وعلي ذلك فإن فترة التصفية تعتبر فترة مزاولة للنشاط وبالتالي تخضع نتيجتها للضريبة.

ب - أما التوقف الجزئي فيقصد به إنهاء الممول لبعض أوجه نشاطه أو لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه.

ج- يدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية المحققة نتيجة عمليات المنشأة حتى تاريخ التوقف بشرط أن يقوم الممول بإخطار مصلحة الضرائب التابعة لها بواقعة التوقف خلال ثلاثين يوما من تاريخ التوقف عن العمل، وإذا لم يتم بذلك فإن ما يدخل في وعاء الضريبة هو الأرباح الفعلية عن سنة ضريبية كاملة.

وفي هذا الشأن أوضحت المادة (١٠٠) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن:

- يكون الإخطار عند توقف المنشأة، طبقا لحكم الفقرة الثالثة من المادة (٧٩) من القانون، علي النموذج رقم (٢٥) توقف). ويجوز أن يتم هذا الإخطار عن طريق الاتصال الإلكتروني بالمأمورية المختصة وفقا لضوابط التوقيع الإلكتروني باستخدام النماذج المعدة بقوائم الخدمات الإلكترونية المتاحة بمعرفة المصلحة، ويعتبر استلاما لها إخطار الممول برسالة الوصول المرسلة إليه من المصلحة.

د- في حالة التوقف بسبب الوفاة وذلك خلال مدة الثلاثين يوما لتقديم الإخطار عن التوقف، التزم ورثة المتوفى خلال ٦٠ يوما من تاريخ وفاة مورثهم، إخطار مأمورية الضرائب التي يتبعها المتوفى، وبجانب الإخطار السابق يلتزم الورثة بتقديم الإقرار الضريبي خلال ٩٠ يوما من هذا التاريخ.

هـ - لا يعتبر توقفا عن العمل في حكم المادة (٧٩) نقل مقر المنشأة إلي مكان آخر، أو فترة التعطل بالنسبة للمنشآت ذات النشاط الموسمي،

أو غلق المنشأة في الإجازة الصيفية أو لمرض صاحبها، وأيضا دخول المنشأة في دور التصفية.

٤/١/٤ التنازل عن المنشأة :

تنص المادة (٨٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه:

" في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة، يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوما من تاريخ حصوله، وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة. كما يلتزم المتنازل خلال ستين يوما من تاريخ التنازل أن يتقدم بإقرار مستقل مبينا به نتيجة العمليات بالمنشأة المتنازل عنها مرفقا به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، علي أن تدرج بيانات هذا الإقرار ضمن الإقرار الضريبي السنوي للمتنازل. ويكون المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب علي أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وكذلك عما يستحق من ضرائب علي الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

وللمتنازل إليه أن يطلب من مأمورية الضرائب المختصة أن توافيه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وعلي المأمورية أن توافيه بالبيان المطلوب بموجب كتاب موصي عليه مصحوبا بعلم الوصول، وذلك خلال تسعين يوما من تاريخ الطلب وإلا برئت ذمته من الضريبة المطلوبة، وتكون مسئوليته محدودة بمقدار المبالغ الواردة في ذلك البيان، ولا يكون للتنازل حجية فيما يتعلق بتحصيل الضرائب، ما لم تتخذ الإجراءات المنصوص عليها قانونا في شأن بيع المحال التجارية ورهنها.

وتحدد الضريبة المستحقة علي أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل، وللمتنازل إليه حق الطعن بالنسبة للضريبة المسئول

عنها".

ومن نص المادة السابقة يتضح ما يلي:

أ - يقصد بالتنازل عن المنشأة بأنه انتقال ملكيتها كلها أو بعضها بأي تصرف بين الأحياء بعوض أو بغير عوض، وقد يكون هذا التنازل كلي أو تنازل جزئي عن المنشأة.

ب - يدخل في وعاء الضريبة للممول المتنازل عن منشأته تنازلاً كلياً أو جزئياً الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي تم فيه التنازل، ويدخل في وعاء الضريبة للممول المتنازل إليه الأرباح الفعلية من تاريخ التنازل حتى نهاية السنة الضريبية، وعلى أن يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوثه وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة.

ج- أن يلتزم المتنازل خلال ٦٠ يوماً من تاريخ التنازل أن يقدم إلى مأمورية الضرائب التابع لها إقراراً مستقلاً مبيناً به نتيجة عمليات المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل ومرفقاً به المستندات والبيانات اللازمة لتحديد الأرباح حتى تاريخ التنازل، على أن تدرج هذه البيانات بالإقرار الضريبي السنوي للمتنازل.

د- يكون كل من المتنازل والمتنازل إليه مسئولين بالتضامن عما يستحق من ضرائب على أرباح المنشأة المتنازل عنها حتى تاريخ التنازل وكذلك عما استحق من ضرائب على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق نتيجة هذا التنازل.

هـ- على مأمورية الضرائب المختصة أن تخطر المتنازل إليه بناء على طلب منه ببيان عن الضرائب المستحقة لها عن المنشأة المتنازل عنها، وذلك بموجب خطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال تسعين يوماً من تاريخ الطلب .

و- يكون للمتنازل إليه حق الاعتراض أو الطعن بالنسبة للضريبة المسئول عنها.

٢/٤ الإقرارات الضريبية

١/٢/٤ مفهوم الإقرار الضريبي :

الإقرار الضريبي عبارة عن كشف أو بيان يقدمه الممول الكروني علي موقع مصلحة الضرائب المصرية وذلك في نهاية السنة في موعد محدد موضحاً فيه الإيرادات والتكاليف وصافي الأرباح الخسائر عن نشاطه وذلك بهدف تحديد وعاء الضريبة.

٢/٢/٤ موعد تقديم الإقرار الضريبي:

تنص المادة (٨٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه:

" يجب تقديم الإقرار الضريبي قبل أول مايو من كل سنة أو خلال أربعة أشهر تالية لتاريخ انتهاء السنة المالية بالنسبة إلى الأشخاص الاعتبارية.

ويوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن.

وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً " .
وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاوله نشاطه بمصر توقعاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

٣/٢/٤ تحصيل الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي :

أولاً: تنص المادة (٨٤) بأن " تلتزم المصلحة بقبول الإقرار المنصوص عليه في المادة ٨٢ من هذا القانون على مسئولية الممول.

ومع مراعاة أحكام الفقرة الثانية من المادة ٦٣ من هذا القانون

يلتزم الممول بسداد مبلغ الضريبة المستحق من واقع الإقرار في ذات يوم تقديمه بعد استئزال الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة، وفي حالة زيادة الضرائب المخصومة والدفعات المقدمة على مبلغ الضريبة المستحقة يتم استخدام الزيادة لتسوية المستحقات الضريبية السابقة، فإذا لم توجد مستحقات ضريبية سابقة التزمت المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة هذه الزيادة لسداد أية مستحقات ضريبية في المستقبل".

ثانياً: تنص المادة (٨٥) بأنه " إذا طلب الممول قبل تاريخ انتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار بخمسة عشر يوماً على الأقل مد ميعاد تقديمه وسدد في تاريخ تقديم الطلب مبلغ الضريبة من واقع تقديره الوارد فيه يمتد ميعاد تقديم الإقرار مدة ستين يوماً، وذلك دون أن يكون لامتداد الميعاد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا على ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد منها".

ثالثاً: تنص المادة (٨٦) المعدلة بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بأنه " على الجهات الملتزمة بتطبيق أحكام الخصم أداء المبالغ المحصلة في موعد أقصاه أواخر أبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام، وعليها توفير السجلات اللازمة للفحص بمعرفة المصلحة، على أن تتضمن البيانات التالية عن كل فترة ضريبية:

- (أ) كافة التعاملات والأشخاص الذين تم التعامل معهم بنظام الخصم.
- (ب) المحصل لحساب الضريبة.

وترسل تلك الجهات صورة من السجلات المشار إليها إلى المصلحة للحفظ، وذلك وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية.

٤/٢/٤ تعديل الإقرار الضريبي :

تنص المادة (٨٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه :

" إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ

في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلي مأمورية الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ. وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

ويكون لبنوك وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام والأشخاص الاعتبارية العامة تقديم إقرار نهائي خلال ثلاثين يوماً من تاريخ اعتماد الجمعية العمومية لحساباتها، وتؤدي فروق الضريبة من واقعها.

وفي حالة تقديم إقرار معدل وفقاً للفقرتين الثانية والثالثة لا يعتبر الخطأ أو السهو في الإقرار مخالفة أو جريمة جنائية".

وتنص المادة (٨٧ مكرر) المضافة بموجب القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ بان: يلتزم الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة النهائية بواقع (٢٠%) من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفرق أقل من (٥٠%) من مقدار الضريبة النهائية وبواقع (٤٠%) من الفرق بين قيمة الضريبة النهائية وقيمة الضريبة الواردة بالإقرار الضريبي إذا كان هذا الفرق يساوي (٥٠%) أو أكثر من مقدار الضريبة النهائية، وبواقع (٤٠%) من القيمة النهائية للضريبة حال عدم تقديم الإقرار الضريبي، وذلك كله إذا حددت قيمة الضريبة النهائية بعد استنفاد طرق الطعن العادية وتخفيض هذه النسب إلى النصف حال الاتفاق بين الممول والمصلحة قبل الإحالة أو اللجوء إلى لجنة الطعن.

٥/٢/٤ نموذج الإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية :
فيما يلي نموذج الإقرار الضريبي على أرباح الأشخاص الاعتبارية (نموذج رقم ٢٨ إقرارات) الصادر عن مصلحة الضرائب المصرية :

صافى الربح المحاسبى (أو صافى الخسارة المحاسبية) من قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية . يضاف إلى صافى الربح أو يخصم من الخسائر الآتى :		xx
٢- مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة مثل : - الفروق الدائنة الناتجة من تغيير السياسات المحاسبية مثل تغيير ساسة تسعير المخزون بالشركة .	xx	
- الفروق الدائنة الناتجة من تصحيح الأخطاء المحاسبية التى تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل .	xx	
٢- قيمة إهلاكات الأصول الثابتة المحملة على قائمة الدخل وفقاً للنسب المحاسبية .	xx	
٣- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون نظراً لأن هذه الخسارة يتم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك .	xx	
٤- الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون فى حالة قيام الممول بتحميلها على قائمة الدخل ضمن تكاليفه .	xx	
٥- ما يزيد عن نسبة الـ ٢٠% المستقطعة سنوياً لحساب الصناديق الخاصة .	xx	
٦- التبرعات والإعانات المدفوعة لتغيير الحكومة (مؤقتاً) لحين تحديد نسبة الـ ١٠% .	xx	
٧- الاحتياطيّات والمخصصات على اختلاف أنواعها (ماعدا مخصصات البنوك وشركات التأمين حيث لها معاملة خاصة) .	xx	
٨ - ما يقضى به على الشركة من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب أحد تابعيها جناية أو جنحة عمدية .	xx	
٩- العوائد المدينة التى لا يتوافر فيها شروط التكاليف الواجبة الخصم والمحملة على قائمة الدخل مثل : - العوائد المسددة على قروض فيما تجاوز مثلى سعر الائتمان والخصم .	xx	
- عوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .	xx	
- العوائد المدفوعة على القروض والسلفيات فيما يزيد عن النسب الواردة بالقانون .	xx	
١٠- الرصيد السالب لأساس الإهلاك .	xx	
١١- الديون المعدومة الغير مستوفاة لشروط الإعدام .	xx	
١٢- خسائر التعامل فى أوراق مالية مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية فى حالة إدراجها فى قائمة الدخل .	xx	
١٣- مقابل الحضور الذى يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية .	xx	
١٤- ما يحصل على رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها المحملة على قائمة الدخل والتى لا تقابل عمل إدارى .	xx	xx
١٥- الخسائر الأجنبية المحققة خارج مصر الناتجة عن التعامل فى الأوراق المالية الأجنبية .	xx	xx

١٦- الضريبة الأجنبية المسددة عن العوائد والتوزيعات ونتائج التعامل في الأوراق المالية الأجنبية.		
١٧- أية إضافات أخرى لم يرد ذكرها في فيما سبق .		
إجمالي الربح الضريبي يخصم منه :	xx	xx
٣- مبالغ لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من التكاليف الواجبة الخصم مثل :	xx	
- فروق التقييم المدينة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية مثل تغيير سياسة تسعير المخزون .	xx	
- الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية التي تدرج ضمن حقوق الملكية ولا تحمل على قائمة الدخل بشرط أن تكون من التكاليف الواجبة الخصم .	xx	
٢- قيمة الإهلاكات الضريبية المحسوبة وفقاً للمواد ٢٥ ، ٢٦ ، ٢٧ من القانون.	xx	xx
٣- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأصول الثابتة الواردة بالبند (٣) من المادة (٢٥) من القانون نظراً لأن هذه الأرباح يتم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك .	xx	
٤- الديون المعدومة التي يتوافر فيها شروط الإعدام ولم تدرج بقائمة الدخل أو تم إدراجها خصماً من المخصص غير المعتمد ضريبياً	xx	
٥- مخصصات مرتدة سبق خضوعها للضريبة مثل مخصص ديون معدومة ومخصص قضايا ومخصص تعويضات ... الخ ، هذه المخصصات التي سبق تكوينها ولم يتم استخدامها في الغرض الذي كونت من أجله وظهرت حالياً ضمن الإيرادات في قائمة الدخل ، فإنه نظراً لخضوعها للضريبة عند تكوينها (نظراً لعدم الاعتراف بها عند تكوينها)، لذلك يتم خصمها من صافي الربح حتى لا يترتب على عدم خصمها خضوعها للضريبة مرتين : مرة عند تكوينها والثانية عند ردها ضمن الإيرادات بقائمة الدخل	xx	xx
٦- المستخدم من المخصصات الذي يتوافر فيه شروط التكاليف الواجبة الخصم مثل الديون المعدومة أو الجمارك بشرط خضوع المخصص للضريبة عند تكوينه .	xx	xx
٧- الأرباح الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية في حالة إدراجها في قائمة الدخل .	xx	
٨- ٨٠% من مخصص القروض التي تلتزم البنوك بتكوينه وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي .	xx	xx
٩- قيمة المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها وفقاً لأحكام القانون ١٠ لسنة ١٩٨١ .	xx	
١٠- أية خصومات أخرى لم يرد ذكرها في فيما سبق .		
١١- الخسائر المرحلة وفقاً للمادة (٢٩) من القانون .		
صافي الربح (أو الخسارة) المعدل يخصم منه :	xx	xx
التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف	xx	

الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لا يتجاوز ١٠/١١٠ من صافي الربح المعدل .		
ربح (او خسارة) الوعاء يسبغ منه :		xxx
الإعفاءات وفقاً للمادة (٥٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مثل : ١- الزيادات في العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة مع مراعاة أن أى عوائد دائنة معفاة أو غير خاضعة للضريبة احتسبت ضمن هذا البند ، فإنه لا يتم خصمها مرة أخرى إذا وردت ضمن البنود التالية لهذا البند .	xx	
٢- أرباح وتوزيعات صناديق الإستثمار وعائد السندات المقيدة في الجدول الرسمية ببورصة الأوراق المالية	xx	
٣- العوائد الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي .	xx	
٤- التوزيعات والأرباح والحصص التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية مقابل مساهمتها في أشخاص اعتبارية أخرى .	xx	
٥- عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال .	xx	
٦- التوزيعات على أسهم رأس المال في شركات المساهمة والتوصية بالأسهم .	xx	
٧- التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم .		xxx
الوعاء الخاضع للضريبة		xxx

٣/٤ ربط الضريبة

نظمت المواد من (٨٩) إلى (٩٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الجوانب الإجرائية لربط الضريبة وذلك كالتالي:
أولاً : تنص المادة (٨٩) بأن: "تربط الضريبة على الأرباح الثابتة من واقع الإقرار المقدم من الممول.

ويعتبر الإقرار ربطاً للضريبة والتزاماً بأدائها في الموعد القانوني وتسدد الضريبة من واقع هذا الإقرار".

ثانياً: تنص المادة (٩٠) بأن: "للمصلحة أن تعدل الربط من واقع البيانات الواردة بالإقرار والمستندات المؤيدة له.

كما يكون للمصلحة إجراء ربط تقديري للضريبة من واقع أية بيانات متاحة في حالة عدم تقديم الممول لإقراره الضريبي أو عدم تقديمه للبيانات والمستندات المؤيدة للإقرار.

وإذا توافرت لدى المصلحة مستندات تثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة فعليها إخطار الممول وإجراء الفحص وتصحيح الإقرار أو تعديله وتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولرئيس المصلحة، بعد موافقة وزير المالية، ربط الضريبة قبل حلول التاريخ المحدد لاستحقاقها إذا استلزم الأمر تحصيلها لتوفير دليل محدد بأن الممول يخطط للتهرب من الضرائب بتحويل أصوله لشخص آخر أو اتخاذ إجراءات أخرى تضر بتحصيل الضريبة.

وعلى مأمورية الضرائب المختصة في هذه الحالات أن تخطر الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

ثالثاً: تنص المادة (٩١): "أنه في جميع الأحوال لا يجوز للمصلحة إجراء أو تعديل الربط إلا خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ

انتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية، وتكون المدة ست سنوات إذا كان الممول متهرباً من أداء الضريبة. وتنقطع المدة بأي سبب من أسباب قطع التقادم المنصوص عليها في القانون المدني، وبالإخطار بعناصر ربط الضريبة أو بالتنبيه على الممول بأدائها أو بالإحالة إلى لجان الطعن. وللممول طلب استرداد المبالغ المسددة بالزيادة تحت حساب الضريبة خلال خمس سنوات من تاريخ نشوء حقه في الاسترداد".

رابعاً: تنص المادة (٩٢): "أنه إذا ربطت الضريبة على شخص وثبت أنه يعمل لحساب شخص آخر بطريق الصورية أو التواطؤ للحصول على أية مزايا أو للتهرب من أية التزامات مقررة بمقتضى أحكام هذا القانون كانا مسئولين بالتضامن عن سداد الضريبة المستحقة على الأرباح".

خامساً: تنص المادة (٩٢ مكرر) " عند تحديد الربط الضريبي لا يعتد بالأثر الضريبي لأية معاملة يكون الغرض الرئيسي من إتمامها أو أحد الأغراض الرئيسية تجنب الضريبة بالتخلص منها أو تأجيلها، يستوي في ذلك أن تتم المعاملة على شكل صفقة أو اتفاق أو وعد أو غير ذلك، أو أن تتم على مرحلة واحدة أو على عدة مراحل، وتكون العبرة لدى ربط الضريبة بالجوهر الاقتصادي الحقيقي للمعاملة.

ويكون الغرض الرئيسي للمعاملة أو أحد هذه الأغراض تجنب الضريبة، بصفة خاصة في الحالات الآتية:

(أ) إذا كان الربح المتوقع لها قبل خصم الضريبة ضئيل بالمقارنة مع قيمة المزايا الضريبية المتوقعة للمعاملة.

(ب) أدت المعاملة إلى إعفاءات ضريبية ملحوظة لا تعكس المخاطر التي يتعرض لها الممول أو تدفقاته النقدية نتيجة للمعاملة.

(ج) إذا تضمنت المعاملة بعض العناصر التي لها تأثير متناقض أو يؤدي إلى إلغاء بعضها بعض.

وفي جميع الأحوال يقع على المصلحة عبء إثبات أن الغرض الرئيسي أو أحد الأغراض الرئيسية هو تجنب الضريبة، وللممول أن يقدم الدليل على أنه لا توجد أسباب ضريبية وراء اختياره أو إتمامه للمعاملة.

وتشكل لجنة بقرار من الوزير برئاسة رئيس المصلحة أو من ينييه للنظر في حالات التجنب الضريبي، ولا يجوز إخطار الممول بتوافر إحدى حالات تجنب الضريبة في شأنه إلا بعد موافقة اللجنة.

خامساً: تنص المادة (٩٣): "أنه في جميع الأحوال يكون على المصلحة من تلقاء ذاتها أو بناء على طلب الممول تصحيح الأخطاء المادية والحسابية".

٤/٤ العقوبات

نظم القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المواد (١٣١) إلى (١٣٨) منه العقوبات التي يتعرض لها الممول عند إخلاله بقانون الضريبة على الدخل أو المحاسب الذي يعتمد الإقرار الضريبي أو وثائق أو مستندات مؤيده له بغير الحقيقة وذلك كالتالي :

أولاً : تنص المادة (١٣١) بأنه : " مع عدم الإخلال بأى عقوبة أشد ينص عليها قانون العقوبات أو أى قانون آخر ، يعاقب على الجرائم المبينة فى المواد التالية بالعقوبات المنصوص عليها فيها " .

ثانياً: تنص المادة (١٣٢) بأن : " يعاقب بالحبس وبغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز مائة ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين كل محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين اعتمد إقراراً ضريبياً أو وثائق أو مستندات مؤيدة له إذا ارتكب أحد الأفعال الآتية :

- ١ - إخفاء وقائع علمها أثناء مهمته ولم تفصح عنها المستندات التى شهد بصحتها متى كان الكشف عن هذه الوقائع أمراً ضرورياً لكى تعبر هذه الحسابات والوثائق عن حقيقة نشاط الممول .
 - ٢ - إخفاء وقائع علمها أثناء تأدية مهمته تتعلق بأى تعديل أو تغيير فى الدفاتر أو الحسابات أو السجلات أو المستندات وكان من شأن هذا التعديل أو التغيير الإيهام بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر " .
- ثالثاً : تنص المادة (١٣٣) بأن : " يعاقب كل ممول تهرب من أداء الضريبة بالحبس مدة لا تقل عن ستة أشهر ولا تجاوز خمس سنوات وبغرامة تعادل مثل الضريبة التى لم يتم أدائها بموجب هذا القانون أو بإحدى هاتين العقوبتين. ويعتبر الممول متهرباً من أداء الضريبة باستعمال إحدى الطرق الآتية :
- ١ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى بالاستناد إلى دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مصطنعة مع علمه بذلك أو تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت بالدفاتر أو السجلات أو الحسابات أو المستندات التى أخفاها .
 - ٢ - تقديم الإقرار الضريبي السنوى على أساس عدم وجود دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات مع تضمينه بيانات تخالف ما هو ثابت لديه من دفاتر أو سجلات أو حسابات أو مستندات أخفاها
 - ٣ - الإلتفاف العمد للسجلات أو المستندات ذات الصلة بالضريبة قبل انقضاء الأجل المحدد لتقادم دين الضريبة .
 - ٤ - اصطناع أو تغيير فواتير الشراء أو البيع أو غيرها من المستندات لإيهام المصلحة بقلة الأرباح أو زيادة الخسائر .
 - ٥ - إخفاء نشاط أو جزء منه مما يخضع للضريبة .
- " وفى حالة العود يحكم بالحبس والغرامة معاً. وفى جميع الأحوال تعتبر جريمة التهرب من أداء الضريبة جريمة مخلة بالشرف والأمانة

رابعاً: تنص المادة (١٣٤) بأن: " يسأل الشريك في الجريمة بالتضامن مع الممول في الالتزام بأداء قيمة الضرائب التي تهرب من أدائها والغرامات المقضى بها في شأنها " .

خامساً: تنص المادة (١٣٥) المعدلة بالقانون لرقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بأن: " يعاقب بغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تجاوز عشرين ألف جنيه كل من ارتكب أي من الأفعال الآتية:

- ١ - الامتناع عن تقديم إخطار مزاولة النشاط.
- ٢ - الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي.
- ٣ - عدم إصدار أو تسليم الفاتورة المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من المادة (٧٨) من هذا القانون.

ويعاقب بغرامة لا تقل عن عشرين ألف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه كل من خالف أحكام المادة (٩٦) فقرة (1) كما يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة كل من امتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية. ويعاقب بغرامة مقدارها عشرة آلاف جنيه كل من خالف أحكام المادتين (١/٧٨)، (٨٣/ الفقرة الثالثة).

وفي جميع الأحوال تضاعف الغرامة المنصوص عليها في الفقرة السابقة في حالة العود إلى ارتكاب ذات المخالفة خلال خمس سنوات.

سادساً: تنص المادة ١٣٥ مكرر بأن " يعاقب كل من يمتنع عن إخطار المصلحة بقيمة السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإيجارات المنصوص عليها في المواد (٥٩)، (٥٩ مكرراً)، (٥٩ مكرراً ١)، (٥٩ مكرراً ٢) من هذا القانون، بغرامة لا تقل عن عشرة آلاف جنيه ولا تجاوز خمسين ألف جنيه، وتخفص العقوبة في حديها الأدنى والأقصى إلى النصف في حالة الإخطار بهذه البيانات قبل سقوط حق المصلحة في المطالبة بدين الضريبة بالتقادم.

سابعاً:تنص المادة (١٣٧) بأن : " لا يجوز رفع الدعوى الجنائية عن الجرائم المنصوص عليها في هذا القانون أو اتخاذ أى إجراء من إجراءات التحقيق إلا بناء على طلب كتابى من الوزير " .

ثامناً: تنص المادة (١٣٨) المعدلة بموجب القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بأن : للوزير أو من ينيبه التصالح في الجرائم المنصوص عليها في هذه المادة في أي حالة تكون عليها الدعوى قبل صدور حكم بات فيها وذلك مقابل أداء :

(أ) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادة (١٣٥) من هذا القانون بالإضافة إلى تعويض مقداره خمسة آلاف جنيه، عدا حالة الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع وخصم وتحصيل وتوريد الضريبة في المواعيد القانونية، فيكون التعويض بنسبة (١٢.٥ %) من المبالغ التي لم يتم استقطاعها أو خصمها أو تحصيلها أو توريدها، ويكون التعويض في حالة مخالفة حكم المادة (٩٦) فقرة (١) مبلغ عشرين ألف جنيه.

(ب) ملغى.

(ج) المبالغ المستحقة على المخالف في الجرائم المنصوص عليها في المادتين ١٣٣ و ١٣٤ بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل هذه المبالغ.

(د) تعويض يعادل نصف الحد الأقصى للغرامة المنصوص عليها في المادة ١٣٢ من هذا القانون.

ويترتب على التصالح انقضاء الدعوى الجنائية والآثار المترتبة عليها، وتأمّر النيابة العامة بوقف تنفيذ العقوبة إذا تم التصالح أثناء تنفيذها.

تطبيقات

أولاً : تطبيقات محلولة :

التطبيق الأول :

بلغ رأس المال المصرح به لإحدى شركات المساهمة الصناعية- قطاع خاص- والمسجلة أسهمها فى بورصة الأوراق المالية مبلغ ٨ مليون جنيه المدفوع منه مبلغ ٦ مليون جنيه، وبالفحص الضريبي لحسابات الشركة عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ تبين ما يلى:

- ١- يتضمن ح/أ.خ بند تأمينات لدى الغير بمبلغ ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه قيمة تأمين نهائى قدمته الشركة عن مناقصة رسيت عليها العام الماضى ولكن لم تنفذ المطلوب منها فتم مصادرة التأمين النهائى الذى قدمته.
- ٢- يتضمن ح/أ.خ صافى إيرادات أوراق مالية بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه نصفها من أوراق مالية اصدرها البنك المركزي المصري والنصف الأخر من أوراق مالية أجنبية.
- ٣- يتضمن ح/أ.خ تبرعات قيمتها ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه لوزارة الصحة والباقى لجمعية الهلال الأحمر المصرية.
- ٤- يتضمن جانب الإيرادات بحساب أ.خ مخصصات مستغنى عنها بياناتها كالتالى:

- ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب متنازع عليه.
- ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص تعويضات قضائية .
- ٥- يتضمن ح/أ.خ مخصص هبوط أسعار بضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، حيث قامت الشركة بتقويم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة وهو ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه فى حين أن سعر السوق له ١٧٠٠٠٠٠٠ جنيه علماً بأن الشركة كانت تتبع فى السنوات السابقة سياسة سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل .
- ٦- قامت الشركة فى ٢٠٢٢/١/١ ببيع آلة قديمة بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠٠ ج وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه الآلات ٤٠٠٠٠٠٠٠ ج ومجمع مخصص

الأهلاك المعتمد لها ضريبياً حتى تاريخ البيع يبلغ ٣٣٠٠٠٠٠ ج، وقامت الشركة بإدراج الربح الرأسمالى المحقق فى ح/أ.خ ، كما أنها قامت بشراء آلة جديدة بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج فى ٢٠٢٢/٥/١ وبدأت استخدامها فى الإنتاج اعتباراً من ٢٠٢٢/٧/١، ولم تقم الشركة باحتساب أى استهلاكات لها.

٧- يتضمن ح/أ.خ ١٠٠٠ جنيهه عوائد مبانى، ٢٠٠٠ مصروفات صيانة، ٧٠٠٠ أهلاك وذلك ما يخص العقار الذى تملكه الشركة وتزاوّل فيه نشاطها (ضريبة المبانى ١٠%).

٨- تتضمن المصروفات العمومية والإدارية المدرجة بحساب أ.خ العناصر التالية:

- ١٧٠٠٠٠٠ جنيهه أجور ومرتبّات العاملين.
- ٥٠٠٠٠٠ جنيهه مكافآت للعاملين.
- ٤٦٤٠٠٠ جنيهه حصة الشركة فى صندوق المعاشات الخاص بالعاملين.
- ٣٦٠٠٠٠ جنيهه مقابل حضور جلسات الجمعية العمومية للمساهمين

فاذا علمت ما يلى:

أظهر حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ صافى ربح قدره ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهه، وقد تقرر توزيعه كالتالى:

- ١٠% احتياطي قانونى .
- ١٠% من رأس المال المدفوع كدفعة أولى للمساهمين والعاملين
- ١٠% من الباقي كمكافأة لأعضاء مجلس الإدارة مقابل عملهم الإدارى .
- الباقي يوزع كدفعة ثانية للمساهمين والعاملين .

المطلوب:

وتظل مدرجة مؤقتاً لحين استبعادها ضمن الإعفاءات.

٣- التبرعات:

أ - التبرعات لوزارة الصحة ٣٠٠٠٠٠٠ ج هي تبرعات لجهة حكومية، وبالتالي تعتبر واجبة الخصم ونظراً لأنها مدرجة فلا تعديل .

ب - التبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية المشهرة ٢٠٠٠٠٠٠ ج، تضاف إلى الوعاء مؤقتاً لحين تحديد نسبة ١٠% من الربح الضريبي حيث تخصم فى حدود هذه النسبة.

٥- بضاعة آخر المدة :

أ - مخصص هبوط أسعار بضاعة ٤٠٠٠٠٠٠ ج الذى كونته الشركة لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) من القانون ونظراً لأنه مدرج فيضاف إلى الوعاء.

ب - تقويم بضاعة آخر المدة بسعر السوق أو التكلفة أيهما أقل وهذا ما دأبت الشركة على إتباعه فى السنوات الماضية ، ولذا فإنه يتم تعديل الربح بالفروق الناتجة من تغيير هذه السياسة المحاسبية .

سعر السوق (الأقل) ١٧٠٠٠٠٠٠

السعر المدرج بقائمة الدخل ٢٠٠٠٠٠٠٠

الفرق يخصم من وعاء الضريبة ٣٠٠٠٠٠٠٠

معالجة أخرى :

يمكن عمل مقاصة بين مخصص هبوط أسعار بضاعة وبين فروق تقييم البضاعة

وذلك كالتالى:

- م. هبوط أسعار بضاعة (يضاف) ٤٠٠٠٠٠٠
فرق تقييم بضاعة آخر المدة (تخصم) ٣٠٠٠٠٠٠
الفرق يضاف لوعاء الضريبة ١٠٠٠٠٠٠ ج

٧- مصرفات العقار المملوك للشركة وتزاول
فيه نشاطها:

عوائد المباني ومصرفات الصيانة وأهلاك
العقار المملوك للشركة وتزاول فيه نشاطها
١٠٠٠٠٠ ج (١٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠ + ٧٠٠٠) تعتبر
من التكاليف الواجبة الخصم، فطبقاً لتعليمات
مصلحة الضرائب فإنه يسمح بخصم
المصرفات السابق ذكرها والمتعلقة بالعقار
الذى تملكه الشركة وتزاول فيه نشاطها وذلك
إلى جانب خصم القيمة الايجارية، ونظراً لأن
المبلغ مدرج فى الجانب المدين من ح/أ.خ
فإنه لا يجرى تعديل بشأنه.

٨- المصرفات الإدارية والعمومية:

- أ - الأجور والمرتبات وقدرها ١٧٠٠٠٠٠٠ ج
تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بالكامل
وظالما أنها مدرجة بحساب أ.خ فلا تعديل.
ب- مكافآت العاملين تعتبر من التكاليف الواجبة
الخصم ولكن فى حدود مرتب ٣ شهور من
اجمالي أجور العاملين.
مكافآت ٣ أشهر = $\frac{3}{12} \times 1700000$

ج ٤٢٥٠٠٠ =		
ج <u>٥٠٠٠٠٠</u> =	المكافآت المدرجة	
ج ٧٥٠٠٠	الفرق يضاف إلى الوعاء	
ج- حصة الشركة في صندوق المعاش الخاص		١٢٤٠٠٠
بالعاملين ، تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يكون له لائحة خاصة وذو ذمة مالية مستقلة فإن تخصم في حدود ٢٠% من اجمالي الأجر السنوية للعاملين.		
المبلغ المحسوب في حدود ٢٠% =		
ج ٣٤٠٠٠٠٠ = ٢٠% × ١٧٠٠٠٠٠		
ج <u>٤٦٣٨٠٠</u> =	المبلغ المدرج	
ج ٢٤٠٠٠ =	الفرق يرد إلى وعاء الضريبة	
د - مقابل حضور جلسات الجمعية العمومية للمساهمين لايعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) من القانون ونظراً لإدراجها في حساب أ.خ يضاف للوعاء .		٣٦٠٠٠
اجمالي ما يضاف		٥٣٥٠٠٠
		٥٥٣٥٠٠٠
	<u>يخصم منه:</u>	
٤- <u>المخصصات المستغنى عنها (وبالتالي اعتبرتها الشركة إيرادات):</u>		
مخصص الضرائب المتنازع عليها (٤٠٠٠٠٠ ج) ومخصص تعويضات قضائية (٥٠٠٠٠٠ ج) سبق خضوعها للضريبة عند التكوين (نظراً لعدم الاعتراف بالمخصصات		٩٠٠٠٠٠

كتكاليف واجبة الخصم) لذلك يتم خصمها من صافي الربح حتى لا يترتب على عدم خصمها خضوعها للضريبة مرتين : الأولى عند تكوينها والثانية عند إدراجها ضمن الإيرادات بقائمة الدخل.

٦- الآلات:

أ- الربح الرأسمالي :

٣٠٠٠٠٠

الربح الرأسمالي المحقق من بيع الآلات وقدره ٣٠٠٠٠٠ ج [١٠٠٠٠٠٠ - (٤٠٠٠٠٠٠ - ٣٣٠٠٠٠٠)] يجب استبعاده من الإيرادات الخاضعة للضريبة لأنه ناتجاً عن بيع الأصول الثابتة الواردة ببند (٣) من المادة (٢٥) من القانون والتي يتم احتساب إهلاكها وفقاً لأساس الإهلاك ، لذا لا يعتد بهذا الربح الرأسمالي حيث يتم معالجته ضمن نظام أساس الإهلاك لذلك يتعين خصمه من وعاء الضريبة.

ب- إهلاك الآلات

الإهلاك الإضافي للآلات المشتراة الجديدة

$$= 2000000 \times 30\% = 600000 \text{ ج}$$

حساب الإهلاك وفقاً لأساس الإهلاك:

٨٧٥٠٠٠

صافي القيمة الضريبية للآلات ف ١/١ =

$$= 3300000 - 400000 \text{ ج}$$

+ آلات مشتراة

$$= 2000000 - 600000 \text{ ج}$$

$$\text{ج } 2100000$$

يستبعد آلات مبيعة (ثمن البيع) = ١٠٠٠٠٠٠ ج

أساس الإهلاك = ١١٠٠٠٠٠

الإهلاك = ٢٥% × ١١٠٠٠٠٠ = ٢٧٥٠٠٠٠ ج

∴ الإهلاك الواجب الخصم

إهلاك إضافى = ٦٠٠٠٠٠

إهلاك عادى = ٢٧٥٠٠٠

إجمالى = ٨٧٥٠٠٠ ج

٧- القيمة الايجارية للعقار المملوك للشركة ١٠٠٠٠

وتزاول فيه نشاطها.

تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ونظراً

لأنها غير مدرجة فى حساب أ.خ، فإنه يخصم

من الوعاء القيمة الايجارية =

١٠٠٠ × (١٠٠ / ١٠) = ١٠٠٠٠ جنيه.

٩- المبالغ الموزعة من الأرباح:

يتم توزيع صافى الربح المحاسبى كالتالى:

- احتياطى قانونى =

٥٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٥٠٠٠٠٠٠ ج

- دفعة أولى للمساهمين والعاملين =

٦٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٠٠٠٠٠ ج

- باقى الربح =

٥٠٠٠٠٠٠ - ١١٠٠٠٠٠ = ٣٩٠٠٠٠٠ ج

- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة =

٣٩٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٣٩٠٠٠٠٠ ج

- الباقى من الأرباح =

٣٩٠٠٠٠٠ - ٣٩٠٠٠٠٠ = ٣٥١٠٠٠٠ ج

ويوزع كدفعة ثانية للمساهمين والعاملين. وتعالج المبالغ السابقة ضريبياً كالتالى: أ - الاحتياطي القانوني ٥٠٠٠٠٠٠ ج لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ونظراً لأنه غير مدرج بحساب أ.خ فإنه لا تعديل.	-	
ب- مكافأة أعضاء مجلس الإدارة تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم طالما أنها مقابل عملهم الإداري ونظراً لأنها غير مدرجة فتخصم من الوعاء .	٣٩٠٠٠٠	
ج- الأرباح النقدية الموزعة على العاملين لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) من القانون ونظراً لأنها غير مدرجة فلا تعديل.	-	
اجمالي ما يخصم		٢٤٧٥٠٠٠
الربح الضريبي قبل خصم التبرعات <u>يخصم منه:</u>		٣٠٦٠٠٠٠
تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية التبرعات المحسوبة = $3060000 \times \frac{11}{100}$		٢٠٠٠٠٠
ج = ٢٧٨١٨١		
التبرعات الفعلية = ٢٠٠٠٠٠٠ ج		
يخصم التبرعات الفعلية لأنها اقل.		
الربح الضريبي قبل استبعاد الإعفاءات <u>يستبعد منه:</u>		٢٨٦٠٠٠٠
إيرادات أ.م. مصدره من قبل البنك المركزي المصري معفاة طبقاً للمادة (٥٠) من القانون .		٦٠٠٠٠
الربح الضريبي		٢٨٠٠٠٠٠

الضريبة المستحقة = ٢٨٠٠٠٠٠٠ × ٢٢,٥% = ٦٣٠٠٠٠٠ ج
التطبيق الثاني :

قدمت شركة الأصدقاء (شركة توصية بسيطة فيها أ ، ب متضامنين و الشريك ج موصى) إقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ ، وكانت بيانات حساب أ.خ كما يلي :

مجمّل الربح	٣٠٥٠٠٠	مرتبات	٤٨٠٠٠
إيراد عقارات	٢٠٠٠٠	مكافآت العاملين	١٠٠٠٠
إيراد سندات أجنبية	١٠٠٠٠	استهلاكات	٢٠٠٠٠
ديون معدومة محصلة	١٥٠٠٠	إعلان	١٨٠٠٠
أرباح بيع أصول	٥٠٠٠	ضرائب	١٠٠٠٠
		تبرعات	١٢٠٠٠
		إيجار	٢٥٠٠٠
		مصاريف سيارة	١٨٠٠٠
		ديون معدومة	١٥٠٠٠
		احتياطي هبوط	٩٠٠٠
		أسعار	
		مخصص د.م	٥٠٠٠٠
		صافي الربح	١٢٠٠٠٠
	٣٥٥٠٠٠		٣٥٥٠٠٠

وقد أظهر الفحص ما يلي:

(١) أن الشركة قد قيدت بضاعة آخر المدة بحساب المتاجرة بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج في حين أن قيمتها وفقاً لسعر التكلفة ٩٠٠٠٠٠ ج ووفقاً لسعر السوق ٨٠٠٠٠٠ ج.

(٢) ضمن المرتبات ١٠٠٠٠٠ ج مرتبات سنوية للشريك أ ، ١٤٠٠٠٠ ج مرتبات سنوية للشريك ج ، و الباقي مرتبات للعاملين .

(٣) أن الشركة تمتلك العقار الذي تباشر فيه نشاطها و تبلغ تكلفته

٤٠٠٠٠٠ ج وعوائده السنوية المسددة ٣٠٠٠٠ بمعدل ١٠% ولم تدرج بقائمة الدخل ، كما أن الإيجار المدرج فى ح/ أ.خ إيجار تقديري .

(٤) أن الإعلان يمثل حملة إعلانية طويلة الأجل لمدة ثلاث سنوات تبدأ اعتباراً من ٧/١ .

(٥) الضرائب هى فروق الضريبة على الدخل عن سنوات سابقة .

(٦) الشركة لم تطالب بديونها التى أعدمتها ، نظراً لإفلاس المدينين.

(٧) التبرعات نصفها للحكومة و الباقى سدد لجمعية الوفاء و الأمل المصرية .

(٨) أن الشركة اشترت آلة جديدة استخدمتها فى الإنتاج فى ١/١/٢٠٢٢ قيمتها ١٠٠٠٠٠ ج ، و إن المبلغ المدرج فى ح/ أ.خ هو استهلاك إضافى للآلة بمعدل ٢٠% و لم يدرج الاستهلاك العادى لهذه الآلات .

(٩) ربح بيع الأصول ناتج عن بيع آلة قديمة صافى قيمتها الدفترية فى تاريخ البيع ٢٥٠٠٠ ج .

إذا علمت أن الأرباح و الخسائر توزع بين الشركاء بالتساوى .

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
إجابة التطبيق الثانى :

البد ند	تعديلات	جزئى	كلى
	صافى الربح المحاسبى <u>أولاً : يضاف :</u>		١٢٠٠٠٠
١	بضاعة آخر المدة	٣٠٠٠٠	
٢	مرتبات	٢٤٠٠٠	
٣	فرق إيجار تقديري	٥٠٠٠	

٤	الإعلان	١٥٠٠٠	
٥	ضرائب	١٠٠٠٠	
٦	ديون معدومة	١٥٠٠٠	
٧	تبرعات تضاف مؤقتاً	٦٠٠٠	
	تبرعات للحكومة مدرجة لاتعديل	--	
١٠	مكافآت العاملين	٤٠٠٠	
١١	احتياطي هبوط أسعار	٩٠٠٠	
١٢	مخصص د.م.	٥٠٠٠٠	١٦٨٠٠٠
			٢٨٨٠٠٠
	ثانياً: يخصم:		
	اهلاك مباني	٢٠٠٠٠	
٣	عوائد مباني مسددة	٣٠٠٠	
٨	الاهلاكات	٤٦٢٥٠	
٩	ربح رأسمالى من بيع الات	٥٠٠٠	٧٤٢٥٠
	الربح الضريبي قبل خصم التبرعات		٢١٣٧٥٠
	يخصم:		
	التبرعات لجمعية الوفاء والأمل		
	المصرية فى حدود ١٠% ١٠		
	المحسوبة = ٢١٣٧٥٠ × ١١٠		
	= ١٩٤٣٢ ج		
	الفعلية	٦٠٠٠ ج	
	: . يخصم الفعلية لأنها أقل		٦٠٠٠
	وعاء الضريبة		٢٠٧٧٥٠

الشرح و التعليق :

(١) بضاعة آخر المدة : نظراً لأن المنشأة أدرجت بضاعة آخر المدة فى حساب المتاجرة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج و كانت القاعدة السائدة فى مجال

التقييم هي سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل و كان السعر الأقل ٨٠٠٠٠ ج ، لذلك يضاف للربح الفرق و هو ٣٠٠٠٠ جنيته .

(٢) المرتبات : بالنسبة لمرتبات الشركاء لا يعد من التكاليف مرتب الشريك الموصى لذلك يضاف إلى الربح وقدره ١٤٠٠٠ ج ، كذلك مرتبات الشريك المتضامن لا تعد من التكاليف فهي توزيع للربح و ليست عبئاً و تضاف للربح ١٠٠٠٠ ج ، أى أن المرتبات التي تضاف للربح مبلغ ٢٤٠٠٠ ج أما باقى مرتبات العاملين ٢٤٠٠٠ ج (٤٨٠٠٠- ٢٤٠٠٠) فلا تعدل بفرض انها تخص سنة التحاسب و مؤيدة بالسندات.

(٣) المباني:

أ- الإيجار: تعد من التكاليف إيجارات مقار النشاط التجارى ، و فى حالة ملكية المقر تقدر بالقيمة الايجارية السنوية المتخذة أساساً لربط الضريبة.

$$\text{الإيجار} = ٣٠٠٠ \times \frac{١}{١٠} = ٣٠٠٠٠ \text{ ج .}$$

$$\text{الفرق} = ٢٥٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ \text{ ج تضاف إلى الربح .}$$

$$\text{ب- اهلاك مباني} = ٤٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٢٠٠٠٠ \text{ ج}$$

غير مدرجة تخصم لانها متعلقة بعقار يزاول فيه النشاط.

ج- عوائد عقار: وهي ٣٠٠٠ ج الضريبة العقارية علي المبني تعتبر تكاليف واجبة الخصم طالما انها مسددة ، ونظرا لأنها غير مدرجة تخصم من الوعاء .

(٤) الإعلان : يعتبر الإعلان من التكاليف الواجبة الخصم بشرط أن يكون مصروفاً ايرادياً و ليس رأسمالياً، فإن كان رأسمالياً يوزع على سنوات الاستفادة، لذلك فقد رأى المشرع الضريبي أن يستهلك مصروفات الحملة الإعلانية على ٣ - ٥ سنوات .

$$\text{ما يخص السنة} = \frac{١٨٠٠٠}{٣} \times \frac{٦}{١٢} = ٣٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{الاعلان المدرج} = ١٨٠٠٠ \text{ ج .}$$

$$\text{الفرق يضاف لوعاء الضريبة} = ١٥٠٠٠ \text{ ج}$$

(٥) فرق الضرائب : قضى المشرع الضريبي باعتبار الضرائب المباشرة من التكاليف ما عدا الضريبة التى يؤديها طبقاً لهذا القانون لذلك يضاف للربح ١٠٠٠٠ ج ، لا يعترف بها كتكلفة .

(٦) الديون المعدومة : حيث أن الشركة لم تطالب بالديون التى اعتبرت معدومة بذلك لا تعد من التكاليف حيث أن المطالبة القضائية تحدد إعدام الدين كله أو جزء منه من عدمه لذلك يضاف للربح ١٥٠٠٠ ج .

(٧) التبرعات : بالنسبة للتبرعات المقدمة للحكومة وقدرها ٦٠٠٠ ج تعد من التكاليف أياً كان مقدارها بفرض أن الشركة قدمت المستندات التى الدالة على التبرع ، أما التبرعات المقدمة لجمعية الوفاء و الأمل وقدرها ٦٠٠٠ ج تضاف للربح مؤقتاً ، ويخصم فيما لا يزيد عن ١٠% من صافى الربح الضريبي بفرض تقديم المستندات .

(٨) الاستهلاكات : يجوز خصم استهلاك إضافي للآلات المشتراة حديثاً بشرط استخدامها فى الإنتاج و إمساك دفاتر منتظمة .

الاستهلاك الإضافي = $100000 \times 30\% = 30000$ ج
الاستهلاك وفقاً لأساس الإهلاك :

رصيد الآلات فى ١/١
 يضاف آلات مشتراة = $(30000 - 100000) = 70000$
 ٩٥٠٠٠

يستبعد: آلات مباعة (ثمن البيع) = 30000
 ٥٠٠٠ + ٢٥٠٠٠

أساس الإهلاك
٦٥٠٠٠ ج
 الإهلاك الضريبي = $65000 \times 25\% = 16250$ ج

الإهلاك الضريبي الواجب الخصم:

إهلاك إضافي ٣٠٠٠٠ ج
 إهلاك عادي ١٦٢٥٠ ج
 إجمالي ٤٦٢٥٠ ج

(٩) ربح بيع أصل : يعتبر ربح رأسمالي غير معتد به لأنه يدخل ضمن حساب أساس الإهلاك ولذا فإنه يخصم من وعاء الضريبة لأن الشركة أدرجته كإيراد في ح/أ.خ.

(١٠) مكافآت العاملين : يسمح المشرع الضريبي بأنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم مكافآت العاملين في حدود مرتب ثلاثة أشهر .

$$.. مرتب الموظفين الشهرية = ٢٤٠٠٠ \div ١٢ = ٢٠٠٠$$

$$\text{مرتب ٣ شهور} = ٣ \times ٢٠٠٠ = ٦٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{المكافآت المدرجة} = \frac{١٠٠٠٠}{\text{ج}}$$

$$\text{الفرق يضاف للوعاء} = ٤٠٠٠ \text{ ج}$$

(١١) احتياطي هبوط أسعار : يقضى المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة (٥٢) من القانون بأن الاحتياطيات لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم ، ونظراً لأنها مدرجة يضاف للربح ٩٠٠٠ ج .

(١٢) مخصص د.م : وفقاً لنص المادة (٥٢) فإن المخصصات لا تعد من التكاليف واجبة الخصم ونظراً لأنه مدرج بحساب أ. خ . فإنه يضاف للربح .

(١٣) إيراد سندات اجنبية : يعتبر إيراد خاضع للضريبة ونظراً لأنه مدرج فلا تعديل .

(١٤) ديون معدومة محصلة : إيرادات عرضية غير متكررة تخضع للضريبة ، تعد من الإيرادات الخاضعة بشرط أن تكون اعتمدت كمصروفات في سنة التحاسب عنها وطالما أنها مدرجة فلا تعدل .

التطبيق الثالث:

يمتلك محمد وعمرو شركة تضامن تعمل في المجال الصناعي قدمت إقرارها الضريبي لمصلحة الضرائب متضمناً ح/ أ. خ عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ وذلك كالتالي (القيمة بالجنيه):

الجانب الدائن: ٥٦٦٠٠٠ مجمل ربح - ١٦٠٠ ديون معدومة محصلة - ٦٤٠٠ إيراد عقار - ٣٠٠٠ أرباح بيع آله قديمة - ٤٠٠٠ عوائد ودائع بالبنوك.

الجانب المدين: ٤٢٠٠٠ مرتبات ومكافآت العاملين - ٥٠٠٠ مخصصات - ٤٠٠٠ تبرعات - ٨٠٠٠ مبالغ مستقطعة لصالح صندوق المعاش الخاص بالعاملين - ٣٤٠٠٠ مصروفات عمومية - ٢١٠٠٠ إهلاك آلات - ١١٠٠٠ إهلاك مباني (بمعدل ٢% قسط ثابت سنويا) - ١٠٠٠ ضريبة مباني مسددة - ١٥٠٠٠ فائدة قرض - ٤٤٠٠٠٠ صافي الربح. وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١- فائدة القرض عن قرض طويل الأجل قيمته ١٥٠٠٠٠٠ ج بفائدة ١٠% سنويا علما بأن القرض عقد في ٢٠٢٢/٥/١.

٢- يتضمن بند المرتبات والمكافآت مرتب شهري للشريك محمد قدره ١٠٠٠ ج والباقي يمثل مرتبات ومكافآت العاملين علماً بأن مرتب شهر ديسمبر ٢٠٢٢ لم يدفع بعد للعاملين وقدره ٢٠٠٠ ج.

٣- بند المخصصات يتكون من ٤٠٠٠ ج م.د.م في تحصيلها والباقي مخصص ديون معدومة توقف أصحابها عن السداد منذ عام ونصف وقد اتخذت المنشأة ضدهم الإجراءات القانونية.

٤- التبرعات تتكون من مبلغ ١٥٠٠٠ ج للفقراء والباقي لجمعية مصرية مشهورة.

٥- تمتلك المنشأة العقار الذي تزاوول في نصفه النشاط وتؤجر النصف الآخر للغير بإيجار شهري ٦٠٠ ج، علماً بأن ح/أ.خ عن العام لم يتضمن إلا كل من إهلاك العقار بالكامل وضريبة المباني التي تم سدادها.

٦- ربح البيع المدرج يمثل ربح بيع آلة قديمة صافي قيمتها الدفترية (محاسبيا وضريبيا) تبلغ ٧٠٠٠ ج، وقد قامت المنشأة في نفس العام بشراء آلة جديدة بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج تم استخدامها في الإنتاج بدءاً من

- ٢٠٢٢/١٢/١ لذلك لم يحسب لها أى إهلاك هذا العام، علما بأن صافي القيمة الدفترية للآلات فى ٢٠٢٢/١/١ تبلغ ٥٠٠٠٠ ج.
- ٧- يمتلك الشريكان محمد وعمرو سيارة (صافي قيمتها الدفترية فى ١/١ تبلغ ٤٠٠٠٠ ج) وبلغت مصروفاتها خلال العام من وقود وزيوت وصيانة مبلغ ٦٠٠٠ ج، علما بأنها يستخدمان السيارة فى كل من أغراضها الخاصة وأغراض الشركة لذلك لم يدرج فى ح/ أ.خ أية مصروفات خاصة بالسيارة.
- ٨- الديون المعدومة المحصلة تتكون من ٧٠٠ ج لم تعتمد كمصروفات فى سنة التحاسب عنها، أما الباقي فقد تم اعتماده كديون معدومة.
- ٩- يوجد مردودات مبيعات قدرها ٢٠٠٠ ج أثبتت وأدرجت بالخطأ فى ح/ المتاجرة كمردودات مشتريات.

المطلوب:

تحديد وعاء الضريبة عن أرباح الأشخاص الاعتبارية عن العام المنتهى فى ٢٠٢٢/١٢/٣١.

الحل:

بيان	يخصم	يضاف	مبلغ
صافي الربح المحاسبي			٤٤٠٠٠٠
يضاف أو يخصم:			
(١) فرق فوائد قرض طويل الأجل:		٩٠٠٠	
تنص المادة (٢٣) من القانون بأنه يعد من التكاليف الواجبة الخصم عوائد القروض مستبعداً منها العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها.			
ما يخص السنة من الفائدة = $150000 \times 10\% \times \frac{8}{12} = 10000$			
يستبعد العوائد الدائنة (عوائد ودائع بالبنوك) ٤٠٠٠			
الفوائد الواجبة الخصم ٦٠٠٠			
الفوائد المدرجة ١٥٠٠٠			
تكاليف غير واجبة الخصم ومدرجة -تضاف للوعاء ٩٠٠٠			

<p>(٢) مرتبات ومكافآت العاملين:</p>	
<p>أ - مرتب صاحب المنشأة:</p>	
<p>لا يجوز اعتباره من التكاليف الواجبة الخصم حيث يعتبر توزيعاً للربح</p>	<p>١٢٠٠٠</p>
<p>المرتب = ١٠٠٠ × ١٢ شهر = ١٢٠٠٠ ج ← تضاف للوعاء</p>	
<p>ب- مرتبات العاملين:</p>	<p>٢٠٠٠</p>
<p>تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وفقاً لآساس الاستحقاق</p>	
<p>المرتبات الواجبة الخصم = ٢٠٠٠ × ١٢ شهر = ٢٤٠٠٠</p>	
<p>المرتبات المدرجة = (٢٤٠٠٠ - ٢٠٠٠) = ٢٢٠٠٠</p>	
<p>مستحقة</p>	
<p>فرق تكاليف واجبة الخصم وغير مدرجة ← ٢٠٠٠</p>	
<p>تخصم</p>	
<p>ج- مكافآت العاملين:</p>	<p>٢٠٠٠</p>
<p>تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم في حدود مرتب ٣ شهور من</p>	
<p>أجور العاملين</p>	
<p>المكافآت الواجبة = ٢٠٠٠ × ٣ شهور = ٦٠٠٠ ج</p>	
<p>الخصم</p>	
<p>المكافآت</p>	
<p>المدرجة = ٤٢٠٠٠ - (١٢٠٠٠ + ٢٢٠٠٠) = ٨٠٠٠</p>	
<p>فرق تكاليف غير واجبة الخصم ومدرجة ← تضاف</p>	<p>٢٠٠٠</p>
<p>للعاء</p>	
<p>(٣) المخصصات:</p>	
<p>أ - طبقاً للمادة (٢٤) من القانون فإن مخصص د.م. في تحصيلها</p>	<p>٤٠٠٠</p>
<p>لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ← تضاف</p>	
<p>ب- مخصص الديون المعدومة (٥٠٠٠ - ٤٠٠٠ = ١٠٠٠ ج)</p>	<p>-</p>
<p>يعتبر ديون معدومة وليس مخصصاً حيث توافرت فيه شروط</p>	
<p>الديون المعدومة ونظراً لأنه مدرج كتكاليف فإنه لا تعديل (مادة ٢٨</p>	
<p>من القانون).</p>	
<p>(٤) التبرعات:</p>	
<p>أ - ١٥٠٠ ج تبرعات للفقراء لا تعتبر واجبة الخصم ← تضاف</p>	<p>١٥٠٠</p>
<p>للعاء.</p>	
<p>ب- تبرعات لجمعية مصرفية مشهورة (٤٠٠٠ - ١٥٠٠ =</p>	<p>٢٥٠٠</p>
<p>٢٥٠٠ ج) طبقاً للمادة (٢٣) من القانون تعد واجبة الخصم ولكن</p>	

في حدود ١٠% من صافي الربح الضريبي لدى تضاف مؤقتا لحين تحديد هذه النسبة.

(٥) العقار المملوك للمنشأة:

أ - النصف المؤجر للغير:

إيراد العقار: يعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة وفقا لأساس الاستحقاق

٨٠٠

$$\begin{array}{r} \text{الإيراد} \\ \text{الخاضع} \\ \text{الإيراد} \\ \text{المدرج} \end{array} = 600 \times 12 \text{ شهر} = 7200$$

٦٤٠٠

٨٠٠

إيراد خاضع وغير مدرج - يضاف للوعاء

إهلاك عقار: ١٦٥٠٠

يخضع إهلاك مباني العقار للضريبة كتكاليف واجبة الخصم بمعدل ٥% قسط ثابت سنويا وفي نفس الوقت الواجب الخصم هو الإهلاك الذي يخص الجزء الذي يزاول فيه النشاط بالإضافة للجزء المؤجر للغير.

$$\text{الإهلاك الضريبي} = \frac{5}{100} \times 11000 = 550$$

١١٠٠٠

الإهلاك المدرج

١٦٥٠٠

النقص تكاليف واجبة الخصم وغير مدرجة تخصم

ضريبة مباني:

طالما مسددة فإنها واجبة الخصم سواء الضريبة عن الجزء المستغل في النشاط أو الجزء المؤجر للغير وطالما أنها مدرجة فلا تعديل.

ب- إيجار تقديري عن النصف المستغل في النشاط: ٥٠٠٠

سمح المشرع بخصم إيجار تقديري عن العقار المملوك ويزاول فيه النشاط..... الإيجار التقديري

$$= \frac{100}{10} \times 1000$$

$ج ٥٠٠٠ = \frac{١}{٢} \times ١٠٠٠٠ =$	
ونظرًا لأنه غير مدرج فيخصم من الوعاء	
(٦) أ- ربح بيع الآلة:	٣٠٠٠
لا يعتبر إيراد خاضع للضريبة حيث انه يدخل في حساب أساس الإهلاك للآلات ونظرًا لأنه مدرج فيخصم من الوعاء.	
ب- فرق إهلاك آلات:	
إهلاك إضافي عن الآلة المشترية	١٧٥٠٠
$ج ١٨٠٠٠ = ٣٠\% \times ٦٠٠٠٠ =$	
أساس الإهلاك:	
رصيد ١/١	٥٠٠٠٠
+ مشتريات آلات	$٤٢٠٠٠ = ١٨٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ =$
	٩٢٠٠٠
- ثمن بيع آلات	$(١٠٠٠٠) = ٣٠٠٠ + ٧٠٠٠ =$
أساس الإهلاك في	٨٢٠٠٠
	١٢/٣١
إهلاك واجب الخصم	
إهلاك إضافي	١٨٠٠٠
+ إهلاك عادي	$٢٠٥٠٠ = ٢٥\% \times ٨٢٠٠٠ =$
الإهلاك الواجب	٣٨٥٠٠
الخصم	
الإهلاك المدرج	٢١٠٠٠
إهلاك غير مدرج وواجب الخصم يخصم من الوعاء	١٧٥٠٠
(٧) السيارة:	
مصروفات السيارة التي تستخدم في كل من أغراض النشاط والأغراض الخاصة للممول، فإن ٨٠% واجبة الخصم، ٢٠% الباقية مقابل الاستخدام الشخصي غير واجبة الخصم	١٢٨٠٠
إهلاك السيارة	$١٠٠٠٠ = ٢٥\% \times ٤٠٠٠٠ =$
بنزين وزيوت وصيانة	٦٠٠٠
إجمالي	١٦٠٠٠
المبلغ الواجب	$١٢٨٠٠ = ٨٠\% \times ١٦٠٠٠ =$

الخصم نظرا لأنها غير مدرجة فتخصم من الوعاء		
(٨) الديون المعدومة المحصلة:		
أ- ديون معدومة محصلة لم تعتمد كمصروفات في سنة التحاسب، لا تخضع للضريبة ونظرا لأنها مدرجة فتخصم من الوعاء	٧٠٠	
ب- ديون معدومة محصلة اعتمدت كديون معدومة وتخضع للضريبة ونظرا لأنها مدرجة لا تعديل.	-	
(٩) مردودات المبيعات:	٤٠٠٠	
مردودات المبيعات تؤثر على الربح بالنقص، ونظرا لأنها أدرجت بالخطأ كمردودات مشتريات وهذه تؤثر على الربح بالزيادة، فإنه لتصحيح الخطأ يجب خصم قيمة المردودات مضاعفة أي ٢٠٠٠ + ٢٠٠٠ ج		
(١٠) المبالغ المستقطعة لصالح صندوق معاش العاملين: طبقا لنص المادة (٢٣) تخصم هذه المبالغ في حدود ٢٠% من إجمالي أجور العاملين السنوية بشرط أن يكون للصندوق لائحة خاصة وحساب خاص بالبنك.		٣٢٠٠
المبالغ الواجبة الخصم		
$٤٨٠٠ = ٢٠\% \times ٢٤٠٠٠ =$		
المبالغ المدرجة		
الفرق تكاليف غير واجبة الخصم ومدرجة تضاف للوعاء		
٨٠٠٠		
٣٢٠٠		
مجموع ما يضاف		٣٥٠٠٠
مجموع ما يخصم	٦١٥٠٠	٤٧٥٠٠٠
		(٦١٥٠٠)
الربح الضريبي قبل خصم التبرعات		٤١٣٥٠٠
يخصم:		
تبرعات جمعية مصرية مشهورة في حدود ١٠%		
١٠% المحسوبة		
$٣٧٥٩١ = \frac{١٠}{١١٠} \times ٤١٣٥٠٠ =$		
التبرعات الفعلية		
ج ٢٥٠٠ =		
∴ يخصم التبرعات الفعلية لأنها أقل		(٢٥٠٠)
وعاء الضريبة		٤١١٠٠٠

ثانياً: تطبيقات غير محلولة :

التطبيق الأول :

شركة مساهمة مصرية (قطاع خاص) تعمل فى مجال التصدير رأس مالها المدفوع ٣ مليون جنيه، وقد بلغ صافى الربح المحاسبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مبلغ ١,٥ مليون جنيه .

وبالفحص الضريبى لحساب أ/خ تبين ما يلى:

أولاً: أدرج بالجانب المدين من ح/أ.خ ما يلى:

- ٣٠٠٠٠ جنيه لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة المنتدبين (٣ أعضاء مقابل عملهم الإدارى).
- ٧٥٠٠ جنيه بدل حضور جلسات مجلس الإدارة.
- ٧٥٠٠٠ جنيه مكافآت للعاملين بواقع مرتب ٥ شهور.
- ٤٥٠٠٠ جنيه ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة عن العام الماضى.
- ٦٠٠ جنيه عوائد مبانى على العقار الذى تملكه الشركة وتزاول فيه نشاطها.
- ٩٠٠٠٠ جنيه إهلاك أصول ثابتة بما فيها إهلاك العقار المملوك للشركة. علماً بأن هذه الإهلاكات متوافقة مع ما ورد بقانون الضرائب .

ثانياً: أدرج بالجانب الدائن من ح/أ.خ ما يلى:

- ٦٨٠٠٠ ج صافى إيرادات أوراق مالية مملوكة للشركة نصفها من أ.م. صادرة من البنك المركزى والنصف الآخر من أ.م. مقيدة بالبورصة المصرية صادرة من اشخاص اعتبارية مقيمة .
- ٤٥٠٠٠ جنيه أرباح بيع سيارة علماً بأن ثمن بيع السيارة ٩٠٠٠٠ جنيه فى حين أن القيمة الدفترية لها ١٠٥٠٠٠٠ جنيه ومجمع أهلاكها حتى تاريخ البيع ٦٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب:

- ١- تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- ٢- حساب الضريبة المستحقة.

التطبيق الثاني :

فيما يلي قائمة الدخل لشركة الوجه القبلي للتجارة- شركة مساهمة
مصرية قطاع خاص- عن السنة المالية المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .

المبيعات		٨٠٠٠٠٠٠
<u>يطرح تكلفة المبيعات</u>		
بضاعة أول المدة	٧٠٠٠٠٠٠	
+ المشتريات	٥٠٠٠٠٠٠	
	١٢٠٠٠٠٠٠	
- بضاعة آخر المدة	١٠٠٠٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات		٢٠٠٠٠٠٠٠
مجمّل الربح		٦٠٠٠٠٠٠٠
<u>يطرح مصروفات مختلفة</u>		
مصروفات إدارية	٢٤٠٠٠٠٠٠	
أهلاك أصول ثابتة	٤٠٠٠٠٠٠	
مصروفات عمومية متنوعة	١٠٠٠٠٠٠٠	
مخصصات	٢٠٠٠٠٠٠	
		٤٠٠٠٠٠٠٠
		٢٠٠٠٠٠٠٠
<u>يضاف إيرادات مختلفة</u>		
إيراد أوراق مالية	٥٣٦٠٠٠	
ديون معدومة محصلة	٦٤٠٠٠	
إيرادات أخرى متنوعة نصفها إيراد عقار	١٤٠٠٠٠٠٠	

مؤجر للغير		٢٠٠٠٠٠٠
صافى الربح		٤٠٠٠٠٠٠
<u>يطرح منه التوزيعات التالية</u>		
احتياطي قانونى	٢٠٠٠٠٠٠	
احتياطي عام	٢٠٠٠٠٠٠	
توزيعات على المساهمين والعاملين	٢٠٠٠٠٠٠٠	
مكافآت أعضاء مجلس الإدارة	١٦٠٠٠٠٠	
		٢٥٦٠٠٠٠٠
أرباح مرحلة		١٤٤٠٠٠٠٠

وبالفحص الضريبي اتضح ما يلى:

- ١- رأس مال الشركة يتكون من ١٠٠٠٠٠٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠ جنيه مدفوعة بالكامل ومقيدة فى سوق الأوراق المالية.
- ٢- دأبت الشركة على تقويم بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة، ولكن هذا العام قومته بسعر التكلفة أو السوق أيهما أقل ونظراً لانخفاض سعر التكلفة عن السوق فقد كونت مخصص انخفاض أسعار بضاعة بالفرق وقدره ١٠٠٠٠٠٠ ج
- ٣- يتضمن بند إيرادات الأوراق المالية ١٣٦٠٠٠٠ ج إيرادات أوراق مالية أصدرها البنك المركزي المصري، أما الباقي فيمثل توزيعات إيرادات أوراق مالية من صناديق الاستثمار المصرية.
- ٥- المصروفات الإدارية تتكون من البنود التالية: ٢٠٠٠٠٠٠٠ ج مرتبات العاملين السنوية، ٨٠٠٠٠٠٠ ج مكافآت للعاملين، ٣٦٠٠٠٠٠ ج مرتبات لأعضاء مجلس الإدارة (مقابل عملهم الإداري) ، ٤٠٠٠٠٠ ج مقابل حضور المساهمين للجمعية العمومية.
- ٦- يتضمن بند الاهلاكات مبلغ ١٠٠٠٠٠٠ ج أهلاك عقار مؤجر للغير (معدل الاهلاك ١٠% قسط ثابت)، ومبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج أهلاك أثاث بمعدل ٢٠% قسط ثابت سنوياً.
- ٧- يتضمن بند المصروفات المتنوعة ما يلى:

- أ - ٤٠٠٠ ج عوائد العقار المملوك للشركة وتزاول فيه نشاطها)
علماً بأنها غير مسددة) .
ب- ٨٠٠٠ ج عوائد العقار المؤجر للغير (علماً بأنها مسددة) .
ج- تبرعات قيمتها ٢٠٠٠٠٠٠ ج منها ٨٠٠٠٠٠ ج لوزارة الصحة، و
٦٠٠٠٠ ج لجمعية الهلال الأحمر المصرية، والباقي للفقراء.
د - ٢٤٠٠٠٠٠ ج حملة إعلانية ستعود بالفائدة على الشركة لمدة ٣
سنوات.
هـ- ٤٠٠٠٠ ج تأمينات الدخل في مزايدات ومناقصات.
٨- المخصصات تتضمن ٢٠٠٠٠٠ ج مخصص ديون معدومة ٨٠٠٠٠٠ ج
احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة.
المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق الثالث :

فيما يلي ملخص د/أ.خ لإحدى شركات المساهمة (قطاع خاص)
وذلك عن سنتها المالية المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ .
الجانب المدين: ٦٦٠٠٠٠٠ مصروفات مختلفة، ٤٠٠٠٠٠ مرتبات أعضاء
مجلس الإدارة، (مقابل عملهم الإداري) ٢٠٠٠٠٠٠ صافى
الربح.
الجانب الدائن: ٨٣٠٠٠٠٠ مجمل الربح، ١٠٠٠٠٠ فوائد بيع بالتقسيط،
٦٠٠٠٠٠ صافى إيرادات أوراق مالية.
فإذا علمت أن الجمعية العمومية للمساهمين قررت
في ٢٠٢٣/١/٥ توزيع ٥% من رأس المال كأرباح مع العلم بأن رأس
المال المدفوع يعادل ٨٠% من رأس المال المصدر وقدره ١٢٥٠٠٠٠٠
جنيه، ومنح ٢١٠٠٠٠ جنيه مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة السبعة (مقابل
عضوية) .

فإذا تبين لك من فحص حسابات هذه الشركة ما يلي:

- ١- يتضمن بند المصروفات المختلفة
٤٠٠٠ بدلات حضور المساهمين الجمعية العمومية
٢١٠٠ بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة (بالتساوي).

٦٠٠٠٠ فائدة قرض السندات الذى أصدرته الشركة فى
٢٠٢٢/١/١ بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنية بفائدة سنوية ١٨% مع
العلم بأن سعر الخصم المحدد من قبل البنك المركزى هو
٨%.

١٥٠٠ مصاريف تحصيل أقساط البيع بالتقسيط
٦٠٠٠ مخصص ديون معدومة مع العلم بأن نصفه يكون لمواجهة
ديون قبل أشخاص أجرى ضدهم بروتستو عدم الدفع والباقي
ديون يتوافر فيها شروط الديون المعدومة .
١٠٠٠ عوائد العقار المملوك للشركة وتزاول فيه نشاطها مع العلم
بأنها غير مسددة كما أنه لم يتم تحميل ح/أ.خ بأى إيجار .
٢٥٠٠٠ فروق الضريبية على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن
سنوات سابقة .

٣٥٠٠ تبرعات منها ١٥٠٠ ج رسوم دراسية للطلبة المتفوقين بكلية
التجارة من أبناء الحى والباقي تبرعات لجمعية الإسعاف
المصرية المشهرة.

١٠٠٠٠ خسائر سنوات سابقة منها ٣٠٠٠ ج المتبقى من خسارة
عام ٢٠١٦ .

٤٠٠٠٠ مكافأة نصفها يمثل مكافآت للعاملين تعادل مرتب خمسة
شهور والباقي مقابل مكافآت ترك الخدمة الذى أودع فى
صندوق تأمين خاص له ذمة مالية مستقلة.

٥٠٠٠٠ خسارة بيع إحدى سيارات الشركة التى اشترتها فى
٢٠٢١/١/١ والتى استغنت عنها فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ مع
العلم بأن صافى قيمتها الدفترية لدى الشركة فى تاريخ البيع
كان ٧٥٠٠٠ جنية وأن الشركة تحتسب الاستهلاك بمعدل
٣٠% علماً بأن المنشأة قامت فى ٢٠٢٢/٤/١ بشراء سيارة
جديدة بمبلغ ٢٩٠٠٠٠ ج وبلغت رسوم تسجيل السيارة مبلغ
١٠٠٠٠ ج ولم تقم الشركة باحتساب أية إهلاكات لهذه
السيارة فى هذا العام .

٢- أدرجت الشركة بحساب المتاجرة ١٥٠٠٠ ج كمردودات مبيعات

- بينما يمثل هذا المبلغ مبيعات.
- ٣- ضمن فوائد البيع بالتقسيط الظاهر بالجانب الدائن من ح/أ.خ ١٥٠٠ جنيه فوائد بيع السيارة بالتقسيط علماً بأنها تمثل جزءاً من ثمن بيع السيارة .
- ٤- إيراد الأوراق المالية نصفه ناتج عن مبالغ مستثمرة فى أوراق مالية أجنبية فى الخارج (بعد خصم الضريبة الأجنبية وقدرها ٤٠%) والباقى ناتج عن مبالغ مستثمرة فى صناديق الاستثمار المصرية .
والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق الرابع :

قدمت إحدى شركات المساهمة الصناعية المصرية- قطاع خاص- إقرارها الضريبي عن سنة ٢٠٢٢ مرفقاً به ح/أ.خ كالتالى:

الجانب المدين: ٨٥٠٠٠ مصروفات بيع وتوزيع- ٧٥٨٠٠ مصروفات عمومية- ٤٤٠٠٠ استهلاكات - ٨٥٠٠٠ مصروفات إدارية- ٧٠٥٠٠ مرتبات- ٢٠٠٠٠ مكافآت للموظفين- ؟ صافى الربح

الجانب الدائن: ٦٣١٥٢٠ أرباح المتاجرة- ١٠٠٠٠٠ فوائد بيع بالتقسيط- ٥٠٠٠ إيراد عقار- ٢٨٧٨٠ إيراد السهم فى الشركات التابعة.

فإذا علمت أن الشركة قررت فى جمعيتها العمومية حجز ١٥% للاحتياطات المختلفة وتوزيع ٥% من رأس المال المدفوع على المساهمين والعاملين وتخصيص ١٠% من الباقي مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة وترحيل الباقي للسنة القادمة.

فإذا ندبت بصفتك مأمور ضرائب لفحص حسابات الشركة، وتبين لك مايلى:

- ١- ضمن مصروفات البيع والتوزيع ما يلى:
- ١٠٠٠٠ مخصص ديون مشكوك فيها، ٥٠٠٠ مخصص هبوط أسعار الأسهم فى الشركات التابعة، وقد أعدم خلال السنة ٨٠٠٠ جنيه من الدين الذى كان على أحد العملاء الذى تمت إجراءات إفلاسه فى سنة ٢٠٠٦ خصمت من المخصص الذى كانت الشركة كونته فى السنة السابقة بمبلغ ٨٠٠٠ مع العلم بأن رصيد المخصص

المكون لهذا الشأن يبلغ ١٠٠٠٠ ج وقامت الشركة بإدراج الباقي من المخصص كإيراد فى ح / أ . خ . ب . ج . ٢٠٠٠٠ ج عمولة بيع آلة قديمة باعتها الشركة فى يوليو ٢٠٢٢ بمبلغ ٢٥٠٠٠ ج، مع العلم بأن صافى قيمتها الدفترية فى ذلك التاريخ ٢٠٠٠٠ ج وقد رحلت الشركة الفرق كربح رأسمالي إلى حساب أ.خ. علماً بأن صافى قيمة الآلة المعتمدة ضريبياً هو ٢٢٠٠٠ ج وقد قامت الشركة بشراء آلة جديدة لتحل محل الآلة المباعة وذلك بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ج وبلغت مصروفات النقل والتركيب والتجارب مبلغ ١٠٠٠٠ ج ولم تقم الشركة باحتساب أية إهلاك بشأن الآلة الجديدة بالرغم من أنها دخلت الإنتاج فى ٢٠٢٢/١٠/١ وأن أساس الإهلاك لمجموعة الآلات فى ٢٠٢٢/١/١ يبلغ ٢٣٣٠٠٠ ج .

٢- يتضمن بند المصروفات العمومية ما يلى:
٦٠٠ جنيه مصاريف صيانة العقار الذى تملكه الشركة وتشغل نصفه وتؤجر النصف الآخر لشركة أخرى بإيجار شهرى قدره ٥٠٠ جنيه علماً بأن المصروفات مؤيدة بمستندات خارجية .
٢٣٠ جنيه عوائد وملحقات العقار المذكور منها ٣٠ جنيهاً ملحقات .
١٧٥٠ غرامة مخالفة التسعير .
٢٠٠٠ أقساط تأمين على مصانع الشركة، علماً بأن الشركة تحتفظ بالمبالغ التى تستقطبها فى صندوق خاص لديها دون أن تدفعها لإحدى شركات التأمين.

٣- يشمل بند الاستهلاكات: ١٢٠٠٠ تكاليف حملة إعلانية عن منتج جديد يبدأ إنتاجه فى ٢٠٢٢/٤/١ - ٢٠٠٠٠ ج استهلاك الآلات والمعدات بمعدل ٣٠% - ٢٠٠٠ ج استهلاك العقار المملوك للشركة والذى تؤجر نصفه للغير بمعدل ١٠% .

٤- ضمن المصروفات الإدارية:
١٠٠٠ جنيه بدل حضور جلسات مجلس الإدارة- ٧٥٠٠٠ جنيه بدل حضور المساهمين الجمعية العمومية مع العلم بأن المساهمين تكلفوا ٣٥٠٠ جنيه مقابل حضورهم الجمعية العمومية .
٥- أن تفصيل كوبونات الأوراق المالية هو:

١٢٧٨٠ صافي إيرادات الأسهم التي اكتتبت فيها الشركة عند تأسيس شركة مساهمة أجنبية تعمل في الخليج مقيدة أسهمها ببورصة دبي للأوراق المالية .
١٦٠٠٠ إيراد أوراق مالية اصدرها البنك المركزي المصري.
والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وحساب الضريبة المستحقة.
التطبيق الخامس :

قدمت شركة توصية بالأسهم لمصلحة الضرائب حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ وذلك على النحو التالي:
ح/ أ.خ

مجمل الربح	٣٣٢٠٠٠	مصروفات مختلفة	١٥٠٠٠٠
إيرادات أ.م. أجنبية في الخارج	٦٨٠٠٠	مرتبات ومكافآت	٨٠٠٠٠
		صافي الربح	١٧٠٠٠٠
	٤٠٠٠٠٠		٤٠٠٠٠٠

ولقد تبين من فحص حسابات وسجلات الشركة ما يلي:
١- أن بند المرتبات يتضمن ٦٠٠٠ ج مرتب الشريك المتضامن مقابل إدارة الشركة.
٢- أن بند المصروفات المختلفة يتضمن ٥٤٤٠٠ ج الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
٣- أن بند إيرادات أ.م. الأجنبية يمثل صافي هذه الإيرادات بعد خصم الضريبة الأجنبية بمعدل ٤٠ % من إجمالي هذه الإيرادات .
٤- أن الأرباح الموزعة على المساهمين والعمال بلغت ٥٠٠٠٠ ج وفقاً لقرار التوزيع وقد تضمن حساب التوزيع أيضاً مكافأة عضوية ٦٠٠٠ ج لأعضاء مجلس المراقبة
والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق السادس :

بلغ صافي ربح أحد البنوك التجارية العامة عن السنة المنتهية في

٢٠٢٢/١٢/٣١ مليون جنيه، وقد تبين للفاحص الضريبى ما يلى:

أولاً: نتيجة فحص الإيرادات بحساب أ.خ:

٢٠٠٠٠ جنيه صافى إيرادات أوراق مالية أجنبية بعد خصم

الضريبة الأجنبية وقدرها ٨٠٠٠٠ ج.

١٠٠٠٠٠ جنيه فوائد عن تسهيلات ائتمانية ممنوحة للشركات.

٤٠٠٠٠٠ جنيه فوائد عن قروض وسلفيات ممنوحة لأفراد ومنشآت.

١٠٠٠٠٠ جنيه عوائد ودائع بالبنوك الأخرى .

١٨٠٠٠٠٠ جنيه توزيعات إيرادات أوراق مالية من صناديق

الاستثمار المصرية .

٢٠٠٠٠٠ جنيه عوائد أوراق مالية أصدرها البنك المركزي المصري

ثانياً: نتيجة فحص المصروفات:

١ - تم تكوين مخصص قروض فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠

ج علماً بأن مخصص القروض فى ٢٠٢٢/١/١ مبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ج

وأن الديون المعدومة قانوناً والتي يقابلها هذا المخصص بلغت

١٠٠٠٠٠٠ ج .

٢ - حمل حساب أ.خ بمرتبات ومكافآت لأعضاء مجلس الإدارة

بلغت ١٠٠٠٠٠٠ ج ومرتبات ومكافآت للعاملين بلغت ٥٠٠٠٠٠٠ ج

(المرتبات الشهرية للعاملين تبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج).

٣ - تضمنت المصروفات ١٥٠٠٠٠٠ ج فوائد مدفوعة على الحسابات

الجارية و ٢٠٠٠٠٠٠٠ ج فائدة قرض سندات بفائدة تبلغ ١٧% عن ١٠

شهور فى حين أن القرض عقد فى ٢٠٢٢/٢/١ علماً بأن سعر

الخصم المحدد من قبل البنك المركزى ٨% .

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق السابع :

قدمت إيك شركة البركة لأصحابها رجب وشعبان ورمضان

إقرارها الضريبى متضمناً ح/ أ.خ عن السنة المنتهية فى ٢٠/١٢/٣١ :

مجمّل الربح	٢٠٠٠٠٠٠	مرتبات	٤٢٠٠٠٠
إيراد بيع مخلفات	٩٠٠٠٠	مكافآت	١٠٨٠٠٠

خصم مكتسب	٢٥٠٠	خصم مسموح به	٣٠٠٠
أرباح إعادة تقدير	١٠٠٠٠	استهلاك شهرة محل	٥٠٠٠
مخصص تعويضات قضائية	٨٥٠٠	مخصص د. م. في تحصيلها	٧٥٠٠
		مخصص أجيو	٣٠٠٠
		م . انتقال	٢٠٠٠
		فوائد قرض بنك	١٥٠٠٠
		م. سيارة	٩٠٠٠
		فائدة قرض شعبان	٢٠٠٠
		تبرعات لبنك ناصر	٧٧٠٠
		صافى الربح	١٢٣٠٠٠
	٢٣٠٠٠٠		٢٣٠٠٠٠

وقد اتضح ما يلي :

- ١) أن كل الشركاء متضامنين ويقتسمون أ.خ بنسبة ٢ : ٢ : ١ .
- ٢) أن أرباح إعادة التقدير ظهرت نتيجة لانضمام الشريك رجب فى بداية العام، كما أن الاستهلاك الخاص بشهرة المحل يمثل النصيب السنوى من أهلاك الشهرة التى تم تقديرها بمناسبة انفصال الشريك شوال فى ٢٠٢١/١٢/٣١ .
- ٣) المكافآت تمثل ٣٠ % من مرتبات العاملين ، كما يتضمن بند المرتبات مرتب الشريك شعبان .
- ٤) تستخدم السيارة فى أغراض الشركة كما أن الشركاء الثلاثة يستخدمون السيارة فى أغراضهم الخاصة .
- ٥) مصاريف الانتقال تمثل المصروفات التى قدمت للشريك رمضان مقابل سفريات خاصة بالشركة خلال شهر مارس ٢٠٢١ ، علماً بأنها مؤيدة بمستندات خارجية .
- ٦) تملك الشركة العقار الذى تباشر فيه نشاطها ، وهو أربعة طوابق غير مربوط عليها ضريبة مبانى ، ويقدر إيجار المثل فى هذه المنطقة بمبلغ ٢٠٠٠ ج للطابق . لم يدرج الإيجار فى الدفاتر .

- ٧) هناك بضاعة ثمن تكلفتها ٢٠٠٠٠ ج قيد خطأ ضمن مردودات المبيعات بسعر التكلفة مع أنها قد بيعت بربح إجمالي ٢٠ % .
- ٨) قامت الشركة بتوريد مبلغ ٩٠٠٠ ج إلى هيئة التأمين والمعاشات ، وهي عبارة عن تأمينات اجتماعية عن العاملين نصيب العاملين فيها الثلثين ولم يرد لهذه المبالغ أي ذكر بالدفاتر .
- المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق الثامن :

محمد عاطف وعمرو عاطف شريكان متضامنان ، يقتسمان أ.خ بالتساوي ، قدمت إليك شركتهما حـ/ أ.خ عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

مجمّل الربح	٣٥٠٠٠٠	أجور ومرتبّات	٤٠٠٠٠
إيراد عقارات	١٠٠٠٠	فوائد رأس المال	٦٠٠٠٠
أرباح بيع عقارات	٥٠٠٠٠	م . سيارة	٢٧٠٠٠
إيراد أ.م. اصدرها البنك المركزي المصري	٦٨٠٠٠	ضرائب دمغة	٢٠٠٠
عوائد ودائع بالبنوك المصرية	١٠٠٠٠	عجز الصندوق	٣٠٠٠
خصم مكتسب	٢٠٠٠٠	م . تأسيس	٣٠٠٠٠
مخصص أجيو	٥٠٠٠	مصاريّف عمومية	٥٠٠٠٠
		مؤيدة بمستندات	
		إكراميات	٨٠٠٠
		استهلاك إضافي للألة	١٠٠٠٠
		فوائد قرض	١٥٠٠٠
		صافي الربح	٢٦٨٠٠٠
	٥١٣٠٠٠		٥١٣٠٠٠

فإذا علمت أن : الفحص الضريبي أسفر عن البيانات التالية :

١) يتضمّن بند الأجور والمرتبات ١٤٠٠٠ ج مكافآت للشريك محمد مقابل إدارة الشركة ، والباقي مرتبات للعاملين بواقع ٢٠٠٠ جنيّه شهرياً .

- ٢ (مصاريف السيارة هي ١٥٠٠٠ بنزين وزيوت ، ٥٠٠٠ صيانة وإصلاح ، تأمين سنوى ومصاريف ترخيص ٧٠٠٠ جنيه سنوياً كما أن الشركة لم تحسب إهلاك لها هذا العام علماً بأن صافي قيمتها الدفترية والضريبية في ١/١ / ٢٠٢٢ تبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج ، علماً بأن السيارة تستخدم في كل من اغراض الشركة والأغراض الشخصية للشريكين .
- ٣ (عجز الصندوق حدث بالفعل علماً بأن الصراف كتب تعهداً على نفسه بسداد نصف قيمة هذا العجز .
- ٤ (حسب الاستهلاك الإضافي بنسبة ٢٠ % من ثمن شراء الآلة المشتراة فى نصف هذا العام واستخدمت فى الإنتاج ، وقد اكدت الشركة بالاستهلاك الإضافي ولم تحتسب أهلاك عادى .
- ٥ (هناك ٤٥٠٠٠ جنيه تبرعات لم تثبت بالدفاتر تفصيلها كالآتى :
١٥٠٠٠ ج زكاة مال مدفوعة لبنك ناصر الاجتماعى ، والباقي تبرعات تلتئها لجمعية مصرية مشهرة والتلت للفقراء.
- ٦ (هناك بضاعة مباعه تكلفتها ٢٠٠٠٠ جنيه قيدت محاسبياً بطريقة صحيحة إلا أنها قيدت ضمن المبيعات بالتكلفة مع العلم بأن مجمل الربح يمثل ٢٥ % من التكلفة .
- ٧ (فوائد القروض نصفها فائدة قرض الشريك محمد والباقي يمثل فائدة قرض البنك الأهلى .
- ٨ (الإيجار السنوى لمقر الشركة ادرج خطأ كإيراد عقارات ، كما انه أدرج أرباح بيع العقارات وهى خاصة بالشريك عمرو شخصياً .
المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق التاسع :

أ ، ب ، ج شركاء فى شركة توصية بسيطة فيها الشريك جـ موسى ويقتسمون أخ بالتساوى قدمت إليك شركتهم ح/ أ . خ عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ :

مجمل الربح	٢٨٣٥٠٠	مرتبات	٦٠٠٠٠
د. معدومة محصلة	٦٥٠٠	تبرعات	٤٧٥٠

إعلانات	٢٥٠٠٠	أرباح إعادة تقدير أصول	٢٥٠٠٠
خسائر بيع أ. مالية	٤٠٠٠	ربح بيع آلات قديمة	١٠٠٠٠
استهلاك شهرة محل	٤٥٠٠		
مصاريف تجارية	٢٥٠٠٠		
فروق ضرائب على الدخل	٣٠٠٠		
فائدة قرض ج	٣٢٥٠		
م. سيارة	٩٠٠٠		
عمولة للشريك أ	٢٠٠٠٠		
مسحوبات الشريك ج	٨٠٠٠		
صافى الربح	١٥٨٥٠٠		
	٣٢٥٠٠٠		٣٢٥٢٠٠

وقد تبين من الفحص الضريبى ما يلى :

- ١ (أن بند المرتبات يتضمن المرتبات الشهرية للموظفين وقدرها ٢٠٠٠ ج شهرياً ومرتب للشريك ب ٢٥٠٠ جنيه شهرياً والباقى يمثل مكافآت للعاملين بالشركة.
- ٢ (التبرعات منها ٢٧٥٠ لحزب الوفد والباقى لمستشفى أبو الريش التى تقبل التبرعات لعلاج الأطفال ، وقد اتضح أن هناك ١٠٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الأورمان المصرية المشهورة لم تثبت فى الدفاتر .
- ٣ (الشركة لا تمتلك سيارة ، ألا أنها تستخدم وسيلة التاكسى فى قضاء بعض مهامها التجارية ، وقد قدمت للشركة مستندات بها واعترف مأمور الضرائب بثلاثى تلك المصروفات فقط .
- ٤ (ربح البيع المدرج فى الجانب الدائن يمثل ربح بيع آلات قديمة (صافى قيمتها الدفترية ٤٠٠٠٠ ج) تم شراء بدلاً منها فى ١٠/١ آلات جديدة قيمتها ١٠٠٠٠٠ جنيه استخدمت فى الإنتاج ولم يحسب لها استهلاك هذا العام .
- ٥ (بند الإعلان يمثل قسط إهلاك إعلان نيون مضيء ، وقد قدمت

- الشركة المستندات الحقيقية المؤيدة للتكلفة المدرجة في ح/ أ.خ .
 علما بأن التكلفة الدفترية للإعلان هي ١٠٠٠٠٠٠ ج.
 ٦ (أن الشهرة تكونت عند تكوين الشركة بمبلغ ٢٢٥٠٠ ج وقد قررت الشركة استهلاكها علي خمس سنوات بدءاً من عام ٢٠١٧ .
 ٧ (المصاريف التجارية هي عبارة عن ١٠٠٠ جنيه قسط تأمين حريق شهري ، ٣٠٠٠ جنيه تأمينات عبوات لم ترد بعد، والباقي تأمين على حياة الشركاء المتضامنين .
 ٨ (هناك بضاعة مبيعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ ج قيدت خطأ ضمن مردودات المشتريات بسعر التكلفة مع أن نسبة مجمل الربح تمثل ٢٠ % ، كما أن هناك بضاعة تكلفتها ٥٢٥٠ جنيه قيدت ضمن المبيعات بسعر البيع لم تستبعد من كشوف الجرد.
 ٩ (الديون المعدومة المحصلة خلال سنة ٢٠٢٢ لم تعتمد لها مصلحة الضرائب كديون معدومة في سنة إعدامها .
 ١٠ (مسحوبات الشريك ج تمثل مسحوبات بضاعة بسعر البيع .
 المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق العاشر :

- شركة توصية بسيطة مكونة من الشركاء س ، ص ، ع (ع موسى) رأس مال الشركة ٦٠٠٠٠٠ موزع بينهم بنسبة ٣ : ٢ : ١ قدمت إقرارها متضمناً ح/ أ.خ عن السنة ٢٠٢٢ م وذلك كالتالي :

مجمّل الربح	٣٠٠٠٠٠	مرتبّات	٣٥٠٠٠
خصم مكاتب	٤٠٠٠	مكافآت شهريين	٤٠٠٠
د. معدومة محصلة	١٧٠٠٠	خسائر إعادة تقدير	١٦٠٠٠
إيراد عقار	٢٥٠٠٠	فوائد راس المال	٦٠٠٠٠
		مصروفات عمومية	٢٠٠٠٠
		احتياطي مطلوبات	٥٠٠٠
		إكراميات	٦٠٠٠
		مخصصات	١٠٠٠٠
		تبرعات	٩٠٠٠

	إيجار	١٠٠٠٠
	صافى الربح	١٧١٠٠٠
٣٤٦٠٠٠		٣٤٦٠٠٠

وقد تبين من الفحص ما يلى :

- ١) يتضمن بند المرتبات مرتب سنوي للشريك س بلغت ٢٤٠٠٠ جنيه سنوياً ، كما أن هناك عمولة للشريك ص بمبلغ ٥٠٠٠ ج لم تدرج فى ح/ أ.خ .
- ٢) ضمن المصروفات التجارية مبلغ ٦٠٠٠ جنيه مصاريف نقل مبيعات مع أن الاتفاق مع العملاء على أن التسليم محل البائع .
- ٣) المخصصات نصفها لمقابلة ديون مشكوك فى تحصيلها والباقي لمقابلة ديون معدومة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار حيث تمت المطالبة القضائية بها منذ اكتوبر من ١٨ شهر .
- ٤) التبرعات نصفها تكلفة ولأهم لفقراء الحى ، والباقي تبرعات مقدمة لجمعية خيرية مصرية مشهورة .
- ٥) تمتلك الشركة العقار الذى تباشر فيه نشاطها وهو عبارة عن أربعة طوابق تبلغ الضريبة عليه ٦٠٠٠ جنيه لم تدرج بالدفاتر والإيجار المدرج فى الجانب المدين تقديرى ، وقد اتضح أن الشركة تستغل ثلاث طوابق فقط من العقار أما الطابق الرابع فتقوم بتأجيره عادى بإيجار شهري ٢٥٠٠ جنيه (علما بأن ضريبة المباني تبلغ ١٠% سنوياً).
- ٦) يمتلك الشريك س سيارة خاصة بلغت مصروفاتها هذا العام ١٨٠٠٠ جنيه يقوم باستخدامها لأغراض الشركة ولأغراضه الخاصة ولذلك لم يدرج فى ح/ أ.خ مصروفات خاصة بهذه السيارة .
- ٧) الديون المعدومة المحصلة نصفها لم تعتمد مصلحة الضرائب كمصروفات فى سنة اعدامها، أما الباقي فقد تم اعتماده .
- ٨) استوردت الشركة فى ٢٠٢٢/ ٧/١ سيارة بمبلغ ٤٧٠٠٠٠ جنيه مصرى دفع عليها رسوم جمركية ٢٠٠٠٠ جنيه ، ومصاريف ترخيص ١٠٠٠٠ ج وزيوت وبنزين ٥٠٠٠ جنيه وقد تم استخدام السيارة من تاريخ وصولها للشركة فى ١٠/١ ولم يدرج بالحسابات

أي مصروفات خاصة بالسيارة.
المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .

التطبيق الحادي عشر:

فيما يلي حساب الأرباح والخسائر عن السنة المنتهية في ٢٠٢٢/١٢/٣١ لشركة توصية بسيطة أصحابها أ ، ب ، ج رأس مالها ٩٠٠٠٠٠ ج بالتساوي ، (ج موسى).

مجمّل الربح	٣٢٤٠٠٠	مرتبّات ومكافآت	١٥٤٠٠٠
إيراد عقارات مبنية	١٠٠٠٠	فائدة رأس مال الشركاء	٩٠٠٠٠
تعويض من شركة التأمين الأهلية	١٠٠٠٠	فائدة حساب جارى أ	٥٠٠٠
مخصّص خصم مكتسب	١٥٠٠٠	استهلاكات	٣٠٠٠٠
فائدة حساب جارى ب	٧٥٠٠	إعلانات	٥٠٠٠
فائدة مسحوبات الشركاء	١٢٥٠٠	ديون معدومة	١٣٠٠٠
صافى خسارة	١٥٠٠٠	منحة عيد العمال	١٠٠٠٠
		مصاريّف صيانة وترميمات	٤٠٠٠
		مصاريّف قضائية	٢٠٠٠٠
		بنزين واستهلاك سيارة حتى تاريخ الحادث	٩٠٠٠
		تبرعات	٥٠٠٠٠
		م. نثرية	٤٠٠٠
	٣٩٤٠٠٠		٣٩٤٠٠٠

فإذا علمت أن :

- (١) أن الشركة كانت تمتلك سيارة صافي قيمتها الدفترية ١٤٠٠٠ جنيه تصادمت في حادث وقد حصلت الشركة على التأمين عليها وهو مدرج في الجانب الدائن. وقد قامت الشركة بشراء سيارة أخرى غير التالفة بمبلغ ٦٥٠٠٠٠ جنيه لم تحسب عنها أية إهلاكات بعد .
- (٢) يتضمن بند المرتبات ٤٠٠٠ ج مرتب شهري للشريك (أ) ومرتببات شهرية للعاملين بواقع ٦٠٠٠ ج ، وقد اتضح من الفحص أن هناك ١٠٠٠٠ ج مكافآت للشريك ب مقابل مراجعه الحسابات لم تدرج

بالدفاتر ، والباقي حصة الشركة فى صندوق المعاشات الخاص بالعاملين.

٣) بند الاستهلاكات يمثل إهلاك للألة والمعدات بالشركة علماً بأن رصيد الآلة والمعدات فى ٢٠٢٢/١/١ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج .

٤) بند الإعلانات يمثل نتائج حائط و أجنداث وإعلانات أخرى عن الشركة ومنتجاتها و عنوانها الرئيسى .

٥) تتضمن منحه عيد العمال مبلغ ٣٠٠٠ ج خاصة بالشركاء، كما أن التبرعات نصفها لمستشفى أم المصريين بالجيزة والباقي لجمعية الوفاء وتأمّل المصرية المشهورة.

٦) الديون المدومة نصفها لمقابلة مخصص ديون مشكوك فى تحصيلها والباقي على مدين غادر البلاد ولم يترك أموالاً فى مصر وقد قامت الشركة بإجراءات المطالبة القضائية منذ ١٨ شهر ولم تحصل على شئ.

٧) يتضمن بند المصروفات القضائية ١٥٠٠ جنيه مخالفات قوانين المرور سجلت برقم السيارة الجديدة ، أما الباقي فيمثل غرامه مخالفة التسعيرة التى قامت بها الشركة وأجر المحامى للدفاع عنها .

٨) هناك بضاعة تالفة مستبعدة من بضاعة آخر المدة تكلفتها ٣٠٠٠٠ ج بيعت بمبلغ ٥٠٠٠ ج لم تقيد بالدفاتر ، كما أن هناك بضاعة مفقودة تكلفتها ١٠٠٠٠ ج لم تستبعد عند الجرد .

٩) هناك ٧٠٠٠ جنيه خصم مسموح به متوقع منحها للعملاء لم تدرج بالدفاتر أدرج منها ٢٠٠٠ جنيه فقط ضمن المصاريف الثرية .

المطلوب : إعداد التعديلات التى نراها ضرورية فى ضوء قانون الضرائب على الدخل مع الشرح والتعليق .

التطبيق الثانى عشر :

قدمت إحدى شركات التوصية بالأسهم إقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٢٢/١٢/٣١ وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى :

أولاً : بلغ صافى الربح المحاسبى من واقع قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية مبلغ ٦٠٠٠٠٠ ج .

ثانياً : أدرج بقائمة الدخل الإيرادات التالية : ٩٦٠٠٠ ج إيرادات أوراق مالية نصفها من شركة تابعة مصرية مقيمة علماً بأن أ.م. فى حيازة الشركة الأم منذ ثلاث سنوات وبنسبة ٢٥% من رأس مال الشركة التابعة والباقى إيرادات من أدون خزانة مصرية ،

٤٠٠٠٠ ج إيرادات عقارات مملوكة للشركة .
ثالثاً : أدرج بقائمة الدخل المصروفات التالية : ٥٠٠٠٠٠ ج ضرائب على الدخل عن سنوات سابقة ، ٢٥٠٠٠٠٠ ج أجور ومرتبات ، ٤٨٠٠٠٠ ج حصة الشركة في صندوق مكافأة نهاية الخدمة ، ٤٠٠٠٠٠ ج تأمينات ، ٣٢٠٠٠٠ ج خسائر مرحلة منذ عام ٢٠١٦ ، ٧٢٠٠٠٠ ج احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة ، ٨٠٠٠٠٠ ج خسائر إعادة تقدير أصول ، ٢٠٠٠٠٠ ج مصاريف قضائية ، ١٠٠٠٠٠٠ ج مصروفات عمومية .
رابعاً : فإذا علمت أن :

١- بند الأجور والمرتبات يتضمن ٥٠٠٠٠٠ ج مكافآت عضوية لأعضاء مجلس المراقبة ، ٤٠٠٠٠٠ ج مكافآت للعاملين ، ٨٢٠٠٠٠ ج مكافآت ومرتبات للشريك المتضامن المدير مقابل عمله الإداري (مع العلم بأن المرتبات الشهرية للعاملين تبلغ ٦٠٠٠٠ ج) .

٢- بند التأمينات يتضمن ١٥٠٠٠٠ ج القسط السنوي للتأمين ضد الحريق والسرقة على أصول الشركة ، ١٠٠٠٠٠ ج تأمين الدخول في إحدى المناقصات ، والباقي تأمين لدى أحد الموردين مقابل العبوات الفارغة التي سترد له .

٣- صندوق نهاية الخدمة له لائحة خاصة وحساب مستقل وذو ذمة مالية منفصلة عن أصول الشركة .

٤- المصاريف القضائية تمثل غرامات وأتعاب محامى تحملتها الشركة نيابة عن الشريك المتضامن المدير .

٥- بند المصروفات العمومية يتضمن مصروفات غير مؤيدة بمستندات تتمثل فى: ٥٠٠٠٠ ج مصروفات انتقالات داخلية ، ٣٠٠٠٠ ج مصروفات بوفيه للضيافة والاستقبال ، ١٥٠٠٠ ج مصروفات نظافة ، ٥٠٠٠ ج دمغات عادية .

٦- لم تقم الشركة باحتساب قيمة إيجارية على المباني المملوكة لها وتزاول فى نصفها النشاط وتؤجر النصف الآخر للغير بإيجار شهري ٤٠٠٠ ج علماً بأن الضريبة العقارية المربوطة على المباني تبلغ ٢٠٠٠ ج بسعر ١٠% تم سدادها ولكن لم تدرج فى قائمة الدخل .

٧- حققت الشركة خسارة عام ٢٠١٦ قدرها ١٥٠٠٠٠ ج متبقى منها لم يرحل بعد مبلغ ٣٢٠٠٠ ج وفى عام ٢٠٢١ حققت الشركة خسارة قدرها ٣٠٠٠٠ ج .
المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .



المراجع

- ١- د. أحمد عبد المولى الصباغ، مدخل مقترح لتطوير الفحص الضريبي، مجلة التكاليف، الجمعية العربية للتكاليف، القاهرة، العدد الأول، السنة ٢١، يناير ١٩٩٢.
- ٢- الملامح الرئيسية للضريبة على القيمة المضافة بالقانون (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، مصلحة الضرائب المصرية، قطاع التدريب، سبتمبر ٢٠١٦م.
- ٣- د. أمين السيد أحمد لطفى، الفحص الضريبي والمنازعات الضريبية فى محاسبة وربط الضريبة الموحدة، القاهرة: دار النهضة العربية، ١٩٩٥.
- ٤- —، دراسات متقدمة فى المحاسبة عن الضرائب (فى ضوء المتغيرات الاقتصادية الدولية)، الجزء الأول، القاهرة: دار النهضة العربية، ٢٠٠٠.
- ٥- د. جلال الشافعى، الموسوعة الضريبية: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، الضريبة على أرباح شركات الأموال، الضريبة العامة على المبيعات، الزقازيق: جهة النشر غير معلومة، ١٩٩٩.
- ٦- —، أساليب الفحص الضريبي الحديثة، الزقازيق: جهة النشر غير معلومة، ٢٠٠٠.
- ٧- د. جلال الشافعى، المرشد فى الضريبي العامة على المبيعات بمراحلها الثلاث ، كتاب الأهرام الإقتصادي ، مؤسسة الأهرام ، القاهرة ، العدد ١٦١ ، أول يونيو ٢٠٠١ .
- ٨- د. حسن الغرابوى وآخرون، ضرائب الدخل ، الطبعة الأولى، القاهرة: مكتبة عين شمس، ١٩٨٤.
- ٩- د. حلمى عبد الفتاح البشبيشى وآخرون ، المحاسبة الضريبية (١) ، القاهرة : مركز جامعة القاهرة للتعليم المفتوح، ٢٠٠٠.
- ١٠- د. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، المحاسبة الضريبية ، الإسكندرية : قسم

- المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ١٩٩١ .
- ١١- د. طارق عبد العال حماد ، ضريبة المبيعات بمراحلها الثلاث وفقاً لأحدث القوانين والتعديلات ، القاهرة : جهة النشر غير معلومة ، ٢٠٠٣ .
- ١٢- د. عاطف حسن عبد ربه، أصول المحاسبة الضريبية: وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، الطبعة الأولى، قنا، جامعة جنوب الوادي، كلية التجارة، ٢٠٠٦م.
- ١٣- د. عبد الفتاح مراد، موسوعة ضريبة المبيعات ، الطبعة الأولى ، الإسكندرية : جهة النشر غير معلومة، تاريخ النشر غير معلوم.
- ١٤- قانون الضرائب الجديد وبرنامج الإصلاح الاقتصادي، الطبعة الثالثة، كتاب الأهرام الاقتصادي، مؤسسة الأهرام، القاهرة، العدد ١، يونيو ٢٠٠٥م.
- ١٥- قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦م، الجريدة الرسمية، العدد ٣٥ مكرر (ج)، ٧ سبتمبر ٢٠١٦م، السنة ٥٩.
- ١٦- قانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥م، بشأن تعديل بعض احكام قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١م، وزارة المالية، مصلحة الضرائب العامة على المبيعات، ٢٠٠٥م.
- ١٧- قانون رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قانون الاجراءات الضريبية الموحد
- ١٨- قانون رقم ٢٠٧ لسنة ٢٠٢٠ بشأن قانون الجمارك، الجريدة الرسمية، العدد ٤٥ مكرر (د)، ١١ نوفمبر ٢٠٢٠م، السنة ٦٣.
- ١٩- قرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥م للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بإصدار قانون الضريبة على الدخل والكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥م، وزارة المالية، مصلحة الضرائب العامة، ٢٠٠٥م.
- ٢٠- أ. محمد حامد عطا، الربح الضريبي فى ضوء قانون الضريبة الموحدة، الإسكندرية: جهة النشر غير معلومة، ١٩٩٥.

- ٢١- د. محمد عباس بدوى، د. فؤاد السيد المليجى، المحاسبة الضريبية فى القياس الضريبى، الإسكندرية: الدار الجامعية للطبع والنشر والتوزيع، ١٩٩٧.
- ٢٢- أ. د محمد محمود مصطفى أحمد، المحاسبة عن ضريبة المبيعات وتأثيراتها على ضريبة الدخل، رسالة مقدمة للحصول على درجة الماجستير فى المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ١٩٩٧.
- ٢٣- مطبوعات وإرشادات مصلحة الضرائب المصرية، القاهرة: وزارة المالية، مصلحة الضرائب المصرية.

الفرقة : الرابعة
الفصل الدراسي: الثاني

جامعة جنوب الوادي
كلية التجارة
قسم المحاسبة

تدريبات عملية على أسئلة
التصحيح الإلكتروني
في مقرر المحاسبة الضريبية

جامعة جنوب الوادي

امتحان دور مايو ٢٠٢٢

أولاً: أسئلة الصواب (T) والخطأ (F) من السؤال رقم (١) الى رقم (٢٠) فى البابل شيت
السؤال الأول (٢٠ درجة):

حدد صحة (T) أو خطأ (F) كل عبارة من العبارات التالية على أن يراعى
تظليل الاختيار المناسب أمام رقم العبارة فى ورقة الإجابة:

- ١- داخل المناطق والمدن الحرة يعتبر الاستيراد بغرض الاتجار فى حكم الاستهلاك المحلى يخضع للضريبة على القيمة المضافة على أساس القيمة سيف فقط.
- ٢- فوائد البيع بالتقسيط لا تخضع للضريبة على القيمة المضافة.
- ٣- عند خروج سلع مستوردة من المناطق والمدن الحرة إلى السوق المحلى فإنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة على قيمة الجمارك المفروضة عليها فقط.
- ٤- المكاف الذى يشتري سلعة ثم يبيعها مستعملة بعد سنتين على الأقل فإن ٣٠% من ثم البيع يخضع للضريبة على القيمة المضافة مع إعمال أحكام الخصم المنصوص عليها فى المادة (٢٢) من القانون.
- ٥- إلزم المشرع كل منتج أو مستورد لسلعة أو مؤدى لخدمة منصوص عليها فى الجدول المرفق لقانون الضريبة على القيمة المضافة أن يسجل نفسه لدى مصلحة الضرائب إذا تجاوز إجمالي مبيعاته ٥٠٠٠٠٠٠ جنية سنوياً.
- ٦- من شروط رد ضريبة القيمة المضافة على السلعة المصدرة للخارج أن تكون السلعة مشتراه من مسجل بفاتورة ضريبة بغض النظر عن كونها سلعة جديدة أو مستعملة.
- ٧- فى حالة قيام مسجل باستيراد خدمة لازمة للممارسة نشاط خاضع للضريبة على القيمة المضافة فإنه يعادل كمستورد ومورد لتلك الخدمة فى ذات الوقت.
- ٨- عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك تخضع للضريبة على الدخل بسعر مقطوع ٢٠% دون خصم أية تكاليف.

٩- علاوة إصدار قرض السندات التي تصدره شركات المساهمة يعتبر إيراداً خاضعاً للضريبة على الدخل في السنة التي أصدرت فيها السندات.

١٠- يخضع للضريبة على الدخل الأرباح أو الخسائر المحققة من قيام شركة مساهمة بشراء جزء من أوراقها المالية من السوق بغرض الاحتفاظ بها.

١١- يعفي من ضريبة الدخل ما تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية المقيمة مقابل مساهمتها في رأس مال أشخاص اعتبارية أخرى غير مقيمة.

١٢- الأولوية في تحديد السعر المحايد للمعاملات بين الأطراف المرتبطة هي لطريقة سعر إعادة البيع.

١٣- لا يجوز للأشخاص الاعتبارية المقيمة خصم خسائرها المحققة في الخارج من وعاء الضريبة على الدخل في مصر.

١٤- تفرض ضريبة القيمة المضافة على إجمالي قيمة بضاعة الأمانة المرسلة من الموكل إلى الوكيل.

١٥- لا يسرى الخصم الضريبي على الديون المعدومة التي سبق تحصيل ضريبة قيمة مضافة عنها.

١٦- خدمات السكن والمأكولات والمشروبات التي تقدمها الفنادق والمطاعم السياحية للعاملين بها تخضع للضريبة على القيمة المضافة.

١٧- في حالة قيام مسجل باستيراد خدمة لازمة للممارسة نشاط خاضع للضريبة على القيمة المضافة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت.

١٨- عند قيام شركة ما باستخدام سلعة أو الاستفادة بخدمة في أغراض خاصة بمزاولة النشاط،

فإنها تخضع للضريبة على القيمة المضافة بسعر إجمالي التكلفة.

١٩- أجهزة تكييف الهواء ووحداتها المستقلة تخضع لضريبة الجدول

بسعر ٥% بالإضافة إلى ضريبة قيمة مضافة بسعر ١٤% .

٢٠- المقاولات وأعمال التشييد والبناء (توريد وتركيب) تخضع

لضريبة الجدول بسعر ٨% .

ثانياً: أسئلة الاختيار المتعدد من السؤال رقم (١) الى رقم (٣٠) في البابل شيت

السؤال الثاني (٣٠ درجة):

المطلوب تظليل الاختيار المناسب (A,B,C,D) أمام رقم السؤال في ورقة الإجابة:

(١) خلال شهر ابريل ٢٠٢٢ باع المسجل س ٢٥٠٠ وحدة من الصنف ع بسعر ١٠٠ ج للوحدة الواحدة، علما بان سعر البيع يتضمن ٢ ج مصروفات نقل للوحدة. وقد كانت شروط البيع هي تسليم البضاعة محل البائع ومنح العملاء خصم تجاري ٤ % وخصم نقدي ٥ % اذا تم السداد خلال شهر وقد تم تحصيل القيمة في المهلة المحددة خلال شهر مايو ٢٠٢٢. فاذا علمت ان انه تم استخدام بضاعة من الصنف ع كاستخدام شخصي تبلغ تكلفتها ٢٠٠٠ ج وقيمتها البيعية ٢٣٠٠ ج، وبالتالي فان وعاء الضريبة علي القيمة المضافة خلال شهر ابريل ٢٠٢٢ يبلغ:

(a) ٢٢١٤٤٠ ج (b) ٢٢٥٧٤٠ ج

(c) ٢٣٧٥٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٢) يقوم مسجل ببيع سلعة ما بالتقسيط، فاذا علمت أن تكلفة شراء الوحدة منها ٢٠٠٠ ج، وانه يضيف هامش ربح ٣٥ %، وانه يبيع السلعة بالتقسيط علي اساس ٢٥ % من القيمة نقدا والباقي علي اقساط متساوية لمدة سنة، وبالتالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة علي المسجل تبلغ:

(a) ٩٨ ج (b) ١٠٧,٧٣ ج

(c) ٧٦٩,٥٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٣) بفرض أن منتج صناعي يبيع سلعته بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه إلى تاجر الجملة الذي يبيعه بدوره بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه إلى تاجر التجزئة، والذي يبيعه بدوره إلى المستهلك بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه، فان اجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة علي تداول السلعة تبلغ:

(a) ١١٩٠ ج (b) ٥٦٠ ج

(c) ٢٨٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٤) قام مسجل في مدينة بور سعيد باستيراد رسالة من الخارج بغرض

الاتجار وتم تقييمها في الجمارك بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ ج مصري، وقام المستورد بعد فترة ببيع نصف هذه الرسالة الي تاجر جملة في مدينة قنا ، فإذا علمت أن الضريبة الجمركية علي هذا النوع من الرسائل تبلغ ٢٠% ، وبالتالي فان وعاء الضريبة علي القيمة المضافة عند خروج هذه السلعة الي السوق المحلي يبلغ:

(a) ٢٨٥٠٠٠ ج (b) ٢٥٠٠٠٠ ج

(c) ٥٠٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٥) بنفس البيانات الواردة في السؤال السابق رقم (٤) بفرض أن ثمن بيع نصف الرسالة في السوق المحلي يبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج، فان ضريبة القيمة المضافة المستحقة علي المستورد عند البيع الأول لنصف الرسالة في السوق المحلي تبلغ:

(a) ١٤٠٠٠ ج (b) ٢١٠٠٠ ج

(c) ٥٦٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٦) بفرض ان أحد المنتجين لصناعة الحلويات قام بالعمليات التالية خلال شهر يناير ٢٠٢٢:

- بلغت ضريبة القيمة المضافة المسددة عن مشترياته من المواد الخام مبلغ ٥٠٠٠٠ ج (بسعر ١٤%)، ومبلغ ٢٢٠ ج عن مشتريات قدرها ١٠٠٠٠ ج قوى محركة (سولار وديزل) وهي احدى السلع الواردة بالجدول المرافق للقانون.

- تم استخدام ٦٠% فقط من المواد الخام في الإنتاج، أما القوى المحركة فقد تم استخدامها بالكامل في الإنتاج.

- بلغت المبيعات خلال الشهر ٤٠٠٠٠٠ ج علماً بأن ضريبة القيمة المضافة ١٤%.

وبالتالي فان ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المنتج عن شهر يناير ٢٠٢٢ تبلغ:

(a) ٥٧٨٠ ج (b) ٢٦٠٠٠ ج

(c) ٢٥٧٨٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٧) خلال شهر يناير ٢٠٢٢ باع منتج صناعي مسجل إلي تاجر جملة

مسجل ماقيمته ٢٠٠٠٠٠٠ ج من السلعة (أ)، ٦٠٠٠٠٠٠ ج من السلعة (ب)، ١٠٠٠٠٠٠ ج من السلعة ج، فإذا علمت أن:

- السلعتان أ، ب خاضعتان للضريبة علي القيمة المضافة والسلعة ج معفاة.

- بلغت مردودات المبيعات من السلعة أ مبلغ ٣٤٢٠٠ ج شاملة ضريبة القيمة المضافة.

وبالتالي ضريبة القيمة المضافة المحصلة في شهر يناير عن طريق المنتج الصناعي تبلغ:

(a) ١٢٦٠٠٠ ج (b) ١١٢٠٠٠ ج

(c) ١٠٧٨٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق

(٨) بنفس البيانات الواردة في السؤال السابق رقم (٧) اذا علمت ان المشتريات بلغت ٢٤٠٠٠٠٠ ج تم استخدامها بالكامل في انتاج السلع أ، ب، ج بنسب ٢٥٪، ٥٠٪، ٢٥٪، وان مردودات المشتريات (المستخدمة في انتاج السلعة ب) بلغت ٤٥٦٠٠ ج شاملة ضريبة القيمة المضافة، فان ضريبة القيمة المضافة القابلة للخصم في شهر يناير ٢٠٢٢ تبلغ:

(a) ١٩٦٠٠ ج (b) ٢٨٠٠٠ ج

(c) ٣٠٨٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق

(٩) باع مسجل إلي مسجل آخر ماقيمته ٣٠٠٠٠٠٠ ج من السلعة س و ٢٠٠٠٠٠٠ ج من السلعة ص (السلعتان خاضعتان لضريبة القيمة المضافة)، فإذا علمت انه يوجد خطأ في حساب سعر البيع يترتب عليه زيادة في مبيعات السلعة س ١٠٠٠٠٠ ج ونقص في مبيعات السلعة ص ١٥٠٠٠ ج، وبالتالي فان رصيد ح/ا جاري مصلحة الضرائب المصرية يبلغ:

(a) ٧١٤٠٠٠ رصيد دائن (b) ٦٩٣٠٠٠ رصيد دائن

(c) ٧٠٧٠٠٠ رصيد دائن (d) لاشئ مما سبق

(١٠) بنفس البيانات الواردة في السؤال السابق رقم (٩)، رصيد ح/ا اجمالي المدينين يبلغ:

(a) ٥٧٥٧٠٠ ج (b) ٥٨١٤٠٠ ج

(c) ٥٦٤٣٠٠ ج

(d) لاشئ مما سبق.

السؤال الثالث (٣٠ درجة):

محمد عاطف وعمرو عاطف شريكان في شركة تضامن تعمل في المجال الصناعي وبالفحص الضريبي لقائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١ اتضح مايلي:

المطلوب تظليل الاختيار المناسب (A,B,C,D) أمام رقم السؤال في ورقة الإجابة

(١١) أرسلت الشركة إلي فرعها بقنا بضاعة قيمتها بسعر الفاتورة السورية ٣٠٠٠٠ ج (يزيد عن التكلفة ٢٠%) وقد ادرجت قيمة البضاعة ضمن المبيعات بالرغم من ان ربع البضاعة باقية لدي الفرع دون بيع، وبالتالي يخصم من وعاء الضريبة مبلغ:

(a) ٦٠٠ ج

(b) ١٥٠٠ ج

(c) ١٢٥٠ ج

(d) لاشئ مما سبق

(١٢) تضمنت قائمة الدخل ١٧٠٠٠ ج إيرادات محصلة هذا العام منها ٥٠٠٠ ج خصم مكتسب والباقي ديون معدومة محصلة ثلثها تم اعتماده من مصلحة الضرائب سنة إعدامها أما الباقي فلم يعتمد ، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ٩٠٠٠ ج

(b) يخصم ٨٠٠٠ ج

(c) يخصم ٤٠٠٠ ج

(d) لاشئ مما سبق.

(١٣) تضمنت قائمة الدخل مصروفات إكراميات وبوفيه بنسبة ١٠% من المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بمستندات وقدرها ٥٠٠٠٠٠ ج ، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يضاف ٥٠٠٠٠ ج

(b) يضاف ٣٥٠٠٠ ج

(c) يضاف ١٥٠٠٠ ج

(d) لاشئ مما سبق.

(١٤) تضمنت قائمة الدخل ١٧٠٠٠ ج عوائد دائنة من ودائع بالبنوك ، ٢٠٠٠٠ ج عوائد مدينة عن قرض طويل الأجل قيمته ٢٠٠٠٠٠ ج تم الحصول عليه في ١ / ٤ / ٢٠٢٢ بفائدة ١٠% سنويا ، وبالتالي قيمة العوائد المدينة التي يعدل بها وعاء الضريبة (قبل تطبيق المادة ٥٠) تبلغ:

(a) يضاف ١٨٠٠٠ ج (b) يضاف ١٢٠٠٠ ج

(c) يضاف ٨٠٠٠ ج (d) لا شئ مما سبق.

(١٥) تضمنت قائمة الدخل ٥٠٠٠ ج خسارة رأسمالية من بيع آلة قديمة

صافي قيمتها الدفترية والضريبية في ١/١/٢٠٢١ مبلغ ٣٥٠٠٠ ج،

وقامت الشركة بشراء آلة جديدة بدلا منها بمبلغ ١٥٠٠٠٠ ج

استخدمت في الانتاج ١/١٢/٢٠٢١ ولم تقم باحتساب أية اهلاكات

للآلات، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ٧٢٥٠٠ ج (b) يخصم ٦٧٥٠٠ ج

(c) يخصم ٣٨٧٥٠ ج (d) لا شئ مما سبق.

(١٦) تمتلك الشركة عقارا تزاوّل في نصفه النشاط والنصف الآخر

تؤجره للغير بايجار شهري ٢٠٠٠ ج ، فإذا علمت أنه ادرج بقائمة

الدخل ٢٢٠٠٠ ج ايراد عقار مؤجر للغير ، كما ادرج عوائد المباني

المسددة عن العقار بأكمله ٢٨٠٠ ج منها ٢٠٠ ج ملحقات في حين لم

يدرّج الإيجار التقديري، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ١٤٠٠٠ ج (b) يخصم ١٣٠٠٠ ج

(c) يخصم ١١٠٠٠ ج (d) لا شئ مما سبق.

(١٧) تضمنت قائمة الدخل ٥٥٠٠٠ ج مكافآت للعاملين ومبلغ ٣٠٠٠٠ ج

لحساب صندوق معاش العاملين والصندوق له لائحة خاصة وحساب

مستقل بالبنك، فإذا علمت أن الأجور السنوية للعاملين تبلغ ١٨٠٠٠٠ ج

، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يضاف ١٦٠٠٠ ج (b) يضاف ١٠٠٠٠ ج

(c) يضاف ٤٠٠٠ ج (d) لا شئ مما سبق.

(١٨) بلغت مسحوبات الشريك محمد من البضاعة المثبتة في الدفاتر

بسعر البيع مبلغ ٨٠٠٠ ج (معدل مجمل الربح ٢٥%) ، وبالتالي

يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ١٦٠٠ ج (b) يخصم ٦٤٠٠ ج

(c) يخصم ٨٠٠٠ ج (d) لا شئ مما سبق.

(١٩) ادرج بقائمة الدخل فائدة مسحوبات محمد بمبلغ ٩٥٠ ج، كما

ادرجت فائدة الحساب الجاري الدائن للشريك عمرو بمبلغ ٣٥٠ ج،

وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يضاف ٦٠٠ ج

(b) يخصم ٦٠٠ ج

(c) يضاف ١٣٠٠ ج

(d) يخصم ١٣٠٠ ج

(٢٠) أدرج بقائمة الدخل ٣٠٠٠ ج اجمالي المصروفات السنوية لسيارة تستخدم في كل من أغراض الشركة والأغراض الخاصة بالشريكين، كذلك ادرج الاهلاك السنوي للسيارة بمبلغ ١٥٠٠٠ ج، علما بان صافي قيمتها الدفترية والضريبة في ١/١ تبلغ ١٠٠٠٠٠ ج، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ٤٤٠٠ ج

(b) يخصم ٥٤٠٠ ج

(c) يضاف ٣٦٠٠ ج

(d) لا شئ مما سبق.

السؤال الرابع (٢٠ درجة):

المطلوب تظليل الاختيار المناسب (A,B,C,D) أمام رقم السؤال في ورقة الإجابة:

(٢١) في ٢٠٢٠/٧/١ تعاقد مقاول مع جامعة جنوب الوادي علي بناء مبني بقيمة ١٤٠ مليون ج علي أن ينتهي في ٢٠٢٢/١٢/٣١، فإذا علمت ان إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ١٢٥ مليون ج، وقد بلغت التكلفة الفعلية للتنفيذ حتى ٢٠٢١/١٢/٣١ مبلغ ٧٥ مليون ج ، وبالتالي فان اجمالي الربح الضريبي المقدر عن السنتين المنتهيتين في ٢٠٢١/١٢/٣١، ٢٠٢٠/١٢/٣١، يبلغ:

(a) ١٢,٥ مليون ج

(b) ٩ مليون ج

(c) ٧,٥ مليون ج

(d) لا شئ مما سبق

(٢٢) تضمنت قائمة الدخل في ٢٠٢١/١٢/٣١ لأحد البنوك مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج م خصص قروض، وكذلك تضمنت مبلغ ١٣٠٠٠٠٠ ج مصروف

ديون معدومة عن قروض ممنوحة لبعض العملاء ، علماً بأن رصيد مخصص القروض الذي يقابل هذه الديون في ٢٠٢١/١/١ يبلغ ١٥٠٠٠٠٠ ج، فإذا علمت أن صافي الربح المحاسبي للبنك عن السنة المذكورة يبلغ مليون جنيه، وبالتالي فان وعاء الضريبة علي الدخل يبلغ:

(b) ١٠٥٠٠٠٠ ج

(a) ١١٦٠٠٠٠ ج

(c) ١٠٣٠٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق
(٢٣) تضمنت قائمة دخل احدي شركات المساهمة المصرية في ١٢/٣١
٢٠٢١/ مبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج صافي ايرادات اوراق اجنبية بعد خصم
الضريبة الأجنبية وقدرها ٤٠ % ، وبالتالي:

(a) يضاف ٢٠٠٠٠ ج (b) يضاف ١١٢٥٠ ج
(c) يضاف ٨٧٥٠ ج (d) لاشئ مما سبق
(٢٤) تضمنت قائمة دخل شركة مساهمة مصرية في ١٢/٣١ / ٢٠٢١ مبلغ
١٨٠٠٠٠ ج توزيعات من صناديق الاستثمار في أ.م. ، وبالتالي فان
التوزيعات المعفاة من ضريبة الدخل عند تطبيق المادة (٥٠) تبلغ:

(a) ١٨٠٠٠٠ ج (b) ١٦٢٠٠٠ ج
(c) ١٨٠٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق
(٢٥) قامت شركة مساهمة خلال عام ٢٠٢١ بزيادة رأسمالها بمقدار
٥٠٠٠ سهم القيمة الاسمية للسهم الواحد تبلغ ١٠٠ ج وعلاوة اصدار
للسهم ١٠ ج ورسوم اصدار للسهم ٥ ج ، وقد بلغت المصروفات الفعالية
لاصدار الأسهم ١٣٠٠٠ ج ولم يتم ادراج اي منها في قائمة الدخل
، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

(a) يضاف ٦٢٠٠٠ ج (b) يضاف ٢٥٠٠٠ ج
(c) يضاف ١٢٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق
(٢٦) أدرج بقائمة الدخل مخصص هبوط أسعار بضائع بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠
ج ، كما ادرج مخزون بضاعة آخر المدة بسعر التكلفة بمبلغ ٢ مليون
ج ، فإذا علمت أن سعر السوق لهذه البضاعة يبلغ ١,٧ مليون ج
وان الشركة كانت تتبع في السنوات الماضية في تقييم المخزون
سياسة سعر السوق أو التكلفة أيهما اقل ، وبالتالي يعدل وعاء
الضريبة بمبلغ:

(a) يخصم ٢٠٠٠٠٠٠ ج (b) يخصم ١٠٠٠٠٠٠ ج
(c) يضاف ١٠٠٠٠٠٠ ج (d) لاشئ مما سبق.

(٢٧) بفحص حسابات شركة ما في ١٢ / ٣١ / ٢٠٢١ اتضح انه اعدم
خلال السنة مبلغ ٨٠٠٠ ج من الدين الذي كان على أحد العملاء الذي
تمت إجراءات إفلاسه خلال العام الحالي ، وقامت الشركة بخصم هذا

المبلغ من مخصص الديون المعدومة الذي كانت الشركة قد كونته لهذا الشأن في السنة السابقة بمبلغ ١٠٠٠٠ ج ، وقامت الشركة بإدراج الباقي من المخصص كإيراد في قائمة الدخل، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بمبلغ:

- (a) يخصم ١٠٠٠٠ ج
(b) يخصم ٨٠٠٠ ج
(c) يخصم ٢٠٠٠ ج
(d) لا شئ مما سبق.

(٢٨) بفحص حسابات شركة ما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٢١ اتضح انه يوجد تبرعات قدرها ٥٥٠٠٠ ج لجمعية الإسعاف المصرية المشهورة لم تدرج بالدفاتر، فإذا علمت أن صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات ٣٣٠٠٠٠ ج، وبالتالي فإن صافي الربح الضريبي بعد خصم التبرعات يبلغ:

- (a) ٣٥٠٠٠٠ ج
(b) ٣٠٠٠٠٠ ج
(c) ٢٧٥٠٠٠ ج
(d) لا شئ مما سبق.

(٢٩) بفحص حسابات شركة ما في ٣١ / ١٢ / ٢٠٢١ اتضح انه يوجد بضاعة مباعه تكلفتها ٦٠٠٠٠ ج قيدت خطأ ضمن المشتريات بسعر التكلفة (مجمل الربح ٢٠ %)، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بالمبلغ:

- (a) يضاف ١٣٢٠٠٠ ج
(b) يضاف ٧٢٠٠٠ ج
(c) يضاف ١٢٠٠٠ ج
(d) لا شئ مما سبق

(٣٠) تضمنت قائمة دخل احدي شركات المساهمة المصرية في ١٢/٣١ / ٢٠٢١ مبلغ ١٢٠٠٠٠ ج تكايف حملة اعلانية لمدة ثلاث سنوات تبدأ من ١/٤/٢٠٢١ ، وبالتالي يعدل وعاء الضريبة بالمبلغ:

- (a) يضاف ٩٠٠٠٠ ج
(b) يضاف ٨٠٠٠٠ ج
(c) يضاف ٣٠٠٠٠ ج
(d) لا شئ مما سبق

انتهت الأسئلة... ومع أطيب الأمنيات بالتوفيق