أصول المحاسبة الضريبية

"الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً للقانون 91 لسنة 2005م وتعديلاته "

الفرقة الثالثة

الفصل الدراسي الأول

إعـــداد

دكتـــــور

علي عمر أحمد جاد

كليـــــة التجـــــارة

جامعة جنوب الوادي

مقدمه:

تعتبر المحاســـبة الضـــريبية أحد فروع علم المحاســـبة حيث يتم من خلالها إعادة عرض المعلومات المالية الناتجة عن المحاســـبة المالية بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي وذلك بهدف تحديد وعاء الضريبة.

فلا شك أن السياسة الضريبية – باعتبارها أحد مكونات السياسة المالية – تعتبر أداه هامة من أدوات تحقيق أهداف خطط التنمية الاقتصـــادية والاجتماعية بالدولة، ونظراً للتغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية فقد حاولت الدولة إعادة صياغة السياسة الضريبية خصوصاً فيما يتعلق بالضرائب المباشرة على الدخل وذلك في أعوام ١٩٣٩، ١٩٤٩، ١٩٧٨ ، ١٩٨١، ١٩٩٣ ، وأخيراً في عام ٢٠٠٥ ، حيث صـــدر في ٢٠٠٥/٦/٩ قانون الضـــريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وقد هدف القانون الجديد إلى تحقيق التنمية وزيادة الاستثمار وزيادة دخول المواطنين وكذلك تحقيق العدالة الضريبية ، هذا ويعتبر القانون الجديد للضـــريبة على الدخل وتعديلاته واحداً من ســـلســـلة خطوات الجيل الثالث لمنظومة الإصلاح الاقتصادي في مصر .

ويهدف هذا الكتاب إلى تناول الأحكام العامة المتعلقة بالضـــريبة على دخل الأشـــخاص الطبيعيين التي أوردها القانون ٩١لســـنة٢٠٠٥وتعديلاته، أما المحاســبة عن الضــريبة على أرباح الأشــخاص الاعتبارية فســوف يتم تناولها في كتاب مستقل إن شاء الله.

وتحقيقاً لأهداف الدراسة فإنه تم تقسيم هذا الكتاب إلى الفصول الاتية:

الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية.

الفصل الثاني: المبادئ والقواعد الأساسية لفرض الضريبة ونطاق تطبيقها وأسعارها.

الفصل الثالث: الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

الفصل الرابع: الضريبة على النشاط التجاري أو الصناعي.

الفصل الخامس: الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

الفصل السادس: الضريبة على إيرادات الثروة العقارية.

د. علي عمر أحمد جاد

الفصل الأول

الإطار النظري للمحاسبة الضريبية

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

١/١ تعريف المحاسبة الضريبية.

٢/١ العلاقة بين الفحص الضريبي والمراجعة المالية.

٣/١ الضريبة والمفاهيم الأخرى المرتبطة بها.

٤/١ أهداف الضريبة.

٥/١ مفهوم الخضوع وعدم الخضوع للضريبة.

٦/١ مفهوم الإعفاء من الضريبة.

٧/١ وعاء الضريبة.

٨/١ سعر الضريبة.

٩/١ تحصيل الضريبة.

١٠/١ أنواع الضرائب.

١١/١ مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه وآثاره ووسائل الحد منه.

١٢/١ التهرب الضريبي.

١٣/١ مفاهيم ومبادئ المحاسبة الضريبية.

مقدمة :

تُعد المحاسبة بشكل عام علم اجتماعي يتكون من مجموعة من القواعد والمبادئ والفروض العلمية التي تستهدف إعداد المعلومات الخاصة بالوحدات المحاسبية وتوصيل هذه المعلومات إلى أصحاب المصالح لتساعدهم في اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تعظم من رفاهيتهم الاجتماعية.

وبالنظر الى التطور الحادث في شتى العلوم فإنه يمكن القول بأن التطور في علم المحاسبة قد أدى إلى نشأة عدد من الفروع المختلفة مثل المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الحكومية والمراجعة والمحاسبة الضريبية.

وعلى ذلك فإن المحاسبة الضريبية لا تعتبر علماً مستقلاً عن المحاسبة، بل هي فرع من فروعها يعمل على تطبيق قواعد وأصول المحاسبة ونحن بصدد تفسير التشريع الضريبي.

ويتناول هذا الفصل أهم المفاهيم العلمية الضريبية والتي تتعلق بالفرق بين الضريبة والرسم والإتاوة، ثم الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة، والضريبة النسبية والتصاعدية، والسعر الاسمي والسعر الحقيقي للضريبة.

1/1 : تعريف المحاسبة الضريبية :

لا تعتبر المحاسبة الضريبية علمًا مستقلاً عن المحاسبة، بل هي فرع من فروعها يعمل علي تطبيق قواعد وأصول المحاسبة، وبذلك يمكن القول بأن المحاسبة الضريبية هي " فرع من فروع المحاسبة تتضمن مجموعة من القواعد والمبادئ التي يتم استخدامها في إعادة عرض المعلومات التي توفرها المحاسبة المالية بما يتفق

وأحكام التشريع الضريبي وذلك بهدف تحديد الوعاء الخاضع للضريبة"، وبعبارة أخرى يمكن القول بأن المحاسبة الضريبية تعمل على توفير المعلومات التي تمكن المسئولين والمهتمين بالشئون الضريبية من القيام بالأعمال الاتية:

- إعداد الاقرارات الضريبية المختلفة التي تعكس الالتزام الضريبي لكل ممول، وتقديمها الى مصلحة الضرائب لتحديد الضريبة المستحقة على الممول وتحصيلها.
- إعداد التقارير والتحليلات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات التي لها اثار وابعاد ضريبية.
- المساعدة في التخطيط الضريبي والذي يقصد به تنظيم شئون الممول بحيث يمكن الاستفادة من المزايا والاثار الضريبية المحددة في القانون من اجل تعظيم عائده بعد الضريبة.

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

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

٣/١ العلاقة بين الفحص الضريبي والمراجعة المالية :

١/٣/١ الفحص الضريبي :

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

وتتلخص مهمة الفاحص الضريبي في الآتي :

١- التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي.

٢- التحقق من عدم إغفال أيه إيرادات يجب خضوعها للضريبة.

٣- التأكد من عدم خصم أية مصرفات لا يجيز التشريع الضريبي اعتبارها واجبة الخصم.

٤- تحديد وعاء الضريبة.

٢/٣/١ المراجعة المالية:

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

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

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

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

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

ولكن على الرغم من كل ذلك فان الفاحص الضريبي يجب أن يستفيد من تقرير مراقب الحسابات، فإذا اطمأن إلى أن عمل المراقب سليم يتعين عليه أن يقلل من فحصه بالنسبة للبنود التي قام المراقب بمراجعتها وأشار إليها في تقريره، وان يوجه عنايته إلي باقي النقط التي تتعلق بتطبيق أحكام التشريع الضريبي.

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

٣/١ الضريبة والمفاهيم الأخرى المرتبطة بها :

١/ ٣/١ مفهوم الضريبة :

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

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

ويتبين من هذا التعريف أن الضريبة تتميز بالخصائص التالية:

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

٢-إنها إجبارية: فالممول ملزم بأدائها بالكيفية وفي الموعد الذي يحدده التشريع الضريبي والقرارات المكملة له، ولا يمكنه أن يتنصل منها، أو يؤجل سدادها، أو أن يغير من طريقة السداد. كما أن الدولة يمكن أن تحصل على الضريبة التي تستحق لها بكافة الوسائل الجبرية كالحجز الإداري.

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

٤- أنها تدفع بدون مقابل: فالممول يدفع الضريبة دون أن يحصل مقابلها علي نفع خاص به، ولكنه يدفعها مساهمة منه في التكاليف والأعباء العامة للجماعة بصفته عضوًا في مجتمع معين تربطه به روابط سياسية واقتصادية واجتماعية. ولا يقصد بعدم وجود مقابل لدفع الضريبة، يتمثل في نفع مباشر يعود علي دافعها، أنه لا يستفيد بالمرة من جراء دفع الضريبة، فهو يستفيد بشكل غير مباشر بوصفه عضوًا في الجماعة السياسية التي ينتمي إليها والتي تمنحه خدمات عامة.

ومن ثم فإن فرض وتحديد مقدار الضريبة لا يتوقف على ما يعود علي الممول من نفع خاص، بل يتوقف علي مقدرته التكليفية، أي قدرته علي المساهمة في التكاليف والأعباء العامة، وهو ما يعرف بمبدأ القدرة على الدفع.

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

١/٣/٢ الفرق بين الضريبة والمفاهيم الأخرى لبعض الإيرادات :

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

أ – الفرق بين الضريبة والرسم:

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

ويتشابه الرسم مع الضريبة في النواحي التالية:

١- يدفع كل منهما في صورة مبلغ من النقود.

٢- يدفع كل منهما جبرًا إلى الدولة التي تستقل بتحديد النظام القانوني لكل منهما.

٣- يدفع كل منهما بصفة نهائية إلى الدولة التي تستعين بحصيلتهما في تغطية النفقات العامة.

ويختلف الرسم عن الضريبة في النواحي التالية:

١-أن الرسم يدفع مقابل حصول الفرد علي خدمة خاصة به لا يشاركه فيها غيره من الأفراد، بينما تدفع الضريبة ليس في مقابل خدمة معينة يختص بها دافع الضريبة بل تدفع مشاركة في الأعباء والتكاليف العامة بصفته عضواً في الجماعة.

٢-وجود اختلاف بين الرسم والضريبة من حيث أساس تقدير كل منهما، فالرسم يتم تقديره- كقاعدة عامة- بمراعاة تكاليف الخدمة التي يحصل عليها الفرد، في حين أن الضريبة يدفعها الفرد حسب مقدرته التكليفية.

٣- يختلف الرسم عن الضريبة من حيث الأداة اللازمة لفرض كل منهما، فالضريبة تفرض بقانون صادر من السلطة التشريعية، ينظم كافة الأحكام المتعلقة بالضريبة، (من حيث بيان الأشخاص المكلفين بأدائها وتحديد وعائها وسعرها وقواعد ربطها وتحصيلها.....) بينما الرسم يكفي أن يستند إلي قانون يقرر مبدأ فرضه، علي أن يترك تحديد سعره وشروط تحصيله للسلطة التنفيذية، وبذلك يجوز أن يصدر الرسم بلائحة او قرار إداري في حدود القانون.

ب – الفرق بين الضريبة والإتاوة:

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

وتتشابه الضريبة مع الإتاوة في أن كلا منهما فريضة مالية تجبي جبراً إلا أن الضريبة تختلف عن الإتاوة في النواحي التالية:

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

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

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

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

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

جـ – الفرق بين الضريبة والزكاة :

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

ومن التعريف السابق للزكاة يمكن تحديد خصائص الزكاة فيما يلي :

– أن الزكاة تعتبر نقل للملكية وليست هبة أو فضل من صاحب المال لمستحقيها.

– تتمثل الزكاة في جزء معلوم من الأموال يحدد وفقاً لقواعد معينة.

– أن وجوب الزكاة في المال يتطلب شروطاً معينة، إذ ليس كل مال تجب عليه الزكاة.

– تتحدد مصارف الزكاة في ثمانية مصارف كما حددها الله سبحانه وتعالي وهي: الفقراء، والمساكين، والعاملين عليها، والمؤلفة قلوبهم، وفي الرقاب، والغارمين، وفي سبيل الله وابن السبيل.

د. الفرق بين الضريبة والثمن:

يمكن تعريف الثمن بأنه المبلغ الذى يدفعه فرد إلى فرد آخر مقابل الحصول على سلعة أو خدمة على أن يتضمن هذا المبلغ (أو الثمن)هامش ربح، وفى حالة كون الشخص الذى يدفع إلية المبلغ مقابل الحصول على سلعة أو أداء خدمة هو الدولة (أو إحدى سلطاتها العامة) فإن المبلغ المدفوع إلى الدولة في هذه الحالة يسمى ثمناً عاماً .

وعلى ذلك فإن كل من الضريبة والثمن العام يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يدفعه الفرد إلى الدولة، ولكن يختلفان في انعدام الصبغة الإجبارية للثمن العام والجدير بالذكر أنه في حالة المغالاة في تحديد ذلك الثمن العام فإن المغالاة تعتبر ضريبة مقنعة.

وينبغي التنويه بأن الرسم يختلف عن الثمن العام في كون أن الأول يدفع مقابل خدمة غير تجارية بينما يدفع الثاني مقابل خدمة أو عمل تجارى.

هـ- الفرق بين الضريبة والغرامة :

يمكن تعريف الغرامة بأنها مبلغ نقدى يفرض على الفرد الذى يخالف القوانين والنظام العام للمجتمع .

وعلى هذا فإن كل من الضريبة والغرامة يتفقان في كونهما مبلغاً نقدياً يدفعه الفرد إلى الدولة، ولكن يختلفان في هدف كل منهما فالغرامة هدفها منع الأفراد من مخالفة القوانين والنظام العام للمجتمع أي هدفها عقابي، أما الضريبة فذات أهداف سياسية ومالية واقتصادية واجتماعية .

٤/١ – أهداف الضريبة :

يحقق فرض الضريبة مجموعة من الأهداف منها ما يلي :

١/٤/١ – أهداف سياسية :

تتمثل السياسة في استخدام السلطة لتحقيق أهداف معينة، والضريبة هي إحدى أدوات السلطة في تحقيق أهدافها، ومن المعروف أنه كلما وسعت الدولة من نطاق مهامها وأهدافها كلما ازداد إنفاقها العام، الأمر الذي يؤدي إلي زيادة حاجتها

إلي الضرائب لمواجهة هذا الإنفاق المتزايد، ومن ثمَ فإن الهدف السياسي للضريبة علي هذا النحو يتمثل في تمكين السلطة من القيام بمهامها وتحقيق أهدافها.

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

- وضع الاستراتيجية الأم لكافة شئون المجتمع ، وفي إطار هذه الإستراتيجية يتم رسم السياسات الضريبية والتخطيط لتنفيذها وبناء النظام الضريبي الذي يحقق أهدافها.

- فرض الضرائب بقوانين تقرها وتعتمدها السلطة التشريعية الذي ينتخبها الشعب وتمثله.

٣/٤/١ – أهداف مالية :

تعتبر الضريبة الأداة الرئيسية للدولة في الحصول علي الأموال اللازمة لتغطية نفقاتها العامة، ومن ثَم فإن حاجة الدولة إلي الضريبة تزداد كلما ازدادت نفقاتها العامة، وحتي تستطيع الضريبة تحقيق أهدافها المالية بنجاح فإنه لابد من توافر المقومات الفنية التالية :

- أن تفرض الضرائب علي الوقائع والمعاملات الأكثر شيوعاً حتي تكون حصيلتها أوفر.

- أن يكون عبء الضريبة مناسباً حتي لا يحدث أثراً عكسياً ، فلاشك أن زيادة عبء الضريبة عن حد معين يأتي بنتائج عكسية فيقلل من الحصيلة الكلية.

- المحافظة علي العين المفروض عليها الضريبة حتي لا ينضب ، والعمل باستمرار علي تنميته حتي تكون حصيلته أكبر وأوفر.

١/٤/٣ – أهداف اقتصادية :

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

- **تشجيع الاستثمار في قطاعات معينة من خلال إعانة المشروعات التي تعمل في هذه القطاعات وذلك يمنحها إعفاءات ضريبية حتي تتمكن من دعم نفسها أو عن طريق دفع معونات نقدية لها من موارد الدولة والتي هي في الأصل ضرائب محصلة.**
- **تستخدم الضريبة في الحد من التوسع الاقتصادي غير المرغوب فيه في قطاع أو قطاعات معينة وذلك من خلال فرض الضرائب الإضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية.**
- **تستخدم الضرائب كأداة لتحقيق النمو الاقتصادي في فترات الركود والانكماش وذلك من خلال الإعفاءات الضريبية لرفع مستوي المعيشة لذوي الدخول المنخفضة أو تخفيض الضريبة علي السلع الضرورية وزيادتها علي السلع الكمالية.**

٢/٤/٣ – أهداف اجتماعية :

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

- إعادة توزيع الدخل بالشكل الذي لا يسمح بتمركز الثروة في يد فئة أو طبقة محددة في المجتمع ، ولا شك أن إعادة توزيع الدخل يترتب عليه عدم انخفاض دخول الطبقات الدنيا في المجتمع عن الحد الأدني لتوفير معيشة كريمة لأفراد هذه الطبقات وإلا أدي إلي آثار اقتصادية واجتماعية سيئة في المجتمع.

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

٥/١ : مفهوم الخضوع وعدم الخضوع للضريبة:

١/٥/١ : مفهوم الخضوع للضريبة:

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

٢/٥/١: مفهوم عدم الخضوع للضريبة:

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

٦/١ : مفهوم الإعفاء من الضريبة:

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

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

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

١/٦/١: الإعفاءات لأغراض اجتماعية:

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

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

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

٣/٦/١ : الإعفاءات لأغراض اقتصادية:

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

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

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

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

٣/٦/١ : الإعفاء لأغراض سياسية:

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

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

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

٧/١ : وعاء الضريبة:

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

٨/١ : سعر الضريبة

بعد تحديد وعاء الضريبة يلزم تحديد سعر الضريبة، أي تحديد النسبة التي تؤخذ كضريبة من الإيراد أو الدخل الخاضع لها، أي نسبة الضريبة إلى المادة الخاضعة لها، ومعنى ذلك أن سعر الضريبة هو مبلغ الضريبة في علاقته بوعاء الضريبة.

وبذلك فإن حساب قيمة الضريبة المستحقة للخزانة العامة يتطلب تطبيق السعر على الوعاء الذى سبق تحديده وتقدير عناصره، وذلك بعد استبعاد ما يقرره القانون من إعفاءات واجبة الخصم.

١/٨/١: السعر النسبي:

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

٢/٨/١: السعر التصاعدي:

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

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

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

ب- أنه يستخدم كأداة لإعادة توزيع الثروة والدخل.

ج- إنه يعتبر أداة من أدوات التوجيه الاقتصادي.

ويطبق السعر التصاعدي أساساً في الضرائب المباشرة على رأس المال أو الدخل، كما يطبق بالنسبة للضرائب غير المباشرة عن طريق تصنيف السلع

الاستهلاكية المختلفة إلى فئات، بحسب درجة أهميتها، مع فرض معدل مختلف بالنسبة لكل فئة، بحيث نحصل في النهاية على معدلات تصاعدية.

٣/٨/١ : ربط الضريبة:

يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يجب على الممول دفعه، أي تحديد دين الضريبة، فبعد حصر وعاء الضريبة الموجود لدى الممول، وإجراء الخصومات والإعفاءات التي يسمح بها المشرع، يتم تطبيق سعر الضريبة على المبلغ المتبقي، وتحديد مقدار الضريبة المستحق على الممول.

ولكى يتم ربط الضريبة يتعين التحقق من توافر الشروط التالية:

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

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

ويترك المشرع للإدارة الضريبية مهمة ربط الضريبة. وقد يرى المشرع ضرورة التعاون بين الممول والإدارة الضريبية في القيام بهذه المهمة، فيضع التزاماً على عاتق الممول بتقديم إقرار يحدد فيه وعاء الضريبة، وتقوم الإدارة الضريبية المختصة بفحصه ومراجعته والتحقق من صحة البيانات الواردة فيه، ثم تقوم بتحديد

مبلغ الضريبة الواجب دفعه، ويكون للممول حق الطعن في قرار الإدارة الضريبية بربط الضريبة.

وتتلخص إجراءات ربط الضريبة في الآتي:

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

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

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

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

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

هذا وتربط الضريبة أصلاً على الأرباح أو الإيرادات الحقيقية من واقع إقرار الممول إذا قبلته الإدارة الضريبية، وإذا لم يقدم الممول الإقرار تربط الضريبة بطريقة

التقدير، وإذا تبين للإدارة عدم صحة إقرار الممول يجوز لها أن تجرى ربطاً إضافياً، وإذا ما شاب الربط عيوب قانونية، أو أخطاء مادية يجوز للإدارة تصحيح هذا الربط.

٩/١ : تحصيل الضريبة:

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

وتحصل الضريبة بطرق مختلفة يمكن تبويبها فيما يلى:

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

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

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

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

وتمتاز هذه الطريقة بالعديد من المزايا التي أهمها: العمل على حصر المجتمع الضريبي، وكذلك حصر معاملات الممولين، فضلاً عما يؤدى إليه من التخفيف عن كاهل الممولين في سداد الضريبة المستحقة عليهم، باستقطاع مبالغ زهيدة تحت حساب الضريبة عند تعاملهم مع الجهات الملزمة بالتطبيق.

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

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

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

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

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

هـ- تقرير جزاءات مالية وجنائية شديدة في حالة التهرب من دفع الضريبة المستحقة.

و- يعتبر أسلوب الحجز عند المنبع ضمانة هامة من ضمانات تحصيل الضريبة، فهو يتميز بسهولة وسرعة التحصيل واستحالة التهرب منه، حيث يتم تحصيل الضريبة قبل حصول الممول نفسه على المادة الخاضعة للضريبة.

١٠/١ : أنواع الضرائب:

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

١/١٠/١ : الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة:

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

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

- الضرائب المباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشخص نفسه، أما الضرائب غير المباشرة فيمكن لدافعها أن يلقي عبئها علي شخص آخر، وإن كان هذا المعيار لا يكفي للتمييز بينهما، فمثلاً ضرائب الإنتاج التي يُحملها المنتج علي المستهلك بزيادة أسعار المنتجات تعتبر ضرائب غير مباشرة بطبيعتها، ولكن قد يتحملها المنتج من خلال زيادة أسعار البيع من أجل تحقيق هدف

الاحتفاظ بالعملاء، وقد يقوم في بعض الأحيان باقتسامها مع المستهلك وهنا يصعب تصنيف الضريبة، وأيضاً فإن الضريبة العقارية تعتبر ضريبة مباشرة ورغماً عن ذلك قد يقوم مالك العقار بنقل عبئها إلي المستأجر من خلال زيادة الإيجار.

- في الضريبة المباشرة يكون دافع الضريبة وجهاً لوجه أمام الخزانة، أما الضرائب غير المباشرة فيكون هناك شخص وسيط بين متحمل الضريبة الفعلي وبين الخزانة حيث ينتقل إليه عبء هذه الضريبة.

- الضريبة المباشرة تفرض علي عناصر تتصف بالثبات مثل الضريبة المفروضة علي مزاولة المهنة ، أما الضرائب غير المباشرة فتفرض علي عناصر لا تتصف بالثبات والاستقرار وتفرض علي أحداث عرضية كالاستهلاك.

٣/١٠/١ : الضرائب الشخصية والضرائب العينية :

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

- الضرائب الشخصية:

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

وتتميز الضرائب الشخصية بما يلي :

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

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

- الضرائب العينية :

يقصد بالضرائب العينية تلك الضرائب التي تهتم بالأموال الخاضعة للضريبة فقط دون النظر بالظروف الخاصة بالممول أو مدي قدرته علي تحمل العبء الضريبي كما أنها تتعامل مع جميع الممولين بنفس المعاملة دون تمييز ،وكمثال لذلك ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة حيث تسري مثلاً علي فوائد السندات بدون الأخذ في الاعتبار الظروف الشخصية للممول (مالك السند)، أو مقدرته التكاليفية.

وتتميز الضرائب العينية بما يلي :

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

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

أما عيوب الضريبة العينية فتتمثل في :

- عند رفع سعر الضريبة يكون عبئها علي صغار الممولين أكبر من عبئها علي القادرين والأغنياء.
- أنها لا تسمح بخصم أي نفقات أو تكاليف تكبدها الممول في حصوله علي الإيراد الخاضع للضريبة.

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

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

- الضرائب علي الدخل :

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

- الضرائب علي الثروة :

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

١/ ١٠/٣ : الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية :

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

- الضرائب النسبية:

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

- الضرائب التصاعدية:

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

١/ ١٠/٤ : الضرائب النوعية والضرائب الموحدة :

تنقسم الضرائب من حيث نطاق شمولها إلي ضرائب نوعية وضرائب موحدة، وذلك كالتالي :

- الضرائب النوعية :

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

- الضرائب الموحدة :

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

١١/١ : مفهوم الازدواج الضريبي وأنواعه وآثاره ووسائل الحد منه :

١/١١/١ : مفهوم الازدواج الضريبي :

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

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

- وحدة الشخص المكلف بالضريبة: بمعنى ان يكون الشخص المكلف بدفع الضرائب واحدا، أي أن الشخص ذاته هو الذى يخضع للازدواج الضريبي.
- وحدة الضرائب المفروضة: بمعنى أن تكون الضرائب المفروضة على نفس الشخص واحدة أو ذات طبيعة واحدة، أى أن المكلف يدفع ذات الضريبة أو ضريبة من نفس النوع أو الطبيعة، أكثر من مرة عن نفس المال ونفس المدة.
- وحدة المادة الخاضعة للضريبة: بمعنى أن يقوم نفس الشخص بدفع الضريبة ذاتها (أو ضريبة مشابهة) على نفس الرعاء او المحل في نفس المدة الزمنية.
- وحدة المدة المفروض عنها الضريبة: بمعنى اشتراط وحدة المدة أو الفترة الزمنية التي تفرض عنها الضريبة أكثر من مرة.

١١/١ /٢: أنواع الازدواج الضريبي :

ويمكن تقسيم الازدواج الضريبي إلى ازدواج داخلي وازدواج خارجي.

- الازدواج الضريبي الداخلي:

يقصد بالازدواج الضريبي الداخلي، الازدواج الذى تتحقق شروطه داخل حدود الدولة الواحدة. وبمعنى آخر أن الازدواج الضريبي الداخلي يتحقق إذا قامت أكثر من سلطة مالية تابعة لدولة واحدة بفرض الضريبة على نفس الشخص، وبالنسبة لنفس الوعاء و أو المادة الخاضعة للضريبة، عن نفس المدة الزمنية او الواقعة المنشئة للضريبة.

- الازدواج الضريبي الخارجي أو الدولي :

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

٣/١١/١: آثار الازدواج الضريبي:

تترتب على الازدواج الضريبي، سواء الداخلي أم الدولي آثارًا سيئة، فالازدواج الداخلي يتنافى مع العدالة الضريبية، لأنه يؤدى إلى الإخلال بتوزيع العبء الضريبي

توزيعًا عادلاً بين الممولين، وبالتالي يقوم بعض الممولين بدفع الضريبة أكثر من مرة عن نفس المال، مما يؤدى إلى التهرب من دفع الضريبة.

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

٤/١١/١: وسائل الحد من الازدواج الضريبي:

يمكن تلافى الازدواج بإتباع الوسائل التالية:

أ- بالنسبة للازدواج الداخلي:

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

ب- بالنسبة للازدواج الدولي:

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

١٢/١ : التهرب الضريبي:

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

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

ويري علماء المالية العامة أن التهرب ينقسم إلى نوعين، هما:

(أ) التهرب غير المشروع (أو الغش المالي) – وهو محاولة الممول عدم دفع الضريبة بإخفاء بعض العناصر كلياً أو جزئياً واستعمال طرق احتيالية أو غش لعدم دفع الضريبة في أي مرحلة من مراحلها سواء عند الربط أو في مرحلة التحصيل.

(ب) التهرب المشروع وهو ما يطلق عليه البعض لفظ "تفادي الضريبة" ، والذي يمكن أن يأخذ صورتان: التفادي السلبي بالامتناع عن القيام بالأعمال أو التصرفات التي تستوجب استحقاق الضريبة ودفعها كحالة امتناع الشخص عن التدخين مثلاً عند فرض ضريبة على التبغ أو السجائر. أوقد يكون في صورة التفادي الإيجابي باستعمال جميع الرخص الموجودة بالقانون للوصول بوعاء الضريبة إلى أدني حد ممكن واستغلال كل ثغرة في التشريع كذلك، وهذا يؤدي إلى تفادي الضريبة كلياً أو جزئياً بحسب الأحوال.

١٣/١ : مفاهيم ومبادئ المحاسبة الضريبية:

- الواقعة المنشئة للضريبة:

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

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

- الإقرار الضريبي:

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

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

- الإيراد، الدخل، الربح ، التكاليف، والمصروفات :

*** الإيرادات:**

يقصد بالإيرادات قيمة ما يدفعه العملاء ، مقابل السلع التي تقدمها لهم المنشأة أو الشركة، او الخدمات التي تؤديها لهم خلال الفترة الضريبية، كما تشمل أيضاً الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول الرأسمالية وكذلك الإيرادات العرضية أو غير العادية.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي "FASB" الإيرادات بأنها التدفقات الداخلة إلى الوحدة، أو اى زيادة في أصولها أو تسديد لخصومها "أو كليهما معاً" التي تنشأ عن إنتاج وبيع السلع وتأدية الخدمات للغير، أو أي أنشطة أخرى، مما يشكل الأعمال الرئيسية المعتادة المستمرة".

وتتكون الإيرادات طبقاً للمحاسبة الضريبية من العناصر التالية:

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

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

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

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

*** <u>الدخل:</u>**

هناك نظريتان لتعريف الدخل هما:

أ- <u>نظرية المصدر:</u>

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

ب- نظرية زيادة القيمة الإيجابية:

طبقاً لهذه النظرية يتحدد الدخل بمقدار الزيادة التي تطرأ على الجانب الإيجابى لذمة الشخص من فترة زمنية إلى أخرى، أيا كان مصدر هذه الزيادة، سواء اتصفت بالدورية والانتظام أم لا، ومن ثم لا يقتصر الدخل على الإيراد الذى يأتى من استغلال رأس المال أو من العمل أو من كليهما معاً بصفة دورية ومنتظمة، ولكن يمتد ليشمل كل ما يحصل عليه الشخص خلال فترة زمنية معينة حتى ولو كان ذلك بصفة عارضة. وذلك مثل الأرباح المتحققة من بيع الأسهم. والناتجة عن عملية عارضة من شراء وبيع عقار أو منقول والزيادة في قيمة الأصول الثابتة....إلخ.

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

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

*** الربح الضريبي :**

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

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

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

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

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

*** التكاليف والمصروفات :**

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

وتنقسم التكاليف إلى:

- **تكاليف مباشرة:** وهى المرتبطة مباشرة بالإنتاج، مثل المستلزمات السلعية والأجور.
- **تكاليف غير مباشرة:** وهى المرتبطة بطريقة غير مباشرة بالإنتاج، مثل القوى المحركة، وأجور الملاحظين وعمال الصيانة والإيجار...إلخ.
- تكاليف ضمنية: مثل الإيجار الضمني للمباني والإنشاءات التي تمتلكها المنشأة أو الشركة، وتستخدمها لخدمة أغراضها، والفائدة الضمنية لرأس المال المملوك.

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

مبدأ الربح أو الإيراد:

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

والإيرادات التي تتحقق بواقعة البيع هى الإيرادات العادية التي تتمثل في قيمة ما يسدده العملاء في مقابل السلع التي تقدمها المنشاة أو الخدمات التي تؤديها لهم، وتتميز هذه الإيرادات بأنها تتعلق بالفترة المالية المعمول عنها الحساب، كما أنها بطبيعتها دورية ومتكررة من فترة لأخرى هذا فضلاً عن الأرباح الرأسمالية التي تنتج عن بيع الأصول الثابتة بأكبر من قيمتها الدفترية.

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

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

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

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

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

أسئلة الفصل الاول

– ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة أو علامة (X) أمام العبارة الخاطئة (في شكل جدول فقط وبدون تعليق) :

١- تعتبر المحاسبة الضريبية علماً مستقلاً عن المحاسبة.

٢- تعتمد المحاسبة الضريبية علي الجانب العلمي النظري والذي يتمثل في القواعد والمبادئ التي يمكن أن يقام عليها بنيان ضريبي سليم ، والجانب الفني التطبيقي.

٣- يعتبر الفحص الضريبي فحصاً لغرض خاص.

٤- تقتصر مهمة الفاحص الضريبي علي التأكد من تطبيق أحكام التشريع الضريبي فقط.

٥- لا يوجد اختلاف بين المراجعة المالية والفحص الضريبي.

٦- يختلف الرسم والضريبة من حيث أساس تقدير كلٍ منهما.

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

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

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

١٠- يقصد بربط الضريبة تحديد المبلغ الذى يجب على الممول دفعه.

١١- يقتصر تحصيل الضريبة من الممول علي التحصيل المباشر فقط منه.

١٢- الضرائب المباشرة يتحمل عبئها ويقوم بدفعها الشخص نفسه ، أما الضرائب غير المباشرة فيمكن لدافعها أن يلقي عبئها علي شخص آخر.

١٣- تختص ضريبة الدخل بتلك الضريبة المفروضة علي المرتبات وما في حكمها فقط.

١٤- الضريبة النسبية هي التي تفرض بسعر موحد علي المادة الخاضعة للضريبة مهما كانت قيمة تلك المادة صغيرة أو كبيرة.

١٥- الضريبة النوعية هي التي تفرض علي كل نوع معين ، من أنواع المادة الخاضعة للضريبة سواءً كانت هذه المادة ثروة أو إيراد أو معاملات.

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

الفصل الثاني

المبادئ والقواعد الأساسية لفرض الضريبة ونطاق تطبيقها وأسعارها والتشريع الضريبي المصري.

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

٢/ ١ المبادئ الأساسية لفرض الضريبة.

٢/٢ القواعد الأساسية لفرض الضريبة.

٢/٣ نطاق سريان الضريبة.

٢/ ٤ النظام الضريبي في التشريع المصري.

٢ /٥ أسعار الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

مقدمة :

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

٢/١: المبادئ الأساسية لفرض الضريبة :

يرتكز إنشاء الضريبة وفرضها على عدد من المبادئ الأساسية التالية :

١/١/٢ مبدأ الولاية السياسية :

يرتكز إنشاء الضريبة من الناحية السياسية إلى مبدأ الولاية، فالحاكم أو صاحب السلطة السياسية له حق فرض الضرائب تحقيقاً للصالح العام، وقديماً كانت السلطة السياسية مركزة في يد الحاكم وحدة ومن ثم كان إنشاء الضرائب من حق الحاكم وحدة، وفى العصر الحديث أصبحت السلطة السياسية في يد الشعب الذى يسوس نفسه بنفسه تحقيقاً لمصالحة، وتمارس هذه السلطة ممثلي الشعب ومن هنا أضحى فرض الضرائب في العصر الحديث من حق الشعب وحدة عن طريق ممثليه. واستناداً إلى ذلك نصت كل الدساتير الحديثة – ومن بينها الدستور المصري – على أن الضرائب وتعديلها والإعفاء منها لا يكون إلا بموافقة الهيئة التي تمثل الشعب .

٢/١/٢ مبدأ السيادة القانونية :

يرتكز إنشاء الضريبة من الناحية القانونية إلى مبدأ أساسي من مبادئ القانون العام وهو مبدأ السيادة القانونية، ففرض الضريبة يعتبر خاصية من خصائص السيادة، ومن ثم يتطلب فرض الضريبة تشريعاً من صاحب السيادة أو

السلطان يتوفر فيه ما يتوفر في أي تشريع من أركان أبرزها ركن الإلزام والإكراه، ومن هنا يعد القانون الضريبي تشريعاً سيادياً وتعد الضرائب نفسها من الموارد السيادية للدولة .

وقديماً كانت السلطة السيادية بما فيها السيادة القانونية مركزة في يد الحاكم وحدة، ومن ثم كان هو الذى يتولى إصدار التشريعات الضريبية، وفى العصور الحديثة أصبحت السلطة القانونية في يد الشعب، ومن ثم يتولى إصدار التشريعات الضريبية الشعب نفسه عن طريق ممثلي ويمثلها في مصر الآن مجلس الشعب.

ويتفرغ من مبدأ السيادة القانونية للتشريع الضريبي مبدأين فرعيين هما:

أ - مبدأ عمومية الضريبة بالقانون :

فالتشريع الضريبي ينبغي أن يخضع له كل أبناء المجتمع بدون استثناء فالجميع أمام القانون سواء، وبمعنى أخر أن يشارك الجميع في تحمل أعباء النفقات العامة للدولة.

ب - مبدأ شرعية الضريبة بالقانون :

فالشريعة في الخضوع للضريبة تستند إلى التشريع الضريبي، ومن ثم ينبغي أن يكون القانون هو المصدر الوحيد للخضوع للضريبة وينبغي التنويه بأن شرعية الضريبة في العصر الحديث أصبحت لا تستند إلى التشريع الضريبي وحدة، بل امتدت هذه الشرعية لتشمل اللوائح والقرارات التفسيرية التي تصدرها السلطة التنفيذية من أجل تنظيم قواعد القياس للخضوع للضريبة، كما منحت السلطة التنفيذية – في بعض البلاد – حق إصدار القرارات التي تضيف مهنا لرعايا ضريبة

معينة أو تنقل طائفة من الممولين من نطاق ضريبة إلى نطاق ضريبة أخرى، وهكذا أضحى مبدأ السيادة القانونية لا يرتكز على شرعية القانون الضريبي وحده، بل اتسع ليشمل شرعية اللوائح التنفيذية والقرارات التنظيمية وهو ما أخذت به مصر في دستورها الحالي.

٣/١/٢ مبدأ العدالة الاجتماعية :

يرتكز إنشاء الضريبة إلى مبدأ أساسي وهو تحقيق العدالة والتكافل والتضامن بين أفراد المجتمع، وهو ما دعت إلية الرسالات السماوية جميعها وبالأخص الشريعة الإسلامية حيث قال الله سبحانه وتعالى : "وَأَنفِقُوا مِمَّا جَعَلَكُم مُّسْتَخْلَفِينَ فِيهِ" فالإنسان هو خليفة الله في الأرض، يعمل من أجل تحقيق الخير لنفسه و لأسرته وللمجتمع الإنساني كله. ومن هنا فإنه يجوز للدولة بالحق والعدل أن تطالب كل شخص قادر بالمساهمة بنصيب في الأعباء المالية العامة، و إذا كان حجم الأموال التي يتم جبايتها غير كاف بالوفاء باحتياجات الشعب ولإقامة مجتمع الرفاهية كان على السلطة المختصة أن تفرض ضرائب جديدة على أساس السياسات التي يوافق عليها الشعب.

ولاشك أن العدالة مفهوم نسبى يختلف باختلاف المواقف والزمان والمكان، إلا أنه لتحقيق هذه العدالة لابد من توافر ثلاثة مبادئ فرعية هي:

أ – مبدأ الحماية :

تعتبر الضريبة بمثابة مقابل الحماية التي تقدمها الدولة للفرد، وهذه الحماية تتطلب نفقات وتكاليف يجب أن يساهم في تغطيتها جميع من يتمتعون بتلك الحماية، وتتحقق العدالة في هذا الصدد عندما يتم توزيع تكاليف الحماية على

المتمتعين بها بشكل يحقق العدالة و لا يتأتى ذلك إلا بتوزيع هذه التكاليف على أساس تكلفة أو قيمة الخدمة التي يحصل عليها الفرد.

بـ – مبدأ القدرة على الدفع :

وهذا يعنى أن مساهمة الفرد في تغطية النفقات العامة تحدد على أساس مقدرته المالية على الدفع وبذلك يتم توزيع العبء الضريبي على أفراد المجتمع بالشكل الذى يحقق العدالة والرفاهية الاجتماعية.

جـ – مبدأ المساواة :

بمعنى أن يكون جميع أفراد المجتمع خاضعين للضريبة طالما توافرت في كل منهم الشروط التي حددها القانون و أن كان ذلك لا يمنع من إمكانية التمييز بين فئات الممولين مادام هذا التمييز يمكن ردة إلى أسباب مقبولة تتصل بالعدالة. وكلما كان عبء الضريبة مرتبطاً بقدرة الممول على الدفع كلما كان في ذلك تسهيلاً لتحقيق المساواة بين الممولين، وبمعنى أخر فإن هذا المبدأ يعنى المساواة في المعاملة الضريبية بين الأشخاص المتساويين و عدم المساواة في هذه المعاملة للأشخاص الذين تختلف ظروفهم.

٤/١/٣ مبدأ الولاية الاقتصادية :

يرى البعض أن العلاقة الاقتصادية بين الفرد والدولة هي المبرر لفرض الضريبة التي تقوم الدولة بتحصيلها من الأفراد، ومن أهم النظريات الاقتصادية في ذلك الشأن نظرية الاقتصاديين الطبيعيين ونظرية الاقتصاديين التقليديين وفيما يلى نبذة مختصرة عن مبررات كل نظرية :

أ – نظرية الاقتصاديين الطبيعيين (الفيزوقراط) :

يرى هؤلاء الاقتصاديين أن الأرض هي المصدر الوحيد الذى يحقق أرباحاً ويؤدى إلى الزيادة الحقيقية في الثروة ، ولذا فإن الدخل الوحيد الواجب إخضاعه للضريبة – من وجهة نظرهم – هو الدخل الذى مصدرة الأرض كأحد عوامل الإنتاج، ومن ثم فإن الضريبة يجب أن تفرض فقط على مالكي الأرض.

ب – نظرية الاقتصاديين التقليديين (الكلاسيك):

يرى هؤلاء الاقتصاديين أن الضريبة هي ثمن الحماية التي تقدمها الدولة للأفراد وقال بعضهم بأن الضريبة هي مقابل ما يحصل علية الفرد من منفعة من تلك المنافع التي تقدمها الدولة.

وأخيراً فإنه لتقويم مبدأ الولاية الاقتصادية كأساس لفرض وإنشاء الضريبة يمكن القول بأن النظريات الاقتصادية لا تكفى بمفردها لتبرير فرض الضريبة بل هناك عوامل أخرى يجب أخذها في الحسبان مثل العوامل السياسية والقانونية والاجتماعية والأخلاقية، أيضاً فإن المبررات التي قدمتها النظريات الاقتصادية لفرض الضريبة بعيدة عن الواقع مما يؤدى إلى الفشل في وضع مبادئ ضريبية تصلح بمفردها للتطبيق العملي.

٣/٢ : القواعد الأساسية لفرض الضريبة :

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

١/٣/٢ : العدالة :

تتطلب العدالة أن يتم فرض الضريبة علي جميع الدخول بدون استثناء فجميع أفراد المجتمع سواسية أمام الضريبة، وتقضي هذه القاعدة أيضاً أن تكون مساهمة هؤلاء الأفراد في النفقات العامة كل حسب مقدرته وتقاس هذه المقدرة بمقدار الدخل الذي يحصل عليه كلٍ منهم.

٢/٣/٢ : قاعدة الوضوح :

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

٣/٣/٢ : قاعدة استقلال السنوات الضريبية :

جميع الضرائب بالنسبة للخزانة العامة تعتبر سنوية، أما بالنسبة للممول فبعض الضرائب سنوية والبعض الآخر غير سنوية، وتقضي قاعد استقلال السنوات

الضريبية أن كل سنة مالية تعتبر وحدة منفصلة ومستقلة عن السنة اللاحقة لها أو السابقة عليها، وهذه القاعدة تساعد في إجراءات فحص وربط وتحصيل الضريبة.

٤/٣/٣ : قاعدة الملاءمة :

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

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

٥/٣/٣ : قاعدة الاقتصاد :

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

أيضاً فإن الإدارة التنفيذية لديها مراحل متعددة تتمثل في حصر الممولين، وتلقي الإقرارات، وفحص الإقرارات، وربط الضريبة، وتحصيل الضريبة، وأحياناً توجد مراحل أخري مثل الحجز والتقاضي والطعن ،،،،،إلخ، ولاشك أن لكل مرحلة تكاليفها

ولذا فإنه من المناسب العمل علي تخفيض تكلفة كل مرحلة من هذه المراحل والعمل علي اختصار كل هذه الإجراءات.

٦/٢/٢ : قاعدة الاستقرار :

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

٧/٢/٢ : قاعدة اليقين :

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

٣/٢ : نطاق سريان الضريبة:

لكل ضريبة مدي تطبق داخله ولا تستطيع أن تتجاوز حدوده وتمد سلطاتها خارجه، ويتضمن التشريع الضريبي بعض الأحكام التي تحدد نطاق الضريبة، ويحدد هذا النطاق بعدة أبعاد تتعلق بالمكان الذي تمارس سلطانها عليه، والأشخاص الذين يخضعون لها، والمادة (الأموال) التي تفرض عليها، والزمان الذي تسري فيه.

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

ويمكن توضيح ذلك فيما يلي :

١/٣/٢ : النطاق المكاني للضريبة:

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

ومن الأمثلة علي ذلك:

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

ومن ذلك نجد أن المشرع الضريبي قد يتجاوز عن تطبيق النطاق المكاني للضريبة في حالات خاصة معينة، وذلك بهدف تحقيق أغراض أخري أكثر أهمية ومن أمثلة ذلك: المناطق الحرة التي لا تفرض عليها الضريبة، والاتفاقيات والمعاهدات الدولية التي تسمح بمرور السلع كلها أو بعضها من دولة أخري دون أن تسري عليها الضرائب الجمركية، أو إعفاء بعض الأراضي (كالأراضي البور) أو إعفاء بعض العقارات، أو إعفاء نوع معين من الربح من الخضوع للضريبة..... إلخ.

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

تنص المادة رقم ٦ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن "تفرض ضريبة سنوية على مجموع دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين"

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

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

محدودة من الزمن حتى يكون الشخص مقيما فيه فقد لا يتواجد الشخص في مكان الإقامة طوال السنة ومع ذلك يعد مقيما في ذلك المكان فعلي سبيل المثال يمكن أن يؤدي احتفاظ الممول في مصر بمحل للسكنى لاستعماله إلى اعتباره مقيما في أية سنة ضريبية يزور فيها مصر أيا كانت مدة إقامته وإن كانت هذه القاعدة لا تطبق عليه إذا كان يعمل كل وقته في تجارة أو مهنة أو حرفة خارج مصر أو إذا كان يعمل في وظيفة يؤديها خارج البلاد.

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

٣- المصري الذي يؤدى وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية:

يعتبر المشرع موظفي الدولة سواء أكانوا تابعين للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج وتصرف دخولهم من خزانة الدولة في حكم المقيمين إقامة معتادة في مصر حتى ولو كانوا من الناحية الفعلية مقيمين في الخارج خلال السنة الضريبية وعلى ذلك يخضع للضريبة المرتبات التي تدفعها الحكومة من خزانتها إلى رجال السلكين السياسي والقنصلي المصريين المقيمين في الخارج والمبعوثين وغيرهم ويخضع للضريبة كذلك المرتبات التي تدفعها الحكومة من خزائنها للموظفين الأجانب المقيمين في الخارج والذين يعملون بمكتب التفتيش الهندسي في الخارج باعتبارهم من موظفي الدولة، ويعتبر هذا الحكم تقنينا لقضاء محكمة النقض الذي يقرر خضوع ما يحصل عليه صاحب الشأن من كسب نتيجة عمله بالحكومة سواء في مصر أو في خارجها للضريبة على المرتبات إلا ما استثني

بنص خاص كما يعد هذا الحكم ترديدا لنص المادة ٩ (بند ١) من القانون بشأن سريان الضريبة على المرتبات.

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

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

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

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

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

(د) أن الإعفاء قاصر أيضا على ما يتقاضاه الممثل من مرتبات وما في حكمها مقابل عمله السياسي أو القنصلي دون غيرها من الإيرادات الأخرى

وبناء على ما تقدم يخرج من نطاق الإعفاء من لا ينتمي بحكم وظيفته وطبيعة عمله إلى طائفة الممثلين السياسيين والقنصلين وأعضاء المنظمات الدولية فيخرج الموظفون المصريون الذين يعملون بالبعثات السياسية والقنصلية الأجنبية وكذا الموظفون الأجانب الذين يعملون بهذه البعثات ولا يباشرون مهام سياسية وقنصلية كما لا يشمل الإعفاء أسرة الممثل وحاشيته كالزوجة والأولاد والخدم الخصوصيين أما فيما يتعلق بحدود المعاملة بالمثل فإنها تقتضي الرجوع في كل حالة إلى نصوص التشريعات الأجنبية للتعرف على مدى الإعفاء وحدوده والطوائف التي يشمله.

٢/٣/٢: النطاق الزماني للضريبة:

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

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

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

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

أما الضرائب علي التداول والمعاملات والضرائب غير المباشرة عموماً فهي ضرائب علي وقائع محددة أو معاملات معينة تتكرر باستمرار كل يوم ، ومن ثم فإن الضريبة تسري عليها وقت حدوث الواقعة موضوع الضريبة كلما تكرر وقوعها مهماً بلغ عدد مرات تكرارها.

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

٢/٤ النظام الضريبي في التشريع المصري:

٢/٤/١: مفهوم النظام الضريبي:

يمكن تعريف النظام الضريبي بأنه مجموعة من العناصر أو النظم الفرعية التي تتكامل وتتفاعل وتترابط معاً لتحقيق هدف محدد أو مجموعة من الأهداف المحددة، وعلى ذلك فإن النظام الضريبي يعرف مثل أي نظام آخر بأنه مجموعة من العناصر أو النظم الفرعية التي تتكامل وتتفاعل وتترابط معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبي.

٢/٤/٢ عناصر النظام الضريبي:

يتكون النظام الضريبي من مجموعة من العناصر التي تعمل معاً على تحقيق أهداف النظام الضريبي ومن أهم هذه العناصر:

أ – التشريع الضريبي:

وهو يشمل القوانين التي تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها وإلغائها والإعفاء منها، إذ أنه لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التي يجب أن يتبع في إصدارها الإجراءات التي ينص عليها دستور البلاد، وترجع أهمية التشريع الضريبي في أنه يرسم إطار التنظيم الفني للضريبة الذى يشمل العناصر التالية : نطاق سريان الضريبة –وعاء الضريبة – الإعفاءات من الضريبة – قواعد وإجراءات التحاسب الضريبي – سعر الضريبة – الدفاتر والإقرارات التي يلتزم الممول بتقديمها.

بـ – الإدارة الضريبية :

ويقصد بها السلطة التنفيذية التي يستند إليها تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال إجراءات الفحص والربط والتحصيل مع العمل على تطويرها باستمرار، وتتمثل هذه السلطة التنفيذية في مصلحة الضرائب المصرية.

جـ – الممولـــــون :

وهم دافعو الضرائب ويمكن تصنيفهم إلى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين.

د – المحاسبة الضريبية :

وتتم المحاسبة الضريبية في اتجاهين :

الاتجاه الأول : طرف الممول الذى يعد الإقرارات الضريبية التي تتضمن وعاء الضريبة من واقع المستندات والدفاتر التي يمسكها الممول.

الاتجاه الثاني : طرف الإدارة الضريبية حيث يقوم الخبراء العاملين بها بفحص وتقويم إقرارات الممولين ومستنداتهم و دفاترهم .

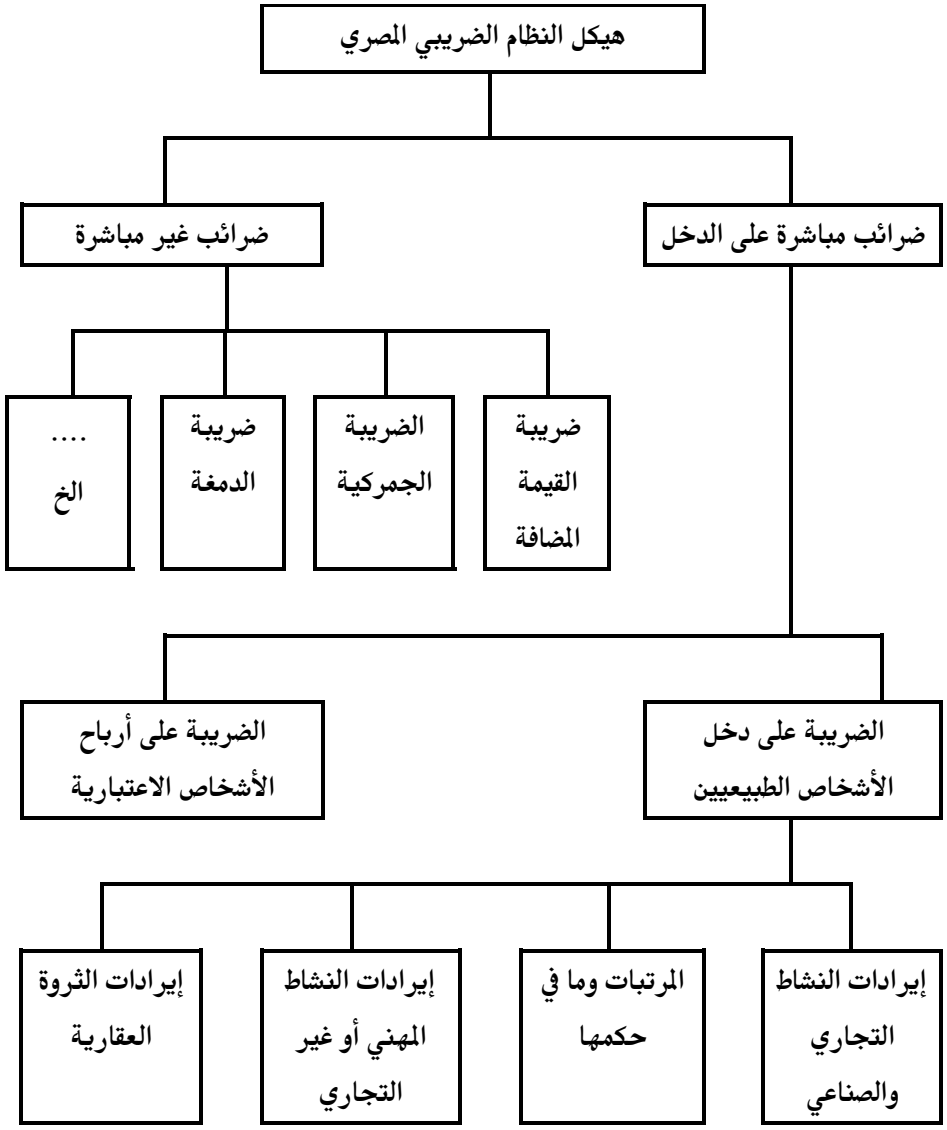
هـ – القضاء الضريبي :

وهو يختص بالنظر في الخلافات والمنازعات الضريبية التي قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية من خلال لجان الطعن التي تعتبر لجان إدارية ذات اختصاص قضائي نظراً لأن قراراتها واجبة التنفيذ.

٣/٤ الهيكل الحالي للنظام الضريبي المصري

اتجهت مصر خلال الفترة الحالية إلى الأخذ بنظام الضريبة الموحدة، فصدر

القانون رقم ١٨٧ في ٣١ ديسمبر ١٩٩٣ معدلاً لبعض أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١م، حيث فرض المشرع ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين أما باقي الضرائب فلم يحدث تغيير بشأنها، وبصدور القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تم إلغاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وابتداء من ٢٠٠٥/٦/٩ اتخذ هيكل نظام الضرائب في مصر الشكل التالي:



٥/٣ : أسعار الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تنص المادة الأولى من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٣٤ على أنه "يستبدل بنص المادة رقم (٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل في الفترة الأخيرة بالقانون رقم (٧) لسنة ٢٠٢٤م : "تكون أسعار الضريبة على النحو التالي":

يكون سعر الضريبة على النحو الآتي :

سعر الضريبة	صافى الدخل الذى لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل أكثر من مليون ومائتى ألف جنيه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٠,٠٠٪	من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ جنيه	-	-	-	-	-
١٠٪	أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	-	-	-	-
١٥٪	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	-	-	-
٢٠٪	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	-	-
٢٢,٥٪	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	-
٢٥٪	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٢٧,٥٪	-	-	-	-	-	ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل .

أسئلة الفصل الثاني

- أختر الإجابة الصحيحة من بين البدائل الآتية :

١- يقصد بمبدأ ..... إلي امتداد سلطات الدولة علي أراضيها ، بحيث تتناول الضريبة الأشخاص المقيمين عليها ، والأموال المستثمرة فيها.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح جـ - الاستحقاق د - الموضوعية

٢- يقصد بمبدأ ..... عدم التحيز فى القياس أو إخضاعه لتقديرات شخصية بحتة.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح جـ - الاستحقاق د - الموضوعية

٣- يقصد بمبدأ ..... تحميل كل فترة مالية بما يخصها من نفقات سواء تم دفع هذه النفقات نقداً أو أنها مازالت مستحقة, وكذلك تضميناً كل الإيرادات الخاصة بها بصرف النظر عن أن هذه الإيرادات قد حصلت نقداً أو مازالت مستحقة.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح جـ - الاستحقاق د - الموضوعية

٤- يقصد بمبدأ ..... عدم إثبات الربح أو الإيراد إلا إذا تم تحقيقه في صورة نقدية أو ما يماثلها.

أ- الإقليمية ب- تحقق الربح جـ - الاستحقاق د - الموضوعية

٥- يقصد بمبدأ ..... ضرورة إتباع أسلوب واحد لا يتغير من فترة إلي أخري عند إعداد الحسابات الختامية.

أ- الإقليمية ب- الثبات جـ - الاستحقاق د - الموضوعية

الفصل الثالث

الضريبة علي المرتبات وما في حكمها

" الضريبة على كسب العمل"

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

٣/١: السمات الأساسية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣/٢: معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة.

٣/٣: الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣/٤: مشتملات/ مكونات المرتبات في مصر.

٣/٥: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣/٦: الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣/٧: الإعفاءات والاستقطاعات.

٣/٨: المعاملة الضريبية لما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة.

٣/٩: تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣/١٠ الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير.

٣/١١: الإقرار الضريبي.

٣/١٢: إجراءات الاعتراض.

٣/١٣: العقوبات.

مقدمة :

تعتبر الإيرادات الناتجة عن العمل هي نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها، أي أن مصدر الإيراد يكوف العمل لدل الغير وتحت إشرافه فلابد من وجود علاقة تبعية برب العمل وعدم استقلالية العامل، أيًا كانت تسمية أو صور أو أسباب هذا الإيراد، فقد يكون أجرًا أو مكافأة، أو حوافز ..... الخ .

وقد جاء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ م والمنشور بعدد الجريدة الرسمية رقم ٢٣ (تابع) بتاريخ ٢٠٠٥/٦/٩ على أن يعمل به بالنسبة لضريبة المرتبات وما في حكمها اعتبارًا من مرتب شهر يوليو ٢٠٠٥ م.

وقد تناول المشرع الضريبي المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني من الكتاب الثاني في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ من خلال المواد من رقم (٧ – ١٦)، بالإضافة إلى بعض المواد المتعلقة بالإقرار الضريبي والعقوبات، وتناولتها اللائحة التنفيذية للقانون في المواد من(١٠ : ٢٣)، وذلك على الوجه التالي:

- **نطاق الضريبة تناولتها :**

  المادة رقم (٩) من قانون الضريبة على الدخل .

  المادة رقم (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون.

- **الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة تناولتها:**

  المواد من (١١ : ١٢) من قانون الضريبة على الدخل.

  المواد من (١٢ : ١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

- **الإعفاءات تناولتها:**

  المادة رقم (١٣) من قانون الضريبة على الدخل.

المواد من (١٧ : ٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.

- **المأمورية المختصة تناولتها:**

المادة رقم (١٠) من اللائحة التنفيذية للقانون.

- **التزامات أصحاب الأعمال أو مستحق الإيراد تناولتها:**

المواد من (١٤ : ١٦) من قانون الضريبة على الدخل.

المواد من (٢١ : ٢٣) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ويهدف هذا الفصل إلي تناول الضريبة على المرتبات وما في حكمها من خلال تناول النقاط التالية:

- السمات الأساسية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة.
- الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- الإيرادات غير الخاضعة للضريبة.
- الإعفاءات من الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- سعر الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- المعاملة الضريبية لما يحصل عليه أعضاء مجالس الإدارة.
- تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها.
- الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير.

١/٣: السمات الأساسية للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

أ- ضريبة مباشرة ونوعية:

مباشرة: من حيث أن الممول (صاحب المرتب أو الأجر) هو نفسه المتحمل لعبء الضريبة ولا يمكنه التخلص منها أو نقل عبئها إلي غيره من الأشخاص.

نوعية: من حيث أنها تصيب نوعاً معيناً من الدخل المتمثل في نتاج العمل البحت الذي يحصل عليه الممول من الغير نتيجة ارتباطه معه بعقد عمل.

ب- ضريبة تسري علي الأشخاص الطبيعيين:

حيث أنها تسري علي دخول الأشخاص الطبيعيين وحدهم ولا تسري علي الإيرادات التي تحصل عليها الشركات حتى ولو كانت عن أعمال مماثلة لتلك التي يقوم بها الشخص الطبيعي.

ج- ضريبة لها صبغة شخصية:

القاعدة العامة أن ضريبة المرتبات من الضرائب النوعية إلا أن المشرع أضفي عليها بعض الخصائص التي أعطت لها صبغة شخصية منها:

* منح الموظف إعفاء شخصي.
* إعفاء أقساط التأمين علي الحياة بشروط.
* إعفاء مقابل أقساط التأمين الاجتماعي.
* تقسيم وعاء الضريبة إلي شرائح تصاعدية لمراعاة أصحاب الدخول الصغيرة.

د- ضريبة نصيب الإيراد الإجمالي:

حيث أنها تسري علي الإيراد الإجمالي الذي حصل عليه الموظف دون إجراء أية خصومات مقابل ما قد يتحمله الموظف في سبيل حصوله علي الإيراد ولكن بعد خصم بعض الاستقطاعات التي حددها القانون.

هـ- ضريبة سنوية الحساب نسبية الاستحقاق شهرية التحصيل:

حيث تحسب علي صافي الإيراد السنوي ثم يتم توزيعها علي أشهر السنة لتحديد قيمة الضريبة الشهرية التي تستقطع من إجمالي الدخل الشهري. حيث المادة رقم (١٠) من القانون رقم ١٩١ لسنة ٢٠٠٥بأن "تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي ".

و- ضريبة تستقطع من المنبع:

حيث ألزم المشرع أصحاب الأعمال باحتساب الضريبة واستقطاعها من إجمالي المبلغ المستحق وتوريها إلي مصلحة الضرائب وإلا تم توقيع عقوبات علي صاحب العمل وبالتالي فهي ضريبة يصعب التهرب منها.

٣/٣: معايير خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة:

فيما يلى بيان إحكام خضوع المرتبات وما في حكمها للضريبة:

١ - أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

٢ - حددت المادة (٢) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة للشخص الطبيعي فيما يلى:

أ- إذا كان له موطن دائم في مصر.

ب- المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يومًا متصلة أو متقطعة خلال اثنى عشر شهرًا.

ج - المصري الذى يؤدى مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية.

٣ -حددت المادة (٣) من الأحكام العامة للقانون صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذى يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها فيما يلى:

- الدخل من الخدمات التي تؤدى في مصر بما في ذلك المرتبات وما في حكمها.
- الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدى العمل في الخارج.
- الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

ومن ثم تكون القواعد العامة للخضوع لضريبة المرتبات وما في حكمها طبقًا للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلى:

١- يخضع الممول الذى يؤدى مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية سواء أكانت عامة أو خاصة للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٢- يخضع الممول الذى يؤدى مهام وظيفته في مصر ويحصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣- ما يستحق للممول من مرتبات يحصل عليها من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر، ويشترط لخضوع هذه المبالغ أن يكون الممول مقيم في مصر، وأن يكون من قام بدفع المبالغ أجنبياً، وأن يكون الدفع مقابل أعمال أديت في مصر.

٤- يكون الشخص الأجنبي مقيمًا في مصر إذا كان له موطن دائم في مصر أو إذا كانت إقامته لمدة تزيد على ١٨٣ يومًا متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهرًا. وهنا تجدر الإشارة إلى مراعاة تطبيق أحكام القوانين الخاصة باتفاقيات تجنب الازدواج الضريبي ومنع التهرب) الخدمات الشخصية غير المستقلة وطرق تجنب الازدواج الضريبي عند تحديد المدة المشار إليها فيما سبق.

٥- يخضع الممول (المصري أو الأجنبي) للضريبة على المرتبات وما في حكمها عن دخله المحقق من مصدر في مصر أو في الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر .ولا يدخل في وعاء هذه الضريبة الدخل الذى يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل.

وفي جميع الأحوال إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين. وعليه أن يقدم خلال شهر يناير من كل عام أو قبل انقطاع إقامته بيان على النموذج المعد لذلك أو على أية ورقة شاملة للبيانات الواردة به موضحًا فيه إجمالي الإيرادات التي حصل عليها خلال السنة أو الفترة السابقة ويقدم هذا البيان مع الضريبة المستحقة إلى المأمورية التي يقع في دائرتها محل الإقامة أو المركز الرئيسي للمقيم ومأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية لغير المقيم.

٣/٣: الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

تنص المادة (٩) من القانون على سريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها على ما يلي:

١- كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأيا كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص و الأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بهذه الألفاظ ما يلي:-

المرتبات/المهايا: هي المبالغ التي تستحق لموظفي الحكومة والهيئات العامة مقابل الأعمال المؤداة وتدفع شهرياً وبصفة دورية.

ما في حكم المرتبات: وهي الإيرادات الدورية التي تتخذ شكل المرتبات مثل: الوهبة والبقشيش ومقابل الخدمة الذي يمنح إلى عمال المقاهي والفنادق، وكذا العمولة التي تدفع على المبيعات في المحلات التجارية أو غيرها.

الأجور: هي ما يثاب به العامل اليدوي، وتدفع عادةً في فترات متقاربة باليوم أو الأسبوع وهذا ما يميزها عن المرتبات والمهايا، ويشمل الأجر كل ما يعطى للعامل مقابل عمله أيا كان نوعه مضافًا إليه جميع العلاوات وذلك طبقًا لنصوص عقد العمل.

المكافآت: ما يمنح للعامل مقابل قيامه بأعمال إضافية مكملة للعمل الأصلي مثل مكافآت ساعات العمل الإضافية، أو قد تدفع بصورة عرضية مثل المكافآت التشجيعية ومكافآت الإنتاج والمنح، ومكافآت التصحيح ومكافآت الاشتراك في اللجان ، ولكن توجد بعض المكافآت التي لا تخضع للضريبة مثل مكافأة نهاية الخدمة وذلك بنص المادة (١٣) من القانون ومبرر ذلك أنها لا تخرج عن كونها دفعة رأسمالية تدفع إلي الموظف أو العامل عند ترك الخدمة، فهي ليست مرتباً أو أجراً له وإنما هي تعويضاً له.

الحصص: المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركة للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

الأنصبة: ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات متميزة يؤديها للشركة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية تساعد في تطويرها وتحسين إنتاجيتها، ويحصل مقابل ذلك على حصة في الأرباح.

المزايا النقدية والعينية: أوضحت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أن المقصود بالمزايا النقدية والعينية كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات تحملها في سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له. وتُحدد قيمة الميزة العينية على أساس القيمة السوقية، ومع ذلك يكون تقدير قيمة المزايا العينية التالية على النحو المبين قرين كل منها:

❖ **سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل:**

تحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠٪ من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة.

قيمة الميزة = قيمة الوقود والزيوت والتأمين والصيانة الدورية سواء كانت السيارات مملوكة أو مستأجرة × ٢٠٪.

❖ **الهواتف المحمولة:**

تحدد قيمة الميزة بنسبة ٢٠٪ من النفقات المتعلقة بالهاتف على مدار العام.

قيمة الميزة = النفقات المتعلقة بالهاتف في السنة × ٢٠٪

❖ **القروض والسلفيات المقدمة من صاحب العمل للعامل:**

تعتبر القروض ميزة عينية خاضعة للضريبة إذا توفرت فيها الشروط التالية:

- مبلغ القرض أكبر مما حصل عليه الموظف من مرتبات ومكافآت في آخر ٦ شهور.
- أن يكون معدل الفائدة على هذا القرض أقل من ٧٪.

قيمة الميزة = (قيمة القرض – جملة المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة للحصول علي القرض) × (الفرق بين ٧٪ وسعر الفائدة على القرض).

ويشمل القرض أي صورة من صوره بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة في دفاتر وسجلات صاحب العمل والمحملة على حساب العامل.

مثال: إذا علمت أن إجمالي ما يتقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض ٧٠٠٠٠ ج.

- **قيمة القرض ٦٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٧ % .**
- **قيمة القرض ١٢٠٠٠٠ جنيه بدون عائد.**
- **قيمة القرض ١٠٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥ %.**

احسب قيمة الميزة العينية على القروض في الحالات السابقة:

- **الحالة الأولى: قيمة القرض ٦٠٠٠٠ جنيه بعائد ٧% :**

هذا القرض لا يعد أي ميزة عينية حصل عليها العامل؛ وذلك لان قيمة القرض اقل من إجمالي ما يتقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة لحصوله على القرض.

- **الحالة الثانية: قيمة القرض ١٢٠٠٠٠ جنيه بدون عائد:**

قيمة الميزة العينية = (١٢٠٠٠٠ – ٧٠٠٠٠) × ٧٪ = ٣٥٠٠ جنيه

- **الحالة الثالثة: قيمة القرض ١٠٠٠٠٠ جنيه بعائد قدره ٥% :**

قيمة الميزة العينية = (١٠٠٠٠٠ – ٧٠٠٠٠) × (٧٪ – ٥٪)

= ٣٠٠٠٠ × ٢٪ = ٦٠٠ جنيه.

❖ **وثائق التأمين علي الحياة التي تحملها صاحب العمل:**

تحدد قيمة الميزة بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال العام.

قيمة الميزة = قيمة الأقساط التي يدفعها صاحب العمل خلال العام

❖ **أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة العادلة للسهم:**

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة العادلة للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل.

وفي حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود.

مثال: اشترى عامل بإحدى الشركات عدد ٣٥٠ سهم من أسهم الشركة مقابل ٥٠ جنيه للسهم، في حين أن قيمته العادلة وقت الشراء ٦٠ جنيه، حدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة، بافتراض الاتي:

- **لا توجد اية قيود على نقل الملكية للاسهم.**
- **تشترط الشركة عدم نقل ملكية الأسهم للعامل إلا بعد أن يقضى مدة خدمة خمس سنوات.**

الحل :

الافتراض الأول: عدم وجود قيود على نقل الملكية للاسهم:

تحدد قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة بالفرق بين القيمة العادلة للسهم والقيمة التي حوسب عليها العامل:

قيمة الميزة العينية= ٣٥٠ سهم ×(٦٠ جنيه – ٥٠ جنيه) = ٣٥٠٠ جنيه.

الافتراض الثاني: وجود قيود على نقل الملكية للاسهم:

لا توجد أي ميزة عينية خاضعة للضريبة خلال العام من أسهم الشركة المشتراة لأن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال القيود على نقل ملكية الأسهم للعامل.

❖ **الهدايا :**

في بعض الأحيان تقوم المنشآت بإعطاء هدايا للعاملين والموظفين بها، وذلك في بعض المناسبات وهنا نفرق بين حالتين هما :

- **إذا تم إعطاء هذه الهدايا بدون مقابل فإنها تعتبر ميزة عينية، وبالتالي تخضع بالكامل للضريبة.**
- **إذا تم إعطاء الهدايا بسعر التكلفة فإنه يعتبر الفرق بين سعر بيعها وسعر التكلفة ميزة عينية، وبالتالي يخضع هذا الفرق للضريبة.**

❖ **السكن المجاني :**

قد تقوم بعض المنشآت أو الشركات بمنح العاملين بها مسكناً يقيمون فيه بالمجان، وفي هذه الحالة نفرق بين الحالات الآتية :

- **إذا تم تقدير السكن بالمجان فإن القيمة الإيجارية أو إيجار المثل لهذا السكن يعتبر جزءاً مكملاً للمرتب وبالتالي فإنها تخضع للضريبة، ولكن بشرط أن يعود السكن بمنفعة شخصية للعاملين.**
- **إذا تم تقديم السكن بالمجان وكان هذا السكن لازماً لشئون العمل ، فإنه لا يعتبر ميزة وبالتالي فإنه لا يخضع للضريبة.**
- **إذا تم تقديم السكن مع خصم نسبة محددة من مرتب العامل ، فإن الميزة العينية تقدر علي أساس الفرق بين القيمة الإيجارية للمسكن (إذا كان مملوكاً للجهة التي منحته للعامل) ، أو إيجاره الفعلي (إذا كان مستأجراً من الغير) وبين ما يخصم من مرتب المستفيد.**

- وأخيراً فإنه ينبغي التنويه بأنه إذا كان المسكن معداً للموظف فقط دون عائلته من أجل تمكينه من مباشرة العمل فإن المسكن في هذه الحالة لا يعتبر ميزة عينية للموظف ومن ثمَ فإنها لا تخضع للضريبة، أما إذا كان المسكن معداً للموظف وعائلته فإن الميزة العينية تتحقق في هذه الحالة، ومن ثمَ ينبغي تقديرها وإخضاعها للضريبة.

وفي جميع الأحوال، على رب العمل حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من القانون وأن يدرج في كشوف التسوية السنوية كافة ما يحصل عليه كل عامل من مزايا طبقاً للقواعد السابقة. ويقع على عاتقه ستحق الإ يراد حجز الضريبة وتوريدها إذا كان ملزماً بذلك طبقاً للمادة (١٦) من القانون.

٢- **<u>المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي)</u>**: بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أديت في مصر وذلك كما هو الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر.

٣- **<u>مرتبات ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال العام من غير المساهمين.</u>**

٤- **<u>مرتبات ومكافآت أعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.</u>**

ملاحظات هامة :

١- **بالنسبة للتعويض :** الذي يحصل عليه العامل عند فسخ عقد العمل أو فصله من العمل ، فإنه لا يخضع للضريبة علي المرتبات لأنه الأصل في التعويض أنه مقابل الضرر الذي وقع علي العامل جزاء فصله.

٢- **النفقة الشرعية :** وهي النفقة التي تمنح للزوجة المطلقة وأولادها فإنه :

- بالنسبة للموظف المستقطعة النفقة من مرتبه ، فإنه يتم حساب الضريبة قبل استقطاع هذه النفقة لأنها تعتبر نوعاً من تصرف صاحب الإيراد في إيراده وتوزيعه علي مختلف أعبائه، سواء كان أداء النفقة بالتراضي أو بحكم قضائي.
- بالنسبة للمستفيد من النفقة فإنها لا تخضع للضريبة لأنها تعتبر كما سبق القول نوعاً من تصرف صاحب الإيراد في إيراده.

٣- **فيما يتعلق ببدل طبيعة العمل :** ويقصد ببدل طبيعة العمل المبلغ الذي يمنح للموظف أو العامل نظير مخاطر معينة يتعرض لها أثناء تأدية عمله، وهو يخضع بالكامل للضريبة علي المرتبات، إلا ما أعفي بموجب قوانين خاصة مثل إعفاء بدل القضاء الممنوح لهيئات القضاء وبدل الجامعة لأعضاء هيئة التدريس ومعاونيهم.

٤- **فيما يتعلق ببدل التمثيل والاستقبال :** تمنح بدلات التمثيل والاستقبال لشاغلي وظائف الإدارة العليا، وذلك بمقتضي القانون رقم (٤٧) لسنة ١٩٧٨م، بشأن العاملين المدنيين بالدولة والقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٨م بشأن العاملين بالقطاع العام، وهذه البدلات معفاة من الخضوع للضريبة

بمقتضي القوانين المانحة لها، أما بدل التمثيل والاستقبال الذي يمنح للعاملين بالقطاع الخاص فإنه يخضع بالكامل للضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

٥- **بدل الإقامة :** ويسمي بدل الاغتراب وهو يمنح للعاملين في المناطق النائية، وبالنسبة لبدل الاغتراب الممنوح للعاملين في الحكومة والقطاع العام فإنه معفي من الخضوع للضريبة بحكم القانون (٤٧) لسنة ١٩٧٨م، والقانون رقم (٤٨) لسنة ١٩٧٨م، أما بدل الاغتراب الممنوح للعاملين بالقطاع الخاص فإنه يخضع للضريبة ما لم يكن معفياً بموجب نص خاص.

٦- **مقابل الخدمة :** مثل البقشيش يخضع للضريبة.

٧- **العمولات :** تعتبر مكملة لمرتبات العاملين ومن ثَمَ تأخذ حكم المكافآت وتخضع للضريبة.

٨- **إعانة غلاء المعيشة :** وهذه المبالغ تمنح للعاملين زيادة عن مرتبهم ، وذلك لمواجهة التضخم وارتفاع الأسعار، ومن ثمَ فإنها تخضع للضريبة.

٩- **بدل السفر والانتقال :** وهي المبالغ التي تصرف للعاملين أو الموظفين مقابل ما يتكبدونه من مصاريف سفر وانتقال وهذه المصاريف لا تعتبر مزايا نقدية وبالتالي لا تخضع للضريبة لأنها تصرف تعويضاً للعامل للنفقات التي يتحملها من أجل أداء وظيفته.

١٠- **بدل الغذاء وبدل الملابس :** قد تتطلب بعض الوظائف زياً رسمياً للموظفين الذين يشغلون هذه الوظائف، ومن ثم فإن بدل الملابس الذي يصرف للموظفين

في هذه الحالة يعتبر للصرف علي أغراض مهامه الوظيفية، ومن ثَمَ لا يخضع للضريبة.

هذا ولم يقرر القانون أحكاماً خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين.

٤/٣: مشتملات/ مكونات المرتبات في مصر:

عند تحديد مشتملات مرتبات الموظفين تمهيداً لربط الضريبة عليها يجب أولاً التمييز بين فئتين من الموظفين على النحو التالي:

١-الفئة الأولى: وتضم العاملين غير المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.

٢- الفئة الثانية: وتضم العاملين المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.

ويمكن مناقشة ذلك فيما يلي :

(١): مشتملات المرتبات للعاملين غير المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦:

تشمل هذه الفئة:

أ- العاملين بالدولة ويتمتعون بكادر خاص بهم في تحديد المرتبات والمكافآت، مثل أعضاء الهيئة القضائية، أعضاء هيئة التدريس بالجامعات، البنوك، المدرسين، الأطباء، الشرطة، الجيش، أعضاء الجهاز المركزي للمحاسبات....الخ.

ب- العاملين بالقطاع الخاص، والعاملين بشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام.

وتجدر الإشارة إلى أن مرتبات هذه الفئات تتكون من شقين هما:

(أ)- الأجر الأساسي السنوي:

وهو يمثل المقابل النقدي الذي تدفعه الجهات الحكومية شهرياً إلي موظفيها مقابل العمل البدني أو الذهني الذي يؤدونه لحسابها.

مع مراعاة أن الأجر الأساسي السنوي يتكون من:

*** الحد الأقصى للأجر الأساسي السنوي وهو ١٦٤٤٠ ج اعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ حتى ٢٠١٨/٦/٣٠ ما يزيد عن ذلك يدخل ضمن الأجر المتغير.**

*** العلاوة الدورية: هي العلاوة التي تمنح للعاملين في بداية السنة المالية وتضاف هذه العلاوة إلي الأجر (المرتب) الأساسي.**

*** العلاوة الخاصة المضمومة للأساسي: هي العلاوة التي مر عليها خمس سنوات ثم أضيفت للأجر الأساسي.**

(ب)- الأجر المتغير:

يقصد به كل ما يحصل عليه الممول بخلاف أجره (مرتبة) الأساسي المنصوص عليه في عقد العمل وبحد أقصى ٢٩١٦٠ ج اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م وحتى ٢٠١٧/١٢/٣١ ويضم الأجر المتغير العناصر الآتية:

١-ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي: حيث أن الحد الأقصى للأجر الأساسي الذي يحتسب عليه اشتراكات التأمين الاجتماعي هو ١٦٤٤٠ ج وما يزيد عن ذلك يدرج ضمن الأجر المتغير ويخضع للضريبة.

٢-العلاوات بخلاف المضمومة للأساسي وتشمل:

- العلاوة الاجتماعية: وهي العلاوة التي تمنح للموظف بسبب تغير حالته الاجتماعية من أعزب إلي متزوج إلي متزوج ويعول.
- العلاوة الخاصة (الإضافية): وهي المبالغ التي تمنح للعاملين لمواجهة غلاء المعيشة وهذه العلاوة تضاف إلي الأساسي بعد مرور ٥ سنوات وجميع هذه العلاوات معفاة من الخضوع للضريبة.

٣-المكافآت: وهي المبالغ التي تدفع مقابل خدمات خاصة أو جهود متميزة سواء كانت دورية أو عارضة مثل: المكافآت التشجيعية في نهاية العام وهي خاضعة للضريبة.

٤-الحوافز: وهي المبالغ التي يتم منحها للعاملين تشجيعاً لهم علي زيادة الإنتاج أو بسبب تحسن الخدمة وهي خاضعة للضريبة.

٥-العمولات : وهي المبالغ التي تدفع للعاملين مقابل تصريف منتجات الشركة سواء كانت العمولة في صورة نسبة مئوية أو مبلغ ثابت وهي خاضعة للضريبة.

٦-المنح: وهي المبالغ التي تمنح للعاملين في مناسبات معينة مثل منحة عيد العمال وهي خاضعة للضريبة.

٧-الأجر الإضافي: وهو المبالغ التي تصرف للعاملين مقابل ساعات العمل الإضافية أو العمل في أيام العطلات وهو خاضع للضريبة.

٨-البدلات (المزايا النقدية): وهي المبالغ التي تمنح للموظف بسبب مخاطر يتعرض لها أو طاقة يبذلها أو تكاليف تحملها سواء كانت دورية أو عارضة، مثل:

- بدل السفر والانتقال، بدل الملابس، بدل الوجبة الغذائية، بدل الجامعة، بدل العمادة، بدل حضور الجلسات مجلس الإدارة، بدل القضاة، وهذه البدلات لا تعتبر ميزة ولا تخضع للضريبة.
- بدل طبيعة العمل: وهو المبالغ التي تعطي للموظفين نظير المخاطر التي يتعرضون لها في أداء عملهم، يعتبر ميزة ويخضع للضريبة.
- بدل التمثيل والاستقبال: يمنح لبعض الأعمال التي تتطلب الظهور بمظهر معين ولائق يعتبر ميزة ويخضع للضريبة ما عدا أعضاء مجلس الإدارة في القطاع الحكومي وفي شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، والقضاة.

٩-حصة العاملين في الأرباح: وهي المبالغ التي يحصل عليها العاملين كنسبة معينة من رقم الأعمال أو الأرباح التي تحققها الشركة وإذا تم الحصول عليها خلال العام تخضع للضريبة أما إذا صرفت في نهاية العام لا تخضع للضريبة ولا تدخل ضمن الأجر المتغير.

(٣): مشتملات المرتبات للعاملين المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦:

في نوفمبر ٢٠١٦ صدر القانون رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦ بشأن تنظيم طبيعة عمل العاملين في المصالح الحكومية والوزارات والهيئات العامة، وهنا يثار التساؤلات التالية:

- من هم المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.
- ما هي مشتملات مرتبات المخاطبين بقانون الخدمة المدنية رقم (٨١) لسنة ٢٠١٦.

وسوف نتناول هذه النقاط السابقة بالتوضيح على النحو التالي:

١- الفئات التي يسري عليها قانون الخدمة المدنية:

تنص (المادة الأولى) من قانون الخدمة المدنية على الآتي "يعمل بأحكام القانون المرفق في شأن الخدمة المدنية، وتسري أحكامه على الوظائف في الوزارات ومصالحها والأجهزة الحكومية ووحدات الإدارة المحلية، والهيئات العامة، وذلك ما لم تنص قوانين أو قرارات إنشائها على ما يخالف ذلك، ويحظر التمييز بين الموظفين في تطبيق أحكام القانون المرفق بسبب الدين أو الجنس أو لأى سبب آخر".

ويتضح من هذا النص أن هذا القانون سوف يسري على جميع العاملين بالدولة، باستثناء من لهم كادر خاص والعاملين بشركات القطاع العام والخاص وقطاع الأعمال العام.

٢- مشتملات مرتبات المخاطبين بـ قانون الخد مة المدنـ بة ر قم (٨١) ل سنة ٢٠١٦.

يتكون المرتب الذي يحصل عليه المخاطبين بقانون الخدمة المدنية من شقين هما:

أ- الأجر الوظيفي: وهو الأجر المنصوص عليه في الجداول المرفقة بهذا القانون مضمومًا إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون.

وتنص المادة (٣٦) على أنه "يُحدد الأجر الوظيفي للوظائف وفقًا للجداول أرقام (١، ٢، ٣) المرفقة بهذا القانون. ويستحق الموظف أجره من تاريخ تسلمه العمل، ما لم يكن مستبقى بالقوات المسلحة فيستحق أجره من تاريخ التعيين".

كما تنص المادة (٣٧) على أنه "يُستحق الموظف علاوة دورية سنوية في الأول من يوليو التالي لانقضاء سنة من تاريخ شغل الوظيفة أو من تاريخ استحقاق العلاوة الدورية السابقة، بنسبة ٧٪ من الأجر الوظيفي، على أن يعاد النظر في هذه النسبة بصفة دورية منتظمة".

وتنص المادة (٣٨) على أنه "يجوز للـ سلطة المختـ صة منـ الموـ ظفـ علاوة تشجيعية بنسبة ٥٪ من أجره الوظيفي".

وذلك طبقًا للشروط الآتية:

١- أن تكون كفاية الموظف قد حُددت بمرتبة كفء على الأقل عن العامين الأخيرين.

٢- ألا يمنح الموظف هذه العلاوة أكثر من مرة كل ثلاثة أعوام.

٣-ألا يزيد عدد الموظفين الذين يُمنحون هذه العلاوة في سنة واحدة على 10% من عدد الموظفين في وظائف كل مستوى من كل مجموعة نوعية على حده،

فإذا كان عدد الموظفين في تلك الوظائف أقل من عشرة تُمنح العلاوة لواحد منهم.

كما تنص المادة (٣٩) يُمنح الموظف الذي يحصل على مؤهل أعلى أثناء الخدمة حافز تميز علمي. ويمنح الموظف هذا الحافز إذا حصل على درجة الماجستير أو ما يعادلها أو دبلومتين من دبلومات الدراسات العليا مدة كل منهما سنة دراسية على الأقل، كما يمنح الموظف علاوة تميز أخرى إذا حصل على درجة الدكتوراه أو ما يعادلها. ويكون حافز التميز العلمي المشار إليها بنسبة ٧٪ من الأجر الوظيفي، أو الفئات المالية التالية أيهما أكبر:

- ٢٥ جنيها شهريا لمن يحصل على مؤهل متوسط أو فوق المتوسط.
- ٥٠ جنيها شهريا لمن يحصل على مؤهل عال.
- ٧٥ جنيها شهريا لمن يحصل على دبلومة مدتها سنتين دراسيتين على الأقل.
- ١٠٠ جنيه شهريا لمن يحصل على درجة الماجستير.
- ٢٠٠ جنيه شهريا لمن يحصل على درجة الدكتوراه.

وتحدد اللائحة التنفيذية شروط وضوابط منح حافز التميز على الا يجوز منح هذا الحافز أكثر من مرة عن ذات المستوى العلمي.

وتنص المادة (٤٠) على أنه "تُضم العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون إلى الأجر الوظيفي للموظف".

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الأجر الوظيفي يتكون من الأجر الأساسي في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ ويشمل:

- بدايات مربوط الدرجات المالية الواردة بجدول الأجور الملحق بقانون العاملين المدنيين بالدولة الصادر بقانون رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨.
- العلاوات الخاصة التي ضمت الأجر الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.
- ما حصل عليه الموظف من علاوات دورية وتشجيعية وترقية وغيرها وضمت إلى أجره الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.
- العلاوات الخاصة التي لم تضم للأجر الأساسي حتى ٣٠ يونيو ٢٠١٥.
- الحد الأقصى للعلاوة الاجتماعية والإضافية (حد أقصى ١٠ جنيهات شهريًا).
- منحة عيد العمال (١٠ جنيهات شهريًا).
- الحد الأقصى لعلاوة الحد الأدنى المقررة لكل درجة وظيفية وفقًا الوارد بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٢ لسنة ٢٠١٤.
- ما يعادل نسبة ١٠٠ بالمئة من الأجر الأساسي في ٣٠ يونيو ٢٠١٥.

ب- **الأجر المكمل:** ويشمل كل ما يحصل عليه الموظف نظير عمله بخلاف الأجر الوظيفي. وتنص المادة (٤١) على أنه "يصدر بنظام الأجر المكمل، قرار من رئيس مجلس الوزراء بمراعاة طبيعة عمل كل وحدة ونوعية الوظائف بها وطبيعة اختصاصاتها ومعدلات أداء موظفيها بحسب الأحوال بناء على عرض الوزير المختص بعد موافقة وزير المالية ودراسة الجهاز. ويجوز للسلطة المختصة تقرير مكافآت تشجيعية للموظف الذي يقدم خدمات ممتازة أو أعمالًا أو بحوثًا أو اقتراحات تساعد على تحسين طريق العمل أو رفع كفاءة الأداء أو توفير النفقات، وذلك كله بشرط سماح البند المخصص لذلك في الموازنة العامة".

وعلى ضوء ما سبق يتضح أن الأجر المكمل يمثل باقي ما يحصل عليه الموظف من مزايا مالية بخلاف الأجر الوظيفي بعد تحويلها إلى فئات مالية مقطوعة بدلًا من حسابها بنسب مرتبطة بالأجر الأساسي. كما أن القانون الجديد حدد ٣ علاوات مستحقة للموظف، وتشمل العلاوات السنوية، والتميز العلمي، والعلاوة التشجيعية، وإلغاء العلاوات الخاصة .

ج- **الحافز التعويضي:** نص المنشور رقم (٦) والذي أصدرته وزارة المالية على أنه يتم تعديل مرتبات العاملين وفقًا للقانون الخدمة المدنية الجديد، وذلك في ٣٠ يونيو على النحو التالي:

تحويل كافة مفردات الأجور (مكافآت – حوافز – بدلات – مزايا نقدية وعينية...) بوضعها الراهن في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ إلى فئات وقيم مقطوعة وإلغاء طريقة حسابها المقررة لها سواء كانت بنسبة من المرتب الأساسي أومن بداية ربط الدرجة الوظيفية أو غير ذلك.

ويتم مقارنة صافي الأجر في ٣٠ يونيو ٢٠١٥ وصافي الأجر المعدل بعد تحويل كافة النسب لقيم مقطوعة وصولا للأجر الوظيفي والمكمل على النحو المشار إليه، وفي حالة انخفاض صافي الأجر المعدل نتيجة تأثره بالأعباء التأمينية أو الضريبية فقط يحصل الموظف على الحافز التعويضي المقرر بقرار رئيس مجلس الوزراء ويعادل هذا الفرق محملا بالضرائب والتأمينات الخاصة به ولمرة واحدة ويحتفظ به بذات مسماه باعتباره جزء من الأجر المكمل.

٥/٣: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

تنص المادة (١٠) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على الآتي:

- **تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.**
- **في حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة بالزيادة أو بالنقص عما كان يحصل عليه العامل في أول السنة ، فقد قرر القانون أن يتم حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي ويجوز لرب العمل حساب الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيراد الجديد على أن يتم احتفاظ رب العمل بالضريبة المستحقة على الفارق بين الإيراد الجديد والقديم لحساب العامل بهدف إجراء التسوية في نهاية السنة المالية.**

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الإجازات، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسوى الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

ويوضح ذلك المثال التالي :

مثال :

إذا فرض أن مرتب أحد الموظفين في ٢٠١٧/١/١ يبلغ ٥٠٠٠ ج، واعتباراً من ٢٠١٧/٧/١ أصبح ٥٢٠٠ج، وفي هذه الحالة يمكن اتباع أحد الإجراءات التالية:

١- يظل حساب الضريبة على المرتب على أساس ٥٠٠٠ جنيه شهريًا طوال سنة ٢٠١٧، على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ في حسابها الزيادة التي تمت على المرتب اعتبارًا من ٧/١.

٢-حساب الضريبة على أساس ٥٢٠٠ج شهرياً على أن يتم في نهاية السنة إجراء تسوية تأخذ في حسابها النقص الموجود قبل ٧/١.

٦/٣: الإيرادات غير الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها:

تنص المادة (١٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم خضوع المبالغ التالية للضريبة:

- **المعاشات.**
- **مكافأة ترك الخدمة.**

هذا ويقصد بمكافأة نهاية الخدمة طبقاً للمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون: المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل ، وفى حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة ، تحدد مكافأة نهاية الخدمة وفقاً لأحكام قانون العمل

٧/٣: الإعفاءات والاستقطاعات:

تنص المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم (٧) لسنة ٢٠٢٤م على إعفاء المبالغ التالية من الضريبة على المرتبات وما في حكمها، مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة بقوانين خاصة (العلاوات الخاصة المضافة أو غير المضافة والعلاوات الاجتماعية والإضافية، البدلات المعفاة بقوانين خاصة،..... .).

١-الإعفاء الشخصي السنوي وقدره ٢٠٠٠٠ جنيه سنويًا (المادة رقم ١٣- البند رقم ١ من القانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤م).

٢- اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام المادة رقم (١) من القانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ بشأن التأمينات الاجتماعية والمعاشات، قيمة أجر الاشتراك للعاملين لدى الغير بأنه المقابل النقدي الذي يحصل عليه المؤمن عليه من جهة عمله الأصلية لقاء عمله الأصلي، وتحدد عناصر أجر الاشتراك على النحو الآتي:

١- الأجر الوظيفي،

٢- الأجر الاساسي،

٣- الأجر المكمل،

٤- الحوافز،

٥- العمولات،

٦- الوهبة، متى توافرت في شأنها الشروط الآتية:

- أن يكون قد جرى العرف على أن يدفعها عملاء المنشأة على اساس نسبة مئوية محددة مقدمًا من المبالغ المستحقة على العملاء.

- أن يكون لها صندوق مشترك في المنشأة توضع فيه حصيلتها لتوزيعها بين العمال.

- أن تكون هناك قواعد متفق عليها بين رب العمل والعمال تحدد بموجبها كيفية توزيعها عليهم.

٧- البدلات، فيما عدا البدلات التالية فلا تعتبر جزءًا من أجر الاشتراك:

- بدل الانتقال وبدل السفر وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما يتكلفه من اعباء تقتضيها اعمال وظيفته ويستثنى من ذلك بدل التمثيل.
- بدل السكن وبدل الملبس وبدل السيارة وغيرها من البدلات التي تصرف مقابل مزايا عينية.
- البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الاصلية أو خارجها.
- البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة اعباء المعيشة خارج البلاد.

٨- الاجور الاضافية،

٩- التعويض عن الجهود غير العادية،

١٠- إعانة غلاء المعيشة،

١١- العلاوات الاجتماعية،

١٢- العلاوات الاجتماعية الاضافية،

١٣- المنح الجماعية،

١٤- المكافآت الجماعية.

١٥- ما زاد عن الحد الاقصى للأجر الاساسي.

١٦- العلاوات الخاصة التي لم يتم ضمها للأجر الأساسي.

كما حددت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٢٤٣٧ لسنة٢٠٢١م، الحد الأدنى لأجر الاشتراك بالنسبة للمؤمن عليهم اعتبار من ٢٠٢٠/١/١م بواقع ١٠٠٠جنيه شهريًا ويتحدد حده الاقصى بواقع ٧٠٠٠ جنيه شهريًا،

ويتم زيادة الحدين الادنى والاقصى بواقع (١٥٪) في أول يناير من كل عام منسوبة إليه في شهر ديسمبر السابق لمدة سبع سنوات ثم يتم زيادة هذين الحدين بنسبة التضخم، ويراعى جبر الحدين الادنى والاقصى الشهري إلى أقرب مائة جنيه، وفي جميع الاحوال يجب ألا يجاوز مجموع البدلات المستبعدة من اجر الاشتراك (٣٠٪) من أجر اشتراك المومن عليه.

وفيما يلي جدول للحد الأدنى والاقصى لأجر الاشتراك طبقًا للقانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٢٠:

التاريخ	الحد الادنى		الحد الاقصى	
	الشهري	السنوي	الشهري	السنوي
٢٠٢٠/١/١م	١٠٠٠	١٢٠٠٠	٧٠٠٠	٨٤٠٠٠
٢٠٢١/١/١م	١٢٠٠	١٤٤٠٠	٨١٠٠	٩٧٢٠٠
٢٠٢٢/١/١م	١٤٠٠	١٦٨٠٠	٩٠٠٠	١١٢٨٠٠
٢٠٢٣/١/١م	١٧٠٠	٢٠٤٠٠	١٠٩٠٠	١٣٠٨٠٠
٢٠٢٤/١/١م	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠	١٢٦٠٠	١٥١٢٠٠
٢٠٢٥/١/١م	٢٣٠٠	٢٧٦٠٠	١٤٥٠٠	١٧٤٠٠٠
٢٠٢٦/١/١م	٢٧٠٠	٣٢٤٠٠	١٦٧٠٠	٢٠٠٤٠٠
٢٠٢٧/١/١م	٣٢٠٠	٣٨٤٠٠	١٩٣٠٠	٢٣١٦٠٠

وفيما يتعلق بالاشتراكات الواجب استقطاعها لصالح الهيئة القومية للتامين الاجتماعي فجاءت وفقًا لما حددته اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٢٤٣٧ لسنة٢٠٢١م، على النحو التالي:

<u>اولًا: حددت المادة (٥٧) من اللائحة التنفيذية اشتراكات تامين الشيخوخة والعجز والوفاة للعاملين لدى الغير على النحو التالي:</u>

- حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (١٢٪) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.
- حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (٩٪) من اجر اشتراكه شهريًا.

ثانيًا: حددت المادة (٥٨) من اللائحة التنفيذية الاشتراكات في نظام المكافأة للعاملين لدى الغير على النحو التالي:

- حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (١٪) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.
- حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (١٪) من اجر اشتراكه شهريًا.

ثالثًا: اوضحت المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية انه ومع عدم الاخلال بأحكام قانون نظام التامين الصحي الصادر بالقانون رقم ٢ لسنة٢٠١٨م يتحمل صاحب العمل (الحكومة) الاشتراكات المستحقة في تامين اصابات العمل عن العاملين (العاملين المدنيين بالجهاز الاداري للدولة) لديه بنسبه(١.٢٥٪) من اجر الاشتراك الشهري.

رابعًا: كما اوضحت المادة (٦١) من اللائحة التنفيذية انه ومع عدم الاخلال بأحكام قانون نظام التامين الصحي الصادر بالقانون رقم ٢ لسنة٢٠١٨م تتحدد نسبة الاشتراكات المستحقة وفقًا لتامين المرض على النحو التالي:

- حصة يلتزم بها صاحب العمل بواقع (٣٪) من أجور المؤمن عليهم العاملين لديه شهريًا.
- حصة يلتزم بها المؤمن عليه بوقع (١٪) من اجر اشتراكه شهريًا.

خامسًا: اوضحت المادة(٦٣) من اللائحة التنفيذية أنه يراعى في تحديد الاشتراكات التي يؤديها صاحب العمل عن المؤمن عليهم من العاملين بالجهاز الإداري للدولة والهيئات العامة والقطاع العام وقطاع الأعمال العام ما يأتي:

- **الا تعتبر الاستقطاعات من الأجور بسبب الجزاء الإداري أو الغرامات أو خصم ساعات التأخير تخفيضًا للأجر ويتعين تحصيل الاشتراكات على أساس الأجر الإجمالي دون تخفيض.**
- **تستحق الاشتراكات عن مدد الوقف عن العمل احتياطيًا أو بقوة القانون على أساس الأجر المستحق للمؤمن عليه خلال هذه المدد دون الإخلال بسداد الاشتراكات المستحقة عن الجزء الموقوف صرفه من الأجر إذا تقرر صرفه إليه أو رد الاشتراكات السابق سدادها عن مدة الإيقاف إذا ما تقرر فصل المؤمن عليه بأثر رجعي من تاريخ الإيقاف.**
- **حالات الترخيص بالعمل جزء من الوقت مقابل نسبة من الأجر تؤدى الاشتراكات على أساس كامل هذا الأجر بافتراض مباشرة المؤمن عليه لعمله كامل الوقت.**
- **تعتبر المدد التي لا يستحق عنها المؤمن عليه أجرًا أو تعويضًا عن الأجر في حكم الإجازة الخاصة بدون أجر طالما كانت علاقة العمل قائمة.**

٢-اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقًا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة الصادر بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

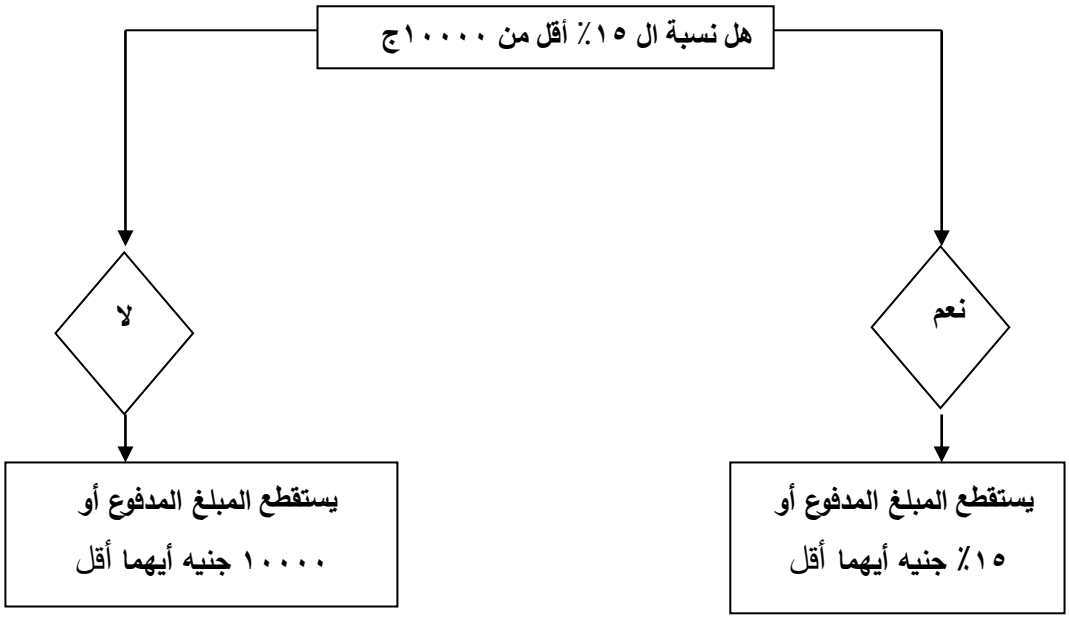
٣-أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي: يشترط لإعفاء هذه الأقساط أن تكون لمصلحة الموظف نفسه أو مصلحة زوجته وأولاده القصر.

ويشترط بالنسبة للبندين (٣، ٤) ألا تزيد جملة ما يعفي للممول مما يكون قد دفعه على ١٥٪ من صافي الإيراد أو عشرة ألاف جنيه أيهما أقل وفقاً للقرار

الوزاري (١٧٢) لسنة ٢٠١٥، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أي دخل أخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون وذلك على النحو التالي:

يحسب نسبة ال ١٥ % من الدخل كما يلى:

إذا قلت نسبة ال ١٥ % عن ١٠٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة نسبة ال ١٥٪ جنيه، ويستقطع المبلغ المدفوع أو ١٥٪ جنيه أيهما أقل. أما إذا زادت نسبة ال ١٥ % عن ١٠٠٠٠ جنيه يكون الحد الأقصى لما يستقطع من الإيراد الخاضع للضريبة المبلغ ١٠٠٠٠ ج ، ويستقطع المبلغ المدفوع أو ١٠٠٠٠ ج من الدخل أيهما أقل. ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:



<u>مثال :</u>

١٥ %	المسدد الفعلي	الرقم المقارن
٩٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠٠

يخصم في هذه الحالة المسدد الفعلي وقدره مبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

وفي الحالة الثانية إذا كانت الحالة كالآتي:

١٥ %	المسدد الفعلي	الرقم المقارن
٦٠٠٠	٨٠٠٠	١٠٠٠٠

في هذه الحالة يخصم له مبلغ ٦٠٠٠ جنيه أي أنه إذا كان المسدد الفعلي أكبر من نسبة ال١٥٪ يعتمد له ال ١٥ % فقط .

٤-المزايا العينية الجماعية التالية:

أ- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.

ب- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفه.

ج- الرعاية الصحية.

د- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

هـ- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل .

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وحسب طبيعة العمل التي تقتضى صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

<u>ويشترط لتمتع المزايا العينية بالإعفاء من الضريبة ما يأتي:</u>

- أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل.
- أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.
- أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً وتستلزمه طبيعة العمل.

٥-حصة العاملين من الأرباح التي تقرر توزيعها طبقًا للقانون.

٦-ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل.

٧- **ضريبة الدمغة :**

نص البند (٨) من اللائحة التنفيذية رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م ، بأن يعفي من الخضوع للضريبة ضريبة الدمغة المقررة قانوناً ، هذا ويتم خصم ضريبة الدمغة من المرتبات وما في حكمها طبقاً لنص المادة (٧٩) من قانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠م، والتي تنص علي إخضاع المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والمكافآت، وما في حكمها لضريبة الدمغة بالنسب التالية :

الشريحة الأولى: حتى ٥٠ ج	معفاة
الشريحة الثانية: أزيد من ٥٠ حتى ٢٥٠ ج	٦ في الألف
الشريحة الثالثة: أزيد من ٢٥٠ حتى ٥٠٠ ج	٦.٥ في الألف
الشريحة الرابعة: أزيد من ٥٠٠ حتى ١٠٠٠ ج	٧ في الألف
الشريحة الخامسة: أزيد من ١٠٠٠ حتى ٥٠٠٠ ج	٧.٥ في الألف
الشريحة السادسة: أزيد من ٥٠٠٠ حتى ١٠٠٠٠ ج	٨ في الألف
كل ما يزيد عن ١٠٠٠٠ج تخضع الزيادة لسعر	٣ في الألف

٨/٣: المعاملة الضريبية لما يتقاضاه أعضاء مجلس الإدارة:

فرق القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين ما يحصل عليه رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء و أعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقًا لما يلى:

- **ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.**

ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال من مرتبات ومكافآت مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أيا كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأيا كان عددهم.

٩/٣: تحديد وعاء الضريبة وحساب الضريبة على المرتبات وما في حكمها:

يتم تحديد الوعاء الخاضع للضريبة العامة علي المرتبات من خلال إعداد نموذج حساب الضريبة علي المرتبات وما في حكمها طبقاً لأحكام قانون الضريبة علي الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون رقم ٧ لسنة ٢٠٢٤ حيث تم تعديل الاتي ما يلي:

١: سعر الضريبة : مادة(٨)

يستبدل بنص المادة(٨) من قانون الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، النص الاتي: يكون سعر الضريبة على النحو الآتي:

سعر الضريبة	صافى الدخل الذى لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٧٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٨٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل الذى يتجاوز ٩٠٠,٠٠٠ جنيه ولم يتجاوز ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه	صافى الدخل أكثر من مليون ومائتى ألف جنيه ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٠,٠٠٪	من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ جنيه	–	–	–	–	–
١٠٪	أكثر من ٤٠,٠٠٠ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٥٥,٠٠٠ جنيه	–	–	–	–
١٥٪	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٥٥,٠٠٠ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٧٠,٠٠٠ جنيه	–	–	–
٢٠٪	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٧٠,٠٠٠ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٢٠٠,٠٠٠ جنيه	–	–
٢٢,٥٪	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	–
٢٥٪	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ جنيه	من ١ جنيه إلى ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه
٢٧,٥٪	–	–	–	–	–	ما زاد على ١,٢٠٠,٠٠٠ جنيه

٢: الاعفاء الشخصي: مادة (١٣/ بند ١):

يستبدل بنص البند رقم (١) من المادة (١٣) من قانون الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ بالنص الاتي:" يكون مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه إعفاء شخصي سنوي للممول. "

٣: سريان العمل بالقانون مادة رقم (٢):

يعمل بهذا القانون بالنسبة للضريبة على المرتبات وما في حكمها اعتبارًا من أول الشهر التالي لتاريخ نشره.

واستثناء من حكم المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص المادة (١١) من القانون على أن تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها غير المقيدون والمقيدون من

غير جهات عملهم الأصلية بسعر ضريبة مقطوع بواقع ١٠ % على إجمالي كل مبلغ ودون إجراء أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم أخر.

ومن ثم يصبح نموذج تحديد الضريبة المستحقة على المرتبات على النحو التالي:

أ – بالنسبة للفئات غير الخاضعة لأحكام قانون الخدمة المدنية رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

	جزئي	كلي
١) الأجر الأساسي السنوي		××
٢) الأجر المتغير:		××
* ما يزيد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي	××	
* أي علاوات ، بدلات، مكافآت، حوافز، مزايا نقدية وعينية	××	
* حصة العاملين في الأرباح	××	
		××
إجمالي الإيراد المجرد السنوي (الشامل) (مادة ٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)		××
يخصم منه:		
الجزاء الإداري، الأجازة بدون مرتب، قسط استبدال معاش	(××)	
يخصم (إعفاءات)		
* بدلات معفاة بقوانين منحها (جميع البدلات معفاة ما عدا بدل طبيعة العمل وبدل التمثيل والاستقبال لغير أعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام أو القضاء)	××	
* علاوة معفاة (جميع العلاوات معفاة ما عدا العلاوة الدورية)	(××)	
مبالغ معفاة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون وهي:		
*إعفاء شخصي سنوي (بند ١ مادة١٣من القانون ٧ لسنة ٢٠٢٤)	٢٠٠٠٠	

* اشتراك تأمينات اجتماعية والادخار (قانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩):	××	
١١ % من اجر الاشتراك (حصة العامل)		(××)
صافي المستحق :		××
يخصم منه		
• اشتراك في صناديق التأمين الخاصة .	××	
• التأمين علي حياة الممول لصالح زوجته وأولاده القصر والتأمين الصحي	××	
الإجمالي ويجب ألا يزيد جملة ما يعفي للممول عن المبلغ المدفع (بحد أقصى ١٥٪ من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ج أيهما أقل) (بند ٣، ٤ مادة ١٣)		(××)
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		××
يخصم منه:		
الدمغة النسبية		(××)
وعاء الضريبة على المرتبات		××
الضريبة المستحقة (*صافى الدخل الذى لم يتجاوز ٦٠٠,٠٠٠ جنيه*)		
الشريحة الأولى (من ١ جنيه إلى ٤٠,٠٠٠ ج) بسعر (صفر)		
الشريحة الثانية (أكثر من ٤٠,٠٠٠ ج إلى ٥٥,٠٠٠ ج) بسعر ١٠٪		
الشريحة الثالثة (أكثر من ٥٥,٠٠٠ ج إلى ٧٠,٠٠٠ ج) بسعر ١٥٪		
الشريحة الرابعة (أكثر من ٧٠,٠٠٠ ج إلى ٢٠٠,٠٠٠ ج) بسعر ٢٠٪		
الشريحة الخامسة (أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ج إلى ٤٠٠,٠٠٠ج) بسعر ٢٢,٥٪		
الشريحة السادسة (ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ ج) بسعر ٢٥٪		
اجمالي الضريبة المستحقة.		
الضريبة الشهرية (اجمالي الضريبة المستحقة ÷ ١٢)		××

ب – بالنسبة للفئات الخاضعة لأحكام قانون الخدمة المدنية رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧

البيـــــــان	جزئي	كلي
١) الأجر الوظيفي		××
٢) الأجر المكمل:		××
*بدلات، مكافآت، حوافز، مزايا نقدية وعينية	××	
٣) الحافز التعويضي		××

الاجر الشامل		××
يخصم منه:		
الجزاء الإداري، الإجازة بدون مرتب.	(××)	
يخصم (إعفاءات)		
*** بدلات معفاة بقوانين منحها**	(××)	
مبالغ معفاة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون وهى:		
*** إعفاء شخصي سنوي (بند ١ مادة١٣من القانون ٧ لسنة ٢٠٢٤)**	٢٠٠٠٠	
*** اشتراك تأمينات اجتماعية (قانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩):**		
١١ % من اجر الاشتراك (حصة العامل)	××	(××)
صافي الإيراد الذي يحسب عليه		××
يخصم منه		
• **اشتراك في صناديق التأمين الخاصة .**	××	
• **التأمين علي حياة الممول لصالح زوجته وأولاده القصر والتأمين الصحي**	××	
الإجمالي ويجب ألا يزيد جملة ما يعفي للممول عن المبلغ المدفع (بحد أقصى ١٥٪ م صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ج أيهما أقل) (بند ٣، ٤ مادة ١٣)		(××)
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		××
يخصم منه:		
الدمغة النسبية على المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام		(××)
وعاء الضريبة		××
وعاء الضريبة على المرتبات		
الضريبة المستحقة (صافى الدخل الذى لم يتجاوز٦٠٠,٠٠٠ جنيه)		
الشريحة الأولى (من ١ جنيه إلى٤٠,٠٠٠ ج) بسعر (صفر)		
الشريحة الثانية (أكثر من٤٠,٠٠٠ ج إلى٥٥,٠٠٠ ج) بسعر ١٠٪		
الشريحة الثالثة (أكثر من٥٥,٠٠٠ ج إلى٧٠,٠٠٠ ج) بسعر ١٥٪		
الشريحة الرابعة (أكثر من٧٠,٠٠٠ ج إلى٢٠٠,٠٠٠ ج) بسعر ٢٠٪		

الشريحة الخامسة (أكثر من ٢٠٠,٠٠٠ج إلى ٤٠٠,٠٠٠ج) بسعر ٢٢,٥٪		
الشريحة السادسة (ما زاد على ٤٠٠,٠٠٠ ج) بسعر ٢٥٪		
اجمالي الضريبة المستحقة.		
الضريبة الشهرية (اجمالي الضريبة المستحقة ÷ ١٢		
		××

أمثلة :

مثال:

يعمل عمر بإحدى الجهات التي لا تخضع لقانون الخدمة المدنية يتقاضى شهريًا لعام ٢٠٢٤م ما يلي:

البيان	المبلغ
مرتب اساسي	٩٠٠٠
حافز	٧٥٠٠
بدل طبيعة عمل	١٠٠٠
أجور اضافية	٥٠٠
علاوة اجتماعية إضافية	١٠
بدل انتقال	١١٠٠
اجمالي	١٩١١٠

فإذا علمت أن:

- **المرتب الأساسي يتضمن (١٠٠٠جنيه) علاوات خاصة مقررة بقوانين حتى ٢٠١٣.**
- **يقوم الموظف بسداد المبالغ الاتية:**
  - ✓ **١٠٠ جنيه اشتراك صندوق تامين صحي.**
  - ✓ **١٠٠٠ جنيه قسط تامين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر.**
  - ✓ **٨٠ جنيه شهريًا قسط تامين على حياة زوجته لمصلحته.**

- يحصل على مبلغ ٢٠٠٠ جنيه شهريًا مقابل انتدابه جزء من الوقت في احدى الوحدات الأخرى.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة للموظف.

الحل:

خطوات تحديد وعاء الضريبة:

الخطوة الأولى: حساب إجمالي المرتب السنوي من خلال تحويل المرتب الشهري إلى مرتب سنوي طبقًا لأحكام المادة(١٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

البيان	المبلغ الشهري	المبلغ السنوي
مرتب اساسي	٩٠٠٠	١٠٨٠٠٠
حافز	٧٥٠٠	٩٠٠٠٠
بدل طبيعة عمل	١٠٠٠	١٢٠٠٠
أجور اضافية	٥٠٠	٦٠٠٠
علاوة اجتماعية إضافية	١٠	١٢٠
بدل انتقال	١١٠٠	١٣٢٠٠
اجمالي	١٩١١٠	٢٢٩٣٢٠

الخطوة الثانية: حساب حصة العامل في التأمينات والمعاشات:

طبقًا لأحكام القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٢٠ والمحدد بهما:

- المادة رقم (١) البند رقم (٧) فقد اعتبر المشرع البدلات التالية لا تعتبر جزءًا من أجر الاشتراك:

✓بدل الانتقال.

✓البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الاصلية أو خارجها.

ومن ثم فإن صافي المبلغ الذي يحصل عليه العامل

اجمالي الأجور السنوية من جهة العمل ٢٢٩٣٢٠ جنيه سنويًا

مقابل الانتداب السنوي= ٣٠٠٠× ١٢ = ٣٦٠٠٠ جنيه سنويًا

اجمالي دخل الموظف = = ٢٦٥٣٢٠ جنيهًا سنويًا

يخصم منه:

بدل انتقال السنوي =١٣٢٠٠ جنيه سنويًا

بدل الانتداب السنوي = ٣٦٠٠٠ جنيه سنويَا

اجمالي البدلات المخصومة = ٤٦٢٠٠ جنيه سنويًا

أجر الاشتراك السنوي = ٢١٩١٢٠ جنيه سنويًا

كما حددت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٢٤٣٧ لسنة٢٠٢١م والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٢٠ الاتي:

الحد الادنى للاشتراك السنوي للأجور لسنة ٢٠٢٤ يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيهًا سنويًا.

الحد الأقصى للاشتراك السنوي للأجور لسنة ٢٠٢٤ يبلغ ١٥١٢٠٠جنيهًا سنويًا.

وحيث أن قيمة اجر الاشتراك السنوي يبلغ ٢١٩١٢٠ جنيه فإنه قد تعدى الحد الأقصى لأجر الاشتراك، ومن ثم تحسب حصة العامل على الحد الأقصى لأجر الاشتراك.

قيمة التأمينات المخصومة= الحد الأقصى للاشتراك التأميني× نسبة حصة العامل

= ١٥١٢٠٠× ١١٪= ١٦٦٣٢.

<u>الخطوة الثالثة: حساب الدمغة النسبية على المرتب:</u>

طبقًا لأحكام المادة (٧٩) من القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم (١٤٣) لسنة ٢٠٠٦ يتم احتساب ضريبة الدمغة النسبية كالاتي:

- **اجمالي ما حصل عليه الموظف سنويًا (٢٢٩٣٢٠ جنيهًا) فتكون فئة الضريبة (٣ في الالف) لما يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه، ويكون وعاء حساب ضريبة الدمغة كالاتي:**

بيان	جزئي	كلي
اجمالي ما حصل عليه الموظف سنويًا (١)		٢٢٩٣٢٠
يخصم منه:		
العلاوات المضافة للمرتب الأساسي (١١٠٠×١٢)	١٣٢٠٠	
علاوة اجتماعية إضافية (١٠× ١٢)	١٢٠	
حصة العامل في التأمينات الاجتماعية	١٦٦٣٢	
اجمالي الخصم		٢٩٩٥٢
وعاء ضريبة الدمغة النسبية (١-٢) (٣)		١٩٩٣٦٨
يخصم منه		
الشريحة حتى ١٠٠٠٠ (٨ في الالف) قيمة الضريبة = (١٠٠٠٠-٥٠)× ٠.٠٠٨	٧٩.٦	
الشريحة ما يزيد عن ١٠٠٠٠ (٣ في الالف) قيمة الضريبة = ١٨٩٣٦٨× ٠.٠٠٣	٥٦٨.١	
اجمالي ضريبة الدمغة النسبية		٦٤٧.٧

الخطوة الرابعة: حساب قيمة الضريبة المستحقة على الوعاء الضريبي ٢٢٩٣٢٠ طبقًا لأحكام المواد (٨، ٩، ١٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته:

البيـــــان	جزئي	كلي
الاستحقاقات السنوية (م ٩ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)		
اجر اساسي	١٠٨٠٠٠	
حوافز	٩٠٠٠٠	
بدل انتقال	١٣٢٠٠	
بدل طبيعة عمل	١٢٠٠٠	
أجور إضافية	٦٠٠٠	
علاوة اجتماعية إضافية	١٢٠	
اجمالي الاستحقاقات السنوية		٢٢٩٣٢٠
يخصم منه: الإعفاءات(م ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)		
علاوات خاصة المقررة بقوانين حتى عام ٢٠١٣	١٢٠٠٠	
علاوة اجتماعية	١٢٠	
الاعفاء الشخصي (م ١٣ قانون ٧ لسنة ٢٠٢٤)	٢٠٠٠٠	
حصـــة العامـــل فـــي التأمينـــات الاجتماعيـــة ١١% (قانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩).	١٦٦٣١	
اجمالي الإعفاءات		٤٨٧٥٢
صافي الايراد (قبل تطبيق المادة ١٣ بند ٣، ٤)		١٨٠٥٦٨
يخصم منه:		

اشتراك صندوق التأمين الصحي(م ١٣/ بند ٣) ١٠٠×١٢= ١٢٠٠ اشتراك تامين على حياته (م ١٣/ بند ٤) ١٠٠٠× ١٢= ١٢٠٠٠ ويجب ألا يزيد جملة ما يعفي للممول عن المبلغ المدفع (بحد أقصى ١٥٪ م صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠جنيه أيهما أقل. اجمالي المدفوع = ١٢٠٠+ ١٢٠٠٠ = ١٣٢٠٠ نسبة ١٥٪ من صافي الايراد= ١٨٠٥٦٨× ١٥٪=٢٧٠٨٥ ومن ثم يتم خصم ١٠٠٠٠ لأنها الأقل.		١٠٠٠٠
ضريبة الدمغة النسبية		٦٤٧.٧
اجمالي الخصم		١٠٦٤٧.٧
وعاء الضريبة		١٦٩٩٢٩.٣

مثال : (حالة موظف خاضع لقانون الخدمة المدنية)

موظف يعمل بإحدى الجهات التي تخضع لقانون الخدمة المدنية يتقاضى شهريًا لعام ٢٠٢٤ ما يلي:

البيان	المبلغ
اجر وظيفي	١٠٠٠٠
اجر مكمل	٦٠٠٠
حافز ٧٪	٤٠٠
حافز مقطوع	٤٠٠٠
بدل طبيعة عمل	٣٠٠٠
حافز اضافي	٤٢٠٠
بدلات نقدية	٢٠٠٠
بدل انتقال	٥٠٠
الاجمالي	٣٠١٠٠ جنيه

فإذا علمت أن:

- **حصل الموظف على مكافأة سنوية في شهر يوليو بمبلغ ٨٠٠٠٠جنيهًا.**
- **بلغت مصروفات خط الهاتف المخصص له من جهة العمل خلال العام مبلغ ٤٠٠٠ جنيه.**
- **يحصل على مقابل انتدابه في جهة أخرى على مبلغ ٣٠٠٠ جنيه شهريًا.**
- **يدفع قسط تامين على الحياة بمبلغ ٢٠٠ جنيه شهريًا.**
- **يخصم منه نفقة شهرية ٦٠٠ جنيه شهريًا.**
- **وقع عليه جزاءات بواقع ٧٠٠ جنيه شهريًا.**
- **حصة العامل في صناديق التامين الخاصة التي انشأتها الجهة ٤٠٠ جنيه شهريًا.**

والمطلوب :

تحديد وعاء الضريبة على المرتبات.

الحل:

الخطوة الأولى: حساب إجمالي المرتب السنوي من خلال تحويل المرتب الشهري إلى مرتب سنوي طبقًا لأحكام المادة(١٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥:

البيان	المبلغ الشهري	المبلغ السنوي
اجر وظيفي	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
اجر مكمل	٦٠٠٠	٧٢٠٠٠
حافز ٧٪	٤٠٠	٤٨٠٠
حافز مقطوع	٤٠٠٠	٤٨٠٠٠

بدل طبيعة عمل	٣٠٠٠	٣٦٠٠٠
حافز اضافي	٤٢٠٠	٥٠٤٠٠
بدلات نقدية	٢٠٠٠	٢٤٠٠٠
بدل انتقال	٥٠٠	٦٠٠٠
ميزة تليفون ٤٠٠٠×٢٠٪		٨٠٠
مكافأة سنوية		٨٠٠٠٠
الاجمالي		٤٤٢٠٠٠

الخطوة الثانية: حساب حصة العامل في التأمينات والمعاشات:

طبقًا لأحكام القانون رقم ١٤٨ لسنة ٢٠١٩ والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٢٠ والمحدد بهما:

- **المادة رقم (١) البند رقم (٧) فقد اعتبر المشرع البدلات التالية لا تعتبر جزءًا من أجر الاشتراك:**
  - ✓ **بدل الانتقال.**
  - ✓ **البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه بعض الوقت داخل جهة عمله الاصلية أو خارجها.**

ومن ثم فإن صافي المبلغ الذي يحصل عليه العامل

اجمالي الأجور السنوية من جهة العمل ٤٤٢٠٠٠ جنيه سنويًا

مقابل الانتداب السنوي= ٣٠٠٠× ١٢ = ٣٦٠٠٠ جنيه سنويًا

اجمالي دخل الموظف = = ٤٧٨٠٠٠ جنيهًا سنويًا

يخصم منه:

بدل انتقال السنوي =٦٠٠٠ جنيه سنويًا

بدل الانتداب السنوي = ٣٦٠٠٠ جنيه سنويَا

اجمالي البدلات المخصومة = ٤٢٠٠٠ جنيه سنويًا

أجر الاشتراك السنوي = ٤٣٦٠٠٠ جنيه سنويًا

كما حددت المادة (٥٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (١٤٨) والصادرة بقرار مجلس الوزراء رقم ٢٤٣٧ لسنة٢٠٢١م والكتاب الدوري رقم ٤ لسنة ٢٠٢٠ الاتي:

الحد الادنى للاشتراك السنوي للأجور لسنة ٢٠٢٤ يبلغ ٢٤٠٠٠ جنيهًا سنويًا.

الحد الأقصى للاشتراك السنوي للأجور لسنة ٢٠٢٤ يبلغ ١٥١٢٠٠جنيهًا سنويًا.

وحيث أن قيمة اجر الاشتراك السنوي يبلغ ٢١٩١٢٠ جنيه فإنه قد تعدى الحد الأقصى لأجر الاشتراك، ومن ثم تحسب حصة العامل على الحد الأقصى لأجر الاشتراك.

قيمة التأمينات المخصومة= الحد الأقصى للاشتراك التأميني× نسبة حصة العامل

= ١٥١٢٠٠× ١١٪= ١٦٦٣٢.

الخطوة الثالثة: حساب الدمغة النسبية على المرتب:

طبقًا لأحكام المادة (٧٩) من القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم (١٤٣) لسنة ٢٠٠٦ يتم احتساب ضريبة الدمغة النسبية كالاتي:

- اجمالي ما حصل عليه الموظف سنويًا (٤٤٢٠٠٠ جنيهًا) فتكون فئة الضريبة (٣ في الالف) لما يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه، ويكون وعاء حساب ضريبة الدمغة كالاتي:

بيان	جزئي	كلي
اجمالي ما حصل عليه الموظف سنويًا (١)		٤٤٢٠٠٠
يخصم منه:		
بدل الانتقال السنوي (٥٠٠×١٢)	٦٠٠٠	
ميزة تليفون (٤٠٠٠× ٢٠٪)	٨٠٠	
حصة العامل في التأمينات الاجتماعية	١٦٦٣٢	
اجمالي الخصم		٢٩٩٥٢
وعاء ضريبة الدمغة النسبية (١-٢) (٣)		٤١٨٥٦٨
يخصم منه		
الشريحة حتى ١٠٠٠٠ (٨ في الالف) قيمة الضريبة = (١٠٠٠٠-٥٠)× ٠.٠٠٨	٧٩.٦	
الشريحة ما يزيد عن ١٠٠٠٠ (٣ في الالف) قيمة الضريبة = ٤٠٨٥٦٨× ٠.٠٠٣	١٢٢٥.٧	
اجمالي ضريبة الدمغة النسبية		١٣٠٥.٣

الخطوة الرابعة: حساب وعاء الضريبة طبقًا لأحكام المواد (٨، ٩، ١٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته:

البيـــــان	جزئي	كلي
الاستحقاقات السنوية (م ٩ قانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)		
اجر وظيفي	١٢٠٠٠٠	
اجر مكمل	٧٢٠٠٠	
حافز ٧٪	٤٨٠٠	
حافز مقطوع	٤٨٠٠٠	
بدل طبيعة عمل	٣٦٠٠٠	
حافز اضافي	٥٠٤٠٠	

بدلات نقدية	٢٤٠٠٠	
بدل انتقال	٦٠٠٠	
ميزة تليفون ٤٠٠٠×٢٠٪	٨٠٠	
مكافأة سنوية	٨٠٠٠٠	
اجمالي الاستحقاقات السنوية		٤٤٢٠٠٠
يخصم منه: الإعفاءات(م ١٣ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)		
الاعفاء الشخصي (م ١٣ قانون ٧ لسنة ٢٠٢٤)	٢٠٠٠٠	
حصة العامل في التأمينات الاجتماعية ١١% (قانون ١٤٨ لسنة ٢٠١٩).	١٦٦٣١	
اجمالي الإعفاءات		٣٦٦٣١
صافي الايراد (قبل تطبيق المادة ١٣ بند ٣، ٤)		٤٠٥٣٦٩
يخصم منه:		
اشتراك في الصناديق الخاصة (م ١٣/ بند ٣) ٤٠٠×١٢=٤٨٠٠ اشتراك تامين على حياته (م ١٣/ بند ٤) ٢٠٠× ١٢= ٢٤٠٠ ويجب ألا يزيد جملة ما يعفي للممول عن المبلغ المدفع (بحد أقصى ١٥٪ م صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠جنيه أيهما أقل. اجمالي المدفوع = ٤٨٠٠+ ٢٤٠٠ = ٧٢٠٠ نسبة ١٥٪ من صافي الايراد= ٤٠٥٣٦٩× ١٥٪=٦٠٨٠٥ ومن ثم يتم خصم المدفوع فعلًا لأنه الأقل.		٧٢٠٠
ضريبة الدمغة النسبية		١٣٠٥.٣
اجمالي الخصم		٨٥٠٥.٣
وعاء الضريبة		٣٩٦٨٦٣.٧

خامساً: بالنسبة للمبالغ التي يتقاضاه من جهة العمل غير الاصلية تعامل وفقًا لأحكام المادة ١١ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كالآتي:

قيمة الاجر السنوي= قيمة الاجر الشهري× فترة العمل.

= ٣٠٠٠×١٢ = ٣٦٠٠٠ جنيه.

قيمة الاجر السنوي من جهة العمل الاصلية = ٤٤٢٠٠٠ جنيه.

وحيث قيمة ما يتقاضاه من جهة العمل غير الاصلية لا يزيد عن ٥٠٪ من قيمة الاجر السنوي من جهة عمله الاصلية لذلك تخضع بسعر ١٠٪ قطعي ولا تدرج ضمن كشوف التسوية الخاصة بجهة عمله الاصلية ويتم توريد قيمة الضريبة على النموذج المُعد لذلك.

سادساً: حساب قيمة المشاركة المجتمعية لصندوق اسر الشهداء ومصابي الحرب والعمليات الإرهابية طبقًا لأحكام القانون ٤ لسنة ٢٠٢١:

قيمة المشاركة المجتمعية = اجمالي الاجر × نسبة المساهمة.

= ٤٤٢٠٠٠× ٠,٠٠٠٥= ٢٢١ جنيه.

١٠/٣ الالتزام بخصم الضريبة وتوريدها ومقابل التأخير:

أ .التزام أصحاب الأعمال:

١-يلتزم أصحاب العمل بما في ذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريده خلال ١٥ يوم من الشهر التالي.

٢-يلتزم أصحاب الأعمال بسداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

٣-يلتزم صاحب العمل أو المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقًا للمادة ١٤ من هذا القانون بالآتي:

- تقديم إقرار ربع سنوي في ١/ ١ ، ٤/١ ، ٧/١ ، ١ /١٠.
- إعطاء الممول بناء على طلبه كشف يبين فيه أسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

ب- مقابل التأخير:

في حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل تأخير من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي ٢٪ مضافًا إليه.

١١/٣: الإقرار الضريبي:

يعفي أصحاب المرتبات وما في حكمها من تقديم الإقرار الضريبي السنوي في الحالات الآتية:

١ -إذا أقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

٢ -إذا أقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما مبلغ ٨٠٠٠ جنيه.

١٢/٣: إجراءات الاعتراض:

قرر القانون الجديد للجهة التي تقوم بصرف المرتبات وحجز وتوريد الضريبة الحق في الاعتراض على ما تخطرها به مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة

عن الفحص، وذلك أمام المأمورية المختصة، خلال ثلاثين يومًا من تاريخ استلام الإخطار ، فإذا لم يتم الاتفاق بين المأمورية وهذه الجهة أحيل الخلاف إلى لجنة الطعن طبقا للإجراءات المقررة في هذا الشأن وإذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم لها بالاعتراض كان له أن يتقدم بالاعتراض إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

١٣/٣: العقوبات:

يعاقب بغرامة لا تقل عن ألفي جنيه ولا تجاوز عشرة آلاف جنيه كل من ارتكب أيا من الأفعال الآتية:

١ – الامتناع عن تقديم الإقرار الضريبي وذلك في الحالات التي يلتزم فيها الموظف بتقديم إقرار ضريبي.

٢ –الامتناع عن تطبيق نظام استقطاع و خصم و تحصيل و توريد الضريبة في المواعيد القانونية.

ويكون التصالح مقابل أداء تعويض مقداره ألفا جنيه بالإضافة إلى المبالغ المستحقة.

تطبيقات غير محلولة

التطبيق رقم (١) :

موظف بجامعة جنوب الوادي يتقاضي المبالغ التالية خلال شهر يوليو ٢٠١٧م :

٥٥٤ج مرتب اساسي في ٢٠١٥/٦/٣٠م ، ١٠٠ج علاوة دورية في ٢٠١٥/٦/٣٠م ، ١٢٠ج علاوة خاصة مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠م ، ٤٩٨ج علاوات خاصة غير مضمومة في ٢٠١٥/٦/٣٠م ، ٧٪ علاوة غلاء معيشة ، ٧٪ العلاوة الدورية ، ١٠ج علاوة اجتماعية ، ١٠ج منحة عيد العمال ، ١٠٠ج علاوة تشجيعية ، ١٠١٩ الاجر المكمل ، ٢٨ج بدل اقامة ، ٢٦٢ج بدل سفر نقدي ، ٩٣ج الحافز التعويضي .

المطلوب : تحديد وعاء وقيمة الضريبة علي المرتبات المستحقة شهرياً.

التطبيق رقم (٢) :

عضو مجلس إدارة في إحدى شركات القطاع الخاص مرتبه الأساسي المجرد خلال عام ٢٠١٧ ١٣٠٠ج شهريا (بدون العلاوة الخاصة)، ويحصل على علاوة خاصة مضافة للمرتب ٣٠٠ج شهريا، وعلاوة دورية ٢٠٠ج شهرياً، وعلاوة خاصة غير مضافة للمرتب ٤٠٠ج شهرياً ، علاوة اجتماعية ١٠ج شهرياً، حوافز إنتاج ١٠٠ شهرياً، بدل تمثيل واستقبال ٧٠٠ج شهرياً، بدل طبيعة عمل ٤٠٠ج شهرياً، بدل انتقال ٣٠٠ج شهرياً.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة إذا علمت أن:-

١- الممول مشترك في صندوق الزمالة بالشركة مقابل ٥٠٠ج شهريا، وغير مشترك في نظام التأمين الصحي، كما أنه مؤمن على حياته لصالح زوجته وأولاده مقابل قسط شهري ١٠٠ج.

٢- الممول منتدب للتدريس في مركز إعداد القادة مقابل مبلغ ٦٠٠٠ج خلال العام.

التطبيق رقم (٣): فيما يلى بيان بالمصروفات الخاصة بالسيارة المملوكة للشركة ويستغلها أحد الموظفين:

١٠٠٠ج زيوت، ٢٠٠٠ج وقود، ١٠٠٠ج صيانة ، ٥٠٠ج تأمين، ٣٠٠ مخالفات مرورية، ٢٠٠٠ج إهلاك.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٤): بلغت فاتورة التليفون الممنوح لأحد الموظفين مبلغ ١٠٠٠ج شهرياً

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٥): حصل أحد الموظفين من البنك الذي يعمل فيه على قرض بمبلغ ٧٠٠٠٠ج بمعدل فائدة ٤٪ سنوياً، وقد بلغ إجمالي ما حصل عليه الموظف خلال الستة شهور الأخيرة مبلغ ٣٠٠٠٠ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٦) : حصل أحد الموظفين علي قرض من الشركة بمبلغ ٣٠٠٠٠ ج بمعدل فائدة ٩٪، علماً بأن إجمالي ما حصل عليه خلال الستة شهور السابقة ٢٠٠٠٠ ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٧) : تؤمن الشركة علي حياة أحد الموظفين بوثيقة تأمين يبلغ القسط الشهري لها ٢٠٠ ج.

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٨) : حصل أحد الموظفين على عدد ٢٠٠ سهم من أسهم الشركة التي يعمل بها بسعر ٣٠ج للسهم، وقد بلغت القيمة العادلة للسهم ٤٠ج

المطلوب: حساب الميزة الضريبية

التطبيق رقم (٩) : تعاقدت إحدى شركات القطاع الخاص المصرية مع خبير أجنبي للعمل لديها مقابل مرتب شهري ١٠٠٠٠٠ جنيه يتضمن ٣٠٠٠ جنيه بدل سكن. فإذا علمت أن هذا الخبير عمل في هذه الشركة ابتداءً من أول مارس حتى نهاية شهر مايو.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير شهرياً.

التطبيق رقم (١٠) : تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل في مصر ثمانية شهور اعتباراً من أول مارس ٢٠١٧م وذلك مقابل مرتب شهري ٥٠٠٠٠ جنيه (يتضمن ٣٠٠٠ج بدل سكن)، ٢٠٠٠ج بدل طبيعة عمل شهري على أن

تتحمل الشركة تكاليف إقامته في مصر. فإذا علمت أنه أعزب ولا يشترك في نظام التأمين الاجتماعي المصري.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير شهرياً.

التطبيق رقم (11) : عامل يومية عمل لمدة ٣ شهور متصلة بأجر يومي ١٠ جنية ، ثم بعدها بشهر عمل لمدة ٣ شهور أخري بأجر يومي ٨ جنية ، وبعدها بأسبوعين عمل باقي السنة بأجر يومي ٧ جنية ، علماً بأنه لا يوجد مورد آخر لهذا العامل.

المطلوب : تحديد الضريبة علي المرتبات.

التطبيق رقم (١٢) : مدير بإحدى شركات القطاع الخاص يتقاضى مرتباً أساسياً شهرياً قدره ١٥٠٠ج، وذلك اعتباراً من أول يناير ٢٠١٧، ما يتقاضى ١٠٠٠ج شهرياً حوافز إنتاج، ٥٠٠ج شهرياً بدل تمثيل واستقبال، ٤٠٠ج شهرياً بدل اغتراب.

كما أنه عقد وثيقة تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر بقسط ٢٠٠ج شهرياً.

المطلوب: تحديد وعاء وقيمة الضريبة على المرتبات المستحقة شهرياً، علماً بأن بدل الاغتراب عوضاً عن النفقات التي يتحملها الموظف في سبيل تنفيذ عمله.

الفصل الرابع

الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

١/٤: خصائص الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي.

٢/٤: شروط ونطاق سريان الضريبة.

٣/٤: نطاق سريان الضريبة.

٤/٤: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي:

١/٤/٤: الإيرادات الخاضعة للضريبة:

٢/٤/٤: التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات:

٣/٤/٤ : عناصر التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم:

٥/٤: الإعفاءات المقررة من الضريبة.

٦/٤: ترحيل الخسائر للسنوات التالية.

مقدمة:

تناول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أرباح النشاط التجاري والصناعي في الباب الثالث من الكتاب الثاني من خلال المواد من المادة رقم (١٧) حتى المادة رقم (٣١)، كما تناولتها اللائحة التنفيذية للقانون في المواد من المادة رقم (٢٤) حتى المادة رقم (٤١) وذلك على النحو التالي:

مقدمة : تحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي وتناولتها:

- **المواد من (١٧ : ١٨) من قانون الضريبة على الدخل**
- **والمادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية**

الفصل الاول: الإيرادات الخاضعة للضريبة وتناولتها:

- **المواد من (١٩ : ٢١) من قانون الضريبة على الدخل**
- **المواد من (٢٥ : ٢٧) من اللائحة التنفيذية**

الفصل الثاني : تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة وتناولتها:

- **المواد من (٢٢ : ٣٠) من قانون الضريبة على الدخل**
- **المواد من (٢٨ : ٤٠) من اللائحة التنفيذية**

الفصل الثالث : الإعفاءات وتناولتها:

- **المادة رقم (٣١) من قانون الضريبة على الدخل**
- **المواد من (٤١ : ٤٢) من اللائحة التنفيذية**

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

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

١/٤ خصائص الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي:

تتسم الضريبة علي أرباح النشاط التجاري والصناعي بمجموعة خصائص هي:

١-أنها تعد ضريبة مباشرة تسري علي صافي أرباح الأشخاص الطبيعيين:

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

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

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

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

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

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

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

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

٣/٤: شروط ونطاق سريان الضريبة:

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

١- احتراف الممول للأعمال التجارية والصناعية :

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

٢- اشتغال الممول لحساب نفسه :

الأصل أن تفرض الضريبة علي أصحاب رأس المال والعمل الذين يزاولون النشاط التجاري والصناعي لحسابهم الخاص بمعني أن يعود عليهم نتيجة ممارسة

النشاط من ربح أو خسارة ، ومن ثَم إذا زاول شخص ما المهنة أو الحرفة لحساب شخص آخر، فإنه يعتبر أجيراً يخضع لضريبة المرتبات.

٣- مزاولة النشاط بغرض الربح :

يشترط لسريان أن يزاول الشخص النشاط بغرض تحقيق الربح ، فإذا انتفت نية تحقيق الربح فإنه لا يخضع للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي، ومثال ذلك في حالة الجمعيات التعاونية والنوادي والنقابات التي تهدف إلي النفع العام إذا كانت تزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً ليس بهدف الحصول علي الربح.

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

٤- مزاولة النشاط داخل مصر (إقليمية الضريبة) :

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

٣/٤: نطاق سريان الضريبة:

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

(١) – كما تم استبدال المادة (٢٤) في اللائحة التنفيذية والتي تقابل المادة (١٧)، وذلك في القانون (١٧٢) لسنة ٢٠١٥.

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

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه".

كما تم استبدال المادة (٢٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بالقرار الوزاري رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر في ٦ / ٤ / ٢٠١٥ ، ويُعمل بها اعتبارًا من ٧ / ٤ / ٢٠١٥، حيث جاء به ما نصه: " يكون تحديد صافى الربح المنصوص علي في الفقرة الثانية من المادة (١٧) من القانون على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية، وتكون المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التي تتحقق من بيع الأصول المنصوص عليها في البند(٣) من المادة (٢٥) من القانون وفقا لحكم المادة (٢٦) منه، في حالة قيام شركة مقيمة بالاستثمار في شركة غير مقيمة تطبق طريقة حقوق الملكية في تقييم الاستثمارات، كذلك إذا تحققت الشروط الآتية :

أ – أن تكون الإيرادات غير خاضعة للضريبة في الدول الاخرى المسجل فيها الشركة غير المقيمة أو معفاة منها، أو لا يتجاوز سعر الضريبة فيها (٧٥ %) من سعر الضريبة المطبق في مصر.

ب– ان تزيد نسبة الملكية في الشركة غير المقيمة على(١٠٪).

جـ– –أ ن يكون أكثر من (٧٠ %) من إيرادات الشركة غير المقيمة ناتج عن توزيعات أو فوائد أو اتاوات أو أتعاب مقابل إدارة أو إيجارات .

"ويراعى في حالة تطبيق حقوق الملكية أن يتم تحديد الأرباح الناتجة عن التصرف في تلك الاستثمارات على أساس الفرق بين تكلفة اقتناء الاستثمار وقيمة بيعه".

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

(١) **<u>أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت الملاحة والحفر والبترول:</u>**

- المنشآت التجارية: وهي التي تقوم بالشراء بغرض البيع أو كل عمل يتم علي سبيل التداول بنية المضاربة أي الحصول علي الربح.
- المنشآت الصناعية: وهي المنشآت التي تقوم بتحويل المادة الخام إلي منتجات مصنعة أو نصف مصنعة بقصد الحصول علي الربح مثل الصناعات الغذائية والطبية وصناعة الغزل والنسيج والجلود والسيارات.

- منشآت المناجم والمحاجر والبترول: وهي المنشآت التي تقوم باستخراج الثروات الطبيعية من باطن الأرض.

ويشترط لخضوع أرباح هذه المنشآت للضريبة الآتي:

أ- أن تكون هناك منشأة.

ب-أن تكون المنشأة مستقلة في مصر.

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

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

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

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

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

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

(٤) <u>الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة</u> : وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة. ويشترط توافر شرط الاحتراف للوسيط ومن أشكال الوساطة طائفة السماسرة، الوكلاء بالعمولة، الممثلين التجاريين، مندوبي شركات التأمين، سماسرة الأوراق المالية.

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

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

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

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

(٦) <u>أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:</u> سواءً كان نقلاً برياً أو بحرياً أو جوياً ، وسواءً كان بغرض نقل أشخاص أو بضائع ، ويشترط في كل الحالات أن يتم النقل مقابل أجر.

(٧) <u>الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات</u>: لحسابهم بقصد بيعها علي وجه الاحتراف سواء كان الربح ناتج من بيع العقار كله أو مجزأ على شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

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

التصرفات التي تسرى عليها الضريبة	التصرفات التي لا تسري عليها الضريبة
<u>تسري الضريبة علي:</u>	***<u>لا تسري الضريبة علي ما يلي:</u>***
أرباح تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها وفقاً للشروط الآتية: ١- أن تسبق عملية البيع عملية تشييد أو شراء للعقار. ٢- أن يتم التشييد أو الشراء بقصد إعادة البيع حتى يعتبر التصرف من قبيل المضاربة. ٣- أن يقوم الشخص بتشييد أو شراء العقارات لحساب نفسه وعلي مسئوليته. ٤- مزاولة نشاط التشييد أو الشراء للبيع بصفة متكررة ومعتادة وعلي سبيل الاحتراف.	١- تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث بدون إجراء تغيير عليها. ٢- أن يقوم الشخص بشراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه بقصد الاستخدام الشخصي. ٣- تشييد أو شراء العقارات بقصد إعادة بيعها مع تحقق خسارة من عملية البيع. ٤- التصرف بالهبة للأصول أو الفروع أو الأزواج أو التبرع للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية. ٥- تقديم العقار كحصة عينية في رأس مال شركات المساهمة مع عدم التصرف في

٥- أن يتحقق من عملية التشييد أو الشراء ثم البيع صافي ربح.	الأسهم لمدة ٥ سنوات. ٦- نزع الملكية للمنفعة العامة أو البيع الجبري سواء كان إداري أو قضائي.

(٨) : الأر باح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي (تمهيدها وتوصيلها بالمرافق) والتصرف فيها بالبيع أو الهبة أو بالوصية أو البناء عليها التصرفات في العقارات المبنية داخل كردون المدينة :

وقد أشترط المشرع لسريان الضريبة الشروط التالية :

- أن تكون الأراضي التي يتم التصرف فيها أراضي معدة للبناء أصلاً وبالتالي فإن الضريبة لا تسري علي التصرفات في الأراضي الزراعية.
- أن يسبق عملية التصرف في أراضي البناء عملية تقسيم لها ، وبالتالي فإن التصرف في أراضي البناء بحالتها ودون تقسيمها لا يخضع للضريبة علي النشاط التجاري والصناعي.
- أن تكون أراضي البناء محل هذه التصرفات مملوكة للمتصرف بغض النظر عن كيفية ملكيته لهذه الأرض ، حيث يدخل في نطاق الضريبة التصرف في أراضي البناء التي آلت للمتصرف بالشراء أو الميراث أو الهبة أو الوصية أو وضع اليد.

(٩) أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي، وأرباح شروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً، وحظائر تربية الدواب والمواشي

وتسميتها فيما جاوز عشرين رأساً للاستخدام الشخصي، ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

أ- أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي: طبقاً للمادة (١٩) من القانون تخضع أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي للضريبة. وطبقاً للمادة (٣١) من القانون تعفى هذه الأرباح لمدة (١٠) عشرة سنوات تبدأ من أول سنة ضريبية تالية لتاريخ اعتبار الأرض منتجة.

فمثلاً :

اشترى الممول محمد طارق أرض صحراوية في نوفمبر ٢٠٠٥ وبدأ في استصلاحها في فبراير ٢٠٠٦، وأكمل الاستصلاح في أكتوبر ٢٠٠٨، وبدأ في زراعة الأرض في مارس ٢٠٠٩، وأخرجت الأرض أول محصول في نوفمبر ٢٠٠٩.

المطلوب : تحديد فترة الإعفاء الضريبي وبداية الخضوع للضريبة.

الحـــل

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

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

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

مثال : أتم الممول أحمد علي عزام الانتهاء من إقامة مزرعة للدواجن في يونيو ٢٠١٦، وبدأ بيع أول ناتج لأول دورة في فبراير سنة ٢٠١٧

المطلوب : تحديد فترة الإعفاء الضريبي وبداية الخضوع للضريبة.

الحـــل: يبدأ الإعفاء من يوليو ٢٠١٦ ولمدة ١٠ سنوات.

ج-أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب والمواشي:

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

د-أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية:

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

٤/٤: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي:

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

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

قائمة التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب

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

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

١- الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٢-التكاليف واجبة الخصم.

٣- التكاليف غير واجبة الخصم.

١/٤/٤: الإيرادات الخاضعة للضريبة:

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

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

(١) أرباح النشاط الجاري:

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

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

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

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

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

١ – صافي إيراد المبيعات:

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

١/١: البضاعة المرسلة للفروع المحلية والأجنبية:

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

١/١/١: حالة إرسال بضاعة للفروع المحلية لبيعها :

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

- لا يجوز تسجيل البضاعة المرسلة للفرع كمبيعات لدى المنشاة الأم ، إذ لا يتحقق الإيراد إلا ببيع الفرع للبضاعة للغير ، فإذا قام المركز الرئيسي بتسجيل قيمة هذه البضاعة عند إرسالها للفرع كمبيعات فيجب خصم هذه القيمة من الربح المحاسبي كما جاء بإقرار الممول.

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

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

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

- يتحقق إيراد المبيعات بإرسال المركز الرئيسي للبضاعة لهذه الفروع، وبالتالي يخضع ناتج البيع للضريبة ضمن أرباح المركز الرئيسي.
- في حالة عدم بيع الفرع الأجنبي لجزء من هذه البضاعة فلا يعتبر جزءاً من مخزون البضاعة نهاية الفترة لدى المركز الرئيسي في مصر.

٣/١: بضاعة الأمانة :

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

وتتم المعالجة الضريبية لبضاعة الأمانة كالآتي :

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

٣/١: مسحوبات الممول من البضاعة:

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

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

٤/١: مقايضة البضاعة المباعة بأصول عينية:

إذا قامت المنشأة بمبادلة البضاعة مقابل حصولها على أصول ثابتة ، فمن وجهة النظر الضريبية يتم الاعتراف بالمبيعات بالقيمة السوقية للأصول الثابتة المستلمة مقابل البضاعة ، وبمعني آخر فإنه يتم إدراج البضاعة ضمن مبيعات المنشأة علي أساس القيمة السوقية للأصول الثابتة الملموسة وذلك في تاريخ

المقايضة، فإذا قومت البضاعة بسعر أقل من ذلك وجب على الفاحص الضريبي إضافة الفرق للربح الخاضع للضريبة.

مثال :

بلغ صافى الربح المحاسبي لمنشأة احمد بقنا عن عام ٢٠٢٣ مبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

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

٢-أرسلت المنشأة بضاعة بمبلغ ٥٠٠٠٠ ج لوكيلها بسوهاج بسعر الفاتورة الصورية (التكلفة + ٢٥٪) لم تسجل كمبيعات، ولعدم بيعها حتى ٢٠٢٣/١٢/١٣ فقد أدرجت ضمن مخزون المنشأة بسعر الفاتورة الصورية.

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

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي.

الحل

٢٠٠٠٠٠		صافي الربح الضريبي
		يضاف إليه:
	١٠٠٠٠	فرق قيمة البضاعة المستبدلة بالسيارة (٧٠٠٠٠- ٦٠٠٠٠) حيث يجب تقويم البضاعة بمبلغ ٧٠٠٠٠ ج وهو سعر سوق السيارة.
١٠٠٠٠		إجمالي الإضافات

٢١٠٠٠٠		
		يخصم منه:
	١٠٠٠٠	هامش ربح البضاعة الغير مباعة لدى الوكيل بسوهاج(٥٠٠٠٠×٢٥÷١٢٥) لأنه غير محقق باعتبار البضاعة جزء من مخزون أخر الفترة لدى منشأة الممول ويجب تسجيلها بالتكلفة وليس سعر البيع والفرق يعتبر ربح غير محقق.
	١٠٠٠	هامش ربح مسحوبات الممول من البضاعة لأن هذه المسحوبات تخضع للضريبة بسعر التكلفة
١١٠٠٠		إجمالي الاستبعادات
١٩٩٠٠٠		صافي الربح الضريبي

٢- صافي المشتريات:

تتحدد تكلفة صافى المشتريات من البضاعة بالفرق بين إجمالي تكلفة المشتريات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتسب من جهة أخرى . كما أن إجمالي تكلفة المشتريات يتحدد بحاصل جمع ثمن شراء البضاعة مضافاً إليه مصاريف الشراء بدءاً من لحظة شراء البضاعة وحتى استلام البضاعة بمخازن المشترى ، بما فيها مصاريف النقل للداخل إذا كان التسليم محل المورد ، وبدون هذه المصاريف إذا كان التسليم محل المشترى. وعلى الفاحص الضريبي أن يأخذ في حسبانه أن المشتريات موصفة بطريقة سليمة ولا تحتوى على عمليات خاصة بصاحب المنشأة يجب معالجتها كمسحوبات، وانها لا تحتوى على عمليات شراء أصول ثابتة.

تكلفة المشتريات = ثمن الشراء + مصاريف الشحن + مصاريف الشراء + مصاريف التخزين

صافي المشتريات = تكلفة المشتريات – مردودات المشتريات – مسموحات المشتريات – الخصم المكتسب

مثال : بفحص بيانات المشتريات والمبيعات ومصروفات الشراء والمردودات لإحدى المنشآت التجارية تبين ما يلي:

١- يتضمن رقم المشتريات الظاهر في قائمة الدخل مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه مشتريات آلات ومعدات جديدة.

٢- يتضمن رقم مصروفات الشراء ٣٠٠٠ جنيه نقل الآلات والمعدات المشتراة ومبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه رسوم جمركية على الآلات والمعدات المشتراة.

٣- لم تسجل في الدفاتر بضاعة مشتراه بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه نظرًا لأنه تبين أنها ما زالت في الطريق.

٤- قام صاحب المنشأة بسحب بضائع للاستعمال الشخصي تكلفتها ١٠٠٠ جنيه بينما سعر بيعها ٢٠٠٠ جنيه (ولم تسجل هذه المسحوبات بدفاتر).

٥- قامت المنشأة ببيع بضاعة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه بخصم تجاري ١٠٪ واثبتت بقيمة ٧٠٠٠٠ج.

٦- وجد ضمن عناصر قوائم الجرد بضاعة تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه وقد تبين أنها تمثل مشتريات غير مطابقة للمواصفات وردت إلى المورد في نهاية السنة ومع ذلك ظهرت ضمن المخزون آخر المدة.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحل:

××		صافي الربح المحاسبي
		يضاف عليه
	١٠٠٠٠٠	قيمة مشتريات الآلات والمعدات.
	٢٣٠٠٠	قيمة مصروفات نقل الآلات والرسوم الجمركية عليها
	٥٠٠٠٠	مخزون اخر المدة
	٢٠٠٠	فرق قيمة البضاعة المباعة.
١٧٦٠٠٠	١٠٠٠	تكلفة البضاعة المسحوبة للاستعمال الشخصي.
		يخصم منه
	٥٠٠٠٠	المشتريات التي مازالت بالطريق
١١٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	قيمة مردودات المشتريات المسجلة ضمن المخزون
٦٦٠٠٠		صافي الربح الضريبي

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

٣- مخزون أول المدة :

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

٤- مخزون آخر المدة :

يجب علي الفاحص الضريبي التأكد مما يلي :

- شمول مخزون آخر المدة لكافة أنواع المخزون في مختلف مخازن المنشأة والمملوكة ملكية قانونية للمنشأة ، وعلي ذلك فإن مخزون آخر المدة يتضمن البضاعة المملوكة ولكنها موجودة طرف الغير مثل البضاعة الباقية لدي الفروع المحلية ولدي وكلاء البيع بالعمولة والبضاعة الموجودة بمخازن الجمارك ومشتريات البضاعة بالطريق ، هذا مع الأخذ في الاعتبار استبعاد البضاعة الموجودة بمخازن المنشأة وغبر مملوكة لها مثل البضاعة المباعة ولم يتسلمها أصحابها بعد وأيضاً بضاعة الأمانة التي تبيعها المنشأة لصالح الغير.

- الاستمرار علي نفس الأساس الذي سبق إتباعه في تقويم المخزون والذي اعتمدته مصلحة الضرائب في السنوات السابقة وهو إما سعر التكلفة أو سعر السوق، أو سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل.

- الاستمرار علي نفس الأساس الذي تم إتباعه في تسعير البضاعة المنصرفة من المخازن للإنتاج (في المنشآت الصناعية) ، إذ أنه من المعروف محاسبياً أنه يمكن تسعير المنصرف من البضاعة بأكثر من طريقة مثل الوارد أولاً صادر أولاً ، والوارد أخيراً صادر أولاً ، والمتوسط المرجح ..... ، ونظراً لأن المشرع الضريبي لم يحدد كيفية تحديد سعر التكلفة فإنه يمكن للمنشأة اختيار أي طريقة من طرق تسعير المنصرف من البضاعة وهنا تقتصر مهمة الفاحص الضريبي من التأكد من استمرار المنشأة في إتباع نفس سياسة التسعير ، فإذا اتضح له أنها عدلت في الطريقة المتبعة فإنه يقوم بتحديد الفرق الناتج عن ذلك وإجراء ما يلزم من تعديل عند قياسه للربح الضريبي.

(٣) الإيرادات العرضية (الثانوية) الأخرى:

يقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من عمليات عارضة غير دورية تخرج من نطاق نشاطها الرئيسي ، وسوف نتناول المعالجة الضريبية لأهم هذه البنود على النحو التالي:

١-الديون المعدومة المحصلة:

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

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

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

مثال :

حملت قائمة الدخل بمبلغ ٤٠٠٠ج تمثل ديون معدومة محصلة مع العلم بأن ما سبق اعتماده من هذه الديون من قبل مصلحة الضرائب هو ٣٠٠٠ج.

الحل:

- **الإيراد المعترف به هو ٣٠٠٠ج وهي مدرجة فلا تعديل.**
- **باقي المبلغ (١٠٠٠ج) لم تعترف به مصلحة الضرائب كتكاليف وقت الإعدام لذلك عند تحصيله لا يعترف به كإيراد، ونظراً لأنه مدرج لذلك يجب خصم ١٠٠٠ج من إيرادات الممول.**

٢- الإعانات والمنح:

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

مثال : حصلت المنشأة الإيرادات الفرعية التالية ولم تدرجها ضمن إيراداتها:

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

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

٣- التعويضات المحصلة:

باستثناء التعويضات المحصلة من الأصول الثابتة والتي سوف يتم مناقشتها ضمن بند الأرباح الرأسمالية فقد تحصل المنشأة على تعويضات من بنود أخرى منها:

- **التعويضات عن تلف أو فقد البضائع: عندما تتعرض البضائع لتلف أو فقد ثم تحصل المنشأة على تعويضات نتيجة ذلك يعد هذا التعويض إيراداً للمنشأة ويعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة.**
- **التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها ، أو أي تعويضات تحصل عليها المنشأة من الغير مقابل أضرار سببوها لها تعد هذه التعويضات إيراداً خاضع للضريبة.**

<u>مثال :</u> ٥٠٠ جنيه أدرجت في قائمة الدخل كتعويضات محصلة من شركة أخرى قامت بتقليد علامة المنشأة.

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

<u>٤- أرباح تحويل العملة:</u>

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

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

مثال : ظهر مبلغ ١٥٠٠ جنيه مكاسب صفقات بعملات أجنبية.

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

٥- الفوائد الدائنة :

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

مثال : تبين من الفحص الضريبي لدفاتر وسجلات المنشأة ما يلي:

١- لم تدرج المنشأة في قائمة الدخل فوائد دائنة مقابل البيع بالتقسيط وقدرها ٨٠٠٠ جنيه على أساس أنها استحقت للمنشأة ولم تحصله بعد.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحـــل:

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

٦- الخصم المكتسب:

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

٧ □ إيرادات الاستثمار :

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

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

٨ □ أرباح إعادة التقدير:

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

٩ □ العوائد علي مسحوبات الممول:

لا تعتبر إيراداً حقيقياً ، وبالتالي فإنها لا تخضع للضريبة.

١٠ □ أرباح الصفقة الواحدة :

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

(٣) <u>الأرباح الرأسمالية :</u>

تنص المادة رقم (١٧) من القانون على أن " تخضع الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو

الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم" .

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

- الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول المذكورة في البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة ٢٥ من القانون وهى المباني والأراضي ، والسفن، والطائرات ، وكذلك الأصول المعنوية المشتراه كالشهرة والعلامة التجارية، والأعمال الفنية والأثرية . فإذا باعت المنشأة أحد أصولها سالفة الذكر وزاد ثمن البيع عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب ، فان الفرق يعتبر ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة.
- الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول المذكورة في المادة (١٧) ويسرى ذلك في حالة ما إذا هلك واحد من الأصول سالفة الذكر وكان مؤمناً عليه أو تم الاستيلاء عليه للمنفعة العامة مثلاً ، حيث تخضع أية زيادة في قيمة التعويضات التي تحصل عليها المنشأة من شركة التأمين أو مقابل الاستيلاء، عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك المعتمد بمعرفة مأمورية الضرائب للضريبة باعتبارها أرباح رأسمالية.
- أرباح إعادة التقدير : تعيد المنشأة تقويم أصولها لأحد الأسباب التالية:

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

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

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

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

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

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

(٤) <u>أرباح التصفية :</u>

يقصد بالتصفية انتهاء أعمال المنشأة وبيع أصولها واستخدام الحصيلة في سداد ما عليها من التزامات ، ثم حصول مالك المنشأة على ما تبقى من أموال. هذا وقد أخضع المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون أرباح تصفية المنشأة

الناتجة عن تسييل أصولها وسداد التزاماتها للضريبة . وتتلخص أهم الأسس المتعلقة بقياس ناتج التصفية فيما يلي:

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

٢- يتحدد ناتج تسييل المخزون بكافة أنواعه بالفرق بين ثمن البيع وتكلفته التاريخية محسوبة بالطريقة التي كانت متبعة في السنوات السابقة.

٣- يتحدد ناتج تحصيل حقوق المنشأة على الغير من عملاء وأوراق قبض بالفرق بين المحصل والقيمة الاسمية مع أخذ أرصدة المخصصات في الحسبان ومع مراعاة أن تحصيل الحقوق بأقل من هذه القيمة يعتبر من خسائر التصفية.

٤- يتحدد ناتج تسييل الأوراق المالية بالفرق بين المحصل من بيعها وتكلفتها الدفترية التاريخية.

٥- إذا تم سداد الالتزامات بأقل من رصيدها اعتبر الفرق من أرباح التصفية.

مثال : فيما يلي ميزانية إحدى المنشآت في تاريخ تصفيتها:

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

وقد قام المصفي ببيع الأصول وسداد الديون على النحو التالي:

١. باع الأصول الثابتة مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه علما بأن قيمتها الدفترية تعادل قيمتها المعتمدة ضريبيا.

٢. حصل من المدينين مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه وتنازل عن الباقي.

٣. باع البضاعة بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه.

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

٥. بلغت مصاريف التصفية ٤٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد أرباح (خسائر) التصفية الخاضعة للضريبة.

الحل:

١- تصفية الأصول الثابتة:

ثمن بيع الأصول الثابتة	٨٥٠٠٠ جنيه
(-) القيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا	(٦٠٠٠٠) جنيه
أرباح بيع الأصول الثابتة	٢٥٠٠٠ جنيه

٢- تصفية الأصول المتداولة:

المدينين:

المحصل من المدينين	٢٠٠٠٠ جنيه
(-) القيمة الدفترية للمدينين	(٢٥٠٠٠) جنيه
خسائر تصفية المدينين	(٥٠٠٠) جنيه

البضاعة:

المحصل من بيع البضاعة	١٢٠٠٠ جنيه
(-) القيمة الدفترية للبضاعة	(١٠٠٠٠) جنيه
أرباح بيع البضاعة	٢٠٠٠ جنيه

٣- تصفية الالتزامات المتداولة:

المسدد للدائنين وأوراق الدفع	٣٥٠٠٠ جنيه
(-) القيمة الدفترية للدائنين وأوراق الدفع	٤٠٠٠٠ جنيه
أرباح تصفية الدائنين وأوراق الدفع	٥٠٠٠ جنيه
٤- مصاريف التصفية:	(٤٠٠٠) جنيه
أرباح التصفية (الخاضعة للضريبة)	٢٣٠٠٠ جنيه

(٥) الأرباح الناتجة عن تنفيذ العقود طويلة الأجل:

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

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر وفقاً للفقرة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه على أساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح. فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز

العقد خلال تلك الفترة ، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها. فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون وباستقراء نص المادة السابقة تتضح سمات العقد الذي ينطبق عليه نص المادة فيما يلي:

١- أنه ارتباط أو التزام من المنشأة نحو الغير.

٢- أن يستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية .ومعنى ذلك أن العقود الأقل من سنة لا تطبق عليها المادة (٢١).

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

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

٣/٤/٤: التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات:

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

- أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجرى العرف على إثباتها بمستندات.

من استقراء المادة السابقة يتضح أن أهم الشروط التي يجب توافرها في التكاليف حتى يمكن اعتبارها من المصاريف واجبة الخصم ما يلي:

١- أن تكون مرتبطة بالسنة موضوع المحاسبة الضريبية ، بغض النظر عن واقعة سداده وذلك تطبيقاً لأساس الاستحقاق.

٢- أن تكون التكاليف حقيقية ومؤكدة ووقعت فعلاً . أى أن تكون التكاليف فعلية وليس احتمالية أو تقديرية ، ولذلك لا تعتبر الديون المشكوك فيها من التكاليف واجبة الخصم في حين يسمح بخصم الديون المعدومة طالما ثبت إعدامها.

٣- أن تكون التكاليف مرتبطة بنشاط المنشأة .أى أن تكون التكاليف لازمة لتوليد الربح وليس استعمالاً له ، بمعنى أن تكون التكاليف لازمة لأداء المنشأة لأعمالها كالإيجار والإهلاك والمياه والإنارة ، فإذا كان المصروف توزيعاً للربح مثل مرتب الممول فلا يجوز خصمه باعتباره استعمالاً للربح.

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

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

❖ **أنواع التكاليف واجبة الخصم:**

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

- عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون.
- عناصر التكاليف الأخرى.

(١): **عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون:**

١- عوائد القروض:

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

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

- أن تستخدم قيمة القرض بأكمله في النشاط الخاضع للضريبة ، فإذا لم يستخدم كل القرض في النشاط الخاضع للضريبة فلا يحمل على الأرباح إلا عوائد الجزء من القرض المستخدم في النشاط ، وبعبارة أخرى فان عوائد الجزء من القرض غير

المستخدم في النشاط يجب استبعاده من المصروفات بإضافته إلى صافى الربح المحاسبي عند تحديد صافى الربح الضريبي لأنه لا يعتبر مصروفاً مرتبط بالنشاط ولازم لمزاولته.

- أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التي تحصل عليها المنشأة من الغير سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانونًا ، وطبقًا للمادة (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون، يقصد بالعوائد الدائنة كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيًا كان نوعها والسندات و أذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، وتخصم العوائد الدائنة الغير خاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة للقروض المستخدمة في النشاط. ومن أمثلتها عوائد السندات المقيدة في سوق الوراق المالية ، والعوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها البنوك ... الخ ، فإذا تجاوزت العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً ، فإن الزيادة في العوائد المدينة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

- ألا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها وذلك تطبيقا لنص البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون . وذلك يعنى أن فوائد القروض التي يتم الحصول عليها من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ، ولذلك يتعين تحديدها وإضافتها إلى صافى الربح المحاسبي عند تحديد وعاء الضريبة.

- ألا يزيد العائد المسدد على القروض على مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهى فيها الفترة الضريبية ، فإذا زاد العائد المسدد عن تلك في تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون.

فعلى سبيل المثال لو كانت إحدى المنشآت قد حصلت على قرضين لاستخدامها في النشاط في ذات العام الأول بسعر فائدة ١٧٪ والثاني بسعر فائدة ٢٢٪ وكان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي هو ١٠٪ فإن عوائد القرض الأول بالكامل تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، أما عوائد القرض الثاني فلا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم الجزء الزائد عن مثلي سعر الائتمان ٢٠٪ أي ما يوازى نسبة ٢٪ فهي تخضع للضريبة.

٣- إهلاك الأصول الثابتة:

ينص البند الثاني من المادة (٢٣) من القانون على أنه " يعد من التكاليف واجبة الخصم اهلاكات أصول المنشأة المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون. "

والإهلاك هو مقدار النقص التدريجي الذى يصيب الأصل الرأسمالي نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال أو النقص الطارئ على الأصل نتيجة ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفاءة الإنتاجية وتجعل استمرار استخدامه في أعمال المنشاة غير اقتصادي ، وعلى ذلك يعتبر الإهلاك عنصر من عناصر التكاليف وعبء على الإيرادات ويجب خصمه منها قبل الوصول إلى صافى الربح.

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

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

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

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

(أ) المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات:

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

(ب) الأصول المعنوية المشتراة :

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

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

(ج) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات والأصول الأخرى للمنشأة: ينص البند (٣) من المادة (٣٥) من القانون على إهلاك تلك الأصول من الناحية الضريبية طبقاً لما يعرف " بنظام أساس الإهلاك " وذلك على النحو التالي:

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

وعرفت المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أساس الإهلاك بأنه" القيمة الدفترية للأصول كما هي مدرجة في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية، ويزيد هذا الأساس بما يوازى تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية ، ويقل الأساس بما يوازى قيمة الإهلاك السنوي وقيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية فإذا كان أساس الإهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف في الأصل أو التعويض عنه إلى الأرباح التجارية

والصناعية للممول، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه ، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم".

من دراسة النصوص السابقة يتضح ما يلى:

أولاً : أن حساب الإهلاك غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فيسمح بخصمه كاملاً في السنة التي تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهذا على خلاف ما هو متعارف عليه وأيضاً على خلاف ما جاء في البندين ٢،١ من المادة (٢٥).

مثال :

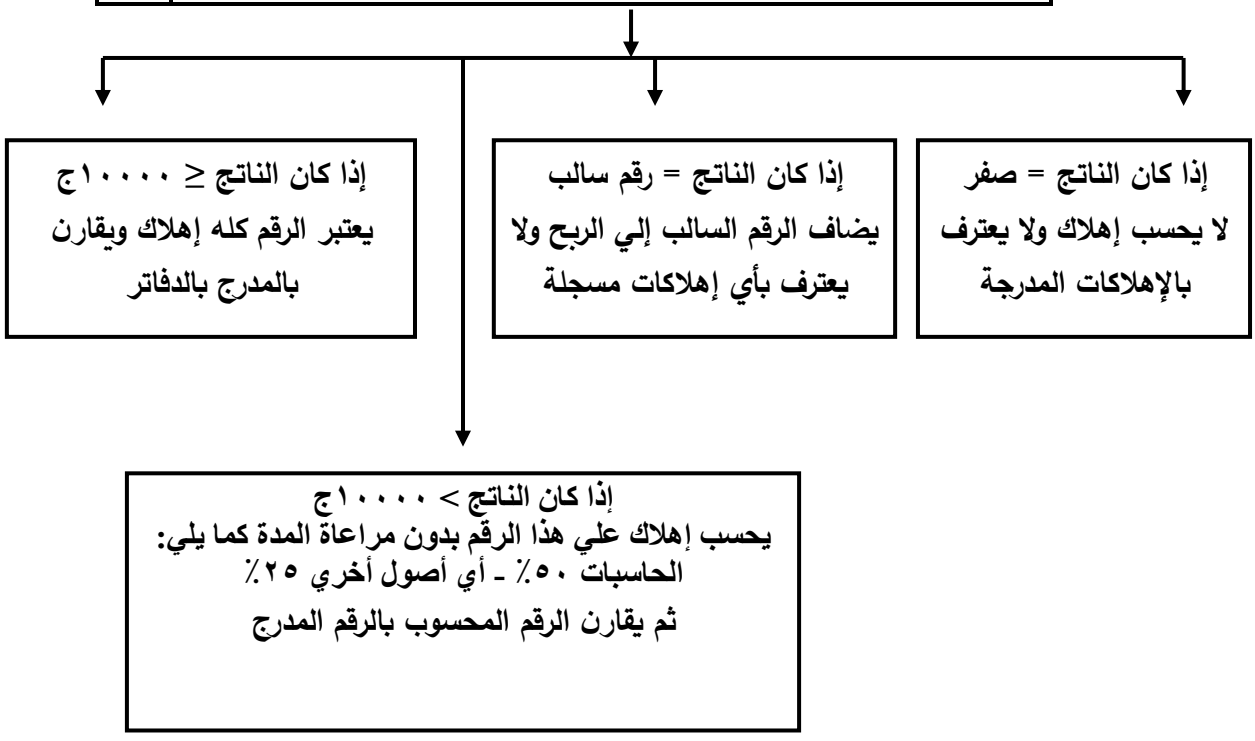
إذا فرض أن تكلفة الحاسبات لإحدى المنشآت الفردية ٢٠٠٠٠ج، أن المنشاة قامت بشراء مجموعة من أجهزة التخزين والبرامج في ٢٠١٦/٥/٣٠ قيمتها ٣٠٠٠٠ج فيكون مقدار الإهلاك الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم وكذلك أساس الإهلاك لعام ٢٠١٧ كما يلى:

أساس الإهلاك في ٢٠١٦/١/١	= ٢٠٠٠٠
(+)الإضافات الأجهزة المشتراة	= ٣٠٠٠٠
	٥٠٠٠٠ج
(-) إهلاك ٢٠١٦ =(٥٠٠٠٠×٥٠٪)	= (٢٥٠٠٠)
القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠١٧/١/١=	٢٥٠٠٠ج

ثانياً : تنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات

الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدى إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات ، ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:

القيمة الدفترية للأصل أول السنة (تكلفة الأصل – مجمع الإهلاك)	XX
+ إضافات (أصول مشتراه خلال السنة، تجديد، تطوير، تحسين)	XX
– استبعادات (ثمن بيع الأصل أو التعويض عنه نتيجة الهلاك أو الفقد)	XX
أساس الإهلاك	XX



مثال :

إذا فرض في المثال السابق أن المنشأة في ٢٠١٦/١٠/١ قامت ببيع حاسبات بمبلغ ٢٦٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلى:

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

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

الرصيد (٦٠٠٠)

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

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

مثال :

إذا فرض أن المنشأة في ٢٠٢٣/٣/١ قامت بتطوير أجهزة الحاسبات بتكلفة قدرها ٧٠٠٠ ج كما قامت ببيع بعض البرامج بمبلغ ٢٣٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلي:

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

(+)تكلفة التطوير في ٢٠١٦/٣/١ = ٧٠٠٠ج

٢٧٠٠٠

(-)) قيمة بيع البرامج = (٢٣٠٠٠)

أساس الإهلاك في ١٢/٣١/ ٢٠١٦= ٤٠٠٠ج

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

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

مثال :

في المثال السابق إذا فرض أن تم بيع البرامج بمبلغ ١٢٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلى:

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

(+) الإضافات = ٧٠٠٠

٢٧٠٠٠

(-) قيمة بيع البرامج (١٢٠٠٠)

أساس الإهلاك = ١٥٠٠٠ج

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

رصيد مرحل لعام ٢٠١٧ = ٧٥٠٠ج

٣- إهلاك الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج:

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

بتحليل المادة السابقة يتضح أن الخصم يتم وفقاً للاعتبارات الآتية:

١- أن يتعلق الأمر بالآلات والمعدات دون غيرها من الأصول الثابتة الأخرى.

٢- استخدام الآلات والمعدات في الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة.

٣- خصم نسبة ال ٣٠ ٪ مرة واحدة فقط، أي في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

٤- أن يكون لدى المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

٥- أن يتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ال ٣٠ ٪ . أي أن الاهلاكات العادية المنصوص عليها في المادة (٢٥) من القانون يتم حسابها على أساس ال ٧٠ ٪ المتبقية من قيمة الآلات والمعدات.

٦- وتجدر الإشارة إلى أن نسبة ال ٣٠ ٪ ليست اهلاكات محاسبية بل هي حوافز ضريبية قررها المشرع الضريبي لتحقيق هدف واحد أو أكثر مما يلى:

- تشجيع الممولين على إحلال واستبدال الآلات والمعدات الأمر الذي يؤدى إلى زيادة الإنتاجية.

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

مثال :

بفرض أن إحدى المنشآت الصناعية تمتلك مجموعة من الآلات بلغت قيمتها الدفترية في ٢٠١١/١/١م مبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنية، وفيما يلي العمليات التي تمت علي تلك الآلات خلال السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١م :

- **عمرات ٥٠٠٠٠ جنية.**
- **آلات مباعة ٢٤٠٠٠٠ جنية.**

المطلوب : حساب الإهلاك الضريبي.

الحل :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠١١/١/١	**= ٢٠٠٠٠٠ جنية**
- يضاف إليها : عمرات	**= ٥٠٠٠٠ جنية**
- يخصم منها : آلات مباعة	**= (٢٤٠٠٠٠) جنية**
إذن الإهلاك واجب الخصم	**= ١٠٠٠٠ جنية.**

مثال :

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

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

المطلوب : حساب الإهلاك الضريبي.

الحل :

حساب أساس الإهلاك :

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

- يضاف إليه :

تجديد وتطوير	**٩٠٠٠٠**	
عمرات	**٦٠٠٠٠**	**١٥٠٠٠٠ جنية**
الإجمالي		**٣٥٠٠٠٠ جنية**

- يخصم منه :

القيمة البيعية للآلات	**(٥٠٠٠٠) جنية**
إذن أساس الإهلاك	**٣٠٠٠٠٠ جنية**

إذن الإهلاك الضريبي = ٣٠٠٠٠٠ ×٢٥٪ = ٧٥٠٠٠ جنية.

٤- الرسوم والضرائب:

طبقان لحكم البند " ٣ " من المادة (٢٣) من القانون، تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم، الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة نتيجة مزاولة نشاطها وذلك مثل: رسوم الشهر والتوثيق، والضرائب الجمركية، والضرائب العقارية المسددة عن الأطيان الزراعية أو العقارات المبنية المملوكة للمنشأة والمدرجة ضمن أصولها ومستغلة في مزاولة نشاطها، ورسوم تجديد رخصة المنشأة ورخص تسيير سيارات المنشأة، وغيرها من الضرائب سواء كانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، ويشترط لاعتمادها ضمن التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم أن تكون مسددة وليست مستحقة.

وطبقا لحكم البند " ٣ " من المادة(٢٤) من القانون، لا تعد من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم الضرائب التي يسددها الممول طبقا لأحكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

٥- أقساط التأمين الاجتماعي:

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

يتضح من سياق البند السابق أن أقساط التأمين الاجتماعي التي يدفعها صاحب العمل تعتبر جزءاً من الأجر بمفهومه الشامل ، لذلك فان أقساط التأمين الاجتماعي التي يلتزم بدفعها صاحب العمل والتي تعرف بحصة صاحب العمل في التأمينات الاجتماعية تعد جزءاً من الأجر الشامل شأنها في ذلك شأن الأجور النقدية والمزايا العينية التي يحصل عليها العاملون. ويسمح المشرع الضريبي بخصم أقساط التأمين الاجتماعي المفروضة على صاحب المنشاة سواء لصالح العاملين أو لصالحه والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي. أما حصة العاملين أنفسهم والتي يقع عبئها على العامل نفسه فلا يجوز خصمها ولا تعتبر من التكاليف أو المصروفات واجبة الخصم.

٦- المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة:

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

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

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

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

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

٧- أقساط التأمين الخاصة بالممول:

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

١-أن يكون الممول نفسه هو الذى أبرم بوليصة التأمين.

٢-أن يكون التأمين ضد العجز أو الوفاة أو لترتيب إيراد للممول نفسه فقط.

٣-ألا تجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠ جنيه . وما زاد عن ذلك لا يجوز تحميله على الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٨-التبرعات والإعانات:

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

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

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

ولقد اشترط المشرع ألا يزيد مقدار التبرعات والإعانات المذكورة في (ب) عن ١١٠/١٠ من الربح السنوي الصافي للممول. كما اشترط المشرع الضريبي عدم جواز خصم التبرعات والإعانات سالفة الذكر من أية إيرادات أخرى تصيبها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٩- الجزاءات المالية والتعويضات:

وفقاً للبند (٩) من المادة (٢٣) من القانون يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسئوليته العقدية. ومعنى ذلك أن أية تعويضات أو غرامات أو جزاءات يحكم بها على الممول نتيجة إخلاله بتعاقداته مع الغير مثل تعويضات مسددة عن فسخ عقود أو عن تأخير تسليم بضاعة أو عن تسليم بضاعة غير مطابقة للمواصفات، غرامات فرضت علي أحدي سيارات الشركة بسبب أضرار تسببت فيها أو بسبب إشغال الطريق، الغرامات علي عدم استيفاء اشتراطات الأمن الصناعي. تعتبر من التكاليف واجبة الخصم دون حد أقصى على مبلغها.

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

١٠- الديون المعدومة:

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

١. أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

٢. أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة.

٣. أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.

٤. أن تكون المنشاة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

وتعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلى:

أ .الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

ب .صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

ج .المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس.

وكذلك نصت المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقاً لأحكام

قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشاة في السنة التي تم التحصيل فيها.

مثال :

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

١-لم تحمل قائمة الدخل بمبلغ ٧٠٠٠ ج دين على العميل علي عزام مقابل بضاعة مباعة له على الحساب في ٢٠١٤/١/١ وقد حصلت المنشأة في ٢٠١٧ /١٢/١ يلزم العميل بسداد المبلغ.

٢-حملت قائمة الدخل بمبلغ مبلغ ٨٠٠٠ ج قيمة كمبيالة على العميل طارق عزام استحقاق ٢٠١٧/٢/١ مسحوبة بتاريخ ٢٠١٥/١٢/١ لأنه رفض السداد في ميعاد الاستحقاق.

المطلوب : قياس الربح الضريبي.

الحل:

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

١١- الخسائر المرحلة:

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

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

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

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

١- المرتبات والأجور:

تتطلب معالجة هذا البند من وجهة النظر الضريبية التفرقة بين:

- **مرتبات وأجور العاملين بالمنشاة ... تعتبر الأجور والمرتبات وما في حكمها من مزايا عينية ونقدية وبدلات وخلافه والخاصة بموظفي وعمال المنشاة من التكاليف واجبة الخصم وفقاً لأساس الاستحقاق ، لأنها من عناصر التكاليف اللازمة لمباشرة المنشأة لنشاطها ، فتساهم في تحقيق الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة.**
- **مرتب صاحب المنشأة أو أ سرته ... قد يحسب صاحب المنشأة لنفسه مرتباً نظير إدارته للمنشأة أو عمله بها، وهذا المرتب لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أن صاحب المنشأة لا يعتبر من الوجهة القانونية أجيراً ولذلك ليس له حق الحصول على أجر. أما المرتب الذى يدفعه صاحب المنشاة الى زوجته أو الى أبنائه أو أقاربه المشتغلين معه، فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط:**

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

- ألا يتجاوز هذا المرتب أجر المثل.

مثال :

إذا علمت أن المرتبات والمكافأة الظاهرة في قائمة الدخل ٧٠٠٠٠ جنيه وقد تبين من فحصها أنها تشمل ما يلي:

- **مرتب صاحب المنشأة ٥٠٠٠ جنيه.**

- مرتب ابن صاحب المنشأة الذي يشرف على أعمال المراجعة الداخلية وقيمتها ١٢٠٠٠ جنيه علما بأن ابن الشريك خريج كلية الآداب.
- مرتبات العاملين والموظفين ٥٠٠٠٠ جنيه.
- الباقي مكافآت للعاملين في نهاية السنة.

المطلوب: بيان أثر ذلك على صافي الربح الضريبي.

الحل:

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

٣- الإيجار (مصروفات العقار):

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

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

- القيمة الإيجارية = ضريبة المباني x ١٠/١٠٠ = ----- جنية

كما سمح المشرع الضريبي للمنشأة التي تشغل عقاراً مملوكاً لها بأن تخصم من وعاء الضريبة ، بجانب القيمة الإيجازية أو إيجار المثل جميع المصروفات التي تحملها الما لكه ثل ه صروفات ال صيانة والترميمات والإهلاك وضريبة العقارات المبنية.

ويلاحظ أن إيجار العقارات التي يزاول فيها النشاط يعتبر من الت كاليف الواجبة الخصم سواء كانت هذه العقارات مملوكة للمن شأة أو ه ستأجرة من الغير.

٣- العمولات المدينة:

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

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

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

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

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

٤- مصاريف السفر والانتقال:

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

٥- مصروفات السيارة:

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

- ٨٠٪ مقابل الاستخدام في أغراض الشركة وتعتبر تكلفة واجبة الخصم.
- ٢٠٪ مقابل الاستخدام الشخصي ولا تعتبر تكلفة واجبة الخصم.

٦- مصروفات التأمين:

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم وتعالج ضريبياً كالتالي :

- **أقساط غير مستردة فهي تكلفة واجبة الخصم** : مثل أقساط التأمين على أصول المنشأة وممتلكاتها ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس وكذلك إقساط التأمين ضد حوادث العمل وذلك باعتبار أنها مبالغ غير قابلة للاسترداد .
- **أقساط مستردة فهي لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم** : مثل التأمينات التي تسترد بعد انتهاء الغرض منها مثل تأمين النور والمياه والإيجار فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها بمثابة حقوق للمنشأة قِبل الغير تسترد بانتهاء الخدمة المقابلة لها.
- **أقساط لا تعتبر تكلفة واجبة الخصم** : مثل التأمين على أصول صاحب المنشأة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم.

٧- مصروفات الدعاية والإعلان:

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

(أ) الإعلانات الدورية:

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

(ب) الحملات الإعلانية:

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

(ج) اللوحات الإعلانية الثابتة (الإعلانات المضيئة):

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

(د) الهدايا التي يتم توزيعها:

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

٨- مصروفات الصيانة والإصلاح:

وهذه تختلف معالجتها ضريبياً وفقاً لحجم المصروف ، وذلك كالتالي :

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

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

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

٩- المصروفات الإدارية والعمومية:

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

-أن تكون لازمة لإنتاج الإيرادات وتحقيق الأرباح وليس استخداماتها.

-أن تكون متعلقة بالسنة الضريبية التي تتم المحاسبة عنها.

١٠- مصروفات غير مؤيدة بالمستندات والإكراميات:

تنص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يقصد بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، هى التكاليف التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار، ومنها: مصروفات الانتقالات الداخلية، مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة، مصروفات النظافة، الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة مصروفات الصيانة العادية، و الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما في ذلك الإكراميات ، على (٧٪) من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

١١- مصاريف التأسيس:

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

١٢ – مكافآت العاملين :

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

٣/٤/٤ : عناصر التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم:

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

١– المخصصات والاحتياطيات:

وفقاً للبند الأول من المادة (٢٤) لا يعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها. وهذا يعنى أن كافة الاحتياطيات مهما كان اسمها والغرض منها لا يجوز تحميلها على الربح التجاري أو الصناعي باعتبارها توزيعاً للربح. كما أن المخصصات رغم أنها تحميليه محاسبياً إلا أن النص واضح في عدم اعتبارها من عناصر التكاليف واجبة الخصم مثل (مخصص الديون المعدومة، مخصص الديون المشكوك في تحصيلها ، مخصص قروض قضايا التعويضات المرفوعة علي الممول ، مخصص مواجهة تقلبات أسعار الذهب بالنسبة لتجارة المصوغات ، مخصص تقلبات أسعار الأوراق المالية ، مخصص هبوط أسعار المخزون السلعي ،،،،،،،، إلخ).

٢ -الغرامات والعقوبات والتعويضات الشخصية:

ينص البند الثاني من المادة (٢٤) على ألا يعد من التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعية جناية أو جنحة عمديه.

٣- الضريبة على الدخل:

وفقاً لنص البند رقم ٣ من المادة (٢٤) لا تعتبر الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بصفة خاصة ، أو الضريبة على مجموع صافى دخل الشخص الطبيعي بصفة عامة إن كان يمارس أنشطة أخرى خاضعة للضريبة بخلاف النشاط التجاري والصناعي من عناصر التكاليف واجبة الخصم عند قياس صافى الربح الضريبي للنشاط التجاري والصناعي.

٤- الفوائد المدينة على القروض:

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

١. إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وكانت محسوبة بمعدل يجاوز مثلى سعر الائتمان المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهى فيها السنة الضريبية ، فإن مقدار الزيادة عن الفائدة المحسوبة على أساس مثلى سعر الائتمان لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم

٢. إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض وديون لأشخاص طبيعيين غير خاضعين أو معفيين من الضريبة ، فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم.

٥/٤: الإعفاءات المقررة من الضريبة:

تناولت المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإعفاءات من الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجاري والصناعي على النحو التالي:

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

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

٣- **عوائد الودائع وحسابات الـ توفير و شهادات الا ستثمار** : أعفى المشرع في الفقرة الخامسة من المادة ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من العوائد عن:

- الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية.
- شهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها البنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية.

- الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد.
- الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي.

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

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

٦/٤: ترحيل الخسائر للسنوات التالية:

تنص المادة (٢٩) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، على أنه إذا أختتم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً على السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من هذه الخسارة إلى حساب سنة أخرى، إلا إذا كان هناك توقفاً جبرياً في إحدى السنوات خلال تلك الفترة. لأن العبرة في ترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات، أن تكون بهذه السنوات محاسبة ضريبية

للممول. ويعتبر هذا الترحيل استثناء من مبدأ استقلال السنوات الضريبية، ولكن لصالح المنشأة.

ويقصد بالخسائر التي يتم ترحيلها، تلك التي تظهر بعد تعديل صافي الربح المحاسبي الذي أظهرته قائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) بما تقضى به القواعد الضريبية، وصولاً إلى صافي الربح الضريبي، أو بمعنى آخر الخسارة الضريبية وليست الخسارة المحاسبية. ويراعى بشأن هذا الترحيل ما يلي:

١- لا يشترط أن يكون بالمنشأة حسابات منتظمة أو لا يوجد (حيث لم يذكر المشرع ذلك صراحة سواء في القانون أو اللائحة التنفيذية، على خلاف ما جاء في الضريبة على المهن غير التجارية بهذا الشأن)، وأغلب الظن أنه قد سهي على المشرع ذلك أو اعتبر كافة الممولين لهم حسابات منتظمة.

٢- يتم ترحيل الخسائر وفقاً لأولويات حدوثها، أي التي تحققت أولاً ثم التي تليها في الحدوث وهكذا.

٣- أن الخسائر ترتبط بشخصية الممول التي تحدث الخسارة باسمه سواء استمر في مزاولة نفس النشاط في ذات المنشأة أو زاول أنشطة أخرى في منشأة أخرى. ولكن لا تنتقل إلى ورثته أو أي مالك جديد للمنشأة.

ولتوضيح ذلك نفترض أن الخسائر المعتمدة ضريبياً لإحدى المنشآت قد بلغت مبلغاً وقدره ٢٥٠٠٠ جنيه عام ٢٠١٨م، وكانت النتائج المعتمدة للسنوات التالية على النحو التالي:

السنة	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢	٢٠٢٣	٢٠٢٤
نتيجة العام	٧٥٠٠ج أرباح	(٢٠٠٠٠) ج خسائر	توقف جبري	٥٠٠٠ج أرباح	١٠٠٠٠ج أرباح	٣٠٠٠٠ج أرباح

ولبيان كيفية ترحيل خسائر تلك المنشأة لعامي ٢٠١٨م، ٢٠٢٠م، نوضح الجدول التالي (الأرقام بالجنيهات):

السنوات	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	٢٠٢٢	٢٠٢٣	٢٠٢٤
نتيجة العام (بالجنيهات)	٧٥٠٠	(٢٠٠٠٠)	توقف جبري	٥٠٠٠	١٠٠٠٠	٣٠٠٠٠
خسائر عام ٢٠١٨ بالجنيه	(٢٥٠٠٠)	(١٧٥٠٠)		(١٧٥٠٠)	(١٢٥٠٠)	(٢٥٠٠)
الباقي بالجنيه	(١٧٥٠٠)	(١٧٥٠٠)		(١٢٥٠٠)	(٢٥٠٠)	٢٧٥٠٠
خسائر عام ٢٠٢٠ بالجنيه	-	(٢٠٠٠٠)		(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)	(٢٠٠٠٠)
نتيجة العام (بالجنيهات)	(١٧٥٠٠)	(٣٧٥٠٠)		(٣٢٥٠٠)	(٢٢٥٠٠)	٧٥٠٠

٧/٤: تلخيص لأهم الإجراءات الضريبية الواجبة الإتباع:

نظراً لأن قانون الضريبة على الدخل يشير إلى أن صافي الربح يتحدد على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية . الفقرة الثانية من المادة (١٧) للقانون والمادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية للقانون . ولكن ما يشير

إليه المشرع هنا هو صافي الربح المحاسبي، وبناء على القواعد الضريبية المختلفة الواردة بقانون الضريبة على الدخل . والتي سوف نلخصها فيما بعد . فإنه بالضرورة سيكون هناك اختلاف بين الربح المحاسبي والربح الضريبي المعدل.

ولأغراض إعداد الإقرار الضريبي لابد من إدخال بعض التعديلات على صافي الربح المحاسبي لنصل إلى صافي الربح الضريبي (الوعاء الخاضع للضريبة على النشاط التجاري والصناعي). ولا شك أن المحاسب القانوني أو الخبير المحاسبي لشئون الضرائب هو الذي سيقوم بذلك العمل، حتى لو كانت المنشأة تمسك حسابات منتظمة، وذلك بافتراض أن الإقرار الضريبي سيقبل مباشرة في مأمورية الضرائب المختصة كما يشير قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م بدون تعديل، حيث كان يقوم بذلك الإجراء مأمور الضرائب أثناء فحصه لحسابات المنشأة في ظل التشريع الضريبي السابق.

وتيسيراً على القارئ من ناحية، ولإعداد جيل يعتبر نواة للمحاسبين الخبراء في الشئون الضريبية، من ناحية أخرى. نقدم هذه الإجراءات الواجبة الإتباع حتى يمكن عمل إقرار ضريبي مقبول من قبل مأمورية الضرائب المختصة، وهذه الإجراءات تتدرج على النحو التالي:

١) إعداد كشف التعديلات للوصول إلى صافي الربح الضريبي:

يتم تصوير كشف التعديلات هذا لتحويل صافي الربح المحاسبي، من واقع قائمة الدخل (أو حساب الأرباح والخسائر) إلى صافي الربح الضريبي (أو الوعاء الخاضع للضريبة على النشاط التجاري أو الصناعي) وذلك على الوجه التالي:

صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل المرفقة (حـ/ أ ، خ)		×××
يضاف إليه:		
١ – الإيرادات الخاضعة للضريبة ولم تدرج بالقائمة	××	
٢ – التكاليف والمصروفات غير واجبة الخصم وأدرجت بالقائمة	××	
الإجمالي		×××
مجموع الأرباح		×××
يخصم منها:		
١ – الإيرادات غير الخاضعة للضريبة وأدرجت بالقائمة	××	
٢ – التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ولم تدرج بالقائمة	××	
الإجمالي		×××
صافي الربح الضريبي (الوعاء الخاضع للضريبة)		×××

(٣) التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وغير واجبة الخصم:

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
١ – المرتبات والأجور والمكافآت	– مرتبات وأجور ومكافآت العاملين السنوية حتى لو كانوا أقارب أصحاب المنشأة. (لا يوجد نص قانوني)	– مرتبات وأجور ومكافآت أصحاب المنشأة أو الشركاء. (لا يوجد نص قانوني بذلك ولكن لانتفاء صفة العمل بأجر).
٢ – مصروفات السيارة والتليفون وما شابه	– إذا كانت بالكامل تخص المنشأة. – إذا كانت مشتركة بين المنشأة وأصحابها يكون بمقدار الثلثين. (لا يوجد نص قانوني بل تعليمات لمصلحة الضرائب من قبل).	– بالكامل تخص صاحب المنشأة. – إذا كانت مشتركة بين المنشأة وأصحابها يكون بمقدار الثلث. (لا يوجد نص قانوني بل تعليمات لمصلحة الضرائب من قبل)
٣ – مصاريف الدعاية	– ما يخص السنة الضريبية بالنسبة لمصروفات الإعلان السنوية.	– الإعلانات الشخصية للممول. – الإعلانات التي لا تخص الفترة

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
والإعلان والحملات الإعلانية (من ٣: ٥ سنوات)	– نصيب السنة الضريبية من الحملة الإعلامية. – ٢٥٪ من الإعلان المستديم كإهلاك.	الضريبية.
٤ – الإكراميات	– في حدود ٧٪ من المصروفات الإدارية والعمومية المدعمة بالمستندات وبشرط أن تكون متعلقة بطبيعة النشاط (يوجد نص قانوني بشأنها في اللائحة التنفيذية للقانون).	– الزيادة عن ٧٪ من رقم المصروفات الإدارية والعمومية، أو غير متعلقة بطبيعة النشاط. (يوجد نص قانوني بشأنها في اللائحة التنفيذية للقانون).
٥ – التبرعات والإعانات	– بالكامل للمدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة. – في حدود ١٠٪ (من صافي الربح المعدل) للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ودور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية. (نص قانوني)	– للفقراء أو ذكاة المال أو للمرضى. – الزيادة عن الـ١٠٪ من صافي الربح المعدل للممول.
٦ – الغرامات والعقوبات والتعويضات	– المرتبطة بالنشاط ونتيجة المسئولية التعاقدية للممول مثل : غامة تأخير تنفيذ العقود / أتعاب خبير الضرائب أو أتعاب المحاماة.	– ما يقضى به الممول بسبب ارتكابه أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية.

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
	(بنص القانون)	(بنص القانون)
٧ – أقساط التأمين	– تأمين للممول ضد العجز أو الوفاة أو الحصول على مبلغ أو إيراد ، وذلك في حدود ٣٠٠٠ جنيه في السنة. – التأمينات غير المستردة على المنشأة كالتأمين ضد الحريق أو ضد السرقة. (بنص القانون)	– التأمين على حياة الممول أو ضد العجز أو الوفاة أو الحصول على مبلغ أو إيراد فيما يزيد عن ٣٠٠٠ جنيه في السنة. – التأمينات المستردة كالتأمين لدخول مزاد أو مناقصة / تأمين الإيجار أو التليفون أو عداد الإنارة. (بنص القانون)
٨ – التأمينات الاجتماعية	– كل ما يدفع خلال السنة سواء يخص العاملين أو صاحب المنشأة أو الشركاء وسواء كان يخص السنة الضريبية أو سنوات سابقة (أساس نقدى تم تأديتها فعلاً). (بنص القانون)	– المبالغ المستحقة على المنشأة ولم تدفع بعد حتى لو كانت تخص السنة الضريبية محل المحاسبة. (بنص القانون)
٩ – الديون المعدومة	– يشترط فيها وجود حسابات منتظمة بالمنشأة / ويكون الدين مرتبط بالنشاط ويكون سبق إدراج المبلغ المقابل للدين بحسابات المنشأة / وتكون المنشأة قد اتخذت بشأنه الإجراءات القانونية ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه. (بنص القانون)	– لا توجد مطالبة قضائية أو أي شرط من الشروط السابقة – يوجد ضامن للدين. – سلف العاملين.
١٠ – الفوائد	– نظير الاقتراض من الغير أو البنك	– ما يزيد عن مثلى سعر الائتمان

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
المدينة للقروض	لمزاولة النشاط. – يخصم منها العوائد الدائنة أو المعفاة من الضريبة. (بنص القانون)	والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول السنة الميلادية. – إذا كان الاقتراض شخصي للممول أو أحد الشركاء. (بنص القانون)
١١ – صندوق تعويض العاملين (مكافأة ترك الخدمة)	– في حدود ٢٠٪ من إجمالي المرتبات السنوية للعاملين وصاحب المنشأة. (بنص القانون)	– الزيادة عن ٢٠٪ من إجمالي المرتبات السنوية للعاملين. (بنص القانون)
١٢ – الضرائب التي تدفعها المنشأة	– ضرائب تتعلق بالنشاط مثل : الدمغة / الجمارك / الضريبة العقارية على مبنى المنشأة المملوك وتزاول فيه النشاط (أساس نقدى). (بنص القانون)	– ضرائب لا تتعلق بالنشاط. – ضرائب على الدخل المستحقة طبقاً لهذا القانون. (بنص القانون)
١٣–الإهلاك	– الإهلاك العادي على أساس القسط الثابت بنسبة ٥٪ للمباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات / ١٠ % للأصول المعنوية / ٥٠٪ للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات / ٢٥٪ لباقي الأصول. – الإهلاك الإضافي للآلات والمعدات بنسبة ٣٠٪ ويحسب لمرة واحدة قبل العادي كلها تخص الفترة الضريبية بغض	– الزيادة عن المعتمد ضريبياً. – إهلاك الأصول غير القابلة للإهلاك كالأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات. – إهلاك الأصول المهلكة محاسبياً أو ضريبياً. – الإهلاك الذي لا يخص الفترة الضريبية.

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
	النظر عن الاستخدام الفعلي، ولا فرق بين الأصول المستعملة أو الجديدة. (بنص القانون)	(بنص القانون)
١٤- المخصصات والاحتياطيات	لا شيء (بنص القانون)	- أي مخصص أو احتياطي تم تكوينه محاسبياً بالكامل. (بنص القانون)
١٥ – الإيجار	- إيجار العقار المؤجر من الغير بإيصالات (أساس الاستحقاق). - القيمة الايجارية للعقار المملوك للمنشأة بالمثل أو عشرة أمثال الضريبة العقارية. - مصروفات الصيانة والترميم للعقار المملوك ومحل المزاولة. (تعليمات من مصلحة الضرائب)	- مصاريف الصيانة والترميم للعقار غير المملوك للمنشأة أومؤجر. - إيجارات لا تخص السنة الضريبية.
١٦- المصروفات الإدارية والعمومية	- بالكامل طالما تتعلق بالنشاط وتخص السنة الضريبية. (تعليمات مصلحة الضرائب)	لا شيء
١٧ – مصاريف السفر والانتقال	- إذا كانت متعلقة بالنشاط . - لو كانت طبيعة النشاط تستلزم ذلك. (تعليمات مصلحة الضرائب)	- إذا كانت غير متعلقة بالنشاط. - لو كانت طبيعة النشاط لا تستلزم ذلك.
١٨ – العمولات المدينة	- إذا كانت للعاملين بالمنشأة كتحفيز للبيع . - لغير العاملين بالمنشأة بعد إخطار	إذا كانت لغير تلك الأغراض

نوع التكلفة أو المصروف	المعتمدة وواجبة الخصم من الربح المحاسبي (تخصم من الربح المحاسبي إذا كانت غير مدرجة)	غير المعتمدة وغير واجبة الخصم من الربح المحاسبي (تضاف إلى الربح المحاسبي إذا كانت مدرجة بقائمة الدخل)
	المأمورية المختصة أو توريد الضريبة لها. (تعليمات مصلحة الضرائب)	
١٩ – السرقة أو الاختلاس	– إذا كانت ثابتة بالمستندات ولم ترد للمنشأة. (تعليمات مصلحة الضرائب)	– غير ثابتة بالمنشأة أو تم ردها للمنشأة.

مثال:

يبلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٢٠/١٢/٣١م، وفقاً لقائمة الدخل المعدة على أساس المعايير المحاسبية المصرية، ولأغراض إعداد الإقرار الضريبي، قامت بعرض الأمر على خبير ضرائب، الذي اتضح له بعد الفحص ما يلي:

أولاً – تتضمن التكاليف في قائمة الدخل المقدمة المبالغ التالية:

٣٦٠٠٠ جنيه أجور ومرتبات للعاملين بالمنشأة (ومن بينهم أقارب أحد الشركاء).

١٠٠٠٠ جنيه مخصص مكافأة ترك الخدمة (الذي تم إيداعه في صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة وقواعد وشروط خاصة به).

٨٠٠٠ جنيه تبرعات (منها ٢٠٠٠ جنيه لجهة حكومية والباقي لجمعيات خيرية مشهرة ومصرية معترف بها).

٦٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك في تحصيلها.

٣٣٠٠ جنيه أقساط التأمين الاجتماعي المسددة خلال السنة بدون قسط شهر ديسمبر ٢٠٢٠م.

١٨٠٠ جنيه إهلاك أصول معنوية بمعدل ١٢٪.

٣٠٠٠ جنيه إكراميات (علماً بأن المصروفات العمومية والإدارية كانت ٤٠٠٠٠ جنيه).

ثانياً – تتضمن الإيرادات في قائمة الدخل المبالغ التالية:

٤٠٠٠ جنيه أرباح تعويضات حصلت عليها المنشأة من إحدى شركات التأمين نتيجة حريق محدود في أحد معارض البيع (علماً بأن التجهيزات المحترقة كانت قيمتها الدفترية ٢٠٠٠٠ جنيه وتعتمدها مأمورية الضرائب بمبلغ ١٧٠٠٠ جنيه فقط لفرق معدلات الإهلاك المحاسبية والضريبية).

٣٥٠٠جنيه إيرادات أوراق مالية وشهادات إيداع يصدرها البنك المركزي المصري.

١٥٠٠ جنيه ديون معدومة محصلة من أحد العملاء لم تكن مأمورية الضرائب اعتمدتها في الأعوام السابقة.

والمطلوب: تصوير كشف التعديلات اللازم لتحديد صافي الربح الضريبي (الوعاء الخاضع لضريبة النشاط التجاري والصناعي) طبقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

الحل:

يلاحظ بالنسبة لهذه الحالة قبل إعداد كشف التعديلات ما يلي:

١- أن القانون والمشرع الضريبي يعتبرا الأجور والمرتبات من التكاليف واجبة الخصم حتى لو كان العاملين أقارب لصاحب المنشأة الفردية أو الشركاء لشركة

الأشخاص، ولا يجيز ذلك سوى لصاحب المنشأة ذاته أو أحد الشركاء. لذلك فإن مبلغ ٣٦٠٠٠ جنيه الأجور والمرتبات يعتبر من التكاليف واجبة الخصم، ولذا لن يظهر بكشف التعديلات.

٢- أن مخصص مكافأة ترك الخدمة هنا لا يعتبر من المخصصات التي قصدها المشرع الضريبي، بل من المبالغ أو الأقساط المجنبة في صندوق خاص له نظام وشروط مستقلة، ولا يجب زيادة القسط السنوي له عن ٢٠٪ من إجمال مرتبات وأجور العاملين السنوية، أي (٣٦٠٠٠ × ٢٠٪ = ٧٢٠٠ جنيه) ولذا فإن الزيادة تضاف إلى صافي الربح المحاسبي في كشف التعديلات وهي(١٠٠٠٠ - ٧٢٠٠ = ٢٨٠٠ جنيه).

٣- تضاف التبرعات إلى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة قانوناً إلى صافي الربح المحاسبي مؤقتاً لحين الوصول إلى صافي الربح المعدل لمقارنة مبلغها بنسبة الـ١٠٪ المحددة بنص القانون. على أن يتم حساب تلك النسبة بعد الوصول إلى صافي الربح المعدل قبل خصم التبرعات (بضربة × ١١٠/١٠)، كما سبق وأوضحنا، أما الحكومية فتخصم بالكامل.

٤- بالنسبة لأقساط التأمين الاجتماعي يعتبرها المشرع الضريبي من التكاليف واجبة الخصم ولكن المؤدى منها فعلاً للتأمينات الاجتماعية، ولذا فإن قسط شهر ديسمبر المستحق لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم. ولا شك أن في هذا خروج عن قاعدة الاستحقاق التي يسير عليها المشرع الضريبي في تكاليف أخرى.

٥- يلاحظ أن المشرع الضريبي حدد نسبة ١٠٪ لإهلاك الأصول المعنوية سنوياً

ولذا الزيادة تضاف إلى صافي الربح المحاسبي هنا، أي:

١٨٠٠ج × ٢/١٢ = ٣٠٠ جنيه

٦- تنص اللائحة التنفيذية للقانون على ألا تزيد مبالغ الإكراميات عن ٧٪ من المصروفات العمومية والإدارية المدعمة بالمستندات، مع التحقق من جدية صرفها، وأنه جرى العرف على صرفها في مثل هذه الأنشطة، وأنها ذات علاقة وثيقة بالنشاط وتحقيق الأرباح. ولذا هنا ينبغي ألا تزيد عن (٤٠٠٠٠ × ٧٪= ٢٨٠٠ جنيه) والزيادة في حالة وجودها تضاف إلى صافي الربح المحاسبي، وهي (٣٠٠٠ – ٢٨٠٠= ٢٠٠ج).

٧- بالنسبة لأرباح التعويضات تحسب على أساس القيمة الدفترية المعتمدة ضريبياً، فتكون: ٤٠٠٠ج+٢٠٠٠٠ج =٢٤٠٠٠ج – ١٧٠٠٠ج = ٧٠٠٠ج ويكون بها زيادة بقدر يساوى: ٧٠٠٠ – ٤٠٠٠ = ٣٠٠٠ج يضاف إلى صاف الربح المحاسبي. وبعد ذلك يعد كشف التعديلات على النحو التالي:

كشف التعديلات

	جنيه	جنيه
صافي الربح المحاسبي وفقاً لقائمة الدخل المرفقة		٨٠٠٠٠
يضاف إليه :		
١ – الزيادة في تخصيص مكافأة ترك الخدمة (عن الـ٢٠٪ من الأجور والمرتبات السنوية للعاملين).	٢٨٠٠	
٢ – تبرعات مدفوعة لجمعيات خيرية مشهرة قانوناً (استبعاد مؤقت لحين الوصول إلى صافي الربح المعدل).	٦٠٠٠	
٣ – مخصص الديون المشكوك في تحصيلها (كل المخصصات لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بنص القانون).	٦٠٠٠	
٤ – الزيادة في معدل إهلاك الأصول المعنوية وفقاً للقانون (المعدل	٣٠٠	

	جنيه	جنيه
الضريبي محدد فقط بـ١٠٪ سنوياً).		
٥ – الزيادة في قيمة الإكراميات عن المسموح به ضريبياً : (٣٠٠٠ – ٢٨٠٠ = ٢٠٠ج)	٢٠٠	
٦ – فروق الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعويضات التي حصلت عليها المنشأة.	٣٠٠٠	
الاجمالي		١٨٣٠٠
مجموع الأرباح		٩٨٣٠٠
يخصم منه :		
١ – ديون معدومة محصلة من أحد العملاء لم تكن مأمورية الضرائب اعتمدتها من قبل (ولذا فإنها قد سبق دخولها ضمن وعاء الضريبة في أعوام سابقة).	١٥٠٠	
٢ – إيرادات أوراق مالية وشهادات إيداع للبنك المركزي (إعفاء بنص القانون).	٣٥٠٠	
الاجمالي		٥٠٠٠
صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات		٩٣٣٠٠
يخصم منه :		
التبرعات للجمعيات الخيرية المشهرة قانوناً وسبق استبعادها في حدود ١٠٪ من صافي الربح المعدل (٩٣٣٠٠× ١٠/١١٠ = ٨٤٨٢ج تقريبا) حيث إن المبلغ المدفوع أقل.		٦٠٠٠
صافي الربح الضريبي (أو الوعاء الخاضع للضريبة)		٨٧٣٠٠

تطبيقات غير محلولة

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

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

٢-مدة تنفيذ العقد ٣ سنوات.

٣-بلغت التكاليف الفعلية في نهاية السنة الأولى ٨٤٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي في نهاية السنة الأولي.

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

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

٢) تتضمن إيرادات المنشأة عوائد سندات مقيدة بالبورصة المصرية مبلغ ٦٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

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

والمطلوب: بيان المعالجة الضريبية للمبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة.

(٤) – إذا فرض أن صافى الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ١٠٠٠٠٠ج عن السنة المنتهية في٢٠٢٣/١٢/٣١، وبالاطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية:

٤٠٠٠ ج تبرعات للهيئة العامة للتأمين الصحي.

٦٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.

١٠٠٠ ج تبرعات وإعانات لبعض فقراء الحى .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي.

(٥)– فيما يلي قائمة الدخل لأحدي المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠٢٣/١٢/٣١:

المبيعات		٨٠٠٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات		
بضاعة أول المدة	٧٠٠٠٠٠	
+ المشتريات	٥٠٠٠٠٠	
	١٢٠٠٠٠٠	
(–) بضاعة أخر المدة	١٠٠٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات		٢٠٠٠٠٠
مجمل الربح		٦٠٠٠٠٠
يطرح : مصروفات مختلفة		
مصروفات إدارية	٢٤٠٠٠٠	
إهلاك أصول ثابتة	٤٠٠٠٠	

	١٠٠٠٠٠	مصروفات عمومية متنوعة
٤٠٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	مخصصات
٢٠٠٠٠٠		
		يضاف : إيرادات مختلفة
	٥٣٦٠٠	إيراد أوراق مالية
	٦٤٠٠	ديون معدومة محصلة
٢٠٠٠٠٠	١٤٠٠٠٠	إيرادات أخري متنوعة
٤٠٠٠٠٠		صافي الربح

وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

١- دأبت المنشأة علي تقويم بضاعة أخر المدة بسعر التكلفة ولكن هذا العام قومته بسعر التكلفة أو السوق أيهما اقل ونظرا لانخفاض سعر السوق عن التكلفة فقد كونت مخصص انخفاض أسعار بضاعة بالفرق وقدره ١٠٠٠٠ج .

٢- يتضمن بند إيرادات الأوراق المالية ١٣٦٠٠ج إيرادات سندات تملكها المنشأة أما الباقي فيمثل إيرادات أسهم في شركة مساهمة أخري .

٣- المصروفات الإدارية تتكون من البنود التالية : ١٢٠٠٠٠ج مرتبات العاملين السنوية ، والباقي مكافآت للعاملين .

٤- يتضمن بند الاهلاكات مبلغ ١٠٠٠٠ج إهلاك عقار مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بمعدل ٥٪ ومبلغ ٤٠٠٠ج إهلاك أثاث بمعدل ١٢,٥٪ سنويا مشتري بداية العام السابق .

٥- يتضمن بند المصروفات المتنوعة ما يلي :

أ- ٤٠٠ج عوائد العقار المملوك للمنشأة وتزاول فيه نشاطها .

ب- ٨٠٠ج عوائد العقار المؤجر للغير .

ج- تبرعات قيمتها ٢٠٠٠٠ج منها ٨٠٠٠ج لوزارة الصحة ، ٦٠٠٠ج لجمعية الهلال الأحمر المصرية ، والباقي للفقراء .

د- ٢٤٠٠٠ج حملة إعلانية ستعود بالفائدة علي المنشأة لمدة ٣ سنوات .

هـ- ٤٠٠٠ج تأمينات الدخول في مزايدات ومناقصات .

٦- المخصصات تتضمن ٨٠٠٠ج مخصص ديون معدومة ، ١٢٠٠٠ج احتياطي ارتفاع أسعار أصول ثابتة .

المطلوب : تحديد الربح الضريبي .

(٦) - بلغ الربح المحاسبي لمنشأة اسماعيل جابر عن السنة المنتهية في ٢٠٢٣/١٢/٣١ م مبلغ ٢٥٠٠٠٠ج وبالفحص الضريبي اتضح أن قائمة الدخل المعدة في هذا التاريخ أدرج بها التكاليف التالية :

١- إيجار احد المخازن المسدد عن ١١ شهر وقدره ١١٠٠٠ج .

٢- ضرائب مسددة قدرها ٣٠٠٠٠ج تتضمن ضرائب مسددة تحت حساب الضريبة علي الدخل في السنة السابقة وقيمتها ٢٢٠٠٠ج والباقي ضريبة جمركية مسددة علي مدخلات .

٣- تبرعات قيمتها ١٨٠٠٠ج منها مبلغ ١٠٠٠٠ج مدفوعة لوزارة الصحة والباقي مدفوع لأحدي المستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي .

٤- ضريبة المباني الأصلية علي العقار المملوك لها والذي تزاول فيه النشاط ومقدارها ١٨٠٠ج ، وكذلك المصروفات الخاصة بهذا المبني ومقدارها ٣٥٠٠٠ج والتي تتضمن ٢٥٠٠٠ج تكلفة إقامة طابق علي المبني بتاريخ ٢٠١٧/١/١ والباقي إهلاك للعقار بمعدل ٥٪ .

٥- مبلغ ١٦٠٠٠ج مكافأة للعاملين تعادل مرتب أربعة شهور .

٦- أقساط التأمين الاجتماعي المسددة خلال السنة المنتهية للهيئة العامة للتأمينات الاجتماعية مبلغ ١٥٠٠٠ج علما بان قسطي شهر نوفمبر وديسمبر لم يتم سدادهم بعد .

٧- مبالغ مستقطعة لأحد الصناديق الخاصة التي لها ذمة مالية مستقلة وقيمتها ١٢٠٠٠ج .

المطلوب : إجراء ما يلزم من تعديلات لتحديد الربح الضريبي .

(٧) – فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١م :

٦٠١١٤٠		المبيعات
		تكلفة المبيعات:
	٤٠٠٠٠	مخزون أول المدة
	٣٠٠٠٠٠	+ المشتريات
٢٤٠٠٠٠	٣٤٠٠٠٠	
٣٦١١٤٠	(١٠٠٠٠٠)	_ مخزون آخر المدة
		مجمل ربح
		يطرح منه:
	٩٠٠٠٠	مرتبات
	١٠٠٠٠٠	مصروفات إدارية وعمومية
	٢٠٠٠٠	دعاية وإعلان
	٦٠٠٠٠	مخصصات
	٤٤٠٠٠	فوائد مدينة
	١٦٠٠٠	تأمينات

(٢٤٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية
٢١١٤٠		
+		يضاف إليه :
٢٢٠٠٠		عوائد ودائع بالبنوك المصرية
٤٣١٤٠		صافي الربح المحاسبي

وبفحص قائمة الدخل تبين ما يلي :

١- يتضمن مخزون آخر المدة مبلغ ٢٨٠٠٠ج بضاعة مباعة لأحد العملاء لم تسلم بعد ، علماً بأن قيمتها أدرجت ضمن مبيعات العام.

٢- تتضمن المشتريات مبلغ ٦٠٠٠ج مردودات مشتريات لم يتم إنزالها من قيمة المشتريات.

٣- يتضمن بند المرتبات ١٢٠٠٠ج مرتب ابن صاحب المنشأة الطالب بجامعة القاهرة ، ومرتبات العاملين بواقع ٤٠٠٠ج شهرياً والباقي مكافآت للعاملين.

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

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

٦- المخصصات تتكون من البنود التالية : ٤٠٠٠ج مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ، ١٨٠٠٠ج مخصص هبوط أسعار أوراق مالية ، ٦٠٠٠ج مخصص ديون معدومة عن دين علي عملاء أفلسوا بالفعل ، واتخذت

المنشأة الإجراءات القانونية لتحصيل هذا الدين ولكن دون جدوي ، ٣٢٠٠٠ج إهلاك المبني الذي تزاول فيه المنشأة نشاطها وذلك بمعدل ٨٪ قسط ثابت سنوياً.

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

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

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

(٨) – مقاول يعمل في مجال تشييد العقارات بقصد بيعها أشترى خلال عام ٢٠١٧م قطعة أرض مساحتها ١٠٠٠ متر مربع بسعر ١٥٠٠ جنيه للمتر المربع لبناء عمارة سكنية عليها تتكون من ١٠ طوابق بكل طابق شقتان مساحة إحداها ٢٠٠ متر والأخرى ٣٠٠ متر. ولقد تكلف تشييد العقار المبالغ الآتية:

٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف تسجيل وترخيص العقار.

١٦٠٠٠٠٠ جنيه تكاليف البناء والتشطيب.

٣٥٠٠٠٠ جنيه تكاليف توصيلات المياه والكهرباء والصرف الصحي.

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

٢٠٠ متر) بسعر ١٥٠٠٠٠ جنيه للوحدة، كما باع ٨ وحدات من النوع الثاني (مساحة ٣٠٠ متر) بسعر ٢٢٥٠٠٠ جنيه للوحدة.

المطلوب:

تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة عام ٢٠١٧علماً بأن المصاريف الإدارية والبيعية التي تكلفها الممول خلال العام ٣٠٠٠٠ جنيه.

(٩) – تعاقد أحد المقاولين في بداية عام ٢٠١٧م على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية ٥٠ مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال ٢٤شهراً وتقدر تكاليف هذه المقاولة بمبلغ ٤٠ مليون جنيه. وفي نهاية العام الأول تم تنفيذ الجزء الأول من المقاولة ويتضمن الأعمال الخراسانية وبلغت تكاليفها الفعلية من واقع المستخلصات ٢٤ مليون جنيه.

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

(١٠) – منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام ٢٠١٤ بالعمليات الآتية:

أ – قامت بالانتهاء من تنفيذ عقد مقاولة كان قد أسند لها في العام الماضي (٢٠١٣) بمبلغ٥٠٠ألف جنيه وبتكلفة تقديرية تبلغ ٤٠٠ألف جنيه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام الماضي(٢٠١٣)١٨٠ألف جنيه، وتبلغ التكاليف الفعلية المنفقة في العام الحالي (٢٠١٤) لإتمام هذا العقد ٢٥٠ألف جنيه.

ب – أسند لها خلال العام الحالي (٢٠١٤) عقد مقاولة بمبلغ ٧٠٠ ألف جنيه، وبتكلفة تقديرية ٦٠٠ ألف جنيه، ويستغرق تنفيذ العقد ١٨ شهراً تبدأ من

منتصف عام ٢٠١٤ وحتى نهاية عام (٢٠١٥). هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية المنفقة على هذا العقد في عام (٢٠١٤) بلغت ٢٤٠ ألف جنيه.

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

(١١) – منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام ٢٠١٤ بما يلي:

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

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

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح العقد الأول والعقد الثاني عام ٢٠١٤.

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

(أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:

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

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

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

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

٥- ٢٠٠٠ج تبرعات لجامعة جنوب الوادي.

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

٧- ٢٠٠٠ج فوائد قرض من بنك مصر.

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

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

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

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

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبي.

(١٣) - بلغ صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية الصناعية مبلغ ١٢٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٤م:

فإذا علمت ما يلي:

١- تتضمن مصروفات المنشأة: ٢٠ ألف ج مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور- ١١ ألف ج إهلاك آلات ومعدات مشتراه جديدة بمعدل ٢٠٪ (علما بأن تكلفها ١٣٢ ألف ج و تاريخ شرائها ٢٠١٤/٨/١, وتم تركيبها و أصبحت صالحة للاستعمال في ٢٠١٤/١٠/١م , وأن القيمة الدفترية للآلات والمعدات في أول يناير ٢٠١٤ كانت ٩٠ ألف ج وأن المنشأة قامت ببيع آلات ومعدات في ٢٠١٤/٩/١ بملغ ١٨ ألف ج)- ٣٠٠٠ج مصروفات إعلان منها ١٨٠٠ج حملة إعلانية مدفوعة في أول يوليو ٢٠١٤ لمدة ٣ سنوات - ٥٤ ألف ج عوائد قروض مستخدمة في النشاط تعادل ٢٧٪- ١٠ آلاف ج تكلفة شراء حق اختراع في أول ابريل للمنتج الذي تقوم المنشأة بتصنيعه وبيعه- ٦٠٠٠ ج تبرعات منها ٤٠٠٠ ج لجمعية خيرية مصرية معترف بها والباقي لورثة موظفين سابقين بالمنشأة - ١٥ ألف ج مقابل مكافأة ترك الخدمة علما بأنه تم إيداع هذا المبلغ في صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة- ٤٠٠٠ ج أقساط تأمين على حياة الممول.

٢- تتضمن إيرادات المنشأة: ١٥٠٠ ج فوائد تأخير عن بعض العملاء - ١٦٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة نصفها سبق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب - ٦٠٠٠ج عوائد ودائع بالبنك الأهلي - ٢٠ ألف ج إيجار مخزن مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بمبلغ ٢٠٠٠ج شهريا.

والمطلوب: حساب الربح الضريبي الخاضع للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي عن عام ٢٠١٤م.

(١٤) – فيما يلي حـ /أ ، خ لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية فى ٢٠١١/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه) :

٣٢٠٠٠	إلى حـ / الأجور والمرتبات	١٢٤٠٠٠	مجمل الربح
١٧٥٠٠	إلى حـ / مكافآت العاملين	١٠٠٠٠	من حـ / إيراد عقار
١٩٠٠٠	إلى حـ / الإهلاك	١٠٠٠	من حـ / مخصص د.م
٢٢٠٠	إلى حـ / مخصص ضرائب على الدخل		
٢٧٠٠	إلى حـ / تبرعات		
٨٠٠٠	إلى حـ / مصروفات عمومية		
٤٠٠٠	إلى حـ / مسحوبات		
٤٩٦٠٠	صافى الربح		
١٣٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠	

<u>وبالفحص اتضح ما يلي :</u>

– يتضمن بند الأجور والمرتبات ٦٠٠٠ج مرتب الممول نظير الإدارة ، ومبلغ ٢٠٠٠ج مرتب لزوجة الممول مقابل عضويتها في أحد نوادي المجتمع .

٢– يتضمن بند الإهلاك ما يلي :

أ– ٢٠٠٠ج إهلاك عقار مملوك للمنشأة ، تؤجر نصفه للغير بإيجار شهري ١٠٠٠ج ، والنصف الآخر تزاول فيه النشاط ، علما بأن العوائد السنوية للعقار تبلغ ٣٠٠ج أدرجت ضمن المصروفات العمومية .

ب– الباقي إهلاك للأثاث علما بأن :

– القيمة الدفترية للأثاث في ٢٠١١/١/١ تبلغ ١٠٠٠٠ج .

- قام الممول بشراء أثاث جديد في ٢٠١١/٧/١ مبلغ ٥٠٠٠٠ج حيث احتسب له إهلاك معجل بمعدل ٣٠٪ من التكلفة وقد أدرج ضمن إهلاك هذا العام .

- قام الممول بالتخلص من الأثاث القديم حيث تم بيعه بمبلغ ٥٠٠٠ج نقدا.

٣- يتضمن بند التبرعات مبلغ ٥٠٠ج لإحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي نظير قبول ابن صاحب المنشأة بالمدرسة ، والباقي تكلفة موائد الرحمن في شهر رمضان .

٤- أن بند المسحوبات يمثل قيمة بضاعة سحبها الممول لاستعماله الخاص بسعر التكلفة علما بأن هذه العملية لم تثبت بالدفاتر .

المطلوب : تحديد الربح الضريبي.

(١٥) - فيما يلي قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠١٤/١٢/٣١ (القيمة بالجنيه):

المبيعات			٣٥٠٠٠
يطرح : تكلفة المبيعات			
	مخزون أول المدة	١٢٠٠٠	
	+ المشتريات	٣٩٠٠٠٠	
		٢٠٦٠٠٠	
	- مخزون آخر المدة	١٢٠٠٠	١٩٤٠٠٠
	مجمل الربح		١٥٦٠٠٠
يطرح :	مصروفات عمومية وإدارية	٧٠٠٠٠	
	فائدة رأس المال	١٠٠٠٠	
	إهلاك أصول ثابتة	٥٠٠٠٠	١٣٠٠٠٠
			٢٦٠٠٠
يضاف :	فوائد ودائع لدى البنوك المصرية	١٤٠٠٠	

ديون معدومة محصلة	١٠٠٠٠	٢٤٠٠٠
صافى الربح		٥٠٠٠٠
يطرح : خسارة فرع الكويت		٦٠٠٠٠
رصيد الخسائر المرحلة		(١٠٠٠٠)

وبفحص قائمة الدخل اتضح ما يلي :

١- تتضمن المصروفات العمومية والإدارية ما يلي :

- **١٠٠٠٠ج إكراميات ودمغات عادية ونقابية ومصروفات نظافة (غير مؤيدة بمستندات) .**
- **١٣٠٠٠ج تبرعات منها ٨٠٠٠ج لجمعيات خيرية مصرية مشهرة ،والباقي لورثة عاملين سابقين بالمنشأة .**
- **٣٠٠٠٠ج مكافآت عاملين بنسبة ٣٠٪ من الأجور والمرتبات السنوية للعاملين .**
- **٣٠٠٠٠ج فائدة قرض حصلت عليه المنشأة في ٢٠١٤/٤/١ بقيمة ٢٠٠٠٠٠ج ومعدل فائدة سنوية ١٥٪ .**

٢- تتضمن الإهلاك ما يلي :

أ- ٢٠٠٠٠ج إهلاك المبنى الذي تملكه المنشأة وتزاول فيه نشاطها بقيمة دفترية ٣٠٠٠٠ج، علما بأن المنشأة لم تخصم المصروفات المتعلقة بهذا المبنى وهى عوائد مباني ٣٠٠ج ، مصاريف صيانة ١٠٠ج ، كما أن المنشأة لم تخصم الإيجار التقديري المتعلق بالمبنى.

ب- ١٣٠٠٠٠ج إهلاك عادية للآلات والمعدات علماً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات والمعدات في ٢٠١٤/١/١ تبلغ ٤٠٠٠٠٠ج .

- تم استيراد آلات ومعدات من الخارج في ٢٠١٤/٧/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ج وأن ثلث هذه الآلات لم يتم تركيبها أو استخدامها في الإنتاج حتى ٢٠١٤/١٢/٣١، بينما تم استخدام الباقي في الإنتاج اعتبارا من ٢٠١٤/٩/١.

- تم بيع آله قديمة بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج نقدا في حين أن قيمتها الدفترية في تاريخ البيع (٢٠١٤/١١/١) تبلغ ٥٠٠٠٠ ج .

٣- تم إدراج مخزون آخر المدة بقائمة الدخل بسعر السوق ، في حين أن تكلفته ١٠٠٠٠ج وأن المنشأة اعتادت تقويم المخزون في السنوات الماضية بسعر التكلفة.

٤- يوجد مردودات مشتريات قيمتها قمتها ٥١٠٠ج لم يتم تسجيلها بالدفاتر بعد.

٥- المبيعات تتضمن بضاعة لدى أحد عملاء البيع قيمتها بسعر الفاتورة الصورية ٣٩٠٠٠ج (سعر الفاتورة الصورية ١٣٠٪ من التكلفة) علماً بأن البضاعة لم يتم بيعها حتى ٢٠١٤ /١٢/٣١

٦- الديون المعدومة المحصلة نصفها لم تعتمده مصلحة الضرائب كديون معدومة في السنوات السابقة، أما الباقي فقد تم اعتماده.

٧- فرع الكويت له إدارته المستقلة عن المنشأة في مصر.

المطلوب : تحديد الربح الضريبي .

(١٦) - دفعت منشأة الاحمد سمسرة ٤٠٠٠ج لأحد السماسرة والذي توسط في عملية شراء بضاعة، وقد أقر السمسار بأن عملية البيع تكلفت مبلغ ١٠٠ج.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية في الحالات التالية:

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

(١٧) – بلغ الربح المحاسبي لمنشأة الياسمين التجارية ومركزها قنا عن سنة٢٠١٦ مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه ، وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١– هناك فاتورة مبيعات بمبلغ ٣٠٠٠ ج لم تسجل بالدفاتر

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

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

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

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبي.

(١٨) –اتضح من فحص حسابات منشأة عبدالرحمن عزام ما يلي:

١– قامت الشركة بشراء بضاعة تكلفتها ٥٠٠٠٠ جنيه تم إثباتها بالدفاتر إلا أنها لم تدرج ضمن قوائم جرد المخزون آخر الفترة لأنها لم تصل إلي مخازن الشركة حتى نهاية السنة المالية.

٢- تعاقدت الشركة على بيع بضاعة بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه وكانت تكلفتها ٢٥٠٠٠ جنيه وقد سجلت كمبيعات إلا أنها سجلت ضمن بضاعة آخر المدة لأنها لم تسلم للعميل.

٣- هناك بضاعة أمانة للغير بمبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه ظهرت ضمن بضاعة آخر المدة.

والمطلوب: بيان أثر هذه المعلومات على صافي الربح الضريبي.

(١٩) - بلغ صافي الربح لمنشأة الحسن في عام ٢٠١٦ مبلغ ١٠٠٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:

١- تضمنت مشتريات البضاعة مبلغ ٦٠٠٠ ج تكلفة أثاث.

٢- هناك فاتورة مشتريات بمبلغ ٤٠٠٠ ج اتضح أنها تخص صاحب المنشأة.

٣- تحدد المنِشأة تكلفة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، إلا أنها عدلتها هذا العام إلى المتوسط المرجح ، حيث تبلغ تكلفته حسب الطريقة الأولى ٤٠٠٠ ج ، وحسب الطريقة الثانية ٥٠٠٠ج.

المطلوب : حساب صافى الربح الضريبي.

(٢٠) - في ٢٠١٧/٧/١ باعت إحدى المنشآت مبنى قديم بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج تكلفته ١١٠٠٠٠ج، مقتنى في ٢٠١٣/١/١، ويستهلك معدل ١٠ ٪ سنوياً قسط ثابت، بينما معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪.

المطلوب : قياس ناتج بيع المبنى محاسبياً وضريبياً.

(٢١) -تبين من الفحص الضريبي لدفاتر وسجلات إحدى المنشآت ما يلي:

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

٢- باعت المنشأة آلة تكلفتها ٢٦٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكها ٧٠٠٠٠ جنيه وتكاليف الإزالة ٥٠٠٠ جنيه وذلك بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ جنيه. وقد أدرجت الربح في قائمة الدخل.

٣- حصلت المنشأة على تعويض مبلغه ٨٠٠٠٠ جنيه من شركة مصر للتأمين بسبب احتراق سيارة مملوكة لها، فإذا علمت أن صافي القيمة الدفترية للسيارة ٧٠٠٠٠ جنيه ولم يدرج الفرق في قائمة الدخل.

٤- بلغت أرباح إعادة التقدير الظاهرة في قائمة الدخل ١٠٠٠٠ جنيه.

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

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

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

(٢٣) - تمتلك إحدى الشركات آلة قيمتها الدفترية ٤٥٠٠٠ جنيه وبلغت قيمتها السوقية ٥٠٠٠٠ جنيه وقد تم إدراج أرباح إعادة التقدير في قائمة الدخل

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

(٢٤) –تعاقد أحد المقاولين مع إحدي الجهات الحكومية علي بناء كوبري بقيمة قدرها ١٠٠٠٠٠٠٠ جنية ، وقد بدأ تنفيذ المشروع في ٢٠١١/٧/١م ، فإذا علمت أن:

- التاريخ المقدر للانتهاء من المشروع هو ٢٠١٣/١٢/٣١م.
- بلغت إجمالي التكاليف المقدرة لتنفيذ العقد ٨٠٠٠٠٠٠ جنية.
- بلغت التكلفة الفعلية للأعمال المنفذة حتي ٢٠١١/١٢/٣١م مبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ جنية، وحتي ٢٠١٢/١٢/٣١م مبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنية.

المطلوب : تحديد الربح الضريبي المقدر عن السنتين المنتهيتين في ٢٠١١/١٢/٣١ ، ٢٠١٢/١٢/٣١م.

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

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

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

(٢٦) – بلغ صافي ربح إحدى المنشآت الصناعية مبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنية عن السنة المنتهية في ٢٠١١/١٢/٣١م ، وبالفحص أتضح أن قائمة الدخل تضمنت ما يلي :

أ- ١٢٥٠٠٠ جنية إهلاك آلات علماً بأن :

- القيمة الدفترية للآلات في ٢٠١١/١/١م تبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنية.
- تم شراء آلة مستعملة خلال السنة المالية بمبلغ ٩٥٠٠٠ جنية ، وبدأ استخدامها في الإنتاج في ٢٠١١/١/١م ، وقد بلغت مصروفات تركيبها ٥٠٠٠ جنية.
- بلغت تكلفة العمرات علي الآلات خلال السنة مبلغ ٦٠٠٠٠ جنية.
- تم بيع إحدى الآلات المتهالكة بمبلغ ٨٠٠٠٠ جنية ، في حين أن قيمتها الدفترية في تاريخ البيع تبلغ ٧٠٠٠٠ جنية.

ب- ١٢٠٠٠ جنية إهلاك مباني بمعدل ٦٪ سنوياً.

جـ - ١٠٠٠٠ جنية إهلاك براءة اختراع بمعدل ٢٠٪ سنوياً.

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

(٢٧) - إذا فرض أن صافى الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بلغ ١٠٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في٢٠١٧/١٢/٣١، وبالاطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية:

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

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي.

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

المطلوب: بيان كيفية ترحيل خسارة التشغيل لهذا الممول.

(٢٩) –تبين من الفحص الضريبي أن صافي الربح المحاسبي لإحدي المنشآت الفردية مبلغ ٥٠٠٠٠ج ، وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١م ، وبفحص قائمة الدخل اتضح ما يلي :

- **حملت قائمة الدخل بمبلغ ١٥٠٠ ج إيجار تقديري عن العقار المملوك للمنشأة ، وتزاول فيه نشاطها علماً بأن عوائد العقار السنوية تبلغ ١٠٠ ج ، وقد أدرجت بقائمة الدخل.**
- **حملت قائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ ج قيمة إيجار مخزن أستأجرته المنشأة لتخزين منتجاتها علمً بأن عقد الإيجار يسري من ٢٠١٧/٦/١م ، وبإيجار شهري قدره ٥٠٠ ج.**

<u>المطلوب</u>: تحديد الربح الضريبي.

(٣٠) – بلغ الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ١٦٣٠٠٠ ج وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١م ، وبالفحص الضريبي لقائمة الدخل اتضح ما يلي :

- تم تحميل قائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠٠ ج قيمة فوائد قروض طويلة الأجل بمبلغ ٦٠٠٠٠ ج بفائدة ١٠٪ سنوياً، علماً بأن القرض تم الحصول عليه في ٢٠١٧/٣/١م ، كما تم تحميل قائمة الدخل بفائدة القرض السنوي لصاحب المنشأة والتي تبلغ ٣٠٠٠ ج، علماً بأن صاحب المنشأة أودع مبلغ القرض في خزينة المنشأة في ٢٠١٧/١/١م.
- بلغت المبالغ المدفوعة للعاملين كمكافآت خلال سنة ٢٠١٧م مبلغ ١٥٠٠٠ج، علماً بأن الأجور السنوية للعاملين تبلغ ٤٨٠٠٠ ج.
- بلغت العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة عن ودائعها بالبنوك مبلغ ٣٠٠٠ ج.
- بلغت قيمة الإكراميات التي دفعتها المنشأة مبلغ ١٧٥٠٠ ج علماً بأن المصروفات العمومية والإدارية للمنشأة بلغت خلال العام مبلغ ١٥٠٠٠٠ ج كلها مؤيدة بالمستندات.
- الديون المعدومة المحصلة خلال العام ٢٠١٧م كانت كالتالي : (مبلغ ٤٠٠٠ ج اعتمدته مصلحة الضرائب كديون معدومة في ٢٠١٥/١٢/٣١م – مبلغ ٧٠٠٠ ج لم تعتمده مصلحة الضرائب كديون معدومة في ٢٠١٦/١٢/٣١م لأن المنشأة لم تتخذ إجراءات جادة لاستيفاء هذا الدين) .
- مخصص الديون المعدومة في ٢٠١٧/١/١م يبلغ ١٢٠٠٠ ج ، وقد حصلت المنشأة مبلغ ٧٠٠٠ ج فقط من الديون المعدومة الذي يقابلها هذا المخصص، واعتبرت الباقي ديوناً معدومة أدرجت لقائمة الدخل ، أما مخصص

الـديون المعدومـة المحمـل لقائمـة الـدخل فـي ٢٠١٧/١٢/٣١م فيبلـغ ١٥٠٠٠ج.

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

المطلوب : إجراء التعديلات اللازمة للوصول إلي الربح الضريبي.

(٣١) – إذا فرض ان مصادر التمويل للمشروع الجديد بلغت ٨٠٠٠٠٠ جنيه وكان الصندوق مساهماً في التمويل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وأن المشروع حقق ربح قدره ٥٠٠٠٠ جنيه فإن ما يعفى من هذه الأرباح ؟

(٣٢) – بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠١٧/١٢/٣١م مبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه وقد ظهر من الفحص الضريبي ما يلي:

١- بلغت مسحوبات صاحب المنشأة من البضاعة وأثاث المنشأة ٦٠٠ جنيه ، ١٢٠٠ جنيه على التوالي ولم تسجل (علما بأن مخصص إهلاك الأثاث ٣٠٠ جنيه).

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

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

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

٥- لم يظهر ضمن الإيرادات ٥٠٠٠ جنيه إيرادات محصلة عن مباني مؤجرة للغير (علما بأن الإيجار الشهري ٥٠٠ جنيه) بحجة أنها يتم تسويتها في إيرادات الثروة العقارية.

٦- حصلت المنشأة على التعويضات التالية:

(أ) ١٠٠٠٠ جنيه تعويض عن بضاعة احترقت بالمخازن وبيعت مخلفات الحريق من البضاعة بمبلغ ١٠٠٠ جنيه ولم تدرج شيء بالدفاتر.

(ب) ٥٠٠ جنيه أدرجت كتعويضات محصلة من شركة أخرى قامت بتقليد علامة المنشأة.

(ج) ٥٠٠٠ جنيه تعويض عن سيارة أصيبت في حادثة وقد بلغت تكاليف إصلاح السيارة ٣٠٠٠ جنيه ولم تدرج شيء بالدفاتر.

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

١٠٠٠ جنيه خصم مكتسب

٢٠٠ جنيه فوائد بيع بالتقسيط

٣٠٠٠ جنيه فوائد أذون خزانة

٤٠٠٠ جنيه فوائد الحسابات الجارية الدائنة بالبنك

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

٦٠٠٠ جنيه أرباح أوراق مالية في إحدى الشركات المساهمة.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة.

الفصل الخامس

الضريبة علي إيرادات النشاط المهني أو غير التجاري.

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

٥/١: الإيرادات الخاضعة للضريبة :

٥/٢: الشروط الواجب توافرها في المهن الحرة والمهن غير التجارية :

٥/٣: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة :

٥/٤: التكاليف واجبة الخصم:

٥/٥: الإعفاء من الضريبة:

مقدمة :

تناول المشرع الضريبي إيرادات المهن الحرة وغير التجارية بالباب الرابع من الكتاب الثاني من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ في المواد من المادة رقم (٣٢) وحتى المادة رقم (٣٦)، وفي الباب الثاني من الكتاب الخامس من القانون في المادتين رقة (٧٠، ٧١).

الفصل الأول : الايرادات الخاضعة للضريبة :

- **المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل.**

الفصل الثاني: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

- **المواد (٣٣ – ٣٥) من قانون الضريبة على الدخل.**
- **المواد (٤٣ حتى ٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.**

الفصل الثالث: الإعفاء من الضريبة:

- **المادة (٣٦) من قانون الضريبة على الدخل**
- **المواد (٤٧ حتى ٤٧ مكرر) من اللائحة التنفيذية للقانون.**

وسوف نتناول الضريبة على إيرادات المهن الحرة وغير التجارية بالتحليل من خلال تناول النقاط التالية:

١- الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٢- تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة.

٣- التكاليف واجبة الخصم.

٤- الإعفاء من الضريبة.

٥- الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

ونتناول كلا من هذه العناصر بالتفصيل فيما يلي:

1/5: الإيرادات الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (٣٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ والتي تم استبدالها بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ والصادر في ٣٠ / ٦ / ٢٠١٤ كالذل يُعمل به اعتبارًا من اول يوليو ٢٠١٤ ، بالنص الآتي :

"تفرض الضريبة على":

١. صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل, إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر. وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني".

٢. الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو الخارج.

٣. أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط".

يستفاد من هذا النص ان الضريبة تفرض على:

١- صافي إيرادات المهن الحرة.

٢- صافي إيرادات المهن غير التجارية.

٣- الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من استغلال حقوقهم.

٤- أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون.

وتناقش كلا منها بالتفصيل فيما يلي:

١- صافي إيرادات المهن الحرة:

لم يعرف المشرع الضريبي المهن الحرة تعريفاً جامعاً بل وصفها بأنها التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل.

ولقد حاول الكتاب وضع تعريف لهذه المهن، فمنهم من يعرفها "بأنها المهن التي يكون قوامها وضع ثمرات العلم والخبرة والنشاط العقلي في خدمة الغير عن طريق الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون"،

ومنهم من يعرفها بأنها "كل مهنة تتعلق بخدمات يؤديها الشخص بعمله للغير علي أن يتحمل مسئولية هذا العمل ويحتفظ بحريته فيه وبحيث يقدم للغير خدماته ونصيحته. كما يتضح تحت تصرفه ثمره عمله وصفوة خبرته, والمفروض أن رأس المال لا يعتبر عنصراً من عناصر تكوين الربح في هذا الحال, إنما قد يستعين به صاحب المهنة بطريقة عرضية للمساعدة علي مزاولة المهنة.

فيما عرفتها محكمة النقض في حكمها الصادر بتاريخ ١٣ / ٤ / ١٩٦١ على " إنها المهن التي يباشرها الممولون بصفة مستقلة كالتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون، ولا يمنع من

اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطًا ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب".

ويستخلص من هذه التعاريف ان مقومات المهن الحرة تنحصر في الآتي:

- العمل المستقل هو العنصر الأساسي في تلك المهن.
- عدم وجود عنصر رأس المال في النشاط المهني, أو
- اشتراكه في تكوين الإيراد بصفة غير أصلية.
- قدر كاف من التأهيل والإعداد العلمي والاستعداد الذهني والخبرة العملية.

٢- صافي إيرادات المهن غير التجارية:

يعرف البعض المهن غير التجارية "بأنها لا يسود فيها رأس المال وحده، والتي لا تكون مهنة تجارية أو صناعية أو زراعية أو إجارة أو مهنة حرة، فإذا استبعدنا الحالات التي يسود فيها رأس وحده، والحالات التي يوجد فيها عقد عمل، فإنه يبقي لدينا المهن التجارية والصناعية والمهن الحرة التي لو حددناها فإننا نصل إلي المهن غير التجارية، مثل المستخلص الجمركي والكاتب العمومي".

بينما يعرفها البعض الآخر بقوله "أن المقصود بالمهن غير التجارية هي التي لم يرد بشأنها نص صريح في القانون التجاري، وكذلك المهن التي لم يخضعها المشرع الضريبي للضريبة علي الأرباح التجارية والصناعية، والتي يكون الإيراد الذي تدره لم يمارسها متأتياً من عنصر العمل أساساً ويزاولها بصفة مستقلة".

وبصفة عامة نجد انه من الصعوبة بمكان التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية، وإن كان يمكن القول عن المهن الحرة تقوم أصلاً علي أساس النشاط

الذهني والدراسة والتأهيل كمهنة الطب والمحاسبة والهندسة، بينما لا تستلزم المهن غر التجارية ضرورة الحصول علي دبلوم عال مثل أعمال النسخ وعرض الأزياء.

٣- <u>الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية:</u>

حقوق الملكية الفكرية هي الحقوق المخولة لكل من أصدر فكرًا جديدًا في المجالات العلمي المختلفة، بحيث يكون له الحق وحده في بيع أو استغلال هذا الفكر الجديد، وإذا ما حصل أصحاب حقوق الملكية الفكرية علي دخل ناتج من بيع أو استغلال هذه الحقوق، فإن هذا الدخل يخضع للضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية.

ويقصد بهذا البند الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية أو استغلال حقوقهم بأي صورة من الصور في مصر وذلك حتى ٣٠ / ٦ / ٢٠١٤ ، واعتبارًا من أول يوليو ٢٠١٤ ، يخضع للضريبة الدخل الذل يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو خارجها ، ومن ثم تفرض الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية كالأدباء والمخترعين والملحنين وغيرهم من بيع اختراعاتهم أو نتاج أفكارهم من إبداعات علمية أو أدبية أو فنية في مصر أو خارجها أو استغلال حقوقهم بأي صورة من الصور في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزًا لنشاطه المهني.

٤- أية إيرادات ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون:

بمعني أن أية إيرادات ناتجة من أي مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة (٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، يطبق عليها حكم هذه المادة (٣٢) من حيث سريان الضريبة عليها باعتبار أن الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية هي ضريبة القانون العام.

وتقضى المادة (٦) من القانون بفرض الضريبة على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين من المصادر الآتية:

١. المرتبات وما في حكمها.

٢. النشاط التجاري أو الصناعي.

٣. النشاط المهني أو غير التجاري.

٤. الثروة العقارية.

بمعنى أنه إذا تحققت لأي شخص إيرادات من مزاولة اي نشاط أو مهنة لا تندرج تحت الإيرادات السابق بيانها، فإنها تعد من إيرادات المهن غير التجارية، وتطبق عليها أحكامها وتخضع للضريبة على هذا الأساس.

٣/٥: الشروط الواجب توافرها في المهن الحرة والمهن غير التجارية :

تتوافر مجموعة من الشروط ، يمكن تناول كما يلي :

١- ممارسة المهنة بصفة مستقلة :

يجب أن يقوم صاحب المهنة بممارسة المهنة لحسابه الخاص ، أما إذا كان يمارس المهنة لحساب شخص أو أشخاص آخرين مقابل عائد مادي فإن ممارسة

المهنة هنا لا يسودها صفة الاستقلال وإنما يسودها صفة التبعية ، ومن ثمَ ما يحصل عليه الممول من هذا العمل يخضع للضريبة علي المرتبات وما في حكمها.

أي أن ممارسة المهنة بصفة مستقلة تعنى:

- عدم التبعية للغير.
- القيام بالعمل تحت مسئوليته الشخصية.
- ناتج العمل من ربح أو خسارة يعود على الممول نفسه.

٢- اعتماد المهنة بصفة أساسية علي عنصر العمل :

تعتمد كل من المهن الحرة والمهن غير التجارية علي النشاط الذهني والخبرة والعلم في ممارسة المهنة أكثر من اعتمادها علي عنصر الآلات والمعدات التي تتطلب رأس المال، وليس معني ذلك أن صاحب المهنة الحرة لا يستعين بعنصر رأس المال في ممارسة المهنة، بل هناك بعض المهن تتطلب قدر من رأس المال وتستخدم تقنيات عالية من العدد والأدوات (مثل الأطباء)، وإذا كان عنصر الخبرة المهنية والذهنية تظل هي الأساس في ممارسة المهنة.

٣- الاحتراف في ممارسة المهنة :

لكي يخضع صاحب المهنة الحرة أو المهنة غير التجارية للضريبة يجب أن يزاول المهنة علي سبيل الاعتياد وبنية تحقيق أرباح، ويستفاد من ذلك المعنى اللفظي لكلمة المهن الواردة بالقانون، كالعمل الذل يتم بصورة عرضية ولا يتسم بالتكرارية لا محل لخضوعه للضريبة.

٤- الإقليمية والعالمية:

أخذ المشرع حتى ٣٠ / ٦ / ٢٠١٤ بمبدأ إقليمية الضريبة كشرط لخضوع إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة المحققة في مصر فقط، واعتبارًا من أول يوليو ٢٠١٤ (تاريخ العمل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤) أخذ المشرع بمبدأي الإقليمية وعالمية الإيراد لخضوع صافى إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية للضريبة التي يمارسها الممول، حيث أخضع للضريبة إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية الناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر ، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزًا النشاط المهني.

مثال: محاسب مقيم في مصر ويزاول مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبه الموجود في مصر، وشارك أحد المحاسبين القانونيين بالسعودية في تكوين مكتب للمحاسبة والمراجعة في السعودية كامتداد لمكتب المحاسبة المصري، في هذه الحالة فإن الضريبة تسري علي أرباح المحاسب المقيم في مصر الناتجة من مزاولة المهنة في مصر، ونصيبه في أرباح مكتب المحاسبة والمراجعة بالسعودية تسري عليه الضريبة ايضًا نظراً لأن المركز الرئيسي لمزاولة النشاط هو مصر.

- مَن هم أصحاب المهن الحرة والمهن غير التجارية :

من الصعب التفرقة بين المهن الحرة والمهن غير التجارية إلا أنه يمكن القول أن المهن الحرة تتطلب مؤهل عال مثل الطبيب والمحاسب والمهندس ، بينما المهن غير التجارية لا تتطلب ذلك مثل عروض الأزياء.

وطبقاً لقرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنه ٢٠٠٥ الصادر في ٢٠٠٥/٧/٩ تكون المهن غير التجارية في تطبيق حكم المادة (٧٠) من القانون هي:

- المحاماة.
- الطب.
- الهندسة (بما فى ذلك الهندسة الزراعية).
- الصحافة.
- تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
- المحاسبة والمراجعة.
- الخبرة بما فى ذلك مهنة الخبير المثمن.
- الترجمة.
- القراءة والتلاوات الدينية.
- الرسم والنحت والخط.
- الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية.
- عرض الأزياء.
- التلخيص الجمركي.
- النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه.

٣/٥: تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة :

تنص المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن:

"تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً علي أساس صافي الإيرادات، خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف في أي أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

ويكون تحديد صافي الإيرادات علي أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام هذا القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول, وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير.

ويمكن تناول المادة السابقة بالتوضيح من خلال تناول النقاط التالية:

- نطاق الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة.

- أسس تحديد هذه الإيرادات.

١- نطاق الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة:

يتبين من المادة (٣٣) من القانون أن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً تتضمن ما يلي:

- **صافي الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة، والمتمثلة في الأتعاب التي يحصل عليها الممول من مزاولة نشاطه خلال السنة الضريبية، وتخضع هذه الإيرادات للضريبة في مصر وفقاً لقاعدة إقليمية الضريبة فمثلاً :**

- تخضع الإيرادات التي يحصل عليها الممول المقيم في مصر (مصرياً أو أجنبياً)، عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج طالما أن المبالغ مدفوعة من مصدر في مصر.
- تخضع الإيرادات التي يحصل عليها الممول المقيم في الخارج (سواء كان مصرياً أو أجنبياً)، عن أعمال أديت في مصر عن طريق منشأة دائمة يمتلكها في مصر.

- عائدات التصرف في أي أصول مهنية، أي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في أي أصل من الأصول المهنية بأكثر من قيمته الدفترية.

- **فمثلاً :** إذا قام أحد الأطباء ببيع الأجهزة الطبية الخاصة بعيادته وحقق من هذا البيع أرباحاً فإنها تخضع للضريبة بصفتها أرباحاً رأسمالية ناتجة عن التصرف في أصول مهنية، وقياساً علي ما سبق فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف في الأصول المهنية تعد من التكاليف واجبة الخصم.

- عائدات نقل الخبرات، وهي المبالغ التي يحصل عليه أصحاب المهن غير التجارية في مقابل نقل خبراتهم إلي الغير، أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً، عائد تأجير كل أو جزء من مكان مزاولة المهنة إلي شخص آخر لمزاولة المهنة، فمثلاً طبيب يؤجر حجرة من العيادة إلي طبيب آخر، أو محامي يؤجر حجرة من المكتب إلي محام آخر .....إلخ.

- عائد الإيجار الذي يحصل عليه صاحب المهنة نتيجة وضع إعلان أو لافته لشخص آخر علي واجهة المكتب الذي يزاول فيه المهنة.

*** مع ملاحظة أن :**

" أن الإيرادات العارضة الناتجة من مصادر أخري لا تتصل مباشرة بمزاولة المهنة فإنها لا تخضع للضريبة وفقاً لأحكام إيرادات المهن غير التجارية ، وإنما تخضع للضريبة وفقاً لأحكام طبيعة الإيراد فمثلاً الأطيان الزراعية والعقارات المبنية لصاحب المهنة تخضع إيراداتها لأحكام إيرادات الثروة العقارية ، وأيضاً ما يحصل عليه صاحب المهنة الحرة من مكافآت وحوافز سواء من الدولة أو غيرها فإنها عارضة لا تخضع للضريبة مثل جوائز الدولة التقديرية أو المبالغ التي يحصل عليها الممول مقابل إلقاء محاضرة في إحدى الجمعيات أو الهيئات أو الإذاعة والتلفزيون بصفة عارضة، فإنها لا تخضع للضريبة لأنها غير متصلة بمزاولة المهنة.

٣- أسس تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة:

جري العرف علي تحديد الإرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لإيراد المهن غير التجارية علي أساس أحدي الطرق التالية:

(أ) قاعدة الإيراد النقدي:

بموجبها تدرج الإيرادات التي تم قبضها خلال السنة فعلاً فقط في الجانب الدائن من حساب الإيرادات والمصروفات لصاحب المهنة، وأن يحمل هذا الحساب بالمصاريف التي تم سدادها فعلاً خلال السنة، بمعني أن يقتصر ما يتضمنه حساب الإيرادات والمصروفات علي الإيرادات المحصلة نقداً خلال السنة والمصروفات المدفوعة نقدا خلال نفس السنة، ويتحدد الربح بالفرق بين الإيراد والمصروفات النقدية، دون أن يؤخذ في الاعتبار الإيرادات والمصروفات المستحقة.

كما تدخل أيضًا ضمن إيرادات هذه السنة سائر الإيرادات المتعلقة بالمهنة التي يحصل عليها الممول مقدمًا كمقدمات عن عمليات حتى لو لم يتم أداء العمل حتى نهاية السنة .

وهناك استثناء وحيد من قاعدة الإيراد النقدي في حالة انقطاع صاحب العمل عن ممارسة النشاط لأي سبب من الأسباب كالتوقف أو الوفاة ، ففي هذه الحالة يدخل ضمن الإيرادات كافة الإيرادات المستحقة للممول ، وتضاف إلى إيرادات الفترة حتى تاريخ التوقف أو تاريخ الوفاة.

(ب) قاعدة الإيراد المكتسب:

علي أساس هذه القاعدة تؤخذ في الاعتبار جميع الإيرادات الخاصة بالسنة موضوع المحاسبة, سواء حصلت أو لم تحصل, كما تتضمن المصروفات المتعلقة بنفس السنة, سواء دفعت أو لم تدفع، أي إتباع مبدأ الاستحقاق، ويتمثل الربح في الفرق بين إيرادات الخدمات المقدمة خلال السنة ونفقات تأدية هذه الخدمات.

(ج) القاعدة المشتركة:

تذهب هذه القاعدة إلي أن الإيرادات التي تؤخذ في الحسبان عند تحديد وعاء الضريبة هي الإيرادات المقبوضة فعلاً خلال السنة، إما بالنسبة للمصروفات فتكون علي أساس المصروفات المستحقة عن نفس السنة.

هذا ويؤيد اغلب الكتاب قاعدة الإيراد النقدي عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية استنادا إلي ما جاء بالمادة (٧٨) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ التي تنص علي أن:

"يلتزم الممول من أصحاب المهن غير التجارية بأن يسلم كل من يدفع إليه مبلغاً مستحقاً له بسبب ممارسته المهنة والنشاط كأتعاب أو عمولة أو مكافآت أو أي مبلغ آخر خاضع لهذه الضريبة, إيصالاً موقعاً عليه منه، موضحاً به التاريخ وقيمة المبلغ المحصل، ويلتزم الممول بتقديم سند التحصيل إلي المصلحة عند الطلب".

وتسير مصلحة الضرائب أيضاً علي أساس قاعدة الربح النقدي حيث تحدد الإيرادات التي تدخل في وعاء الضريبة بالإيرادات التي يتم قبضها خلال السنة، كما أن التكاليف التي تحتسب هي التكاليف التي يتم دفعها أو تتحقق فعلاً خلال السنة، ولا عبرة بسنة الاستحقاق، وعلي ذلك فإنه يدخل ضمن وعاء الضريبة ما يتم قبضة مقدماً عن سنوات مقبلة أو مؤخراً عن سنوات سابقة، علي أنه إذا قام الممول برد كل هذه المبالغ أو جزء منها في سنة تالية وكان قد بق إخضاعها للضريبة فيحق له خصمها من الأرباح في السنة التي ردت فيها.

وتذكر مصلحة الضرائب بألا تقتصر المتحصلات التي يشملها الوعاء علي الإيرادات المحصلة نقداً، وإنما تتضمن أية إيرادات أديت للممول سواء بقبضها نقداً أو بشيكات أو وضعت تحت تصرفه في حسابه الجاري أو تم أداؤها بطريقة المقاصة، أو بأية طريقة أخري من طرق الأداء.

وإذا ثبت أن الممول يمسك دفاتر منتظمة علي أساس طريقة الاستحقاق وأمكنه أن يستخلص منه إقراراً لمصلحة الضرائب مبنياً علي الأساس النقدي وتمكنت المأمورية من مطابقة إقراره علي دفاتره، فلا ترفض الدفاتر بسبب إتباع الممول

طريقة الاستحقاق، بل يعدل الإقرار طبقاً للأساس النقدي من واقع البيانات الواردة في دفاتره.

وتبرر مصلحة الضرائب إتباعها للمبدأ النقدي في تحديد وعاء الضريبة بالنسبة لإيرادات المهن غير التجارية إلي أن طبيعة عملهم تختلف عن طبيعة عمل التاجر، علاوة علي أن محاسبتهم علي أساس الأرباح المستحقة قد يلحق بهم الظلم نظراً لاقتضاء ضرائب عن أرباح لم يحصلوا عليها فعلاً.

٤/٥: التكاليف واجبة الخصم:

تنص المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ علي أن التكاليف واجبة الخصم هي:

١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة.

٢- الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون.

٣- المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات.

٤- أقساط التأمين علي الحياة والتامين الصحي علي الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر.

وفي تطبيق أحكام البندين (٣ و ٤) يشترط ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة ٣٠٠٠ جنيه سنوياً،

ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من هذا القانون.

وتنص المادة (٣٤) من القانون على أن:

"يخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٣) من هذا القانون التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة والتي تؤول إليها بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي، وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الإيراد السنوي.

ولا يجوز خضم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٦) من هذا القانون".

ويتضح من نص هذه المادة ما يلى:

أن المشرع فرق بين نوعين من التبرعات :

١) التبرعات العينية أو المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة: تخصم طالما كانت مؤيدة بالمستندات ولكن يجب ألا تزيد قيمتها عن ١٠٠ % من صافى الإيراد السنوي ، بمعنى ألا يؤدي خصم هذه التبرعات إلى تحقيق خسارة .

٢) التبرعات والإعانات المدفوعة لكل من:

- **الجمعيات والمؤسسات الأهلية (بشرط أف تكوف مصرية مشهرة).**
- **دور العلم والمستشفيات (بشرط خضوعها للإشراف الحكومي).**
- **مؤسسات البحث العلمي المصرية .**

تخصم هذه التبرعات بما لا يجاوز ١٠ % من صافى الإيراد السنوي .

وتنص المادة (٣٥) من القانون علي أن:

"يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويكون الخصم بنسبة ١٠٪ في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

وفي تطبيق أحكام هذا الباب يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون إذا كان الممول ممسكاً لدفاتر منتظمة".

توضح هذه المواد الأعباء والتكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة وسنحاول تغطية هذا الموضوع بمناقشة النقاط التالية:

١- الشروط الواجب توافرها لخصم التكاليف والمصروفات.

٢- التكاليف والمصروفات والمبالغ واجبة الخصم.

٣- التكاليف والمصروفات المحددة حكماً.

١- الشروط الواجب توافرها لخصم التكاليف والمصروفات:

يشترط لخصم التكاليف والمصروفات من الإيرادات الإجمالية ما يلي:

أ- أن تكون لازمة لمباشرة المهنة: أي أن تكون ضرورية للحصول علي الإيراد أو المحافظة عليه، ومن ثم فإن المصاريف الشخصية الخاصة بالممول لا تعتبر من التكاليف، أما إذا كانت المصاريف مشتركة أي تتضمن جزءاً لازماً لمباشرة المهنة وجزءاً مقابل الاستعمال الشخصي مثل مصاريف

السيارة التي تستخدم في مباشرة المهنة وفي نفس الوقت يستعملها الممول في أغراضه الشخصية، وكذلك التليفون المشترك بين المكتب أو العيادة ومنزل الممول، فيجب تقسيم هذه المصاريف واستبعاد الجزء الخاص بالاستعمال الشخصي بحيث لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم إلا المتعلقة بالعمل وحده، وقد جري العمل في مصلحة الضرائب علي استبعاد ٣/١ مثل هذه المصاريف مقابل الاستعمال الشخصي واعتماد الباقي كتكاليف.

ب- **أن تكون النفقة إيرادية وليست رأسمالية**: إذا أن النفقة الرأسمالية تقسم علي السنوات الضريبية بمقدار ما تستفيده كل سنة منها.

ج- **أن تكون قد دفعت فعلاً**: وذلك عملاً بالمبدأ النقدي، وإن كانت مصلحة الضرائب تسمح بخصم أقساط إهلاك العدد والآلات والأثاث وذلك لأنها تعتبر في حكم المدفوعة.

كما يجوز فقط بالنسبة لبعض المصروفات الدورية اليقينية الثابتة التي لم تسدد حتى نهاية السنة الأخذ بمبدأ الاستحقاق ومن أمثلتها الإيجار.

د- **أن يمسك الممول حسابات منتظمة**: ويستفاد ذلك من نص المادة (٣٥) من القانون الذي يقضي, بأن يخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات، ويكون الخصم بنسبة ١٠٪ في حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة.

هـ- **أن تكون مؤيدة بمستندات:** كالفواتير والإيصالات والقعود وغيرها من مستندات الإثبات الخارجية أو مستندات داخلية بالنسبة للمصروفات التي لا تسمح طبيعتها بوجود مستندات خارجية مثل مصروفات الضيافة والانتقال.

٣- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :

سبق أن أوضحنا أن المادة (٣٣) من القانون تنص علي أن يكون تحديد صافي الإيرادات علي أساس إيراد العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة.

ويقصد بالتكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة كافة النفقات المصروفات الواجب استبعادها من الإيراد للوصول إلي الربح الصافي, وهي تتضمن كل مصروف يكون له اتصال بمباشرة المهنة، بحيث كون من الضروري دفعه في سبيل الحصول علي الربح.

كما أورد المشرع التكاليف والمصروفات والمبالغ واجبة الخصم للوصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة في المواد (٣٣-٣٥) من القانون، إلا أن هناك بعض التكاليف والمصروفات الأخرى اللازمة لمباشرة المهنة لم ينص عليها القانون صراحة, وإن كان يقضي بخصم التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة.

وسنحاول بيان كل من هذه الأنواع فيما يلي:

١/٤/٥: التكاليف والمصروفات التي نص القانون عليها اعتبارها واجبة الخصم:

حدد المشرع الضريبي بعض التكاليف والمصروفات التي تعتبر لازمة لمباشرة المهنة وواجبة الخصم في المادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وهي:

٥/١/٤/١: إهلاكات الأصول الثابتة:

تعتبر إهلاكات الأصول الثابتة كالمباني والأثاث والآلات والأدوات والمعدات والسيارة التي يستخدمها الممول في مباشرة مهنته من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم, بشرط أن تكون أقساط الإهلاك المقدرة مناسبة وغير مبالغ فيها, ومتمشية مع أحكام المادتين (٢٥, ٢٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

٥/١/٤/٢: رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة:

حيث يسمح للممول بخصم رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة، للقيد في النقابة التي يتبعها والتي يتعين سدادها للحصول علي ترخيص بمزاولة المهنة، وللاستمرار في مزاولتها.

٥/١/٤/٣: الضرائب:

يسمح للممول بخصم الضرائب المباشرة التي يؤديها بمناسبة مباشرة المهنة ما عدا الضريبة التي يؤديها طبقاً لهذا القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ باعتبارها ليست عبئاً علي الإيراد, ولكنها استعمال له.

٥/١/٤/٤:المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات:

وهي المبالغ التي يؤديها الممول إلي نقابته لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات التي تصرف لإعطاء النقابة.

٥/١/٤/٥: أقساط التأمين علي الحياة والتأمين الصحي:

تعتبر أقساط التامين علي الحياة والتأمين الصحي من التكاليف واجبة الخصم بشرط:

- أن يكون التأمين علي الممول لمصلحته وزوجته وأولاده القصر.
- ألا تزيد جملة ما يعني للممول من صافي الإيراد الخاضع للضريبة طبقاً للبندين (٤،٥) علي ٣٠٠٠ جنيه سنوياً.
- ألا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون.

٥/٤/٣/٢: التكاليف والمصروفات الأخرى التي لم ترد بالقانون:

بالرغم من أن القانون لم ينص صراحة علي خصم التكاليف والمصروفات التالية: إلا أنها تعتبر لازمة لمزاولة المهنة, وبالتالي واجبة الخصم, وهي:

٥/٤/٣/١: الإيجار:

إذا كان المكان المخصص لمزاولة المهنة مستأجراً من الغير, فإنه يحق للممول أن يخصم قيمة هذا الإيجار من الإيرادات.

٥/٤/٣/٢: الأجور والمرتبات:

تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم كافة الأجور والمرتبات والأتعاب والعمولة التي يدفعها الممول إلي موظفيه وعماله بأي صورة كانت وكذلك حصته التي يلتزم بها قانوناً للتأمينات الاجتماعية والمكافآت والتعويضات التي يدفعها لهم مقابل ترك الخدمة أو إصابات العمل.

٥/٤/٣/٣: مصاريف السفر والانتقال:

يعتبر ما ينفقه موظفو الممول وعماله من مصاريف سفر وانتقال لمباشرة وإتمام أعمالهم, وكذلك ما ينفقه الممول ذاته في سفر وانتقال متعلق بمزاولة المهنة من التكاليف واجبة الخصم من إجمالي الإيراد.

٥/٤/٣/٤: المصاريف العمومية:

تعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومن أمثلتها: النور والمياه والتلفزيون والفاكس والطوابع المهنية واشتراكات المجلات والندوات العلمية والمهنية والأدوات الكتابية والمطبوعات ومصاريف الضيافة والنظافة وثمن الكتب والمراجع العلمية ومصاريف النشر والإعلان وأقساط التأمين ضد الحريق والسرقة ، ومصروفات السيارة بالكامل إذا كانت تستخدم في مزاولة النشاط فقط ، إما إذا كانت تستخدم في كل من مزاولة المهنة والاستخدام الشخصي فإن مصروفات السيارة من وقود وتأمين وصيانة دورية تقسم كالتالي (٢٠٪ مقابل الاستخدام الشخصي لا يخصم ، ٨٠٪ مقابل الاستخدام المهني تخصم) ،،..... إلخ.

٥/٤/٣: المبالغ الواجبة الخصم من صافي الإيرادات:

للوصول إلي صافي الإيراد الخاضع للضريبة نص المشرع في المادة (٣٤) من القانون علي خصم المبالغ التالية من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من القانون.

٥/٤/٣/١: التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة، أو التي تؤول إليها, بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوي.

٥/٤/٣/٢: التبرعات والإعانات المدفوعة لجهات أخري بشرط:

- أن تكون مدفوعة لجمعيات ومؤسسات أهلية مصرية مشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة, ولمؤسسات البحث العلمي المصرية.

- أن تكون في حدود ١٠٪ من صافي الإيراد السنوي.

هذا مع مراعاة عدم جواز خصم ذات التبرعات من أي دخل آخر من الدخول المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون.

٥/٤/٣:التكاليف والمصروفات المحددة حكماً:

إذا كان الممول لا يمسك حسابات منتظمة, أولاً لا يحتفظ بالمستندات المؤيدة للتكاليف والمصروفات التشغيلية والإدارية اللازمة لمباشرة المهنة يتم تحديد هذه التكاليف والمصروفات بما يعادل ١٠٪ من إيراد الممول, وذلك مقابل جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد.

وتشمل التكاليف والمصروفات المحددة حكماً بواقع ١٠٪ من الإيرادات جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة, سواء تلك التي نص القانون علي خصمها في المادة (٣٣) أو التي لم ترد بالقانون السابق الإشارة إليها في البند (ب) ولا تدخل ضمن النسبة الحكمية المذكورة المبالغ الواجب الخصم من الإيرادات الصافية الواردة بالمادة (٣٤) من القانون وهي: التبرعات والإعانات, حيث أنها تخصم من صافي الإيرادات المنصوص عليها في المادة (٣٢) من القانون.

وفي هذا الصدد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التنفيذية رقم (١٠) لسنة ١٩٩٩ , وتنص علي أن المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجبة الخصم من إيرادات المهن غير التجارية, يلزم تحديدها وفقاً لما يلي:

- تحديد كافة المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجب الخصم حكماً بواقع ٢٥٪ من إجمالي الإيرادات (ولا يجوز بأي حال من الأحوال خصم أي مصارف أو تكاليف أخري بخلاف ال ٢٥٪).

- في حالة وجود دفاتر منتظمة يتم تحديد كافة المصروفات والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، وفقاً لما يسفر عنه فحص هذه الدفاتر والمستندات (علي ألا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥٪).
- في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة ووجود مستندات مؤيدة لهذه المصروفات والتكاليف فيتم تحديد كافة المصروفات، والتكاليف اللازمة لمباشرة المهنة الواجب الخصم، وفقاً لما يسفر عنه فحص هذه المستندات (علي الا تقل هذه المصروفات عن نسبة ال ٢٥٪).

هذا وقد ورد في الفقرة الثانية من المادة (٣٥) من القانون، أنه في تطبيق أحكام إيرادات المهن غير التجارية، يسري حكم المادة (٢٩) من هذا القانون وهي الخاصة بترحيل الخسارة، وذلك إذا كان المملوك ممسكاً لدفاتر منتظمة.

وتأسيساً علي ما تقدم يمكن تحديد الإيرادات الصافية الخاضعة للضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية, طبقاً للنموذج التالي:

جنية	جنية	الإيرادات الخاضعة للضريبة (الأساس النقدي)
	X	(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية: ويقصد بها جميع الإيرادات الرئيسية الناتجة عن ممارسة المهنة بشكل مباشر سواء أكانت تخص العام أو تخص أعوام سابقة أو قادمة شرط أن تكون محصلة.
	X	(٢) إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية: مثل إيرادات بيع حق استغلال المؤلفات الأدبية أو الفنية أو العلمية أو براءات اختراع.
	×	(٣) عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الإيراد):

		ويقصد به الربح الناتج من بيع أية أصول ثابتة داخل المكان الذي يمارس فيه النشاط
	×	(٤) عائدات نقل الخبرات (صافي الإيراد): مثل الربح الناتج من إلقاء الأحاديث المرتبطة بالمهنة بالإذاعة والتليفزيون أو الندوات والدورات التدريبية والمحاضرات شرط أن تكون دورية.
	×	(٥) عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافي الإيراد): ويقصد بها إيراد تأجير جزء من المكتب للغير أو إيراد إعلان مثبت علي واجهة المكتب.
	×	(٦) المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب: (فائض التصفية)
	×	(٧) إيرادات أخرى.
×××		إجمالي الإيرادات
		يخصم منه
(××)	××	إجمالي التكاليف والمصروفات (أساس استحقاق)
××		صافي الإيراد قبل خصم التبرعات
		يخصم منه:
	X	التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوي.
	X	التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة, ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة, ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، بما لا يجاوز ١٠٪ من صافى الإيراد السنوي.
(XX)		جملة التبرعات.
		يخصم منه:

(××)		المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاشات، والتأمين الصحي، وأقساط التأمين على حياته لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو أولاده القصر(بشرط ألا تزيد مجموع مبالغهم عن ٣٠٠٠ ج)
××		صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة.
		يخصم منه:
(××)		خسائر السنوات السابقة (في حدود ٥ سنوات) بشرط ألا تتجاوز صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة
××		الوعاء الخاضع للضريبة

أما في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة فيأخذ نموذج تحديد الوعاء الضريبي الشكل التالي :

جنية	جنية	الإيرادات الخاضعة للضريبة (الأساس النقدي)
	X	(١) إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية: ويقصد بها جميع الإيرادات الرئيسية الناتجة عن ممارسة المهنة بشكل مباشر سواء أكانت تخص العام أو تخص أعوام سابقة أو قادمة شرط أن تكون محصلة.
	X	(٢) إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية: مثل إيرادات بيع حق استغلال المؤلفات الأدبية أو الفنية أو العلمية أو براءات اختراع.
	×	(٣) عائدات التصرف في أية أصول مهنية (صافي الإيراد): ويقصد به الربح الناتج من بيع أية أصول ثابتة داخل المكان الذي يمارس فيه النشاط
	×	(٤) عائدات نقل الخبرات (صافي الإيراد): مثل الربح الناتج من إلقاء الأحاديث المرتبطة بالمهنة

		بالإذاعة والتليفزيون أو الندوات والدورات التدريبية والمحاضرات شرط أن تكون دورية.
	×	(٥) عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافي الإيراد): ويقصد بها إيراد تأجير جزء من المكتب للغير أو إيراد إعلان مثبت علي واجهة المكتب.
	×	(٦) المبالغ المحصلة نتيجة لإغلاق المكتب: (فائض التصفية)
	×	(٧) إيرادات أخرى.
×××		إجمالي الإيرادات
		يخصم منه
(××)	××	إجمالي التكاليف والمصروفات (أساس استحقاق) ١٠ % من إجمالي الإيرادات
××		صافي الإيراد قبل خصم التبرعات
		يخصم منه:
	X	التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوى.
	X	التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة, ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة, ولمؤسسات البحث العلمى المصرية, بما لا يجاوز ١٠٪ من صافى الإيراد السنوى.
(XX)		جملة التبرعات.
		يخصم منه:
(××)		المبالغ التي يؤديها الممول إلى نقابته لتمويل نظم المعاشات، والتأمين الصحي، وأقساط التأمين على حياته لمصلحته أو

		لمصلحة زوجته أو أولاده القصر(بشرط ألا تزيد مجموع مبالغهم عن ٣٠٠٠ ج)
××		صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة
		يخصم منه:
(××)		خسائر السنوات السابقة (في حدود ٥ سنوات) بشرط ألا تتجاوز صافي الإيراد قبل خصم الخسائر المرحلة
××		الوعاء الخاضع للضريبة

٥/٥: الإعفاء من الضريبة:

طبقاً لنص المادة (٣٦) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، تعفى من الضريبة:

(١) إيرادات التأليف والترجمة :

تعفى من الضريبة إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، فيما عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية، كالمسلسلات والتمثيليات والمسرحيات في الإذاعة أو التليفزيون أو المسرح أو السينما، ومفاد ذلك أن كل كتاب مؤلف أو مترجم موضوعه إذا كان دينياً أو علمياً أو ثقافياً أو أدبياً تعفى أرباحه من الضريبة.

وتقرير ما إذا كان الكتاب أو المقال موضوعه علمياً أو ثقافياً أو أدبياً أو دينياً مسألة موضوعية تتحقق منها المأمورية المختصة، ويندرج تحت هذا الإعفاء أي تجميع مما ذكر حتى ولو كان من عمل الآخرين طالما أنه مرتب بطريقة ترجع إلى مجهود شخصي للمؤلف.

ولا يسرى الإعفاء على أرباح بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية، كما فى حالة عرضه عن طريق دور السينما أو المسرح أو التليفزيون أو الإذاعة أو الشرائط الصوتية والمرئية المسجلة.

على أنه إذا قدم المؤلف أو من قام بالترجمة عن طريق الإلقاء المباشر من جانبه بالإذاعة أو التليفزيون دون أن يصاحبه أي مزج بعناصر فنية أخرى ترقى إلى مرتبة الإخراج, فإن الإيرادات التي يحصل عليها تعفى من الضريبة.

مع مراعاة عدم سريان الإعفاء من الضريبة على أعمال الترجمة الفورية، نظراً لأنها لا تكون إلا في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان، وبالتالي فهي ترجمة شفوية مباشرة، وليست ترجمة كتب أو مقالات, وتتمثل طبيعتها في ترجمة حديث أو خطاب.

(٢) <u>إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد عن مؤلفاتهم:</u>

تعفى من الضريبة إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.

(٣) <u>إيرادات الفنانين التشكيليين:</u>

تعفى من الضريبة إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.

(٤)<u>إعفاء المبتدئين في مزاولة المهنة:</u>

إعمالاً لحكم البند (٥) من المادة (٣٦) من القانون تعفى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم, وذلك على النحو التالي:

أ- مدة الإعفاء ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة، وبحد أقصى خمسون ألف جنية سنوياً، بحيث لا يلزم أصحاب المهنة بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر، مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط, إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة.

ب- تخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة، لمن يزاول المهنة لأول مرة، إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً.

ويشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفردا، دون مشاركة مع الغير، ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

ويقصد بالمشاركة مع الغير أن تقوم شركة بين اثنين أو أكثر بفرض مباشرة نشاط مهني، سواء أكانت هذه الشركة قد اتخذت الشكل القانوني أم يقرها الواقع، كأن يفتتح ممولان أو أكثر مكتباً مهنياً، وتثبت أسماؤهم على مطبوعات المكتب، أم يتم التعاقد مع المتعاملين معهم باسم الشركة.

تطبيقات غير محلولة

التطبيق رقم (١):

فيما يلي بعض البيانات المتعلقة بالدكتور محمود عبدالحميد الأستاذ بكلية الطب جامعة جنوب الوادي وذلك عن عام ٢٠٢٣:

- تقاضي مرتباً بلغت جملته ٤٠٠٠٠ جنيه منها ٧٠٠٠ حوافز.
- بلغ صافي إيراداته من عيادته الخاصة ٣٢٠٠٠ج.
- بلغت خسارته الصافية من مستشفى خاص مملوكه له ١٢٠٠٠ج.
- ندب للعمل بإدارة مستشفيات جامعة سوهاج وتقاضي مبلغ ٢٢٠٠٠ج عن عمليات جراحية قام بإجرائها.

والمطلوب:

بيان المعاملة الضريبية للبنود السابقة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

التطبيق رقم (٢):

توافرت لديك البيانات التالية عن أحد الممولين عن عام ٢٠٢٣:

- يملك مكتب هندسي بالمشاركة بالنصف مع ابنه الوحيد الحاصل علي بكالوريوس الهندسة يقوم بالمكتب بأعمال التصميمات والاستشارات الهندسية بلغت مقبوضاته ومدفوعاته خلال العام الآتي:

أ- المقبوضات:

٤٠ ألف جنيه أتعاب تصميمات هندسية (منها ١٠ آلاف تخص عام ٢٠٢٢)

٥٠ ألف جنيه أتعاب استشارات هندسية (هناك ٥ آلاف لم تحصل بعد)

٣٠ ألف جنيه أتعاب تصميم مبني بالمملكة العربية السعودية

٦ آلاف جنيه من بيع وأدوات هندسية

ب- المدفوعات:

١٥ ألف جنية ومكافآت للمساعدين (مرتب ديسمبر سنة ٢٠٢٣ لم يدفع بعد وقدره ١٥٠٠ جنيه).

٩ آلاف جنيه استهلاك أصول ثابتة ومصاريف عمومية.

٤ آلاف جنيه تبرع لإنشاء مسجد بالمنطقة

٥٠٠ جنيه ضريبة عوائد المكتب تخص الممول (سعر الضريبة ٣٠٪)

٥٠٠ جنيه قسط تأمين سنوي علي حياته لمصلحة زوجته ووالدته التي يعولها مناصفة.

٦٨٠٠ جنيه مصاريف إدارية.

هذا مع العلم أن:

أ- نتيجة أعمال المكتب عن عام ٢٠٢٠ خسائر بلغت ٤٤٠٠ جنيه.

ب- الممول يمسك دفاتر منتظمة.

والمطلوب:

بيان المعاملة الضريبية للبنود السابقة وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

التطبيق رقم (٣)

فيما يلي البيانات المستخرجة من سجلات الأستاذ / علي عزام - المحامي عن سنة ٢٠٢٢م:

أولاً: الإيرادات والمقبوضات:

٧٠٠٠٠ ج مقدم أتعاب عن إحدى القضايا التي سيترافع فيه، ٣١٠٠٠ ج أتعاب عن قضايا ترافع فيها في السنوات السابقة، ٤٠٠٠ ج أتعاب عن إحدى

القضايا التي ترافع فيها عن أحد المتهمين المصريين بالسعودية، ٥٠٠ ج أرباح بيع جهاز تكييف بالمكتب، ٢٠٠٠ ج جائزة الدولة عن بحثه في وسائل مكافحة المخدرات.

ثانياً: المدفوعات والمصروفات:

٣٤٠٠٠ ج أجور المساعدين علماً بأن الأجور الشهرية ١٠٠٠ج، ٣٠٠ ج تليفون وتلغراف، ٤٠٠٠ ج مصاريف سفر للسعودية للترافع في القضية، ٢٠٠ ج اشتراك في نادي اجتماعي، ٨٤٠ ج اشتراك في صندوق المعاشات بالنقابة، ٤٠٠ ج تبرعات مدفوعة لإحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي مقابل قبول ابنه بالمدرسة، ٤٠٠ ج قسط تأمين علي حياته لصالح ابنته المتزوجة، ٦٠٠٠ ج ثمن شراء جهاز تكييف جديد بداية العام.

المطلوب:

تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة عن عام ٢٠٢٢ م مع بيان الأسانيد القانونية.

التطبيق رقم (٤)

فيما يلي البيانات التي قدمها أحد المحامين بسوهاج إلي مصلحة الضرائب التابع لها وذلك عن نشاط مكتبه في المحاماة وذلك عن سنة ٢٠٢٣ م علماً بأنه ليس له مصادر دخل أخرى:

أولاً: الإيرادات المحصلة خلال السنة:

١- ٥٠٠٠٠ ج أتعاب عن قضايا تخص سنوات سابقة.

٢- ٣٠٠٠ ج مقدم أتعاب عن قضايا لم يترافع فيها بعد.

٣- ٥٦٠٠٠ ج أتعاب عن قضايا ترافع فيها خلال عام ٢٠٢٢ م.

٤- ١٠٠٠ ج جائزة فاز بها عن بحث منشور عن مكافحة الجريمة.

٥- ٣٠٠ ج أرباح بيع الأثاث القديم بالمكتب علماً بأن القيمة الدفترية له ٧٠٠ج.

ثانياً: المبالغ المسددة خلال السنة:

١- ٩٠٠٠ ج أجور العاملين بالمكتب علماً بأن الأجور الشهرية تبلغ ٨٠٠ج.

٢- ٣٠٠٠ ج أدوات كتابية ومطبوعات علماً بأن المتبقي منها في نهاية العام تقدر بمبلغ ٤٥٠ج.

٣- ٢٠٠ ج تليفون وتلغراف.

٤- ١٠٠ ج الاشتراك السنوي بالنادي البحري.

٥- ٥٠٠ ج الاشتراك في صندوق المعاشات بنقابة المحامين علماً بأنه لا يستفيد من نظام المعاشات والتأمينات الاجتماعية.

٦- ١٤٠٠٠ج تبرعات مصنفة كالتالي:

٣٠٠٠ ج لفقراء المنطقة التي يسكن بها المحامي.

٢٠٠٠ ج لجمعية الهلال الأحمر المصري.

والباقي زكاة لبنك ناصر الاجتماعي

٧- ٣٠٠ ج قسط تأمين علي حياته لصالح زوجته وأولاده القصر.

٨- ١٠٠ ج فروق الضريبة الموحدة علي إيرادات المهن غير التجارية عن سنوات سابقة.

٩- ٥٠٠٠ ج المسدد من قيمة الأثاث الجديد للمكتب قام بشرائه في ٢٠٢٢/٥/١ م علماً بأن تكلفة الأثاث الجديد ١٤٠٠٠ ج وأن معدل الاستهلاك المعتمد ضريبياً ٢٥ %.

المطلوب:

تحديد وعاء الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية.

التطبيق رقم (٥)

قدم إليك المهندس / عزام – بيان بمقبوضات ومدفوعات مكتبه خلال العام المنتهي في ٢٠٢٣/١٢/٣١ م:

المقبوضات:

٣٠٠٠ ج أتعاب رسوم هندسية مقبوضة مقدماً، ٢١٠٠٠ ج أتعاب رسوم هندسية منها ١٠٠٠ ج عن عام ٢٠١٥ م، ٣٠٠٠ ج أتعاب تصميم فيلا في الكويت، ٤٠٠٠ ج ربح بيع قطعة أرض كان يملكها، ٥٠٠٠ ج أتعاب أحاديث إذاعية، ١٠٠٠ ج أرباح تأليف كتب ثقافية ودينية، ١٢٠٠ ج إيراد إشراف علي مباني، ٣٠٠٠ ج عمولة عن وساطته في شراء عقار بسوهاج، ١٠٠٠ ج مكافأة عن إرشاده عن صاحب مبني مخالف للمواصفات الهندسية متهرب عن العدالة.

المدفوعات:

٧٠٠٠ ج إيجار المكتب، ٨٠٠ ج كتب ومجلات هندسية، ٣١٠٠ ج مرتبات المهندسين تحت التمرين، ٢٠٠ ج ضرائب جمركية علي أمتعة شخصية، ٤٠٠ ج تبرعات للحكومة، ١٠٠٠ ج تبرعات لجمعيات خيرية مصرية مشهرة، ٢٠٠ ج تأمين علي حياته لصالح زوجته وأولاده القصر، ٦٠٠ ج مصاريف سيارة للاستخدام المهني، ٤٠٠ ج اشتراك نقابة المهندسين.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة الموحدة علي إيرادات المهن غير التجارية مع الشرح والتعليق.

التطبيق رقم (٦):

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر الدكتور / مصطفي ياسر عن سنة ٢٠٢٣ .

الإيرادات :

٤٠٠٠٠ جنية أتعاب محصلة عن عمليات جراحية مع العلم بأن منها ما قيمته ٩٠٠٠ جنية مقدم أتعابه عن عمليات لم تجرى حتى نهاية السنة . ٣٠٠٠ جنية باقى أتعاب محصلة عن عمليات أجرها خلال السنة السابقة . ٤٠٠٠ جنية أتعاب عن عمليات أجرها باليمن خلال السنة . ٤٠٠٠ جنية قيمة الجائزة الأولى عن بحث تقدم به فى احدي المسابقات العلمية بأمريكا . ٥٠٠٠ جنية إيرادات من الكشف بالعيادة والمنزل . ٤٠٠٠ جنية أتعاب نظير علاج العاملين بإحدى مستشفيات القطاع الخاص ويقضى العقد بينهما على أن يتولى الممول مباشرة المرضى من العاملين بالشركات بمقرها لمدة ساعتين أيام السبت والأربعاء من كل أسبوع .٤٥٠٠ جنية قيمة التعويض الذى قبضه من شركة التامين بسبب احتراق جهاز رسم القلب الذى كان سبق أن استورده من أمريكا فى فبراير- ٥٠٠٠جنبة إيراد الفيلا التى يملكها بالمعمورة ويؤجرها مفروشة.

المصروفات المسددة :

١٢٠٠٠ جنية مرتبات مساعديه فى العمليات الجراحية .٣٠٠٠ جنية مصاريف سفر وإقامة باليمن خلال فترة إجرائه العمليات الجراحية . ٣٠٠٠ جنية مصاريف السيارة التى يستعملها فى شئونه الخاصة وشئون مهنته . ٦٦٠٠جنية ثمن جهاز رسم القلب الذى استورده من أمريكا . ٢٠٠ جنية قسط التأمين على العيادة . ٣٠٠ جنية عوائد الفيلا المملوكة له بالمعمورة مع العلم أنه تم بناؤها فى

ابربل ١٩٩٥ . ١٠٠٠ جنية تليفون ومياه ونور مع العلم بأن هذا المبلغ يتضمن ٢٠٠ جنية قيمة مكالمات تليفونية لأمريكا للاستفسار عن مواعيد وشروط ونتيجة المسابقة العلمية التى اشترك فيها . ٥٠٠ جنيه أقساط تأمين على حياته لصالح ابنته المتزوجة بالكويت . ٢٠٠٠ جنية قيمة شهادات استثمار اشترها فى أغسطس ٢٠١٤ . ٥٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الإسعاف . ٢٠ ٠٠جنيه تبرعات لضحايا الحرب في سوريا جمعتها الحكومة المصرية . ٥٠٠ جنية رسوم اشتراكه بالنقابة والمجلات الطبية .

المطلوب :

أعداد إقرار الضريبة الموحدة مع العلم بأن الممول متزوج ويعول ولدا دون سن الرشد وبنتا متزوجة بالكويت .

التطبيق رقم (٧):

فيما يلى البيانات المستخرجة من دفاتر مكتب المهندس / علي ياسر – للتصميمات والاستثمارات الهندسية عن السنة المنتهية فى ٣١ / ١٢ /٢٠٢٣:

الإيرادات :

٩٦٠٠٠ جنية أتعاب محصلة عن تصميمات أعدها لإحدى الشركات فى سنة ٢٠٢٠ –٧٠٠٠ جنية أتعابه نظير قيامه بالإشراف على تنفيذ بناء عمارة بالسودان– ١٩٠٠ جنية فوائد على حساب إيداع ببنك مصر – ١٣٠٠ مكافأة عن محاضرات ألقاها بإحدى الجامعات الأمريكية عن الفن المعماري المصري القديم.

النفقات :

٣٢٠٠٠ جنية مرتبات ومكافآت المهندسين المساعدين له وعددهم ثلاثة كل منهم يحصل على مرتب شهرى ٩٠٠ جنية- ٩٠٠٠جنية مرتب زوجته نظير قيامها بأعمال السكرتارية مع العلم بأن مرتب شهر ديسمبر لم يصرف لها بعد -٣٠٠٠ جنيه مصاريف النور والكهرباء والتليفون منها ٦٠جنية قيمة مكالمات خارجية بسبب اتصال زوجته به أثناء تواجده بأمريكا للاطمئنان عليه -٢٠٠جنبة مصاريف سفر وإقامة بأمريكا والسودان أثناء فترة إشرافه على بناء عمارة السودان وإلقائه المحاضرات . ٦٠٠جنية أدوات هندسية للمكتب . ٣٠٠٠ نفقة سنوية لوالدته . ٨٠٠ جنية تبرعات منها ٣٠٠ لإحدى المؤسسات الاجتماعية بأمريكا والباقى لبناء مستشفى جديد بمنطقة سوهاج الجديدة خاضع لإشراف الحكومة . ٥٠٠ جنية قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته وابنته القاصر والمتزوجة بالكويت مناصفة . ٤٠٠ عوائد العقار المملوك له والذى يشغل نصفه بمسكنة الخاص والنصف الأخر مخصص لمكتبه الهندسى -٣٠٠ جنية رسوم قيد واشتراك النقابة :

والمطلوب :تحديد وعاء الضريبة .

التطبيق رقم (٨):

قدم إليك المهندس / أحمد عزت مقبوضات ومدفوعات مكتبه خلال العام المنتهي في ٢٠٢٢/١٢/٣١ م:

بلغت إيراداته المحصلة نقداً من مزاولة المهنة خلال السنة ١٢٠٠٠٠ جنيه، وكانت المصروفات المدفوعة نقداً والضرورية لممارسة المهنة كما يلي الإيجار

١٥٠٠ جنيه شهرياً- أجور ومرتبات ٢٠٠٠٠ جنيه سنوياً- نفقات انتقالات ٣٠٠٠ جنيه سنوياً- مصروفات عمومية وإدارية ٥٠٠٠ جنيه سنوياً.

والمطلوب: تحديد صافي الإيراد المهني في حالة إذا كان الممول:

- يمسك دفاتر منتظمة.
- لا يمسك دفاتر منتظمة.

التطبيق رقم (٩):

قدم إليك المحاسب / محمد طارق - بياناً تفصيلياً عن إيرادات ومصروفات مكتبه عن عام ٢٠٢٣م كالآتي:

أتعاب المكتب عن محاسبة ومراجعة ١٣٠٠٠٠ج، أتعاب حراسة قضائية ٣١٠٠ج، أرباح بيع جزء من أثاث المكتب ٥٠٠ج، إيرادات أوراق مالية يمتلكها ٥٠٠ج، مرتبات ومكافآت عن عمله كمحاسب لإحدى الشركات (قطاع خاص) ٧٠٠٠ج، فوائد حسابات إيداع ١٣٠٠ج، أتعاب استشارة محاسبية أثناء زيارته للكويت ٩٠٠٠ج، إيرادات نشر مقاله ١٠٠ج، أتعاب عن محاضرة ألقاها في إحدى مراكز التدريب ٦٠٠ج، مهايا ومرتبات العاملين في المكتب ١٨٠٠٠ج، عمولة عارضة عن وساطة في شراء فيلا ١٠٠٠٠ج، تبرعات لإحدى الجمعيات الحكومية ٥٠٠٠ج، أتعاب انتدابه في لجان مالية بعد خصم الضرائب (٢٠٠ج) ٢٠٠٠ج، فوائد قروض تأسيس المكتب ٢٠٠٠ج، مصروفات السيارة ١٢٠٠ج، رسوم القيد في النقابة ٥٠٠ج، بريد وتليفون وتلكس ٤٠٠ج، أقساط تأمين علي حياته لصالح زوجته ١٢٠٠ج، إهلاك أصول ثابتة ٨٠٠ج، إيجار المكتب ٦٠٠٠ج، خسائر سنوات سابقة ١٠٠٠ج، ضريبة مهن حرة عن عام ٢٠١٤م ١٢٠٠ج، كتب

ومجلات علمية ١٠٠ج، نفقة شهرية لوالدته ٢٠٠٠ج، أثاث مشترى في ٢٠٢٣/١٢/٣٠ م ١٢٠٠٠ج، خسائر بيع آلة حاسبة ٢٠٠ ج.

فإذا علمت أن:

١- أتعاب المحاسبة والمراجعة تتضمن مبلغ ٦٠٠٠ ج عن أعمال لم تنجز بعد.

٢- المهايا والمرتبات لموظفي المكتب ١٠٠٠ ج شهرياً والإيجار الشهري للمكتب ٤٠٠ج.

٣- تستغل السيارة في أعمال المكتب ولأغراضه الخاصة.

٤- الممول متزوج ويعول.

المطلوب: تحديد وعاء ضريبة المهن الحرة عن عام ٢٠٢٣ م مع بيان الأسانيد القانونية.

التطبيق رقم (١٠):

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات مكتب هندسي مملوك لثلاثة مهندسين هم المهندس / احمد عادل والمهندس / محمد حسن والمهندس / علي محمود - الذين يقتسمون الأرباح بالتساوي وذلك عن عام ٢٠٢٣:

حـ/ الإيرادات والمصروفات (المبالغ بالجنيه)

٧٠٠٠	مرتبات المساعدين بالمكتب	٣٠٠٠٠	أتعاب تصميمات هندسية
١٢٠٠	مصروفات	١٦٠٠٠	أتعاب استشارات هندسية
٧٠٠	تبرعات لمسجد التوحيد بسوهاج	٢٥٠٠	أرباح بيع أجهزة ومعدات بالمكتب
٢٠٠	كتب ومجلات علمية		
٣٠٠٠	إيجار مكتب		
٤٠٠	إهلاك أساس وأدوات بالمكتب		

٣٦٠٠٠	صافي الأرباح		
٤٨٥٠٠		٤٨٥٠٠	

فإذا علمت أن:

١-ضمن التصميمات ٢٠٠٠ج عن تصميمات له يتم الانتهاء ومنها ٣٠٠٠ أتعاب تصميمات تم تسليمها للعملاء في السنة الماضية والباقي تصميمات في مصر لعملاء بالسودان.

٢-ضمن الاستشارات الهندسية ٤٠٠٠ج أتعاب استشارات تمت في السودان لحساب وزارة الإسكان بالسودان.

٣-ضمن المصروفات مبلغ ٢٠٠ج مقابل استهلاك نور ومياه، ١٥٠ مبلغ مدفوعة للتليفون والمحمول.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة ومقدار الضريبة واجبة الدفع.

التطبيق رقم (11):

فيما يلي بيانات الإيرادات والمصروفات الخاصة بأحد الأطباء الذي يمارس مهنة الطب وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢٣/١٢/٣١ م.

أولاً: الإيرادات:

١٠٠٠٠٠ ج أتعاب محصلة للكشف بالعيادة، ٣٠٠٠٠ ج أتعاب محصلة مقابل إجراء عمليات جراحية، ٥٠٠٠ج أتعاب مقدماً عن عمليات لم تتم بعد، ١٠٠٠٠ج أتعاب محصلة عن عمليات تمت في الماضي، ٣٠٠٠٠ج استشارات طبية منها ٥٠٠٠ج استشارات لمرضى أجانب، ٥٠٠٠ج استشارات في لبنان جراء القصف الإسرائيلي هذا العام، ٥٠٠٠ج أرباح بيع بعض الأجهزة الطبية، ٢٠٠٠ج مقابل حديث بالتليفزيون، ١٢٠٠ج مقابل محاضرات ألقيت في مركز تنمية الأسرة.

ثانياً: المصروفات:

٥٠٠٠ج مصاريف سيارة الممول لأغراضه الخاصة، ٣٠٠ج مرتبات شهرية لثلاثة مساعدين بالعيادة، ٥٠٠ج مرتب شهري لزوجته التي تعمل مساعدة بالعيادة، ٢٠٠٠ج نور ومياه منها فاتورة مياه مبلغ ١٠٠ج تخص الشهر الأخير للسنة الماضية، ١٠٠٠٠٠ج ثمن شراء جهاز طبي جديد في بداية السنة، ٩٠٠٠ج إهلاك أجهزة طبية بمعدل ٢٥ %، ٤٨٠٠ج اشتراك في النقابة ومجلات طبية منها ٨٠٠ج مقابل الاشتراك في نظم المعاشات بالنقابة، ٢٠٠٠٠ج أساس جديد للعيادة اشتري في ٢٠١٦/١/١، ٢٨٠٠ ج تبرعات منها ٢٠٠٠ج لمجلس محلي المحافظة والباقي لجمعية الإسعاف المصرية، ٦٠٠ج نفقه شرعية لزوجته السابقة.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة علي أرباح المهن غير التجارية لعام ٢٠٢٣ م.

التطبيق رقم (١٣):

قدم إليك الأستـــــاذ / حسن علي البيانات التالية الخاصة بمكتب المحاسبة والمراجعة الذي تزاول فيه نشاطها عن عام ٢٠٢٣:

الإيرادات:

٩٠٠٠٠ جنيه أتعاب محاسبة ومراجعة قبل خصم ١٠٠٠ جنيه تحت حساب الضريبة لمصلحة الضرائب – ٧٠٠٠٠ جنيه أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان طعن – ٢٠٠ جنيه أرباح بيع أثاث قديم – ٨٠٠٠٠ جنيه أتعاب عن وضع نظام تكاليف لبعض الشركات.

المصروفات:

٦٠٠٠ جنيه شهرياً مرتبات ومكافآت الموظفين والمساعدين – ١٢٠٠ جنيه اشتراكات فى نقابات مهنية ومجلات علمية منها ٢٠٠ جنيه اشتراك في النادي الاهلى الرياضي – ٣٠٠٠ إهلاك أثاث بنسبة ٣٠٪ من أساس الإهلاك البالغ ١٠٠٠٠ جنيه – ١٢٠٠٠ جنيه إهلاك حسابات آلية من أساس الإهلاك البالغ ٢٠٠٠٠ جنيه – ٧٥٠٠ جنيه مصاريف سيارة – ١٨٠٠٠ جنيه إهلاك سيارة بنسبة ٣٠٪ من أساس الإهلاك – علماً بأن السيارة تستخدم في أعمال الممول ولأغراضها الشخصية – ١٨٠٠٠ جنيه تبرعات لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة –٩٠٠٠ جنيه مصروفات عمومية متنوعة.

والمطلوب: تحديد وعاء وقيمة الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية المستحقة عن سنه ٢٠٢٣، علماً بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة".

التطبيق رقم (١٣):

فيما يلي بيانات مكتب هندسي خاص للمهندس / محمد علي حيث كانت المقبوضات والمدفوعات خلال عام ٢٠٢٣ علي النحو التالي:

المقبوضات:

٥٠٠٠٠ج أتعاب رسوم هندسية- ٩٠٠٠ج أتعاب رسوم بالمشاركة مع بعض المهندسين- ٧٥٠٠ج أتعاب تصميم مباني بالمغرب- ٥٠٠ج مكافأة نشر بحث في مجلة مهنية متخصصة- ٩٠٠٠ج ثمن بيع بعض الأجهزة والمعدات بالمكتب (علماً بأن قيمتها الدفترية للأجهزة ٣٠٠٠ج).

المدفوعات:

٢٠٠٠ج إيجار المكاتب- ١٠٠٠ مرتبات العاملين بالمكتب شهرياً- ٣٠٠ نور ومياه- ٢٠٠ تليفون- ١٠٠٠ج مصاريف إدارية-٤٠٠ ج اشتراك في النقابة (منها ١٠٠ ج مقابل المعاش)- ٢٦٠٠ج قسط تامين علي حياته لصالح زوجته- ٣٠٠ج تبرعات (منها ١٨٠ج للحكومة والباقي لجمعية مشهرة)، رسوم القيد بالنقابة ٣٠٠ج.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة وحسابها عن عام ٢٠٢٣ مع العلم بأن الممول يمسك دفاتر منتظمة وأن إهلاك الأصول الثابتة عن عام ٢٠٢٣ يبلغ ٨٠٠ج وتبلغ الضرائب المخصومة تحت الحساب خلال ٢٠٢٣ مبلغ ٥٠٠ج عن النشاط المهني.

التطبيق رقم (١٤):

فيما يلي حساب الإيرادات والمصروفات للدكتور محمود الغباشي الذي يزاول المهنة بعيادته الخاصة وذلك عن عام ٢٠٢٣:

٥٠٠٠	مرتبات المساعدين والتمريض	١٥٠٠٠	أتعاب كشف بالعيادة
١٠٠٠	تبرعات	٤٠٠	أتعاب كشف بالمنازل
٢٠٠٠	إهلاك أثاث وأدوات وأجهزة طبية	٢٠٠٠	أتعاب عملية جراحية
٩٠٠	أقساط تامين علي الحياة	٥٠٠	أرباح بيع أجهزة طبية
٢٠٠٠	مصروفات متنوعة		
٤٠٠	اشتراك النقابة		
٦٦٠٠	صافي ربح		
١٧٩٠٠		١٧٩٠٠	

فإذا علمت ان:

١-بند المصروفات منه ١٠٠٠ ج مقابل النور ومبلغ ٤٠٠ج مقابل نفقة شرعية، ومبلغ ٦٠٠ج في مقابل مصروفات السيارة مع العلم بأن السيارة تستخدم للأغراض الشخصية إلي جانب العمل المهني .

٢-لم يدرج ضمن أتعاب العمليات الجراحية مبلغ ٩٠٠ج حصلت خلال السنة من بعض المرضي كعربون لإجراء عمليات جراحية في السنة القادمة, ومبلغ ٨٠٠ج تم تحصيلها أثناء السنة مقابل بعض العمليات الجراحية التي أجراها الممول خارج مصر.

٣-التبرعات المدفوعة عبارة عن ٤٠٠ ج للحكومة, والباقي لجمعية خيرية مصرية مشهرة.

٤-الاشتراك في النقابة يتضمن ٢٠٠ ج مقابل المعاش.

المطلوب:

تحديد صافي الإيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين مع تقديم الأسانيد القانونية التي تدعم التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب مع بيان وجهة نظرك.

الفصل السادس

الضريبة على إيرادات الثروة العقارية.

الأهداف التعليمية للفصل:

بعد دراسة هذا الفصل يجب أن يكون الدارس قادراً على استيعاب:

١/٦ الإيرادات الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها:

١/١/٦ تحديد إيرادات العقارات المبنية.

٢/١/٦ إيرادات الوحدات المفروشة.

٣/١/٦ التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عدا القوي.

٢/٦ استنزال المسدد من الضرائب العقارية من وعاء الضريبة على الدخل.

مقدمة:

أفرد قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته بالباب الخامس من الكتاب الثاني للأحكام الخاصـــة بإيرادات الثروة العقارية، حيث وردت هذه الأحكـام في المواد من (٣٧ – ٤٦) من القـانون وفى المواد من (٤٨ – ٥٢) من اللائحة التنفيذية للقانون.

ثم صدر القانون ١٩٦ لسنه ٢٠٠٨ بتعديل احكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ويبدأ العمل به اعتبارًا من يوليو ٢٠١٣.

١/٦ الإيرادات الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها:

تنص المادتين ٣٧ من القانون رقم ١٩٦ لســـنة ٢٠٠٨ على أن إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على ان تشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة على ما يلي:

- **إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني.**
- **ايرادات الوحدات المفروشة.**

يتضح من نص المادة الاتي:

أن إيرادات الثروة العقارية تنحصـــر في إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني وايرادات الوحدات المؤجرة مفروشـــة وذلك اعتبارًا من الأول من يوليو ٢٠١٣.

وفيما يلي تناول العناصر السابقة بالتفصيل:

١/١/٦ تحديد إيرادات العقارات المبنية:

نصت المادة (٣٩) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بقانون الضريبة على العقارات المبنية رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأنه:

"يحدد الإيراد الخاضع للضريبة المحقق من تأجير العقارات المبنية أو جزء منها وفقاً لأحكام القانون المدني على أساس الأجرة الفعلية، مخصوماً منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات ".

ويتضح من هذا النص ما يلى:

- إن إيرادات تأجير أي عقار أو جزء منه تحدد على أساس الإيجار الفعلي.
- يخصم ٥٠ % من الإيجار الفعلي مقابل جميع التكاليف والمصروفات للوصول إلى الإيرادات الخاضع للضريبة.
- يتحدد الايراد على أساس الإيجار الفعلي بالنسبة لهذه العقارات سواء تم ربط ضريبة عقارية عليها أو لم يتم الربط، وسواء كانت خاضعة للضريبة العقارية أو معفاة منها.

ومن نص المادة السابق يتضح أنه يمكن تحديد إيرادات العقارات المبنية الداخلة في وعاء الضريبة على الدخل وذلك كالتالي:

الإيراد الفعلي	××
يخصم: ٥٠ % مقابل جميع التكاليف	××
وعاء الضريبة على إيرادات العقارات المبنية	××

=======

مثال:

يمتلك أحد الممولين عقاراً مكون من ١٠ طوابق بكل دور شقتين وقام بتأجير العقار بأكمله لإحدى الشركات مقابل ٥٠٠٠٠ جنيه شهرياً خلال عام ٢٠٢٣ وذلك بنظام الايجار محدد المدة.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠٢٣.

الحل:

إيرادات إيجار العقار ٢٠٢٣= ٥٠٠٠٠ × ١٢ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه.

الإيراد الخاضع للضريبة = ٦٠٠٠٠٠ × ٥٠٪ = ٣٠٠٠٠٠ جنيه.

مثال:

بفرض أن الممول في المثال السابق قام بتأجير عدد (٥) وحدات فقط من العقار بملغ ٣٠٠٠جنيه شهرياً لكل وحدة وذلك لمدة ١٠ شهور فقط خلال عام ٢٠٢٣م.

والمطلوب :تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول خلال عام ٢٠٢٣م.

الحل:

إيرادات إيجار الشقق المحدد المدة خلال عام ٢٠٢٣ =

٣٠٠٠ جنيه× ٥ شقق × ١٠ شهور = ١٥٠٠٠٠ جنيه

الإيراد الخاضع للضريبة منها = ١٥٠٠٠٠ × ٥٠ %

= ٧٥٠٠٠ جنيه.

مثال:

يمتلك الحسن عمارة مكونة من ١٠ طوابق بكل طابق شقتان، يسكن هو وأسرته في شقتان منها والباقي يؤجره خالياً بإيجار شهري ٢٥٠٠ جنيه للشقة الواحدة وذلك خلال عام ٢٠٢٣م.

المطلوب: تحديد إيراد العقارات المبنية الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠٢٣م.

الحل:

إيراد تأجير العقار خالياً:

الإيرادات الفعلية = ١٨ × ٢٥٠٠ × ١٢شهر=٥٤٠٠٠٠ جنيه.

يخصم:

٥٠٪ مقابل التكاليف= ٥٤٠٠٠٠ × ٥٠٪= ٢٧٠٠٠٠ جنيه.

وعاء الضريبة ٢٧٠٠٠٠ جنيه.

٣/١/٦ إيرادات الوحدات المفروشة:

تنص المادة (٤١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأنه:

"تسري الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوماً منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات".

يتضح من نص المادة (٤١) أن المشرع الضريبي أخضع الأرباح الناتجة من تأجير الوحدات السكنية المفروشة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية وذلك وفقاً للأسس التالية:

أ- أن تؤجر الوحدات السكنية مفروشة سواء تم تأجير الوحدة بالكامل أو جزء منها.

ب- أن تكون الوحدة المؤجرة مفروشة معدة للسكن أو لمزاولة نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو حرفياً أو مهنياً أو مهنياً.....الخ.

حـ - يحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلي مخصوماً منه ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات وذلك كالتالي:

الإيرادات الفعلية	×××
يخصم: ٥٠٪ مقابل التكاليف	××
وعاء الضريبة	××

مثال:

يمتلك أحد الأشخاص عقاراً بمدينة قنا مكوناً من أربع طوابق بكل طابق شقتين متماثلتين يستغله كالتالي:

- **يسكن الممول هو وأسرته في الطابق الأول والثاني.**
- **الممول يؤجر الطابق الثالث والرابع مفروشاً لطلبة الجامعة بواقع ٢٠٠٠ ج للشقة الواحدة.**

فإذا علمت أن ضريبة المباني المفروضة على الشقة الواحدة ٤٠٠ ج منها ٥٠ ج ملحقات، وأن سعر الضريبة ١٠٪.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على ايرادات الثروة العقارية .

الحـــل :

الوحدات المؤجرة مفروشة

الإيراد الفعلي = ٢ × ٢ × ٢٠٠٠ × ١٢ شهر =٩٦٠٠٠ جنيه

يخصم: مقابل التكاليف والمصروفات = ٩٦٠٠٠ × ٥٠٪ = ٤٨٠٠٠

صافي الإيراد = ٤٨٠٠٠

٣/١/٦ التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عدا القري:

تنص المادة (٤٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بالقانون رقم ١٥٨ لسنة ٢٠١٨ بأنه:

"تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عدا القري سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها وسواء أكان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير.

وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة او غير مشهرة وتستثنى من هذه التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصة عينية في راس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التصرف ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة.

وتمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الادارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار او تقديم الخدمة الي العقار محل التصرف مالم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة علي هذا العقار.

وفي تطبيق حكم هذه المادة يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالوصية او التبرع او الهبة لغير الأصول او الازواج او الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً، ولا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية وكذلك نزع الملكية ء للمنفعة العامة أو للتحسين ، كما لا يعتبر تصرفاً خاضعاً للضريبة التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من اجمالي الضرائب المستحقة علي الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من هذا القانون" .

ويلاحظ أن نص المادة (٤٢) جاء مكملاً لنص المادة (١٩)، إذ اعتبر المشرع في المادة (١٩) أن التصرفات العقارية المتكررة والمعتادة التي تهدف إلى الربح سواء كانت شراء بقصد البيع أو تشييد بقصد البيع أو عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها عملاً تجارياً يخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي، في حين أنه في المادة (٤٢) أخضع التصرف في العقارات

المبنية أو الأراضـي داخل كردون المدينة لضـريبة بسـعر ٢.٥٪ على إجمالي قيمة التصـرف وذلك في كل مرة يتم فيها هذا التصـرف حتى ولو كان المتصـرف يقوم به للمرة الأولى.

وباسـتعراض ما سـبق يتضـح أن الضـريبة تسـري على التصـرفات العقارية المبنية أو الأراضي للبناء عدا القري وفقاً للأسس التالية:

أ – تناولت الفقرتان الأولى والرابعة من المادة (٤٢) الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة وهي :

- أن يكون التصـرف في العقارات المبنية أو الأراضـي للبناء عدا القري، وبالتالي فإن التصرفات في العقارات أو الأراضي في القري لا يخضع للضريبة.
- تسـري الضـريبة على التصـرف في العقارات سـواء تم هذا التصـرف على هذه العقارات بالحالة التي آلت بها إلى المتصرف أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً للعقار بأكمله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.
- أن يكون التصـرف من التصـرفات الناقلة للملكية كالبيع والمعاوضـة والهبة والوصـية والمقايضـة، ويدخل في ذلك حق الانتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاماً.

ب – يتضح من نص المادة (٤٢) عدم سريان الضريبة على التصرفات التالية:.

- التصـرف في العقار بتقديمه كحصـة عينية نظير الإسـهام في رأس مال شـركة مساهمة بشرط ألا يتصرف في الأسهم المقابلة لهذه الحصة العينية لمدة خمس

سـنوات، وعلى ذلك فإن هذا الاسـتثناء لا يسـري في حالة تقديم العقار إلى رأس مال شركة التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة أو شركات الأشخاص، أيضاً فإن هذا الاستثناء لا يسري في حالة التصرف في الأسهم قبل انقضاء مدة الخمس سنوات.

- **التصـرف بالهبة للأصـول (الآباء والأجداد) أو الفروع أو الأزواج، وعلى ذلك فإن هذا الاسـتثناء لا يسـري في حالة التصـرف بالهبة لغير الأصـول أو الفروع أو الأزواج.**
- **التصـــرف بالتبرع، أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية او الأشـــخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.**
- **البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضـــائية وكذلك نزع الملكية أو الاســـتيلاء عليها للمنفعة العامة.**

جـــ – <u>يتضح من نص المادة (٤٢) أنه يتم تحديد وعاء الضريبة وسعرها وإجراءات تحصيلها وذلك كالتالي</u>:

- **يتحدد وعاء الضـريبة بالنسـبة للتصـرفات في العقارات المبنية أو الأراضـي داخل كردون المدينة بإجمالي قيمة التصرف دون خصم أية مبالغ لمقابلة المصروفات المرتبطة بهذا التصرف مثل أتعاب المحاماة ورسوم التسجيل وكذلك عدم خصم مبلغ ٨٠٠٠ ج الإعفاء المقرر فى المادة (٧) من القانون.**
- **تفرض الضـريبة بسـعر ثابت ٢.٥٪ من إجمالي قيمة التصـرف، ويتم تطبيق هذا السعر في كل مرة يتم فيها تصرف من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة، ومن ثم فإن هذا السعر لا يعد سنوياً.**

- **ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التصرف ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من هذا القانون اعتبارا من اليوم التالي لانتهاء المدة المحددة، وتنص المادة (١١٠) من القانون بان يحسب مقابل التأخير علي اساس سعر الائتمان او الخصم المعلن من قبل البنك المركزي في الاول من يناير السابق علي ذلك التاريخ مضافا اليه ٢ % مع استبعاد كسور الشهر والجنيه ولا يترتب علي التظلم او الطعن القضائي وقف استحقاق هذا المقابل.**

<u>مثال</u>:

اشترى المهندس وائل قطعة أرض فضاء داخل كردون المدينة عام ٢٠٢٠ مساحتها ٥٠٠ متر مربع بسعر المتر ١٠٠٠٠ جنيه، وقد قام بتسجيلها متكلفاً مصاريف ٦٠٠٠ جنيه ودفع سمسرة وعمولة ٤٠٠٠٠ جنيه، وفي عام ٢٠٢٣ قام ببيعها بسعر ١٥٠٠٠ جنيه للمتر المربع.

<u>المطلوب</u>: تحديد الوعاء الخاضع للضريبة وكذلك حساب الضريبة المستحقة على الممول. وفي رأيك هل ستختلف الضريبة المحسوبة إذا قام المهندس وائل ببيع الأرض في صورة قطع مقسمة.

<u>الحل</u>:

استثناء من السعر المحدد بالقانون تفرض ضريبة بسعر ٢.٥٪وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها.

لذلك فإن وعاء الضريبة للممول وائل هو قيمة التصرف وقدرها ٥٠٠ م^{٢} × ١٥٠٠٠ = ٧٥٠٠٠٠٠ جنيه. ولا ينظر إلى ثمن الشراء أو أي تكاليف ومصاريف خاصة بالأراضي وعملية بيعها.

لذلك تكون الضريبة المستحقة = ٧٥٠٠٠٠٠ × ٢.٥٪ = ١٨٧٥٠٠ جنيه.

اما إذا قام الممول ببيع الأراضي في صورة تقسيم أراضي فإنه يخضع للضريبة على ايرادات النشاط التجاري والصناعي ويتحدد الوعاء على أساس الصافي (الإيراد مطروحاً منه التكاليف).

٣/٦ استنزال المسدد من الضرائب العقارية من وعاء الضريبة على الدخل:

نصت المادة (٤٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ بأنه:

" يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية من الضريبة المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني من هذا القانون وبما لا يزيد على هذه الضريبة ".

يتضح من نص هذه المادة ما يلى:

- **ان القانون قد قرر خصم ما يقوم الممول بسداده من الضرائب العقارية من وعاء الضريبة للثروة العقارية بداية من الفترة الضريبية ٢٠١٠م.**
- **يجوز للممول أن يستنزل من ضريبة الدخل المستحقة عليه مقدار ما سدده من الضرائب العقارية بشرط ألا تزيد عن مقدار ضريبة الدخل المستحقة.**

- **ترحل الزيادة في الضرائب العقارية المسددة عن مقدار ضريبة الدخل المستحقة لتستنزل في السنة التالية.**

مثال:

أحد الممولين بلغ صـــافي إيراداته عن عام ٢٠٢٣ من الثروة العقارية مبلغ ٢٠,٠٠٠ جنيه والضريبة الأصلية المسددة مبلغ ٢٤٠٠ جنيه، وبلغ صافى الدخل من النشاط التجاري ٣٠,٠٠٠ جنيه ومن النشاط المهني ٤٠,٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد صافي دخل الممول عن عام ٢٠٢٣.

الحل:

صافي إيرادات الثروة العقارية	**٢٠,٠٠٠**
تخصم الضريبة العقارية المسددة	**٢٤٠٠**
الوعاء الضريبي للثروة العقارية	**١٧٦٠٠**
- صافى دخل النشاط التجاري	**٣٠,٠٠٠**
- صافى إيرادات النشاط المهني	**٤٠,٠٠٠**
صافي دخل الممول عن عام ٢٠٢٣	**٨٧٦٠٠**

تطبيقات على إيرادات الثروة العقارية

أولاً: تطبيقات محلولة:

التطبيق الأول:

قدم أحد الممولين البيانات التالية عن ثروته العقارية في ٢٠٢٤/١٢/٣١ وكانت كما يلي:

(١) يملك فيلا من طابق واحد يقطن وأسرته بها تبلغ الضريبة المربوطة عليها ٢٠٠٠ جنيه سنوياً.

(٢) يملك مبنى مكون من خمسة طوابق الطابق يتكون من شقتين متماثلتين تبلغ ضريبة المباني المربوطة على الطابق ١٠٠ ج، علماً بأن الممول يؤجر الشقة الواحدة خالية بمبلغ ١٥٠٠ ج شهرياً.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على الممول، علماً بأن إيرادات الثروة العقارية هي الوعاء الوحيد للممول.

الحل:

(١) فيلا السكن:

لا يدخل ضمن إيرادات الثروة العقارية، القيمة الإيجارية لسكن الممول هو وأسرته، ويتساوى في ذلك ما إذا كان السكن فيلا أو طابق أو شقة.

(٢) إيراد العقارات المبنية:

الإيراد الفعلي السنوي = ٥ × ٢ × ١٥٠٠ × ١٢ = ١٨٠٠٠٠ ج

يخصم: ٥٠٪ مقابل التكاليف	**٩٠٠٠٠**
وعاء الضريبة	**٩٠٠٠٠**

الضريبة المستحقة:

الاعفاء الشخصي= ٢٠٠٠٠ ج	**معفاة**
الشريحة الأولي= ٤٠٠٠٠ × ٠٪ =	**٠**
الشريحة الثانية = ٣٠٠٠٠ × ١٠٪ =	**٣٠٠٠**
إجمالي الضريبة	**٣٠٠٠**

ثانيا: تطبيقات غير محلولة:

التطبيق الأول:

قدم إليك الممول مسعد أبو السعد بيان بمصادر إيراداته عن الثروة العقارية عن ٢٠٢٤ والتي تمثل الدخل الوحيد له وكانت كالتالي:

(١) يملك عقار مكون من سبعة طوابق متساوية القيمة الإيجارية، الضريبة المربوطة علي الطابق ١٠٠ ج وسعر الضريبة ١٠٪، يسكن وأسرته في الطابق الأول والثاني، ويؤجر باقي الطوابق بإيجار عادي قدره ١٥٠٠ ج شهرياً لكل طابق ..

(٢) يملك عقارا مكونا من أربعة طوابق كل طابق يتكون من شقتين متماثلتين وتبلغ عوائد العقار السنوية ٢٠٠٠ ج، يؤجره مفروشا لطبة الجامعة بمبلغ ٢٠٠٠ ج شهريا للشقة الواحدة.

المطلوب:

حساب الضريبة المستحقة عن الممول.

التطبيق الثاني:

فيما يلي إيرادات الثروة العقارية الخاصة بالممول محمد عاطف عن السنة المنتهية في ٢٠٢٤/١٢/٣١:

يمتلك عمارة سكنية مكونة من ستة طوابق يسكن وأسرته في طابق منها ويؤجر باقي الطوابق خالية بإيجار شهري ٣٠٠٠ ج للطابق وبلغت مصروفاته عن العمارة ١٥٠ ج ضريبة عقارية علي الطابق الواحد، ٢٠٠٠ ج إهلاك مباني، م. أخرى ٣٠٠٠ ج. كما أقام طابقا جديدا من بداية السنة لم يتم ربط الضريبة عليه حتى نهاية العام، تم تأجيره بإيجار شهري ٣٥٠٠ جنيه ونصيبه من المصروفات ٦٠٠٠ج سنويًا.

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة علي ايرادات الثروة العقارية علمًا بانها الدخل الوحيد للممول.

التطبيق الثالث:

فيما يلي بيان بالثروة العقارية لأحد الأعيان بقنا عن السنة المنتهية في ٢٠٢٤/١٢/٣١:

عمارة بقنا مكونة من خمسة طوابق (بكل طابق شقتين)، يستغل طابق بأكمله شقة لسكن الأسرة والأخرى لاستقبال الضيوف وإقامة الندوات الدينية، يؤجر باقي الطوابق خالية بإيجار شهري ١٣٠٠ج للشقة الواحدة وقد أمكن الحصول علي البيانات الآتية:

أ – أجرة بواب ٥٠ ج شهريا.

ب – مصاريف مصعد كهربائي ٨٠٠ ج عن السنة.

جـ – مصاريف صيانة العقار ١٠٠٠ ج في السنة.

د – الضريبة المربوطة علي العقار ٨٠٠ ج بسعر ١٠٪.

<u>إذا علمت أن:</u>

الممول يمسك دفاتر منتظمة لم يعترف بها مأمور الضرائب الفاحص،

المطلوب: تحديد وعاء إيرادات الثروة العقارية.

<u>التطبيق الرابع:</u>

قدم إليك أحد الممولين البيانات الآتية عن إيرادات الثروة العقارية:

(١) اشترى قطعة أرض فضاء داخل كردون المدينة عام ٢٠١٧ مساحتها ٣٠٠متر مربع بسعر المتر ١٠٠٠٠ جنيه، وقد قام بتسجيلها متكلفاً مصاريف ٥٠٠٠ جنيه ودفع سمسرة وعمولة ٢٠٠٠٠ جنيه، وفي عام ٢٠١٩ قام ببيعها بسعر ١٥٠٠٠ جنيه للمتر المربع.

(٢) يمتلك عقارًا مكون من ٦ طوابق يشغل طابقين منها (بسلم داخلي) لسكن الأسرة، بلغت الإيجارات الفعلية لتأجير أربعة طوابق خالية بمبلغ ٢٣٠٠ ج شهريا للطابق الواحد، وبلغت المصروفات السنوية للعقار بالكامل ١٠٠٠ ج ضريبة مباني ،١٦٠٠٠ ج صيانة وترميمات، ١٢٢٠٠ ج إيجار بواب العمارة وفاتورة نور السلم، ٢٠٠٠ ج إهلاك العقار سنويا.

(٣) يمتلك شقتين بعمارة داخل كردون المدينة تبلغ الضريبة العقارية المربوطة عليهما ٣٠٠ج سنويا بسعر ١٠ ٪من القيمة الإيجارية، إذا علمت أن الممول يقوم بتأجيرهما كالتالي:

– تأجير إحدى الشقتين مفروشة بمبلغ ٣٠٠٠ ج شهريا.

- تأجير الشقة الأخرى مفروشة لأحد العائلات بإيجار شهري ٢٥٠٠جنيه لمدة ٩ شهور. كما قام بتأجيرها مفروشة خلال ٣ شهور الصيف للمصطافين بإيجار شهري ٥٠٠٠ جنيه.

<u>المطلوب:</u> تحديد الضريبة المستحقة علي ايرادات الثروة العقارية علما بانها الدخل الوحيد للممول.

المـــــــــــــــراجع

-د. جـلال الشـافعي، ٢٠٠٦، مبـادئ المحاسـبة الضـريبية – المبـادئ العامـة للمحاسبة الضريبية – الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين طبقًا لقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، الدار الجامعية، الإسكندرية.

-د. جـلال مطـاوع، د. محمـد هشـام، د. محمـود عبـاس، د. محمـد عبـدالعظيم، د. أحمـد أبوالوفـا، ٢٠١٧م، الضـريبة علـي دخـل الأشـخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع والضريبة العقارية، كلية التجارة، جامعة القاهرة.

-د. طارق عبدالعال حماد، ٢٠٠٧، الضرائب على الدخل – وفقًا لأحكام القانون رقـم ٩١ لسـنة ٢٠٠٥– الضـريبة علـى دخـل الأشـخاص الطبيعيين، الدار الجامعية، الإسكندرية.

-د. عـاطف حسن عبدربـه، د. علـي عبـدالكريم راوي، ٢٠١٤م، أصـول المحاسـبة الضـريبية – الضـريبة علـي دخـل الأشـخاص الطبيعيـين وفقـاً للقـانون ٩١ لسـنة ٢٠٠٥م وتعديلاتـه، كليـة التجـارة، جامعـة جنوب الوادي.

-د. عبدالناصر عبداللطيف محمد، ٢٠١٧م، المحاسبة الضريبية – الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في ضوء قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ومتطلبات القانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧ ، كلية التجارة ، جامعة سوهاج.

-د. محمد عباس بدوي، د. عمرو السيد زكي، د. حنان محمد إسماعيل، ٢٠١٥، دراسات معاصرة في مجال المحاسبة الضريبية، المكتب الجامعي الحديث.

-د. محمد عزام عبدالمجيد عزام، ٢٠٢٣، أصول المحاسبة الضريبية- الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقًا للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، كلية التجارة، جامعة جنوب الوادي.

-د. محمود جاب الله أبو المجد، د. السيد امام احمد محمد، ٢٠٠٨، تأصيل قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولائحته التنفيذية، الدار الجامعية، الإسكندرية.

-د. منصور البديوي، د. احمد عثمان،٢٠٠٩، المحاسبة الضريبية على دخل الأشخاص الطبيعيين- طبقًا لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعيار المصري ٢٤، الدار الجامعية، الإسكندرية.

-د. نبيل فهمي سلامة، ٢٠٢٣/٢٠٢٤، أصول المحاسبة الضريبية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد.

-مصلحة الضرائب المصرية ، ٢٠١٨، شرح احكام قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.

-ـــــــــــــــــــ، ٢٠٢٠، دليل ارشادي بشأن طريقة احتساب ضريبة المرتبات وما في حكمها طبقًا لأحكام القانون رقم ٢٦ لسنة ٢٠٢٠ وقانون الإجراءات الضريبة الموحد رقم ٢٠٦ لسنة ٢٠٢٠.

الفهـــــرست

الموضـــــــــــــوع	رقم الصفحة
مقدمـــــة:	٣
الفصل الأول: الإطار النظري للمحاسبة الضريبية.	٥
الفصل الثاني: القواعد والمبادئ الأساسية لفرض الضريبة ونطاق تطبيقها وأسعارها.	٤٧
الفصل الثالث: الضريبة علي المرتبات وما في حكمها.	٦٧
الفصل الرابع: الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي.	١٢٥
الفصل الخامس: الضريبة علي إيرادات النشاط المهني أو غير التجاري.	٢٣١
الفصل السادس: الضريبة علي إيرادات الثروة العقارية.	٢٧٧
المراجع .	٢٩٥