

المحاسبة الضريبية

كود (٢٤٥)

دكتورة

وفاء يحيى أحمد حجازى

كلية التجارة – جامعة بنها

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

المقدمة

استقر الفكر الاقتصادي والمالي الحديث على أن الإصلاح الضريبي الكفء هو الذي يساعد على إيجاد مناخ جيد للاستثمار، مع ضمان تحقيق أكبر قدر من العدالة الضريبية، ويوفر الموارد المالية اللازمة لخزانة الدولة لتمويل الإنفاق الاجتماعي في آن واحد.

ويعتبر قانون الضريبة على الدخل الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ خطوة هامة وانطلاقة جديدة نحو تطبيق سياسة ضريبية متوازنة وحافزة لمزيد من الإنتاج وجذب الاستثمارات في إطار من العدالة، بحيث لا يقتصر دور القانون الضريبي على تشجيع فئة دون غيرها، ولا يركز على مجال دون آخر، وإنما يقرر مزايا شاملة لجميع الممولين، على مختلف مستويات دخولهم ومجال نشاطهم، دون أن يغفل أهمية الضريبة كأداة مؤثرة في السياسة المالية .

وسوف نتناول في الباب الأول من هذا الكتاب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي كأحد أنواع الضرائب المباشرة، وفي الباب الثاني منه نتناول الضريبة العامة على المبيعات كأحد أنواع الضرائب غير المباشرة.



والله ولي التوفيق

الباب الأول الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى

- الفصل الأول : الضريبة والنظام الضريبي (مقدمة عامة) .
- الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- الفصل الثانى : تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة .
- الفصل الثالث : الاعفاءات المقررة من الضريبة .

الفصل الأول

الضريبة والنظام الضريبي

مقدمة عامة

١ . مفهوم الضريبة وخصائصها

تعرف الضريبة فريضة نقدية تستأديها الدولة من خلال الهيئات التابعة لها وطبقاً لقواعد محددة بصورة اجبارية ونهائية من الأشخاص المكلفين بها بهدف تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية واجتماعية دون أن يقابل دفعها التزام محدد .

من التعريف السابق يمكن تلخيص أهم خصائص الضريبة على النحو التالي :

١ . يتم فرض الضريبة وجبايتها بشكل جبرى والزامى فلا يترك للأشخاص حرية دفعها ، فهي بذلك تختلف عن التبرعات التي تدعو الدولة اليها وتحث المواطنين على دفعها .

٢ . يتم جباية الضريبة فى شكل مالى نقدى وليس فى أى شكل آخر من أشكال السلع والخدمات التي قد يكون الشخص مستعداً لتقديمها .

٣ . تؤدى الضريبة للدولة باعتبارها صاحبة السلطة والسيادة وبذلك فالضريبة تمثل إيرادات سيادية للدولة ومن ثم فانها تقوم بسن القوانين والتشريعات

وتضع القواعد المحددة للضريبة التي تسرى على كافة المواطنين دون تمييز .

٤ . تجبى الضريبة بصفة نهائية ومن ثم فليس للممولين حق استرداد الضريبة المدفوعة أو المطالبة بفوائد عليها فالضريبة ليست قرصاً عاماً تسدد الدولة فائدة عنه ثم ترد قيمته في نهاية فترة الاقراض .

٥ . لا يقابل سداد الضريبة التزام محدد على الدولة تجاه دافعي الضريبة ، فهي ليست مقابلاً لسلمة أو خدمة محددة تتولى الدولة تقديمها للممولين .

٦ . تقوم الدولة بفرض الضريبة وجبايتها حتى تتمكن من تغطية النفقات العامة التي تتكبدها مقابل تقديم الخدمات الأساسية الضرورية ، وبذلك يكون للضريبة دوراً فاعلاً في تحقيق التكافل الاجتماعي إذ تجبى الضريبة من القادرين وتستخدم في تمويل الخدمات الأساسية التي تعود بالنفع على كافة أفراد المجتمع سواء القادرين أو غير القادرين .

بعد التعريف بالضريبة وخصائصها يتضح الفرق بين الضريبة والرسم والضمان العام والغرامة والأتاوة ، حيث يعرف الرسم بأنه مبلغ يدفعه الفرد الى الدولة أو لأية سلطة عامة مقابل انتفاعه بخدمة ما ذات نفع عام تؤدي بواسطة الدولة أو السلطة العامة ومن قبيل ذلك الرسوم المدرسية والرسوم القضائية ورسوم الرخص ... الخ .

أما **الثمن** فهو المبلغ الذى يدفعه الفرد الى الدولة ثمناً للمنتجات الصناعية أو الزراعية التى تتبعها الدولة أو ثمناً للخدمات التى تقدمها الدولة للأفراد . أما **الغرامة** فهى مبالغ تفرض على الأشخاص الذين يرتكبون مخالفات للقوانين والنظام العام للمجتمع ، وأخيراً تعرف **الاتاوة** بأنها مبالغ تفرض بصفة الزامية على صاحب عقار بسبب النفع الخاص الذى عاد على عقاره من أشغال عمومية ذات نفع عام قامت بها الدولة أو احدى السلطات المحلية ويتمثل ذلك النفع فى شكل تحسينات يستفيد منها أصحاب العقارات .

كما تشمل الاتاوات أيضاً تلك المبالغ التى تتقاضاها الدولة أو احدى الهيئات العامة فى مقابل امتياز أو احتكار تمنحه للأشخاص .

٢ . قواعد الضريبة

توجد أربع قواعد معروفة لفرض الضرائب هى :

١/٢ قاعدة العدالة :

تقضى هذه القاعدة بأن يشترك رعايا كل دولة بتأدية نفقات الحكومة بحسب مقدرة كل منهم ، وتقاس هذه المقدرة بمقدار الدخل الذى يحصل عليه كل منهم فى ظل حماية الدولة وتحت رعايتها .

٢/٢ قاعدة الوضوح والصرحة (قاعدة اليقين) :

تقضى هذه القاعدة بأن الضريبة المفروضة على كل شخص يجب أن تكون محددة وصرحة ، وأن يكون توقيت الجباية وطريقتها والمبالغ المطلوب جبايتها محدداً وواضحاً بالنسبة للمكلف وبالنسبة لكل من يهمه الأمر .

٣/٢ قاعدة الملازمة :

تقضى هذه القاعدة بان تجنى كل ضريبة فى أنسب وقت وبأفضل أسلوب للمكلف ، بحيث تضمن عدم ازعاجه وتضمن سهولة التكليف ويسره بالنسبة له ، ومن أمثلة ذلك تحصيل الضريبة على النشاط التجارى أو الصناعى أو الحرفى أو المهنى بعد تحقق الإيرادات وتولد الأرباح الخاضعة للضريبة .

٤/٢ قاعدة الاقتصاد :

تقضى هذه القاعدة بأن يكون الفرق بين ما يخرج من خزينة الممول وما يدخل خزينة الدولة من كل ضريبة أقل ما يمكن حتى تتحقق الوفرة للغلة الضريبية.

٣. نطاق سريان الضريبة

تقرض الضريبة بتشريع تصدره السلطة التشريعية ، والتشريع الضريبى شأنه فى ذلك شأن التشريعات الأخرى يتضمن بعض الأحكام التى تحدد نطاق سريانه من حيث المكان والزمان والأموال والأشخاص الذين يشملهم التشريع . وعند تحديد نطاق سريان الضريبة يوجد معيارين رئيسيين يختار المشرع من بينهما وهما :

١/٣ معيار الرابطة أو التبعية السياسية .

٢/٣ معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية .

١/٣ معيار الرابطة أو التبعية السياسية :

يقصد بالتبعية السياسية رابطة الجنسية التي تربط الدولة بالأشخاص التابعين لها " برعاياها " وهى رابطة سياسية وقانونية تتأسس على انتماء الأشخاص لدولة معينة . ورابطة الجنسية تظل قائمة بين الفرد والدولة التي يحمل جنسيتها سواء أقام الفرد داخل الدولة أو خارجها .

ويترتب على اكتساب الشخص جنسية ما حقوق وواجبات ولعل من أهم هذه الحقوق حق الحماية والرعاية التي تقدمها الدولة لرعاياها فى الداخل والخارج ، أو واجبات المواطن تجاه الدولة فأبرزها تكلفة المواطنة وما ينشأ عنها من أداء الخدمة العسكرية وأداء الضرائب التي تقررها الدولة باعتبارها صاحبة السيادة على رعاياها لقاء ما توفره الدولة لهم من رعاية وحماية .

وفى حالة الأخذ بمعيار التبعية السياسية لسريان التشريع الضريبى فان الضريبة المنصوص عليها فى التشريع تسرى على كافة المواطنين بغض النظر عن محل اقامتهم أو موقع أموالهم أو محل مزاولة نشاطهم وأعمالهم . وبذلك يمكن القول بأن تبنى المشرع الضريبى لمبدأ التبعية السياسية يعنى أنه يتتبع مواطنى الدولة ورعاياها أينما وجدوا ويلحق نشاطهم ويصيب أموالهم حتى ولو كانت واقعة فى دولة أخرى .

ويؤخذ على معيار التبعية السياسية أنه قد يؤدي الى خضوع نفس الشخص ونفس المال أو الدخل لضريبتين فى آن واحد الأمر الذى ينشأ عنه ازدواج ضريبي وهو ظاهرة غير مرغوبة لمنافاتها العدالة الضريبية .

وعادة ما يستخدم معيار التبعية السياسية فى حالات خاصة أو لأسباب سياسية أو اقتصادية معينة .

٢/٣ معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية :

يقصد بالرابطة الاقتصادية تلك العلاقة التى تنشأ بين الفرد والدولة بسبب مساهمته فى النشاط الاقتصادى والاجتماعى للدولة من جهة واستفادته مما تقدمه الدولة من خدمات داخل حدودها من جهة أخرى .

وبذلك يمكن القول بان هناك علاقة اقتصادية بين الفرد والدولة نتيجة الاعتبار الآتية :

- امتلاك ثروة أو تحقق دخل بالدولة ، فهذه الثروة وذلك الدخل يمثلان جانباً من اقتصاديات المجتمع .
- قيام الفرد باستهلاك سلع والانتفاع من الخدمات العامة التى تقدمها الدولة .

وعند تطبيق معيار الرابطة أو التبعية الاقتصادية بشأن سريان التشريع الضريبي فان الضريبة التى تفرضها الدولة تسرى على كافة الأشخاص المقيمين بها

وعلى جميع الأموال والأنشطة الواقعة داخل حدود الدولة بغض النظر عن جنسية هؤلاء الأشخاص وبغض النظر عن محال اقامتهم .

يتضح مما سبق أن معيار التبعية الاقتصادية يتضمن معيارين فرعيين هما :
 ١/٢/٣ معيار الإقامة والتوطن بالنسبة للممول .
 ٢/٢/٣ معيار الأموال المستثمرة والتي تمثل مصدراً للدخل .

وسوف نناقش كل من هذين المعيارين على النحو التالي :

١/٢/٣ معيار الإقامة والتوطن بالنسبة للممول :

لا يوجد تعريف محدد للتوطن أو الإقامة ولكن يمكن الاستدلال عليها من خلال قرأتين معينة ، وتجدر الإشارة الى ان المشرع الضريبي المصرى فى قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فى المادة (٢) من القانون قد اعتبر الممول (الشخص الطبيعى) مقيماً فى مصر فى أى حالة من الحالات الآتية :

١. إذا كان له موطن دائم فى مصر ، ويكون للشخص الطبيعى موطن دائم فى مصر فى أى من الحالتين الآتيتين :
- إذا تواجد فى مصر معظم أوقات السنة سواء فى مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت .
- إذا كان للممول محل تجارى أو مكتب مهنى أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التى يزاول فيها الشخص الطبيعى نشاطه فى مصر .

٢. المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال اثني عشر شهراً.
٣. المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية .

ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية :

١. إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري .
٢. إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر. وذلك إذا تحققت حالتان على الأقل من الحالات الآتية :
 - إذا كانت هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
 - إذا كانت هي المقر الذي تتعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
 - إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠٪ على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
 - إذا كانت هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمين الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .
٣. إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠٪ من رأسمالها .

وتعتبر الإقامة والتوطن معيار مقبولاً الى حد كبير كأساس لسريان الضريبة ذلك لأن كل من يقيم في دولة معينة ويتخذها موطناً له عليه أن يساهم في تغطية أعبائها ونفقاتها العامة لما يتمتع به من الخدمات والمرافق العامة لتلك الدولة .

٢/٢/٣ معيار موقع المال المستثمر أو مصدر الدخل :

طبقاً لهذا المعيار فإن الضريبة تسرى على الأموال الموجودة داخل حدود الدولة وعلى الأنشطة والأحداث التي تجرى بها دون أى اعتبار لجنسية أو موطن أصحاب هذه الأموال والأنشطة والأحداث .

هذا وتتص المادة (٣) من القانون على أن الدخل المحقق من مصدر فى مصر تشمل ما يلى :

أ. الدخل من الخدمات التي تؤدي فى مصر بما فى ذلك المرتبات وما فى حكمها .

ب. الدخل الذى يدفعه رب عمل مقيم فى مصر ، ولو أدى العمل فى الخارج.
ج. الدخل الذى يحصل عليه الرياضى أو الفنان من النشاط الذى يقوم به فى مصر .

د. الدخل من الأعمال التى يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة فى مصر .
هـ. الدخل من التصرفات فى المنقولات التى تخص منشأة دائمة فى مصر .
و. الدخل من الاستغلال والتصرف فى العقارات وما فى حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص .

ز. التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة فى مصر .
ح. حصص الأرباح التى تدفعها شركة أشخاص مقيمة فى مصر .
ط. العائد الذى تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أى شخص مقيم فى مصر والعائد الذى يتم سداه من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكا غير مقيم فيها .

ى. مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والاتاوات التي يدفعها شخص مقيم فى مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة فى مصر ولو كان مالكا غير مقيم .
ك. الدخل من أى نشاط آخر يتم القيام به فى مصر .
وجدير بالذكر أن النظم الضريبية الحديثة لا تأخذ بمعيار واحداً دائماً ولكن تأخذ بعدة معايير .

٤ . التبويبات المختلفة للضرائب

تبوب الضرائب فنياً من وجهات نظر متعددة وهذه التبويبات متداخلة ومقاطعة فى مجالات متعددة ، ومن أهم هذه التبويبات :

أولاً: الضريبة الوحيدة والضرائب المتعددة

يقصد بالضريبة الوحيدة أن تعتمد الدولة على ضريبة رئيسية واحدة فى تدبير احتياجاتها المالية وقد يوجد بجانبها ضرائب مكملة أخرى ذات أهمية ضئيلة ، كأن تفرض على الملكية العقارية ، أو الانفاق فى شتى جوانبه من السلع الضرورية أو الكمالية ، أو أن تفرض على رأس المال ، ويفضل معظم مؤيدى الضريبة الوحيدة أن تفرض على مجموع الدخل .

وقد أخذ المشرع الضريبى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بنظام الضريبة الموحدة حيث نصت المادة (٦) من القانون على أن " تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر . ويتكون مجموع صافى الدخل من المصادر الآتية :

- ١ . المرتبات وما فى حكمها .
- ٢ . النشاط التجارى والصناعى .
- ٣ . النشاط المهنى أو غير التجارى .
- ٤ . الثروة العقارية .

ثانياً: الضرائب الشخصية والضرائب العينية

يقصد بالضرائب الشخصية تلك التى يراعى عند تطبيقها الظروف الشخصية للممول ومدى قدرته على تحمل عبء الضريبة ، مثل مراعاة الحالة الاجتماعية والعائلية للممول ، وما إذا كان المال الخاضع للضريبة هو المصدر الوحيد للممول أو أن للممول مصادر أخرى .

أما الضرائب العينية فهى الضرائب التى تهتم فقط بالأموال المتخذة كأساس لفرض الضريبة دون أى اعتبار للظروف الخاصة بالممول أو مدى قدرته على تحمل العبء الضريبى ، فلا يختلف سعر الضريبة ولا شروط الخضوع لها من شخص لآخر أى تعامل جميع الممولين نفس المعاملة دون تمييز .

ثالثاً: الضرائب النسبية والضرائب التصاعدية

الضريبة النسبية هى الضريبة التى يفرضها المشرع بمعدل نسبى ثابت من قيمة المادة الخاضعة للضريبة بغض النظر عن قيمتها حيث يطبق نفس المعدل على الوعاء الضريبى الكبير والضئيل على السواء .

أما الضريبة التصاعدية فهي الضريبة التي يتغير معدلها تصاعدياً بزيادة وعاء الضريبة ، ويؤدى التصاعد فى معدلات الضريبة الى التمييز فى المعاملة الضريبية بين الأشخاص ذوى الدخل المحدود وبين الأشخاص أصحاب الدخل الضخمة وبذلك تتحقق المساواة فى التضحية وتؤدى الى العدالة المنشودة.

وقد أخذ المشرع المصرى فى القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالضريبة النسبية على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، حيث نصت المادة (٤٩) من القانون بأن " يقرب وعاء الضريبة الى أقرب عشرة جنيهاً أقل ويخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ من صافى الأرباح السنوية .

واستثناء من السعر الوارد فى الفقرة السابقة تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة المصرية العامة للبترول ، والبنك المركزى للضريبة بسعر ٤٠٪ ، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥٪ " .

ومن ناحية أخرى أخذ المشرع بالضرائب التصاعدية على دخل الأشخاص الطبيعيين ، حيث نصت المادة (٨) من القانون أن " تكون أسعار الضريبة على النحو الآتى :

الشريحة الأولى: أكثر من ٥٠٠٠ جنيه حتى ٢٠٠٠٠ جنيه ١٠٪

الشريحة الثانية : أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه ١٥٪

الشريحة الثالثة : أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه ٢٠٪

ويتم تقريب مجموع صافى الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهاً أقل " .

رابعاً: الضرائب المباشرة والضرائب غير المباشرة

يقصد بالضرائب المباشرة تلك الضرائب التي تتجه الى الدخل مباشرة فتصبيه بحيث يتم فرضها وربطها وتحصيلها مباشرة . هذا ويتحمل عبؤها الشخص المكلف بها قانوناً فهي تصيب المكلف بها مباشرة وتستقر على عاتقه نهائياً دون أن يتمكن من نقلها الى شخص آخر .

أما الضرائب غير المباشرة فهي التي تتجه الى الدخل فتصبيه فى مواقع استخدامه ، ويتم جبايتها نتيجة وقائع محددة ينص عليها التشريع الضريبى كانتاج السلع أو بيعها أو عبورها الحدود الجمركية ، وهى لا تفرض مباشرة وبالاسم على الشخص بل تفرض على الخدمات المؤداه أو السلع المنتجة ويدفعها بطريقة غير مباشرة من يريد الانتفاع بهذه الخدمات أو يرغب فى استهلاك تلك السلع .

والضرائب غير المباشرة تنقل بارادة المشرع أو فى التطبيق العملى من شخص لآخر ، وهى ضريبية يوجد فيها وسيط بين المكلف بدفعها والخزانة العامة.

خامساً: الضريبة على الدخل والضريبة على الثروة

يعتبر الدخل أفضل مقياس للمقدرة التكاليفية للممولين ، والضريبة على الدخل تحقق غلة وافرة وغزيرة من جهة كما تتميز بالمرونة من جهة ثانية كما تحقق أكبر قدر من العدالة الضريبية ويتفق الفقهاء الماليون على انه كقاعدة يجب أن تجبى الضريبة من الدخل. أما الضريبة على رأس المال فهي ضريبة تصيب رأس المال الثابت والمنقول .

ويجب ألا تفرض الضريبة إلا على الدخل ذلك لأن الضريبة إذا تجاوزت دخل الأفراد وامتدت الى رأس المال المغل لهذا الدخل فانها تقضى عليه تدريجياً مما قد يؤثر على الدخل .

٥ . النظام الضريبي وعناصره

النظام الضريبي شأنه شأن أى نظام آخر هو مجموعة من العناصر والأجزاء التى تكمل بعضها البعض وتترابط معاً وتتفاعل مما يؤدي الى تحقيق الأهداف المناطة بالنظام الضريبي .

١/٥ أهداف النظام الضريبي

النظام الضريبي له أهداف متعددة ومتنوعة يمكن تبويبها فى الآتي :

(١) أهداف مالية تتمثل فى :

- توفير الأموال اللازمة لتغطية النفقات العامة.
- تحصيل الضريبة بأقل تكلفة ممكنة ، ويقصد بتكلفة التحصيل ما تتكبده كل من الادارة الضريبية والممولين من أعباء فى سبيل تقدير وربط وتحصيل الضريبة وتسوية الاعتراضات التى قد تنشأ عند فرض تلك الضريبة.

(٢) أهداف اقتصادية حيث تستخدم الضريبة كأداة لكل مما يلى:

- الانعاش الاقتصادى لقطاعات معينة ، أى كأداة لتنمية وتشجيع بعض المشروعات الاقتصادية الأساسية من خلال الحوافز الضريبية والاعفاءات.

- تفادى الأزمات والمشاكل الاقتصادية ، إذ تستخدم الضريبة فى الحد من التوسع الاقتصادى غير المرغوب فيه سواء على مستوى قطاع معين أو على مستوى الاقتصاد القومى وذلك من خلال فرض ضرائب اضافية أو زيادة معدلات الضرائب الحالية .

- استخدام الضريبة لتثبيت تكاليف المعيشة ، وذلك بتبنى سياسة الاعفاءات الضريبية التى تنقرر لذوى الدخل المنخفضة ، وتخفيض الضرائب على السلع الضرورية وزيادتها على السلع الكمالية.

(٣) أهداف اجتماعية ، من أهمها:

- تنظيم وإعادة توزيع الدخل أى عدم السماح بتركز الثروة بأيدى فئة أو طبقة محدودة من افراد المجتمع، ومن وسائل ذلك الضرائب التصاعدية والضرائب الاضافية على الدخل.

- تشجيع بعض الأنشطة الاجتماعية مثل الأنشطة التعاونية والعلمية من خلال الاعفاءات الضريبية وتقديم المنح والاعانات الحكومية.

٢/٥ عناصر النظام الضريبي

يتكون النظام الضريبي من مجموعة العناصر التى تتفاعل وتترابط وتتكامل معاً لتحقيق أهداف النظام الضريبي ومن أهم هذه العناصر:

أولاً: التشريع الضريبي

يشمل التشريع الضريبي على القوانين التى تصدرها الدولة لفرض الضرائب وربطها وتحصيلها والاعتراض عليها والغائها ، إذا لا يمكن فرض الضرائب إلا بإصدار القوانين التى يجب أن يتبع فى إصدارها الأصول الدستورية السائدة عند فرض الضريبة فى بلد معين .

وترجع أهمية التشريع الضريبي فى أنه يرسم إطار التنظيم الفنى للضريبة والذى يشمل العناصر الآتية :

- نطاق سريان الضريبة وذلك بتعيين الأشخاص والأموال التى تصيبها الضريبة .
- وعاء الضريبة وذلك بتعيين الإيرادات التى تصيبها الضريبة والتكاليف التى يتعين خصمها من تلك الإيرادات.
- الإعفاءات الضريبية.
- قواعد وإجراءات التحاسب الضريبي .
- سعر الضريبة .
- الأقرارات والدفاتر التى يلتزم الممولون بتقديمها وامساکها.

ثانياً: الإدارة الضريبية

يقصد بالإدارة الضريبية السلطة التنفيذية التى يناط بها تنفيذ التشريع الضريبي وذلك من خلال التخطيط ورسم السياسات وإعداد برامج العمل والجدولة الزمنية للأنشطة المختلفة للعمل الضريبي.

ثالثاً: الممولون

الممولون هم دافعوا الضرائب وهم العنصر الأساسى فى النظام الضريبى ويمكن تصنيفهم الى أشخاص طبيعيين وأشخاص اعتباريين.

رابعاً: المحاسبة الضريبية (التحاسب الضريبى)

تتم المحاسبة الضريبية فى اتجاهين ، أولهما طرف الممول حيث يتم اعداد الاقرارات الضريبية التى تتضمن وعاء الضريبة وذلك من واقع مستندات ودفاتر الممول. وثانيهما طرف الإدارة الضريبية وبمعرفة خبائها الذين يقومون بفحص اقرارات الممولين ومستنداتهم ودفاترهم وأنظمة الرقابة والضبط الداخلى الخاصة بهم.

خامساً: القضاء الضريبى

يعتبر القضاء الضريبى أحد الأنظمة الفرعية التى يتكون منها النظام الضريبى وهو عنصر أساسى يختص بالنظر فى الخلافات والمنازعات الضريبية التى قد تنشأ بين الممولين والإدارة الضريبية. ويبدأ القضاء الضريبى بلجان الطعن التى هى فى حقيقتها لجان إدارية ذات اختصاص قضائى فقراراتها واجبة التنفيذ من جهة كما يمكن لذوى الشأن الطعن فيها أمام المحاكم من جهة أخرى .

الفصل الثانى الإيرادات الخاضعة للضريبة

١ . شروط اخضاع الإيرادات للضريبة

حتى تخضع أرباح النشاط التجارى والصناعى والحرفى للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يجب أن يكون النشاط مستهدفاً لتحقيق الربح ، وأن يزاول الممول نشاطه باستقلال وأن يتحقق الربح فى مصر. وسوف نوجز هذه الشروط على النحو التالى :

١/١ قصد تحقيق الربح

يشترط لخضوع أرباح النشاط التجارى والصناعى أن يكون الممول مزاولاً للنشاط بقصد تحقيق الربح ، ولا يحتاج الأمر بالضرورة الى توافر أهلية معينة أو أن يكون العمل التجارى أو الصناعى أو الحرفى مشروعاً حتى تخضع أرباحه للضريبة.

كما لا يشترط أن يكون العمل الذى يزاوله الممول عملاً تجارياً حسب القانون التجارى ، إذ العبرة بقصد تحقيق الربح من هذا العمل.

ويبنى على هذا الشرط أن الأنشطة التى لا تستهدف تحقيق الربح لا تخضع للضريبة ، مثال ذلك الجمعيات الخيرية والتعاونية.

٢/١ الاستقلال فى مزاولة النشاط

يجب أن يزاول الممول نشاطه لحساب نفسه ولمصلحته هو وعلى مسئوليته لأنه لو عمل لحساب الغير وتحت إشرافه ورقابته كان أجيراً ويخضع عائد عمله للضريبة على المرتبات وما فى حكمها.

والقاعدة أن أرباح النشاط التجارى والصناعى مستمدة من نتاج تضافر عنصرى رأس المال والعمل ، ويتحقق ذلك من خلال أنشطة المنشآت الفردية بغرض تحقيق الربح باستقلال.

٣/١ تحقيق الربح فى مصر

يشترط فى أرباح النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة أن تكون قد تحققت فى مصر بغض النظر عن جنسية وموطن الممول.

وطبقاً للمادة (٦) من القانون تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافى دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين وغير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة فى مصر. وفى هذا الشأن يتضح ما يلى :

- لا تسرى الضريبة على الأرباح التى تحققها المنشأة الفردية المصرية خارج حدود مصر ، وسواء كانت مملوكة لمصريين أو أجنبىين مقيمين فى مصر.
- تخضع أرباح المنشآت الفردية الأجنبية العاملة فى مصر للضريبة فى حدود ما تحقق من هذه الأرباح نتيجة نشاط تجارى أو صناعى ، ولو اقتصر على صفقة واحدة فى مصر.

٢ . الإيرادات الخاضعة للضريبة

فى ضوء المواد من (١٩) وحتى (٢١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يمكن استعراض بنود أرباح النشاط التجارى والصناعى الخاضعة للضريبة على النحو التالى :

١/٢ أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروك:

باستقراء محتوى هذا البند من المادة (١٩) يمكن القول بانها تتناول الربح الخاضع للضريبة والمتولدة من ثلاثة أنشطة كما يلى :

أولاً: النشاط التجارى:

القانون التجارى عرف الأعمال التجارية بانها كل شراء بقصد البيع أو كل عمل يتم على سبيل التداول أو المضاربة هذا من جهة ، ومن جهة اخرى لم ترد العمال التجارية فى القانون التجارى على سبيل الحصر ، ويطلق على الأعمال التى نص عليها القانون اسم أعمال تجارية بطبيعتها مثل الشراء لأجل البيع أو التأجير أو توريد السلع والخدمات وعمليات البنوك والصيرفة ... الخ ، وذلك للفرقة بينها وبين الأعمال التجارية بالتبعية ، أى الأعمال التى تعتبر فى الأصل مدنية ويسبغ عليها القانون الصفة التجارية إذا باشرها تاجر وكانت متعلقة بشئون تجارته.

ثانياً: النشاط الصناعى:

يمكن القول بان المنشآت الصناعية هى التى تعمل فى اى من المجالات الآتية :

- الصناعات التحويلية وهى الصناعات التى من خلالها يتم تحويل المواد الخام الى منتجات مثل صناعات الأثاث والصناعات الغذائية والغزل والنسيج ... الخ.
- الصناعات التجميعية وهى الصناعات التى عن طريقها يتم التوصل الى المنتج التام من خلال تجميع وتركيب مكوناته كما هو الحال فى صناعة تجميع السيارات ... الخ.
- الصناعات الاستخراجية وهى الصناعات التى من خلالها يتم استغلال الموارد الطبيعية كالثروة المعدنية والمحاجر ... الخ.

ثالثاً: منشآت المناجم والمحاجر والبتروك:

تعتبر منشآت المناجم والمحاجر والبتروك من قبيل المنشآت الصناعية الاستخراجية ، ومع ذلك فقد أضاف المشرع الضريبي فى البند الأول من المادة (١٩) " ومنشآت المناجم والمحاجر والبتروك " والنص عليها بشكل صريح تأكيداً لخضوعها للضريبة ومنعاً لأى لبس.

٢/٢ أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة:

الحرفى هو ذلك الشخص الذى يزاول العمل مستقلاً لحساب نفسه ، وغالباً ما يكون عمله يدوياً مع الاستعانة بقليل من العدد والأدوات البسيطة مثل النجار ، الحلاق ، السباك ، الميكانيكى ، الكهربائى ، وما شابه ذلك.

أما المنشآت الصغيرة ووفقاً لنص المادة (١٨) من القانون تخضع أرباحها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفق الأسس والقواعد وإجراءات التحصيل التي يحددها قرار وزير المالية وبما لا يتعارض مع قانون تنمية المنشآت الصغيرة الصادر بالقانون رقم ٢٤١ لسنة ٢٠٠٤ وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية.

٣/٢ أرباح أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة:
ينص البند الثالث من المادة (١٩) من القانون بأن تسرى الضريبة على " الأرباح التي تتحقق من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة ، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة فى تطبيق أحكام هذا البند "

وقد نصت المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن تعد صفقة واحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشترأة للاستعمال الشخصى و بشرط :

- أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى .
- وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء.

٤/٢ الأرباح التي يحققها السماسرة والوكلاء بالعمولة:

تقضى المادة التاسعة عشر بأن " تسرى الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والاكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة

كل ربح يحققه أى شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أى نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .

يتضح من نص المادة السابقة ما يلى :

١ . تصيب الضريبة الأرباح التى تتحقق من ممارسة عمليات السمسرة والوساطة والوكالة بالعمولة .

٢ . تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن العمليات المشار إليها سواء تعلقت بشراء أو بيع أو تأجير .

٣ . تصيب الضريبة الأرباح الناتجة عن العمليات المشار إليها سواء كان موضوعها عقارات أو سلع ملموسة أو خدمات غير ملموسة أو قيم منقولة ، لذلك فان الضريبة تصيب الفئات الآتية :

- السماسرة والوسطاء فى مجال شراء أو بيع أو تأجير العقارات .
- السماسرة والوسطاء فى مجال بضاعة الأمانة .
- سمسرة بيع وشراء الأوراق المالية .
- وكلاء السفر والنقل والتأمين .

٥/٢ أرباح تأجير المحلات والآلات :

تنص المادة (١٩) فى البند الخامس على الآتى :

تسرى الضريبة على " الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية ، وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية ، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة فى الزراعة " .

نستخلص من المادة السابقة ما يلي :

١. تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير المحال التجارية أو الصناعية سواء تم تأجير المحل بالكامل أو اقتصر التأجير على بعض عناصره المادية أو المعنوية . ويقصد بالعناصر المادية تلك العناصر الملموسة والتي تصنف محاسبياً كأصول ملموسة مثل الآلات والأثاث والمعدات ، أم العناصر المعنوية فهي العناصر غير الملموسة والتي يتم تصنيفها محاسبياً كأصول معنوية أو غير ملموسة مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية.

٢. تصيب الضريبة الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية حتى ولو لم تكن عنصراً من العناصر المادية للمحال التجارية أو الصناعية.

وقد نصت المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية بأن تشمل الآلات الميكانيكية والكهربائية ، المنصوص عليها في البند (٥) من المادة (١٩) من القانون ، الآلات الإلكترونية والرقمية وغيرها .

٣. الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة لا تخضع للضريبة فهي معفاة بنص البند رقم (٥) من المادة سالفة الذكر .

٦/٢ أرباح نشاط النقل:

ينص البند السادس من المادة (١٩) على أن تخضع للضريبة أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة ، ومعنى ذلك أنه طالما قام الشخص الطبيعي بممارسة نشاط النقل في مصر سوف تخضع أرباحه من هذا النشاط للضريبة ، وسواء كان النقل برأ أو بحراً أو جواً ، وسواء كان النقل للركاب أو الأمتعة أو ماشابه ذلك ، فالنص مطلق ليشمل النقل بأنواعه المختلفة.

٧/٢ أرباح شراء أو تشييد العقارات بقصد بيعها

تنص المادة (١٩) من القانون في فقرتها السابعة على أن تسرى الضريبة على " الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ الى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك " .

أخضع المشرع الضريبي هذه لأرباح للضريبة في ظل الاعتبارات الآتية :

- أن يتعلق الأمر ببيع عقارات وتحقيق أرباح من ذلك .
- أن تكون العقارات المباعة قد آلت الى المتصرف فيها بشرائها أو بتشبيدها وليس بوسائل أخرى من وسائل الأيلولة كالهبة أو الارث ... الخ.
- أن يكون التشييد أو الشراء قد تم بنية البيع .
- اعتياد أو احتراف المتصرف تشييد أو شراء العقارات وبيعها .

٨/٢ أرباح تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها:

فرض المشرع الضريبي في البند (٨) من المادة (١٩) على الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها . ويعنى ذلك أن عمليات تقسيم الأراضي تخضع لأرباحها للضريبة سواء كانت أراضي بناء أو أراضي زراعية .

- وقد أخضع المشرع الضريبي هذه الأرباح للضريبة في ظل الاعتبارات التالية :
١. أن يتم تقسيم الأراضي قبل التصرف فيها ، وبذلك فإن التصرف في الأراضي بحالتها دون تقسيمها لا يخضعها لحكم البند الثامن من المادة (١٩).
 ٢. أن يتم التصرف في الأراضي حتى يتحقق الإيراد وتتولد الأرباح التي تصيبها الضريبة.
 ٣. أن تكون الأرض مملوكة للممول سواء بالشراء أو بالميراث أو بأى طريقة أخرى .

٩/٢ أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية:

ينص البند التاسع من المادة (١٩) على أن " أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي ، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً

وحظائر تربية الدواب ، وحظائر تربية المواشى وتسمينها فيها جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية " .

يتضح من نص البند السابق أن المشرع الضريبي قد اخضع نوعين من الإيرادات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وهما :

- ١ . الأرباح التى تحققها منشآت استصلاح الأراضى واستزراعها .
- ٢ . الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو المفرخات الألية وكذلك الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشى ومشروعات مزارع الثروة السمكية.

ولا تسرى الضريبة على الدواب والمواشى إلا فيما يجاوز عشرين رأساً.

الفصل الثالث

تحديد الإيرادات

الداخلية فى وعاء الضريبة

لقد أوضح المشرع الضريبي حدود الربح الخاضع للضريبة وطريقة قياسه فى المواد (١٧) ، (٢٢) ، (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، فقد نصت الأولى على تحديد نوعية الأرباح الخاضعة للضريبة ، بينما أشارت المادة (٢٢) الى الشروط الواجب توافرها فى التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أما المادة (٢٣) فقد أوردت بعض التكاليف والمصروفات التى رأى المشرع انها تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وطريقة تحديد المبلغ الذى يعتبر من التكاليف لمنع أى خلاف قد يثار بشأنها. ولم يقتصر المشرع فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على بيان ما يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم بل أشار فى المادة (٢٤) الى ما لا يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم لمنع أى خلافات بشأنها .

١ . قياس الدخل المحاسبى

يقصد بالقياس التعبير عن الأشياء بالأرقام وبمعنى آخر يعنى القياس التعرف على الأشياء وتحديد خصائصها ثم مقارنتها بمقياس أو بمعيار ملائم ومتفق عليه ، مثل قياس الأوزان بالكيلو جرام وقياس الأطوال بالكيلو متر ... الخ.

وفى مجال المحاسبة يسعى المحاسبون الى قياس نتائج الأحداث والعمليات المتبادلة الخاصة بالوحدة المحاسبية ثم توصيل نتائج ذلك القياس والذي يتمثل فى معلومات محاسبية الى مستخدميها كي يعتمدوا عليها كأساس لاتخاذ القرارات الخاصة بهم ، هذا وتعتبر وحدة النقد هى أداة القياس فى المجال المحاسبى.

أما **الدخل المحاسبى** فيقصد به الربح الصافى أو الخسارة الصافية التى تحققها المنشأة نتيجة مزاولتها للعمليات والأنشطة المختلفة خلال الفترة المحاسبية. وتكون نتيجة العمليات ربحاً اذا مازادت إيرادات العمليات عن الأعباء المرتبطة بها، ويترتب على هذا الربح دائماً زيادة فى صافى أصول المنشأة ، ويكون مرد تلك الزيادة الى العمليات التى قامت بها المنشأة خلال الفترة المحاسبية فإذا كانت العمليات المشار اليها تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى الذى تأسست المنشأة من أجله فان الأرباح تعتبر أرباح عادية أو جارية .

أما اذا كانت تلك العمليات لا تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى فان الأرباح تعتبر أرباحاً غير عادية ، ويمكن التمييز بين نوعين من الأرباح غير العادية هما :

الأرباح العرضية : وهى أرباح تنتج من أحداث وعمليات غير متكررة مثل التعويضات والعمولات التى قد تحصل عليها إحدى المنشآت التجارية أو الصناعية.

الأرباح الرأسمالية : وهى أرباح تنتج من عمليات متعلقة بالأصول الثابتة والخصوم طويلة الأجل .

وفى حالة زيادة الأعباء الخاصة بالعمليات عن إيراداتها تصبح نتيجة الأعمال خسارة ويترتب عليها نقص فى صافى أصول المنشأة ، ويكون مرد ذلك النقص الى العمليات التى زاولتها المنشأة خلال الفترة المحاسبية وتعتبر الخسارة عادية اذا كان مصدرها النشاط الطبيعى الذى تأسست المنشأة من اجله كما تعتبر الخسارة غير عادية اذا كانت ناتجة عن عمليات لا تدخل فى نطاق النشاط الطبيعى للمنشأة .

ويحقق القياس الدورى للدخل المحاسبى عدة أهداف ذات قيمة عملية من أهمها :

١ . الحكم على كفاءة إدارة المنشأة وأمانتها وذلك لأن نتائج الأعمال التى تحققها المنشأة هى الأداة الأساسية التى يمكن استخدامها فى تقويم مدى النجاح الذى تحققه الادارة وكذلك فى تقويم مدى الأمانة التى تتمتع بها .

٢ . تحديد الضرائب المستحقة على المنشأة التى تبنى بصفة أساسية على مقدرتها على تحقيق الأرباح.

٣ . إجراء التوزيعات على أصحاب الحقوق بالمنشأة كالمساهمين والعاملين والادارة ، فالأرباح الصافية هى المحدد الرئيسى لهذه التوزيعات.

٤ . توفير بيانات ومعلومات عن نتائج اعمال المنشأة ومركزها المالى يعتمد عليها الدائنون والمستثمرون الحاليون والمرتقبون وغيرهم فى اتخاذ القرارات المتعلقة بالتعامل معها.

هذا ويتطلب قياس الدخل المحاسبي مقابلة إيرادات الفترة المحاسبية بالأعباء المرتبطة بها من خلال حصر وقياس وتسجيل الإيرادات التي تحققت خلال الفترة المحاسبية كما تتطلب أيضاً حصر وقياس وتسجيل كافة الأعباء اللازمة للحصول على تلك الإيرادات .
 وجدير بالذكر أن قياس الدخل المحاسبي هو نقطة البدء فى قياس الدخل الضريبى.

٢ . عناصر الدخل

أولاً: الإيرادات

تعرف الإيرادات بأنها المبالغ التي تحصل عليها المنشأة أو تستحق لها وهي تنقسم من حيث طبيعتها ومصدرها الى :

- ١ . إيرادات إيرادية عادية ... وهي الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة أو تستحق لها ويكون مصدرها مزاوله المنشأة لنشاطها الطبيعي الذي تأسست من أجله مثل: قيمة مبيعات السلع فى المنشآت التجارية والصناعية ، وقيمة الخدمات التي تقدمها المنشآت الخدمية ومنها أيضاً الفوائد الدائنة والعمولات والأجور وإيرادات محفظة الاستثمارات فى البنوك التجارية ، وأقساط التأمين والتعويضات المحصلة بواسطة شركات التأمين ومنها التعاب بالنسبة للمنشآت المهنية الخ.
 وتتميز هذه الإيرادات بأنها دورية ومتكررة .

٢. إيرادات إيرادية غير عادية ... وهى إيرادات تستحق للمنشأة وتحصل عليها نتيجة عوامل سياسية أو قانونية أو إدارية مثل الاعانات التى قد تمنحها الدولة لبعض المنشآت للانتاج أو للتصدير ومنها أيضاً مبالغ التعويض التى قد تحصل عليها المنشأة بسبب دعاوى قضائية ومنها الايرادات الناتجة من استثمارات خارج المنشأة ، وتتصف هذه الايرادات بانها إيرادات ثانوية أو فرعية تحققها المنشأة عند مزاوله نشاطها.

٣. الكسب الرأسمالى ... وهى الأرباح الناتجة عن تصرف المنشأة فى أصولها الثابتة باكبر من قيمتها أو تسوية التزاماتها طويلة الأجل بأقل من قيمتها الدفترية وهو كسب عرضى لا يتصف بالدورية والتكرار.

وبالرجوع الى المادة (١٧) من قانون الضرائب على الدخل يتضح أن المشرع الضريبى أخضع جميع هذه الايرادات للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين سواء كانت إيرادات عادية أو غير عادية أو مكاسب رأسمالية ، طالما تحققت هذه الايرادات طبقاً لأحد الأسس المحاسبية.

ثانياً: الأعباء على الايرادات

يقصد بالأعباء على الايرادات تلك النفقات التى استنفذت فى سبيل الحصول على الايرادات التى تحققت خلال الفترة المحاسبية ويتطلب الدخل المحاسبى ضرورة التعرف على تلك الأعباء وقياسها تمهيداً لتحميلها على لتلك الايرادات.

وتعرف النفقات بانها المبالغ التي تدفعها المنشأة أو تتعهد بدفعها نظير الحصول على موارد أو منافع أو خدمات وتصنف طبقاً لأجل المنافع والخدمات التي تترتب عليها الى :

أ. **نفقات ايرادية** ... وهي نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات فورية عاجلة خلال فترة محاسبية واحدة وتشمل كل ما ينفق لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة على الطاقة الانتاجية لأصولها الثابتة .

ب. **نفقات ايرادية مؤجلة** ... وهي نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات ومنافع يستفاد بها أكثر من فترة محاسبية واحدة .

ج. **نفقات رأسمالية** ... هي نفقات يترتب عليها الحصول على خدمات طويلة الأجل تتمثل في الحصول على الأصول الثابتة وكل ما ينفق عليها خلال حياتها الانتاجية بهدف زيادة طاقتها الانتاجية .

وعندما تستنفذ النفقة فانها تصنف كالاتى :

(أ) **التكاليف**: وهي نفقات استنفذت وتمت الاستفادة منها بشكل مباشر فى انتاج أو تأدية الخدمات التي تأسست المنشأة من اجلها كتكلفة المواد الأولية والأجور الانتاجية وإهلاك الآلات والمعدات .

(ب) **المصروفات:** هي نفقات استنفذت وتمت الاستفادة منها دون أن يكون لها علاقة مباشرة بانتاج السلع أو بتأدية الخدمات كالمصروفات الادارية والعمومية.

(ج) **الخسائر:** تعتبر الخسائر من الأعباء الواجب مقابلتها بالايرادات المرتبطة بها وهي نفقات استنفذت دون الحصول على عائد أو توقع الحصول على عائد وذلك كخسائر الديون المعدومة والعجز الناتج عن السرقات ... الخ.

قد اشترط المشرع الضريبي في المادة (١٧) من القانون بأن يتحدد صافى الربح المحاسبى على أساس قائمة الدخل المعدة عن فترة مالية معينة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، بينما يتحدد وعاء الضريبة (صافى الربح الضريبي) وفقاً لأحكام القانون الضرائب على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ومؤدى ذلك أنه ما لم يكن صافى الربح المحاسبى الذى تضمنه إقرار الممول متسقاً مع أحكام قانون الضرائب فيجب تعديله وصولاً لـ صافى الربح الضريبي وذلك حسب النموذج التالى :

قياس صافى الربح الضريبي

صافى الربح المحاسبى		xxx
يضاف إليه :		
(١) الإيرادات والأرباح الخاضعة للضريبة وغير مدرجة فى قائمة الدخل.	xx	
(٢) المصروفات والخسائر المحملة على قائمة الدخل ولكن غير مسموح بخصمها ضريبياً.	xx	
		xx
يخصم منه :		
(١) الإيرادات والأرباح المدرجة بقائمة الدخل ولكنها غير خاضعة للضريبة.	xx	xxx
(٢) المصروفات والخسائر غير المحملة على قائمة الدخل ولكن مسموح بخصمها ضريبياً.	xx	(xx)
صافى الربح الخاضع للضريبة		xx

وصافى الربح الضريبي هو محصلة الفرق بين الإيرادات المختلفة المحققة والمصروفات والأعباء المختلفة المحققة أو المؤكدة الوقوع التى تحملها الممول فى سبيل تحقيق هذه الإيرادات ، لذلك سوف نتناول كل من طرفى معادلة تحديد صافى الربح الضريبي فى نقطتين مستقلتين على النحو التالى :

- الأرباح الداخلة فى وعاء الضريبية .
- التكاليف والمصروفات واجبة الخصم .

الأرباح الداخلة فى وعاء الضريبية

تنص المادة (١٧) من القانون على أن تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة والأرباح المحققة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

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

كما تنص المادة (٢١) على أن " يتحدد صافى الربح الضريبى للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية وفى تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذى تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة " .

يتضح من نصوص المواد السابقة أن الإيرادات الخاضعة للضريبة تتضمن

البند التالية :

١. أرباح النشاط الجارى .
٢. الأرباح الرأسمالية .
٣. أرباح التصفية .
٤. الأرباح من العقود طويلة الأجل .
٥. الإيرادات العرضية الأخرى .

أولاً: أرباح النشاط الجارى

يقصد بهذا النوع من الأرباح تلك التى تنتج من ممارسة المنشأة لنشاطها

العادى الذى قامت من أجله ، ويتحدد هذا الربح كما يلى :

- فى المنشآت الخدمية كالفنادق مثلاً بالفرق بين الإيرادات التى تحصل عليها من تادية خدماتها للغير والنفقات التى تتحملها فى سبيل تادية هذه الخدمة .

- فى المنشآت التجارية فيتحدد مجمل الربح بمقدار الفرق بين صافى قيمة المبيعات (أى عجمالى قيمة المبيعات النقدية والأجلة مخصوماً منها مردوداتها) وتكلفتها . وتتحدد تكلفة المبيعات بإضافة قيمة مخزون أول المدة الى صافى تكلفة المشتريات (أى إجمالى تكلفة المشتريات مخصوماً منها مردوداتها) ويخصم من هذا المجموع قيمة بضاعة آخر المدة مقومة طبقاً لأحد القواعد المحاسبية المتعارف عليها.

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

وفيما يلى نتناول بالدراسة عناصر أرباح النشاط الجارى من وجهة النظر الضريبية لتحديد الربح الضريبى كما يلى :

١ . صافى المبيعات:

محاسبياً تتحدد قيمة صافى المبيعات بالفرق بين إجمالى المبيعات من جهة ومجموع مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به من جهة أخرى . ويتم الاعتراف بالمبيعات استناداً الى فاتورة المبيعات وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبى .

وضريبياً هناك عدة إجراءات واعتبارات يجب أن يراعيها الفاحص الضريبى 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 المرسله للفروع المحلية والأجنبية :

فى بعض الحالات يوجد للمنشأة فروع محلية أو اجنبية ترسل المنشأة لها بعض البضاعة لتصرفها ، ويجب على الفاحص الضريبى مراعاة التحقق من سلامة توصيف أو المحاسبة عن البضاعة المرسله لهذه الفروع على النحو التالى :

أ) فى حالة إرسال بضاعة للفروع المحلية لبيعها فإن الفاحص الضريبى ينظر لهذه الفروع كجزء لا يتجزأ من المنشأة الأم ، وليست منشآت مستقلة بذاتها. ويتم معالجة البضاعة المرسله لهذه الفروع حسب الأسس التالية :

- لا يجوز تسجيل البضاعة المرسله للفرع كمبيعات لدى المنشأة الأم ، إذ لا يتحقق الإيراد إلا ببيع الفرع للبضاعة للغير ، فإذا قام المركز الرئيسى بتسجيل قيمة هذه البضاعة عند إرسالها للفرع كمبيعات فيجب خصم هذه القيمة من الربح المحاسبى كما جاء بإقرار الممول.
- تسجل البضاعة المرسله للفرع بيانياً فإن قام ببيعها فعلاً يعترف بها المركز الرئيسى 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 المحاسبى.

ب) أما فى حالة إرسال بضاعة للفروع بالخارج فإن الفاحص الضريبى ينظر لهذه الفروع كمنشآت لها شخصية معنوية مستقلة عن المركز الرئيسى . ويتم معالجة البضاعة المرسله لهذه الفروع حسب الأسس التالية :

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

مثال :

- بلغ الربح المحاسبي لأحدى المنشآت الفردية التجارية ومركزها القاهرة عن سنة ٢٠٠٨ مبلغ ٧٠٠٠٠ جنيه ، وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :
- ١ . هناك فاتورة مبيعات بمبلغ ٦٠٠٠ ج لم تسجل بالدفاتر .
 - ٢ . كانت المنشأة قد أرسلت بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج بسعر البيع لفرعها بالاسكندرية سجلت ضمن المبيعات عند إرسالها ولم يتم بيعها وأدرجت ضمن مخزون المركز الرئيسي فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ بتكلفتها البالغة ٩٠٠٠ ج.
 - ٣ . أرسلت المنشأة بضاعة لفرعها بينها قيمتها البيعية ٣٥٠٠٠ 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 باليمن قيمتها ٣٠٠٠٠ ج وتكلفتها ٢٥٠٠٠ ج وتم تسجيلها كمبيعات ، ولم يبيعها الفرع حتى نهاية الفترة ولم تدرج ضمن مخزون المنشأة فى مصر فى ذلك التاريخ.
- المطلوب:** قياس صافى الربح الضريبي.

الحل

قياس صافى الربح الضريبي

صافى الربح المحاسبى		٧٠٠٠٠
يضاف إليه:		
١. قيمة فاتورة المبيعات التى سقطت سهواً لأنها من إيرادات النشاط الجارى وعدم تسجيلها يؤدي الى تخفيض الربح الخاضع للضريبة بقيمتها.	٦٠٠٠	٦٠٠٠
يخصم منه :		
٢. قيمة البضاعة المرسله لفرع الاسكندرية لأن الفرع والمركز الرئيسى وحدة محاسبية واحدة ولا يتحقق الإيراد بإرسال البضاعة له أما إدراج تكلفتها ضمن مخزون نهاية الفترة لدى المركز فهو إجراء سليم.	٢٠٠٠٠	٧٦٠٠٠
٣. أرباح غير محققة على بضاعة متبقية بدون بيع لدى فرع بنها ويجب أن تدرج ضمن مخزون المركز الرئيسى بالتكلفة وليس بسعر البيع كما تم مما يؤدي الى زيادة فى صافى الربح ويجب خصم الفرق بين التكلفة وسعر البيع لأنها أرباح غير محققة) (١٧٥٠٠ × ٢٥ / ١٢٥) .	٣٥٠٠	(٢٣٥٠٠)
صافى الربح الضريبي		٥٢٥٠٠

أما بخصوص البضاعة المتبقية لدى فرع المنشأة فى اليمن لا يكون لها تأثير على صافى الربح الضريبي لأنها لا تعتبر جزءاً من مخزون نهاية المدة لدى المنشأة فى مصر لأن الفرع الأجنبى خارج مصر ويتحقق الإيراد بإرسال البضاعة له لبيعها وهو ماتم فعلاً.

٢/١ بضاعة الأمانة:

قد يتم إرسال البضاعة الى الوكلاء لبيعها مقابل عمولة ، وفي هذه الحالة يقوم الفاحص الضريبي بإتباع الأسس التالية عند معالجة هذه البضاعة من الناحية الضريبية :

- البضاعة ترسل للوكيل بسعر الفاتورة السورية والذي يساوى سعر التكلفة مضافاً اليه هامش ربح . ولأن الإيراد لا يتحقق بواقعة إرسال البضاعة للوكيل فإن الممول يجب أنيسجل هذه البضاعة عند إرسالها بيانياً فقط ، بمعنى ألا يتم إثباتها كمبيعات.
- البضاعة المباعة بمعرفة الوكيل تعتبر إيراداً محققاً للممول من واقع كشف البيع الذى يرسله الوكيل له .
- البضاعة المرسله للوكيل ولم يبيعها حتى نهاية الفترة تعتبر جزءاً من مخزون البضاعة نهاية الفترة لدى الممول ولكن بالتكلفة فقط .

٣/١ مسحوبات الممول من البضاعة

تعتبر مسحوبات صاحب المنشأة من الناحية المحاسبية من حسابات حقوق الملاك . ويترتب على المسحوبات نقص حقوق الملاك من جهة ونقص الأصول من جهة اخرى. فإذا كانت المسحوبات عبارة عن بضاعة فسوف يترتب عليها نقص تكلفة المشتريات أو مخزون البضاعة.

وتتعامل مصلحة الضرائب مع المسحوبات على ذلك ، حيث لا يجوز إثبات المسحوبات من البضاعة بسعر البيع ، لأن الإيراد لا يتحقق ببيع الممول صاحب المنشأة لنفسه . فإذا حدث وتم إثبات مسحوبات البضاعة بسعر البيع وجب على الفاحص الضريبي خصم هامش ربح البضاعة من الربح الخاضع للضريبة .

٤/١ مقايضة البضاعة بالمباغة بأصول عينية

إذا قامت المنشأة بمبادلة البضاعة مقابل حصولها على أصول عينية يتم الاعتراف بالمبيعات بالقيمة السوقية للوصول العينية المستلمة مقابل البضاعة .

ومن الناحية الضريبية يتم إثبات البضاعة المستبدلة بأصول عينية بالقيمة السوقية لهذه الأصول ، فإن قومت البضاعة بسعر أقل من ذلك وجب على الفاحص الضريبي إضافة الفرق للربح الخاضع للضريبة.

مثال :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية بالقاهرة عن سنة ٢٠٠٩ مبلغ ٧٥٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

- ١ . استبدلت المنشأة بضاعة تكلفتها ٣٥٠٠٠ ج بسيارة نقل قيمتها السوقية ٤٠٠٠٠ ج وتم تسجيل البضاعة كمبيعات بمبلغ ٣٥٠٠٠ ج .
- ٢ . أرسلت المنشأة بضاعة بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج لوكيلها بطنطا بسعر الفاتورة السورية (التكلفة + ٢٥٪) لم تسجل كمبيعات ، ولعدم بيعها حتى ٢٠٠٩/١٢/٣١ فقد أدرجت ضمن مخزون المنشأة بسعر الفاتورة السورية.

٣. سحب صاحب المنشأة بضاعة تكلفتها ٤٥٠٠ ج قيمتها السوقية ٥٠٠٠ ج وتم الاعتراف بالمسحوبات من البضاعة بسعر السوق .
المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى .

الحل

قياس صافى الربح الضريبى

صافى الربح المحاسبى		٧٥٠٠٠
يضاف إليه:		
١. فرق قيمة البضاعة المستبدلة بالسيارة (٤٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠)	٥٠٠٠	
حيث يجب تقويم البضاعة بمبلغ ٤٠٠٠٠ ج وهو سعر سوق السيارة.		٥٠٠٠
يخصم منه :		
٢. هامش ربح البضاعة الغير مباعه لدى الوكيل بطنطا (٢٠٠٠٠ × ١٢٥/٢٥) لأنه غير محقق باعتبار البضاعة جزء من مخزون نهاية الفترة لدى منشأة الممول ويجب تسجيلها بالتكلفة وليس سعر البيع والفرق يعتبر ربح غير محقق .	٤٠٠٠	٨٠٠٠٠
٣. هامش ربح مسحوبات الممول من البضاعة (٥٠٠٠ - ٤٥٠٠)	٥٠٠	(٤٥٠٠)
صافى الربح الخاضع للضريبة		٧٥٥٠٠

٢ . صافى المشتريات

تحدد 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 المشتري ، بما فيها مصاريف النقل للداخل إذا كان التسليم محل المورد ، وبدون هذه المصاريف إذا كان التسليم محل المشتري .

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

٣ . مخزون آخر المدة :

عنصر مخزون نهاية الفترة سواء من البضاعة فى المنشآت التجارية ، أو من المواد والانتاج التام والانتاج تحت التشغيل فى المنشآت الصناعية ، من أهم عناصر الأصول المتداولة ، وله تأثير مباشر وطردي على رقم صافى ربح الفترة . ومن الناحية الضريبية يلزم الفاحص الضريبي مراعاة عدة اعتبارات بخصوص مخزون نهاية الفترة نوجز أهمها فى التحقق من أن المخزون فى نهاية الفترة تم تقييمه بالتكلفة مع التأكد من الاتساق فى طريقة حساب التكلفة سنوياً ، سواء كانت طريقة الوارد أولاً صادر أولاً أو الوارد أخيراً صادر أولاً أو المتوسط المرجح . حيث يرفق الممول مع الإقرار الضريبي صورة من تقرير مراقب

الحسابات أو شهادة منه توضح ما إذا كانت بضاعة آخر المدة قد قومت بسعر التكلفة والطريقة المستخدمة مع إيضاح فروق التقييم وأسبابها إن وجدت.

مثال :

- بلغت الخسارة لإحدى المنشآت الفردية التجارية سنة ٢٠٠٧ مبلغ ٦٠٠٠ ج وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :
١. تضمنت مشتريات البضاعة في ١٠/١ مبلغ ٥٠٠٠ ج تكلفة أثاث يستهلك بمعدل ٦٪ قسط ثابت .
 ٢. هناك فاتورة مشتريات بمبلغ ١٥٠٠٠ ج اتضح أنها تخص صاحب المنشأة.
 ٣. تحدد المنشأة تكلفة مخزون آخر المدة وفقاً لطريقة الوارد أولاً صادر أولاً ، إلا أنها عدلتها هذا العام الى المتوسط المرجح ، حيث تبلغ تكلفته حسب الطريقة الأولى ٢٨٠٠٠ ج ، وحسب الطريقة الثانية ٣٩٠٠٠ ج .
- المطلوب:** حساب صافي الربح الضريبي.

الحل

صافي الربح الضريبي

صافى الربح المحاسبى		(٦٠٠٠)
يضاف إليه :		
١. تكلفة الأثاث لأنه يعتبر من الأصول الثابتة وليس من المشتريات وحسابه كمشتريات يؤدي الى تخفيض صافى الربح الضريبي.	٥٠٠٠	
٢. مسحوبات الممول من البضاعة لأن البضاعة التي حصل عليها الممول لنفسه تعتبر استعمالاً للربح .	١٥٠٠٠	٢٠٠٠٠
		١٤٠٠٠
يخصم منه :		
١. مصروف إهلاك الأثاث (٥٠٠٠ × ٦٪ × ٣ شهور) وذلك لأنه من عناصر المصاريف ولم يحمل على قائمة الدخل لأن الأثاث اثبت على أنه مشتريات بضاعة .	٧٥	
٢. فرق قيمة مخزون نهاية المدة (٣٩٠٠٠ - ٢٨٠٠٠) حيث وإن كان المخزون مقوماً بسعر التكلفة إلا أن المنشأة كان عليها أن تستمر في تطبيق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً.	١١٠٠٠	(١١٠٧٥)
صافى الربح الضريبي		٢٩٢٥

ثانياً: الأرباح الرأسمالية :

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

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

طبقاً للمادة السابقة من القانون لا يقتصر سريان الضريبة على الأرباح التى تنتج عن الاستغلال العادى لأوجه النشاط المختلفة ، وإنما يمتد ليسرى على الأرباح الرأسمالية التى تتحقق نتيجة للتصرف فى أى من الأصول الثابتة للمنشأة غير المخصصة أصلاً للبيع .

وتتمثل الأرباح المذكورة فى المادة السابقة فيما يلى :

١ . الأرباح الناتجة من بيع أى أصل من الأصول المذكورة فى البنود ١ و ٢ و ٤ من المادة (٢٥) من القانون وهى المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات ، وكذلك الأصول المعنوية المشتراه كالشهرة والعملة التجارية وغيرها ، والأراضى والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات ، والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .

فإذا باعت المنشأة أحد أصولها سائلة الذكر وزاد ثمن البيع عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب ، فإن الفرق يعتبر ربحاً رأسمالياً يخضع للضريبة.

مثال:

فى ٢٠١٠/٧/١ باعت إحدى المنشآت مبنى قديم بمبلغ ٦٥٠٠٠ ج تكلفته ١٠٠٠٠٠ ج مقنتى فى ٢٠٠٦/١/١ ويستهلك معدل ١٠٪ سنوياً قسط ثابت بينما معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪ .

المطلوب : قياس ناتج بيع المبنى محاسبياً وضريبياً.

الحل

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

$$[(١٠٠٠٠٠ - (١٠٠٠٠٠ \times ١٠\% \times ٤,٥ \text{ سنة}))] - ٦٥٠٠٠$$

$$(٤٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠) - ٦٥٠٠٠$$

$$١٠٠٠٠٠ = ٥٥٠٠٠ - ٦٥٠٠٠ \text{ ج ربح رأسمالى.}$$

ناتج البيع ضريبياً =

$$[(١٠٠٠٠٠ - (١٠٠٠٠٠ \times ٥\% \times ٤,٥ \text{ سنة}))] - ٦٥٠٠٠$$

$$(٢٢٥٠٠ - ١٠٠٠٠٠) - ٦٥٠٠٠$$

$$١٢٥٠٠ = ٧٧٥٠٠ - ٦٥٠٠٠ \text{ ج خسارة رأسمالية .}$$

٢. الأرباح المحققة من التعويضات نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من الأصول المذكورة فى المادة (١٧) .

ويسرى ذلك فى حالة ما إذا هلك واحد من الأصول سالفه الذكر وكان مؤمناً عليه أو تم الاستيلاء عليه للمنفعة العامة مثلاً ، حيث تخضع أية زيادة فى قيمة التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من شركة التأمين أو مقابل الاستيلاء ، عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الاهلاك المعتمد بمعرفة مأمورية الضرائب للضريبة باعتبارها أرباح رأسمالية.

٣. أرباح إعادة التقدير^١ ، 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 الى شركة أشخاص.
- (ج) تقديم أصول المنشأة الفردية كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة .

بالنسبة للسبب الأول فإن الأمر لا يعدو إلا ان 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 الاسهام في رأس مال شركة مساهمة وفقاً للشروط التالية :

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

^١ د. السعيد محمد شعيب " الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " ص ٢٦١ سنة ٢٠٠٥/٢٠٠٦.

٢. ألا يتم التصرف فى هذه الأسهم مدة خمس سنوات .

ثالثاً: أرباح التصفية

يقصد بالتصفية انتهاء أعمال المنشأة وبيع أصولها واستخدام الحصيلة فى سداد ما عليها من التزامات ، ثم حصول مالك المنشأة على ما تبقى من أموال . هذا وقد أضع المشرع الضريبي وفقاً لنص المادة (١٧) من القانون أرباح تصفية المنشأة الناتجة عن تسهيل أصولها وسداد التزاماتها للضريبة . وتتلخص أهم الأسس المتعلقة بقياس ناتج التصفية كما يلي^٢:

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

^٢ د/ محمد عباس بدوى ، د/ عبد الوهاب نصر على " المحاسبة الضريبية " سنة ٢٠٠٦ ص ٧٣ - ٧٥ .

٦. تعتبر كافة مصاريف التصفية من أتعاب المصفي والمصاريف القضائية وخلافه من العباء التي تطرح من أرباح التصفية أو تؤدي الى زيادة خسارة التصفية .

مثال :

تقدمت إحدى المنشآت الفردية في شهر نوفمبر ٢٠٠٧ باقرارها الضريبي لمصلحة الضرائب عن الفترة من ٢٠٠٧/١/١ حتى تاريخ التصفية ٢٠٠٧ /١٠/٣١ ، وكانت ميزانية المنشأة في ذلك التاريخ كما يلي :

قائمة المركز المالي في ٢٠٠٧/١٠/٣١

رأس المال	٦٥٠٠٠	أصول ثابتة	٩٠٠٠٠
أرباح الفترة	٢٥٠٠٠	(-) مجمع الإهلاك	(٢٠٠٠٠)
حقوق الملكية	٩٠٠٠٠	صافي الأصول الثابتة	٧٠٠٠٠
الدائنين	١٠٠٠٠	أصول متداولة	٣٠٠٠٠
	١٠٠٠٠٠		١٠٠٠٠٠

فإذا علمت أن الأصول الثابتة بيعت بمبلغ ٧٥٠٠٠ ج ، وتم تسجيل الأصول المتداولة مقابل ٢٩٠٠٠ ج كما تم سداد الدائنين بخصم ١٠٪ ، وبلغت مصاريف التصفية ٢٠٠٠ ج .

المطلوب : قياس الربح الضريبي .

الحل

$$\text{الربح الضريبي} = \text{ربح الفترة} + \text{ربح التصفية}$$

$$٢٨٠٠٠ \text{ ج} = ٣٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ =$$

تم تحديد ربح التصفية على النحو التالي :

$$\begin{aligned}
 (١) \text{ ربح بيع الأصول} &= \text{ ثمن البيع} - \text{ القيمة الدفترية} \\
 &= ٧٥٠٠٠ - ٧٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ \text{ ج} \\
 (٢) \text{ حصيلة تسهيل الأصول المتداولة} &= ٢٩٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = (١٠٠٠) \text{ ج} \\
 (٣) \text{ ربح السداد للدائنين} &= ١٠٠٠٠ - (٩٠\% \times ١٠٠٠٠) = ١٠٠٠ \text{ ج} \\
 (٤) \text{ مصاريف التصفية} &= (٢٠٠٠) \text{ ج}
 \end{aligned}$$

$$\text{إذاً ربح التصفية} = ٥٠٠٠ + ١٠٠٠ - ١٠٠٠ - ٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ \text{ ج}$$

رابعاً: الأرباح من العقود طويلة الأجل

يقصد بالعقد طويل الأجل عقد التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة .

وقد تناولت المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ كيفية تحديد صافى

الربح الضريبي الخاص بالعقود طويلة الأجل حيث نصت على ما يلي :

" يتحدد صافى الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل ، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .
وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها حتى نهاية الفترة الضريبية منسوبة الى 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 للفترة السابقة تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية وعلى ان يتم تسوية ربح العقد فى نهاية الفترة الضريبية التى انتهى فيها تنفيذه على اساس إيراداته الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استئزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة ، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما 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 فى الفقرة السابقة ، يتم ترحيل باقى الخسائر الى السنوات التالية طبقاً لأحكام المادة (٢٩) من هذا القانون .

وباستقراء نص المادة السابقة تتضح سمات العقد الذى ينطبق عليه نص المادة فيما يلى :

- 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).
- ٣ . أن له قيمة محددة متفق عليها .
- ٤ . أن مجال العقد ممكن أن يكون تصنيع أو تجهيز أو إنشاء أو أداء خدمات للغير .

خامساً: الإيرادات العرضية الأخرى

يقصد بها الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من عمليات عارضة غير دورية وقد تكون متصلة أو غير متصلة بمباشرة نشاط المنشأة الأصلي 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 إيرادات للفترة المحاسبية التي يتم التحصيل خلالها . أما المعالجة الضريبية لهذا العنصر فإنها تتوقف على موقف الإدارة الضريبية من الدين عندما كان ديناً معدوماً حيث نواجه بأحد هذين الموقفين :

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

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

(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 لإيرادات المنشأة .

(٣) التعويضات المحصلة

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

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

(٤) أرباح تحويل العملة

فى حالة وجود معاملات للمنشأة مع الخارج أو حتى أطراف داخل الوطن وكانت بالعملة الاجنبية ، فإذا حققت المنشأة من وراء عمليات تحويل العملة الجنبية

الى عملة محلية أرباحاً فان تلك الأرباح واجبة الخضوع للضريبة شرط أن تكون ناتجة عن عمليات تبادل وإن كانت ناتجة عن إعادة التقييم فلا تخضع للضريبة.

(٥) الفوائد الدائنة

يقصد بالفوائد الدائنة فى المنشآت التجارية والصناعية تلك الفوائد التى تستحق على القروض والسلفيات وفوائد البيع بالتقسيط وفوائد التأخير التى تحصل عليها المنشأة من عملائها عند تأخرهم فى سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة . وتجرى المعالجة المحاسبية لها بادراجها بحساب الأرباح والخسائر كإيرادات نشاط جارى وتخضع للضريبة .

(٦) الإيجارات الدائنة

هى الإيجارات التى تحصل عليها المنشأة نتيجة تأجير عقاراتها للغير ، ويمكن التمييز بين نوعين من الإيجارات على النحو التالى :

- إيجارات العقارات المبنية والأراضى الزراعية :

عبارة عن الإيجارات التى تحصل عليها المنشأة نتيجة تأجير العقارات المملوكة لها للغير ، وهذه الإيجارات تدخل ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة مادامت ناتجة عن عقارات مبنية أو أراضى زراعية مدرجة ضمن أصول المنشأة .

وحيث أن الإيرادات تخضع لضريبة المباني أو الأطنان الزراعية ، ومن ثم فإن إخضاعها ضمن إيرادات النشاط التجارى والصناعى يعنى ازدواج الضريبة

عليها ، ولذلك ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بخصم تلك الضرائب واعتبارها ضمن التكاليف واجبة الخصم .

- الإجراءات الدائنة الأخرى :

يقصد بها الإجراءات الأخرى التي قد تحصل عليها المنشأة نتيجة تاجيرها عناصر أخرى مادية أو معنوية خلاف العقارات المذكورة أنفاً مثل تلك الناتجة عن تاجير المحال أو الآلات والمعدات أو السيارات أو الطاقة الإنتاجية للمنشأة ، كلها أو بعضها وأيضاً تاجير الواجهات والأسطح لشركات الإعلانات ، تلك الإيرادات تدخل ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة .

(٧) الخصم المكتسب

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

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 يلي :

١ . أن تكون مرتبطة بالنشاط التجارى أو الصناعى للمنشأة ولزامة لمزاولة هذا النشاط .

٢ . أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات ، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التى لم يجرى العرف على اثباتها بمستندات .

ويلاحظ على المادة السابقة أن المشرع الضريبى نص صراحة على ضرورة خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الربح الخاضع للضريبة وهو ما يتمشى مع طبيعة هذه الضريبة من أنها تفرض على صافى الربح وليس إجماليه ، ومع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من تحديد نتيجة النشاط عن طريق مقابلة الإيرادات بتكلفة الحصول عليها حفاظاً على رأس مال المنشأة .

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

١ . ان تكون مرتبطة بالسنة موضوع المحاسبة الضريبية ، بغض النظر عن واقعة سداذه 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 فى 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 الى وجود المستندات التى تؤيدها .

٥. أن تكون التكاليف إيرادية وليست رأسمالية . بمعنى خصم التكاليف اللازمة لتوليد الأرباح بصفة مباشرة ، فى حين يسمح بخصم مصاريف الصيانة والإهلاك للآلات من منشأة صناعية مثلاً ولا يسمح بخصم تكلفة اقتناء هذه الآلات لأنها من عناصر الأصول .

أنواع التكاليف واجبة الخصم

قد عدد المشرع فى 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 فى نص القانون ، ويتم تناولها بالدراسة كما يلى :

أولاً: عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون.
ثانياً: عناصر التكاليف الأخرى .

أولاً: عناصر التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون (١) عوائد القروض

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

يقصد بالعوائد هنا الفوائد المدينة التى تظهر بالجانب المدين فى حساب الرباح والخسائر ، أى التى تتحمل بها المنشأة نظير اقتراضها من الغير ما تحتاجه من الأموال لتمويل نشاطها الخاضع للضريبة، فهذه الفوائد تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم وفقاً للشروط التالية :

أ) أن تستخدم قيمة القرض بأكمله فى النشاط الخاضع للضريبة ، فإذا لم يستخدم كل القرض فى النشاط الخاضع للضريبة فلا يحمل على الأرباح إلا عوائد الجزء من القرض المستخدم فى النشاط ، وبعبارة أخرى فإن عوائد الجزء من القرض غير المستخدم فى النشاط يجب استبعاده من المصروفات باضافته الى صافى الربح

المحاسبى عند تحديد صافى الربح الضريبى لأنه لا يعتبر مصروفاً مرتبطاً بالنشاط ولازم لمزاولته.

ب) أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة التى تحصل عليها المنشأة من الغير سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً ، ومن امثلتها عوائد السندات المقيدة فى سوق الوراق المالية ، والعوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعىون عن الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التى تصدرها البنوك ... الخ ، فإذا تجاوزت العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً ، فإن الزيادة فى العوائد المدينة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ج) ألا تكون عوائد القروض مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها وذلك بطبقاً لنص البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون . وذلك يعنى أن فوائد القروض التى يتم الحصول عليها من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعتبر من التكاليف الواجبة الخصم ، ولذلك يتعين تحديدها وادافتها الى صافى الربح المحاسبى عند تحديد وعاء الضريبة .

د) ألا يزيد العائد المسدد على القروض على مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية ، فإذا زاد العائد المسدد عن تلك فى تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم طبقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون .

مثال :

- إذا فرض أن صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية ٩٠٠٠٠٠ ج ، فإذا علمت أن :
- الجانب المدين لحساب الأرباح والخسائر حمل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج فوائد دائنة عن قروض استخدمت فى تمويل بضائع منها ١٠٠٠٠٠ ج فائدة المبالغ التى اقترضها مدير الشركة لشئونه الخاصة .
 - ادرج الجانب الدائن بفوائد دائنة عن ودائع لأجل بالبنوك قيمتها ٣٠٠٠٠٠ ج.
- المطلوب:** تحديد صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة).

صافى الربح المحاسبى	٩٠٠٠٠٠
يضاف اليه:	
فوائد القروض غير المستخدمة فى النشاط فهى لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لعدم ارتباطها بالنشاط.	١٠٠٠٠٠
الزيادة فى مصروف الفوائد المدينة المحملة نتيجة خصم الفوائد الدائنة المعفاة تطبيقاً لنص القانون.	٣٠٠٠٠٠
	١٣٠٠٠٠٠
يخصم منه:	
الفوائد الدائنة (عن الودائع) المعفاة بنص القانون للإبقاء على ميزة الإعفاء المقررة لها قانوناً.	(٣٠٠٠٠٠)
صافى الربح الضريبى (وعاء الضريبة)	١٠٠٠٠٠

(٢) اهلاك الأصول الثابتة

ينص البند الثانى من المادة (٢٣) من القانون على أنه " يعد من التكاليف واجبة الخصم اهلاكات اصول المنشأة المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون " .

من المتعارف عليه أن المبالغ التى تتفقها المنشأة فى سبيل الحصول على الأصول الثابتة تستفيد منها عادة أكثر من فترة مالية واحدة ، وبالتالي لا تحمل على فترة واحدة وانما يتم توزيع تكلفتها على الفترات المختلفة المتوقع استفادتها منها كل بقدر استفادته من خدمات هذه الأصول ، أى انها تخضع لما يعرف فى المحاسبة بنظام الاهلاك .

والاهلاك هو مقدار النقص التدريجى الذى يصيب الأصل الرأسمالى نتيجة مرور الزمن أو الاستعمال أو النقص الطارئ على الأصل نتيجة ظهور اختراعات جديدة تقلل من كفاءة الانتاجية وتجعل استمرار استخدامه فى اعمال المنشأة غير اقتصادى ، وعلى ذلك يعتبر الاهلاك عنصر من عناصر التكاليف وعبء على الإيرادات ويجب خصمه منها قبل الوصول الى صافى الربح.

وقد حدد المشرع الضريبى بعض الشروط لخصم الاهلاك واعتباره من التكاليف واجبة الخصم لعدم المغالاه فى حسابه وهى:

١. أن تكون الاهلاكات حقيقية ، أى أن تكون مقابل نقص حقيقى أصاب الأصل الثابت المراد احتساب اهلاك عنه.

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

ولما كانت طرق ومعدلات الاهلاك تختلف من صناعة أو تجارة الى أخرى بل من منشأة الى أخرى داخل نفس الصناعة أو التجارة مما يؤدي الى اختلاف مقدار الاهلاك وبالتالي الى اختلاف صافي الربح الخاضع للضريبة ، لذا تدخل المشرع ونص في المادة (٢٥) على طريقة ومعدل الاهلاك الواجبة الاتباع لكل مجموعة من أصول الممولين ، وهذه الطرق والمعدلات ملزمة لكل من الممولين ومصحة الضرائب بصرف النظر عن طرق الاهلاك أو معدلات الاهلاك التي يطبقها الممول بدفائره المحاسبية طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية .

هذا ولا يعنى الزام الممولين بطرق ومعدلات الاهلاك المنصوص عليها فى قانون الضرائب لأغراض حساب الضريبة أن يعدل الممولين من طرق الاهلاك ونسبه المحاسبية المطبقة فى دفاترهم وحساباتهم ، وانما على معد الاقرار الضريبي أن يتأكد من أن الاهلاك المحمل على الربح حُسب وفقاً للطريقة والمعدلات المنصوص عليها فى القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بحيث تستبعد أى زيادة أو يضاف أى نقص فيها .

وفيما يلى نتناول طرق ومعدلات الاهلاك المنصوص عليها فى قانون الضرائب لك لمجموعة من الأصول بشئ من التفصيل .

١/٢ 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 ، أى أن هذه الأصول يتم اهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال ٢٠ عاماً.

مثال :

بلغ الربح المحاسبي لمصنع أحد الممولين ٧٥٠٠٠ ج عن سنة ٢٠٠٨ ، وبالفحص الضريبي تبين ما يلي :

- ١ . تكلفة المباني المقام عليها المصنع ١٠٠٠٠٠ ج .
 - ٢ . حُمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٨٠٠٠ ج إهلاك مباني بمعدل ٨٪ .
 - ٣ . تم تعليمة مباني المخازن بتكلفة ١٠٠٠٠ ج فى ١/١٠/٢٠٠٨ .
- المطلوب:** حساب الهلاك من وجهة النظر الضريبية وحساب صافى الربح الضريبي .

أولاً: حساب الهلاك من الناحية الضريبية

$$\text{أهلاك مبنى المصنع} = ١٠٠٠٠٠ \times ٥\% = ٥٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{اهلاك الإضافات لمبنى المخازن} = ١٠٠٠٠ \times ٥\% \times \frac{١٢}{٣} = ١٢٥ \text{ ج}$$

$$\text{إجمالى اهلاك المباني} = ١٢٥ + ٥٠٠٠ = ٥١٢٥ \text{ ج}$$

ثانياً: صافى الربح الضريبي

فرق إهلاك المباني = ٨٠٠٠ - ٥١٢٥ = ٢٨٧٥ ج بالزيادة عما هو مقرر بنص القانون ولذلك يضاف لصافي الربح المحاسبي للوصول الى وعاء الضريبة

$$= ٧٥٠٠٠ + ٢٨٧٥ = ٧٧٨٧٥ ج .$$

٢/٢ الأصول المعنوية المشتركة

ينص البند (٢) من المادة (٢٥) من القانون على اهلاك 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.

أى أن هذه الأصول يتم اهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال عشر سنوات .

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

٣/٢ الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات والأصول الأخرى للمنشأة

ينص البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون على إهلاك تلك الأصول من الناحية الضريبية طبقاً لما يعرف " بنظام أساس الاهلاك " وذلك على النحو التالى:

أ. الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة ٥٠٪ من أساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

ب. جميع أصول النشاط الأخرى (كالسيارات والآلات والمعدات والأثاث وغيرها) بنسبة ٢٥٪ من أساس الاهلاك لكل سنة ضريبية.

وعرفت المادة (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أساس الاهلاك 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 السنوى وقيمة بيع الأصول التى تم التصرف فيها وبقيمة التعويض الذى تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية .

فإذا كان أساس الاهلاك بالسالب ، تضاف قيمة التصرف فى الأصل أو التعويض عنه الى الأرباح التجارية والصناعية للممول ، أما إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة الآف جنيه ، يعد أساس الأهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

من دراسة النصوص السابقة يتضح ما يلى^٣:

^٣ . يراجع بالتفصيل :

د/ السعيد محمد شعيب " الضريبة على الدخل وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ص ٣٠٨ ، ٣٠٩ .

أولاً: أن كل فئة من الأصول (المذكورة في أ ، ب من البند ٣) يتم اهلاكها مجتمعة من الناحية الضريبية بطريقة القسط المتناقص بعكس الحال بالنسبة للأصول الأخرى التي يتم اهلاكها بطريقة القسط الثابت .

مثال :

إذا فرض أن تكلفة الحاسبات المشترى لإحدى المنشآت الفردية ٤٠٠٠٠ ج ورصيد مجمع الإهلاك في ٢٠٠٥/١٢/٣١ والمعتد ضريبياً ١٠٠٠٠ ج ، فإن القيمة الدفترية للحاسبات في ٢٠٠٦/١/١ تمثل أساس الإهلاك للسنة الضريبية ٢٠٠٦ :

٤٠٠٠٠	تكلفة الحاسبات
(١٠٠٠٠)	(-) مجمع الإهلاك في ٢٠٠٥/١٢/٣١
٣٠٠٠٠	القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠٠٦/١/١
(١٥٠٠٠)	(-) اهلاك سنة ٢٠٠٦ (٥٠٪)
١٥٠٠٠	القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠٠٧/١/١
	أى يتم حساب الإهلاك بطريقة القسط المتناقص.

ثانياً: ان حساب الإهلاك غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فيسمح بخصمه كاملاً فى السنة التى تم فيها الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهذا على خلاف ما هو متعارف عليه وأيضاً على خلاف ما جاء للبندين ٢٠١ من المادة (٢٥) .

مثال :

إذا فرض في المثال السابق أن المنشأة قامت بشراء مجموعة من أجهزة التخزين والبرامج في ٢٠٠٧/٥/٣٠ قيمتها ٣٠٠٠٠ ج فيكون مقدار الاهلاك الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم وكذلك أساس الاهلاك لعام ٢٠٠٨ كما يلي:

١٥٠٠٠	اساس الاهلاك في ٢٠٠٧/١/١
٣٠٠٠٠	(+) الإضافات (الأجهزة المشتراه)
—————	
٤٥٠٠٠	
(٢٢٥٠٠)	(-) اهلاك ٢٠٠٧ (٥٠٪ × ٤٥٠٠٠)
—————	
٢٢٥٠٠	القيمة الدفترية (أساس الاهلاك) في ٢٠٠٨/١/١

ثالثاً: تنص المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تحدد القيمة القابلة للإهلاك على أساس رصيد كل مجموعة أصول في أول الفترة مضافاً إليه مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الانتاجي للأصل مخصوماً منه قيمة التصرفات في الأصول أو التعويضات ، ويعامل هذا الرصيد على النحو التالي:

(١) إذا كان الرصيد الناتج وفقاً للفقرة السابقة سالباً يتم إضافة هذا الرصيد الى أرباح النشاط .

مثال:

إذا فرض في المثال السابق أن المنشأة في ٢٠٠٨/١٠/١ قامت ببيع حسابات بمبلغ ٢٧٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلي:

القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠
(-) قيمة بيع الحسابات في ٢٠٠٨/١٠/١	(٢٧٠٠٠)

الرصيد (٤٥٠٠)

الرصيد بالسالب وبالتالي لا يتم حساب اهلاك ويتم إضافة الرصيد الى أرباح النشاط الخاضع للضريبة.

(٢) 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 ٢٠٠٨/٣/١ قامت بتطوير أجهزة الحاسبات بتكلفة قدرها ٥٠٠٠ ج ، كما قامت ببيع بعض البرامج بمبلغ ١٨٠٠٠ ج فيكون أساس الإهلاك كما يلي:

القيمة الدفترية (أساس الإهلاك) في ٢٠٠٨/١/١	٢٢٥٠٠
(+) تكلفة التطوير في ٢٠٠٨/٣/١	٥٠٠٠

(-) قيمة بيع البرامج (١٨٠٠٠)

أساس الإهلاك في ٢٠٠٨/١٢/٣١ ٩٥٠٠

وبما أن أساس الإهلاك أقل من عشرة آلاف جنيه يعتبر الرصيد كله (٩٥٠٠) اهلاك سنوى ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ويحمل على قائمة الدخل.

(٣) إذا كان الرصيد يزيد على عشرة آلاف جنيه يحسب الإهلاك لكل مجموعة وفقاً للنسب الواردة سالفه الذكر (٥٠٪ ، ٢٥٪) وذلك دون النظر الى مدة استخدام أصول المجموعة ، ويرحل الرصيد المتبقى أيا كانت قيمته الى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك.

مثال:

فى المثال السابق إذا فرض أن تم بيع البرامج بمبلغ ٨٠٠٠ ج فيكون أساس

الاهلاك كما يلى :

٢٢٥٠٠	أساس الإهلاك فى ٢٠٠٨/١/١
٥٠٠٠	(+) الإضافات

٢٧٥٠٠	
(٨٠٠٠)	(-) قيمة بيع البرامج

١٩٥٠٠	أساس الاهلاك
(٩٧٥٠)	الإهلاك السنوى عن ٢٠٠٨ (١٩٥٠٠ × ٥٠٪)

٩٧٥٠	رصيد مرحل لعام ٢٠٠٩
------	---------------------

٣/٣ اهلاك الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار

تنص المادة (٢٧) من القانون على أن " تخصم نسبة ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة فى الاستثمار فى مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .
ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة ."

هذا ويتم الخصم وفقاً للإعتبارات الآتية :

- ١ . أن يتعلق الأمر بالآلات والمعدات دون غيرها من الأصول الثابتة الأخرى .
- ٢ . استخدام الآلات والمعدات فى الإنتاج وسواء كانت جديدة أو مستعملة .
- ٣ . خصم نسبة الـ ٣٠٪ مرة واحدة فقط ، أى فى أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول .
- ٤ . أن يكون لدى المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة .
- ٥ . أن يتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه فى المادة (٢٥) عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ . أى أن الإهلاكات العادية المنصوص عليها فى المادة (٢٥) من القانون يتم حسابها على أساس الـ ٧٠٪ المتبقية من قيمة الآلات والمعدات .

مثال:

إذا فرض أن إحدى المنشآت الفردية قامت بشراء آلات جديدة فى ١/٤/٢٠٠٦ قيمتها ٢٠٠٠٠ ج فيكون الإهلاك الواجب خصمه من إيرادات عام ٢٠٠٦ كما يلى :

٢٠٠٠٠	تكلفة الآلات في ٢٠٠٦/٤/١
	يطرح:
٦٠٠٠	إهلاك ٣٠٪ (٣٠×٢٠٠٠٠)
٣٥٠٠	إهلاك سنوى (٢٥×١٤٠٠٠)
(٩٥٠٠)	الإهلاك الواجب خصمه من إيرادات عام ٢٠٠٦
١٠٥٠٠	أساس الإهلاك في ٢٠٠٧/١/١

- وتجدر الإشارة الى أن نسبة الـ ٣٠٪ ليست اهلاكات محاسبية بل هي حوافز ضريبية قررها المشرع الضريبي لتحقيق هدف واحد أو أكثر مما يلي :
- تشجيع الممولين على إحلال واستبدال الآلات والمعدات الأمر الذى يؤدي الى زيادة الانتاجية.
 - تخفيف الضغط الضريبي على الممولين فى سنوات اقتناء آلات ومعدات جديدة مراعاة لما تحملته المنشأة من أعباء مقابل اقتناء الآلات والمعدات.

٤/٣ الرسوم والضرائب

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

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

٥/٣ أقساط التأمين الاجتماعي

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

تعتبر أقساط التأمين الاجتماعي التي يدفعها صاحب العمل جزءاً من الأجر بمفهومه الشامل ، لذلك فان أقساط التأمين الاجتماعي التي يلتزم بدفعها صاحب العمل والتي تعرف بحصة صاحب العمل فى التأمينات افجتماعية تعد جزءاً من الأجر الشامل شأنها فى ذلك شأن الأجور النقدية والمزايا العينية التي يحصل عليها العاملون.

ويسمح المشرع الضريبي بخصم أقساط التأمين الاجتماعي المفروضة على صاحب المنشأة سواء لصالح العاملين أو لصالحه والتي يتم أدائها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.

أما عن مساهمة العاملين انفسهم فى أقساط التأمين اجتماعى فهى جزء من الأجور النقدية ولكن تقوم المنشأة باستقطاعها من المنبع وسدادها للهيئة ، وبالتالي فعبؤها يقع على العامل أو الموظف.

٦/٣ المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة

يقضى 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 انظمة التأمين الاجتماعى الخاص البديلة أو منشأ 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 المنشأة بتنفيذه لائحة أو شروط خاصة وأن يقضى فى اللائحة على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاسة الخدمة أو المعاش .

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

٧/٣ أقساط التأمين الخاصة بالمول

ينص البند (٦) من المادة (٢٣) على اعتبار أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد من التكاليف واجبة الخصم بشرط ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنية فى السنة.

يتضح من النص السابق أن خصم أقساط التأمين الخاصة بالمول 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 تتجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠ جنية . وما زاد عن ذلك لا يجوز تحميله على الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٨/٣ التبرعات والإعانات

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

أولاً: التبرعات المدفوعة أو التى تؤول للحكومة ووحدات اقدارة المحلية والهيئات العامة أيا كان مقدارها. وبذلك فان التبرعات التى يدفعها الممولون الذين يزاولون النشاط التجارى والصناعى للجهات المذكورة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بدون حد أقصى .

ثانياً: التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية بشرط أن تكون الهيئات والمؤسسات المشار إليها مشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.

وكذلك التبرعات والإعانات المدفوعة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية ، ولقد اشترط المشرع ألا يزيد مقدار التبرعات والإعانات المذكورة في ثانياً عن ١٠٪ من الربح السنوى الصافى للممول .

واشترط المشرع الضريبي عدم جواز خصم التبرعات والإعانات سالفه الذكر من أية إيرادات أخرى تصيبها الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

مثال:

إذا فرض أن صافى الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية ١٠٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، وبالاطلاع على قائمة الدخل تبين أن المصروفات الواردة بالقائمة تتضمن البنود التالية :

- ٥٠٠٠ ج تبرعات للهيئة العامة للتأمين الصحى .
- ٥٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية .
- ٣٠٠ ج مساهمة فى إصلاح وصيانة المستشفى المركزى بالمدينة .
- ٧٠٠ ج تبرعات واعانات لبعض فقراء الحى .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي.

الحل

صافى الربح المحاسبى		١٠٠٠٠٠
يضاف إليه:		
(١) تبرعات جمعية الهلال الأحمر تضاف مؤقتاً لحين تحديد الـ ١٠٪ من صافى الربح الضريبي .	٥٠٠	
(٢) المساهمة فى إصلاح المستشفى تضاف مؤقتاً لحين تحديد الـ ١٠٪ من صافى الربح الضريبي.	٣٠٠	
(٣) تبرعات وإعانات لفقراء الحى تضاف نهائياً لأنها تبرعات لأفراد ولا يعترف بها من الناحية الضريبية.	٧٠٠	
		١٥٠٠
صافى الربح الضريبي قبل خصم التبرعات.		١٠١٥٠٠
يخصم منه:		
تبرعات جمعية الهلال الأحمر وإصلاح المستشفى:		(٨٠٠)
المسدد = ٨٠٠		
المحسوب = $١٠١٥٠٠ \times ١٠ / ١٠٠ = ١١٠٠٠$		
صافى الربح الضريبي		١٠٠٧٠٠

أما بخصوص التبرعات الخاصة بالهيئة العامة للتأمين الصحى فهى واجبة الخصم الضريبي بدون حد أقصى لأنها لإحدى الهيئات الحكومية وخصمها فى قائمة الدخل إجراء سليم من الناحية الضريبية .

٩/٣ الجزاءات والتعويضات

وفقاً للبند (٩) من المادة (٢٣) من القانون يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤليته العقدية . ومعنى ذلك أن أية تعويضات أو غرامات أو جزاءات يحكم بها على الممول نتيجة إخلاله بتعاقداته مع الغير 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 جنائية أو جنحة عمدية .

١٠/٣ الديون المعدومة

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

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

وتعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

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

وكذلك نصت المادة (٣٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يعد من افجراءات الجادة لاستيفاء الدين إجراء المدين صلحاً قضائياً وفاقياً من الإفلاس بناءً على طلب المدين لقاضى التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثى قيمة الديون ، ويتم الصلح الواقى من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩ .

وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة فى السنة التى تم التحصيل فيها.

مثال :

إذا فرض أن الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية بلغ ٧٠٠٠٠ جنيه عن سنة ٢٠٠٧ وبالفحص الضريبى اتضح أن :

١. لم يحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ١٠٠٠٠ ج دين على العميل فتحى مقابل بضاعة مبيعة له على الحساب فى ٢٠٠٦/١/١ وقد حصلت المنشأة على حكم فى ٢٠٠٧/١٢/١ يلزم العميل بسداد المبلغ.

٢. حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٥٠٠٠ ج قيمة كمبيالة على العميل هيثم
استحقاق ٢٠٠٧/٢/١ مسحوبة بتاريخ ٢٠٠٦/١٢/١ لأنه رفض السداد في
ميعاد الاستحقاق.

المطلوب : قياس الربح الضريبي.

الحل

صافى الربح المحاسبى		٧٠٠٠٠
يضاف إليه:		
كمبيالة هيثم لأنه لم يمض ١٨ شهراً على تاريخ استحقاق الورقة	٥٠٠٠	٥٠٠٠٠
يخصم منه:		٧٥٠٠٠
ديون على العميل فتحى استوفت شروط الخصم من الربح.	١١٠٠٠	(١١٠٠٠)
صافى الربح الضريبي		٦٤٠٠٠

ثانياً: عناصر التكاليف الأخرى ولم ترد صراحةً فى 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 لاقنون صراحة طالما تتوافر فيها الشروط الوارد فى المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وسوف يتم تناول بعض هذه التكاليف بشئ من التفصيل كما يلى :

(١) المرتبات والأجور

تتطلب معالجة هذا البند من وجهة النظر الضريبية التفرقة بين:

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

ب. مرتب صاحب المنشأة أو أسرته ... قد يحسب صاحب المنشأة لنفسه مرتباً نظير إدارته للمنشأة أو عمله بها ، وهذا المرتب لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أن صاحب المنشأة لا يعتبر من الوجهة القانونية أجيراً ولذلك ليس له حق الحصول على أجر.

أما المرتب الذى يدفعه صاحب المنشأة الى زوجته أو الى أبنائه أو أقاربه المشتغلين معه ، فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط :

- أن تقوم الزوجة أو الأبناء أو الأقارب بعمل فعلى فى المنشأة.
- ألا يتجاوز هذا المرتب أجر المثل.

(٢) الإيجار

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 وستسترد.

أما في حالة مزاولة النشاط في عقار مملوك فإن المشرع في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يسمح للممول باحتساب وخصم أى إيجار على أساس أنه لا يوجد مصروف حقيقى فعلى ولا يوجد مستند مؤيده ، ولم يجر العرف على ألا يكون هذا المصروف بدون مستند يؤيده .

وجدير بالذكر أن من حق الممول أن يحمل أرباحه باهلاك هذه العقارات ومصاريف الصيانة والضريبة العقارية المربوطة عليها .

(٣) العمولات المدينة^٤

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

^٤ د/ حسن محمد كمال ، د/ سعيد عبد المنعم " الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين " ١٩٩٨ ص ١٠١،١٠١٠ .
د/ السعيد محمد شعيب - مرجع سابق ص ٣٢٠ .

فى زيادة حجم نشاط المنشأة بصفة عامة . ومن امثلة هذه العمولات : عمولة الشراء وعمولة البيع.

ويلاحظ أن ما تدفعه المنشأة من عمولات للعاملين بها جزءاً متمماً للأجر فيضم اليه ويخضع للضريبة تبعاص لأحكام المراتب وما فى 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 غير متصلة بالنشاط فتعتبر من التكاليف واجبة الخصم بعد التأكد من جديتها والتزام المنشأة التى تدفع هذه العمولة بحجز الضريبة التى تستحق على من يحصل عليها وتوريدها الى مأموريات الضرائب المختصة تطبيقاً للمادة ٥٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

هذا ويتعين فى جميع الأحوال التحقق من أن العمليات التى صرفت عنها هذه العمولات قد ادرجت بدفاتر المنشأة .

٤) مصاريف السفر والانتقال

تجيز 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

تحيز مصلحة الضرائب تحميل حساب الأرباح والخسائر بمصروفات السيارة المخصصة لأغراض النشاط . وفى حالة استعمال السيارة بمعرفة صاحب المنشأة الفردية يستبعد جزء من مجموع مصروفات السيارة مقابل الاستعمال الشخصى ويحدد نسبة مئوية تختلف باختلاف درجة الاستعمال ويضم الى الإيرادات الخاضعة للضريبة .

٦) مصروفات التأمين

تعتبر ضمن التكاليف واجبة الخصم ، أقساط التأمين على أصول المنشأة وممتلكاتها ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس وكذلك اقساط التأمين ضد حوادث العمل وذلك باعتبار أنها مبالغ غير قابلة للاسترداد. أما التأمينات التى تسترد بعد انتهاء الغرض منها مثل تأمين النور والمياه والإيجار فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها بمثابة حقوق للمنشأة قبل الغير تسترد بانتهاء الخدمة المقابلة لها .

٧) مصروفات الدعاية والاعلان

تتضمن مصروفات الدعاية والاعلان بنوداً مختلفة ومتباينة من حيث طبيعتها ودوريتها وهدفها ومقدار الفترة أو الفترات المحاسبية التى تستفيد منها على النحو التالى :

١/٧ الاعلانات الدورية

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

٢/٧ الحملات الإعلانية الادخالية

هي الحملات الاعلانية التي تستهدف التعريف بالمنتج عند إدخال منتج جديد الى السوق لأول مرة أو عندما ترغب المنشأة في زيادة مبيعات أحد منتجاتها بسبب انخفاض معدل توزيعه أو بسبب مواجهة المنافسة المتزايدة له ، وهي اعلانات لا تتصف بالدورية والتكرار ، كما أن حجمها كبير نسبياً وتفيد أكثر من فترة محاسبية واحدة ، ومن ثم فإنها تعالج كنفقة إيرادية مؤجلة تحمل لعدد من السنوات يتراوح من ٣-٥ سنوات ، ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يخص الفترة الضريبية فقط.

٣/٧ اللوحات الإعلانية الثابتة

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

٤/٧ الهدايا التي يتم توزيعها

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

٨) مصروفات الصيانة والإصلاح

- تتضمن نفقات الإصلاح والصيانة بنوداً مختلفة ومتباينة من حيث طبيعتها وهدفها ودوريتها الأمر وهي من التكاليف واجبة الخصم وذلك على النحو التالي:
- نفقات الصيانة الدورية ... هي نفقات دورية تستهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول ، لذلك فهي نفقات إيرادية تخصم من إيرادات الفترة المحاسبية.
 - النفقات الخاصة باستبدال أجزاء صغيرة من الأصل الثابت ... وهذه النفقات لا تتصف بالدورية إلا أن مبلغها بسيط نسبياً ومن ثم فإنها تعالج كنفقة إيرادية.
 - النفقات الخاصة باستبدال أجزاء كبيرة من الأصول الثابتة ... وهذه النفقات لا تتصف بالدورية والتكرار وتؤدي الى زيادة الطاقة الإنتاجية للمنشأة كما أن مبلغها يكون كبير نسبياً ومن ثم فإنها تضاف للأصول الثابتة وتخضع للإهلاك ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم.
 - نفقات الصيانة المدفوعة مقدماً ... وتتسأ هذه البنود نتيجة ارتباط المنشأة بعقود مع مراكز الصيانة المتخصصة لصيانة أصولها الثابتة لفترة محددة

مقابل مبلغ محدد يسدد مقدماً في هذه الحالة إذا كانت فترة الصيانة التي يشملها العقد تغطي أكثر من فترة محاسبية فإن نفقات الصيانة في هذه الحالة تعالج كنفقة إيرادية مؤجلة توزيع على الفترات التي يغطيها العقد .

(٩) المصروفات الإدارية والعمومية

يتضمن هذا البند عدة أنواع من المصروفات ذات القيم الصغيرة نسبياً مثل البريد والتلغراف والأدوات الكتابية وغيرها ، ويكتفى 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

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

١. مصروفات الانتقالات الداخلية.
٢. مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
٣. مصروفات النظافة .
٤. الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .
٥. مصروفات الصيانة العادية.

٦. 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 فى ذلك الإكراميات ، على ٧٪ من إجمالى المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

ثالثاً: عناصر التكاليف 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 التجارى أو الصناعى باعتبارها توزيعاً للربح.
كما أن المخصصات رغم أنها تحميلية محاسبياً إلا أن النص واضح فى عدم اعتبارها من عناصر التكاليف واجبة الخصم .

(٢) الغرامات والعقوبات والتعويضات الشخصية

ينص البند الثانى 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 جنائية أو جنحة عمدية .

(٣) الضريبة على الدخل

وفقاً لنص البند رقم (٣) من المادة (٢٤) لا تعتبر الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى بصفة خاصة ، أو الضريبة على مجموع صافى دخل الشخص الطبيعى بصفة عامة – إن كان يمارس أنشطة أخرى خاضعة للضريبة بخلاف النشاط التجارى والصناعى – من عناصر التكاليف واجبة الخصم عند قياس صافى الربح الضريبى للنشاط التجارى والصناعى.

(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 هى :

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

مثال:

- إذا فرض أن الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ بلغ ٧٥٠٠٠ ج ، وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :
- (أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٢٣٠٠٠ ج فوائد قرض البنك الأهلي بمعدل ٢٣٪ ، علماً بأن سعر الائتمان المعلن من البنك المركزي فى ١/١/٢٠٠٥ يبلغ ١٠٪ .
- (ب) حُمِّل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٧٠٠٠ ج فوائد قرض من منشأة المنياوى لاستصلاح الأراضى التى أنشأت من ٣ سنوات لاستصلاح ١٠٠٠ فدان بالصالحية .
- (ج) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر مبلغ ٥٠٠٠ ج عوائد سندات حكومية .
- المطلوب :** ١. قياس صافى الربح الضريبي .
٢. حساب الضريبة المستحقة .

الحل

أولاً: قياس صافى الربح الضريبي

صافى الربح المحاسبي		٧٥٠٠٠
يضاف اليه:		
الزيادة فى فائدة قرض البنك الأهلى عن مثلى سعر الائتمان المعلن من البنك المركزى وفقاً لنص البند (٤) من المادة (٢٤) وكذلك بعد خصم العوائد الدائنة عن	٨٠٠٠	

<p>السندات الحكومية وفقاً لنص البند (١) من المادة (٢٣) كما يلي:</p> <p>حساب قيمة القرض = $23000 \div 23\% = 100000$</p> <p>مثلى سعر الخصم $20000 = 2 \times 10\% \times 100000$</p> <p>لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يجاوز المثلين (٢٣٠٠٠ - ٢٠٠٠٠) .</p> <p>وكذلك خصم عوائد السندات المعفاة = $20000 - 5000 = 15000$ وهى العوائد المصرح بخصمها وإعتبارها من التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يرد الباقي الى صافى الربح (٢٣٠٠٠ - ١٥٠٠٠)</p> <p>فوائد قروض منشأة الاستصلاح الزراعى لأنها معفاة من الضريبة بنص البند (١) من المادة (٣١) والبند (٥) من المادة (٢٤) .</p> <p>يخصم منه:</p> <p>عوائد السندات الحكومية المعفاة بنص المادة (٣١) .</p> <p>صافى الربح الضريبي (وعاء الضريبة)</p>	<p>٧٠٠٠</p> <hr/> <p>١٥٠٠٠</p> <hr/> <p>٩٠٠٠٠</p> <hr/> <p>(٥٠٠٠)</p> <hr/> <p>٨٥٠٠٠</p>
--	--

ثانياً: حساب الضريبة المستحقة

الـ ٥٠٠٠ الأولى معفاة

الـ ١٥٠٠٠ التالية $\times 10\% = 1500$

الـ ٢٠٠٠٠ التالية $\times 15\% = 3000$

الباقي $\times 20\% = 9000$

ج ١٣٥٠٠ _____

ترحيل الخسائر

سمح المشرع الضريبي بخصم الخسارة التي تصيب المنشأة في سنة من السنوات من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات ، إذ تنص المادة (٢٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه " إذا ختم حساب احدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً الى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة الى حساب سنة أخرى " .

ويشترط لتحويل الخسارة وخصمها من أرباح السنوات التالية ما يلي :

١. أن يكون الشخص الذي يريد الاستفادة من تحويل الخسارة هو ذاته الذي ربطت الخسارة باسمه ، أى هو نفس الشخص الذي تحددت الخسارة باسمه دون غيره ، وسواء استمر في مزاولة نفس النشاط أو نشاطاً آخر يخضع للضريبة ذلك أن الخسارة تتعلق بالشخص ذاته الذي تربط الضريبة باسمه .

٢. ان الخسارة التي يجوز خصمها من أرباح السنوات التالية هى الخسارة الضريبية ، أى الخسارة التي تعتمد على مصلحة الضرائب . وبعبارة أخرى هى الخسارة المحاسبية بعد تعديلها بما نص عليه قانون الضرائب واللائحة التنفيذية.

٣. إذا تعددت خسائر الممول يتم ترحيل الخسارة الأقدم ثم الخسارة الأحدث وهكذا ، وذلك كله فى حدود المدة المنصوص عليها فى المادة (٢٩) سالفه الذكر .

ولإيضاح كيفية ترحيل الخسائر التي يحققها أحد الأشخاص فى ظل القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، افترض أن إحدى المنشآت الفردية حققت فى سنة ٢٠٠٥ خسارة قدرها ٣٥٠٠٠ ج عدلتها مصلحة الضرائب الى ٣٠٠٠٠ ج ، وأن الشركة حققت فى سنة ٢٠٠٦ ربحاً صافياً قدره ٤٧٠٠٠ ج ، ففى هذه الحالة نجد أن المنشأة لن تدفع ضريبة فى سنة ٢٠٠٥ لأنها حققت خسارة أما فى سنة ٢٠٠٦ فإن خسارة ٢٠٠٥ وقدرها ٣٠٠٠٠ ج تخصم بأكملها من أرباح سنة ٢٠٠٦ وبذلك يتبقى من ربح سنة ٢٠٠٦ مبلغ ١٧٠٠٠ ج وهو ما تدفع عنه المنشأة الضريبة فى هذه السنة .

مثال :

إذا فرض أن أرباح إحدى المنشآت الفردية من وجهة نظر مصلحة الضرائب فى السنوات من ٢٠٠٦ الى ٢٠١١ كانت كما يلى على التوالى :

١١٠٠٠ ، ٥٠٠٠ ، ٣٠٠٠ ، ٢٠٠٠ ، ٦٠٠٠ ، ٢٠٠٠٠ ج ، وأن المنشأة حققت خسائر في سنة ٢٠٠٥ (٣٠٠٠٠ ج) ، فإنه يتم ترحيل خسارة ٢٠٠٥ وتحديد صافى الربح في هذه الحالة كما يلي :

٢٠١١	٢٠١٠	٢٠٠٩	٢٠٠٨	٢٠٠٧	٢٠٠٦	البيان
٢٠٠٠٠	٦٠٠٠	٢٠٠٠	٣٠٠٠	٥٠٠٠	١١٠٠٠	أرباح السنة
—	٩٠٠٠	١١٠٠٠	١٤٠٠٠	١٩٠٠٠	٣٠٠٠٠	الخسائر المرحلة
	٣٠٠٠	٩٠٠٠	١١٠٠٠	١٤٠٠٠	١٩٠٠٠	المتبقى من الخسارة
٢٠٠٠٠	—	—	—	—	—	وعاء الضريبة

وبذلك يتضح من الجدول السابق ما يلي :

١. أن خسارة ٢٠٠٥ وقدرها ٣٠٠٠٠ ج استنفذت كل أرباح السنوات الخمس التالية وبالتالي لن تدفع ضريبة خلال هذه السنوات الخمس .
٢. أن المتبقى من خسارة ٢٠٠٥ بدون تغطية وقدرها ٣٠٠٠٠ ج يسقط حق المنشأة في ترحيله الى أى سنة أخرى لانقضاء مدة الخمس سنوات التى يجوز للمنشأة ترحيل الخسارة اليها .
٣. أن المنشأة تدفع فى سنة ٢٠١١ الضريبة على مبلغ ٢٠٠٠٠ ج وهو صافى ربح السنة بأكمله دون خصم المتبقى من خسارة سنة ٢٠٠٥ .
٤. إذا توالى خسارة الممول فى عدة سنوات متتالية فيراعى ترحيل خسارة كل سنة على حدة الى الخمس سنوات التالية مباشرة على أن يبدأ بترحيل خسارة السنة الأقدم أولاً وبحيث تضم خسارة سنة الى السنة التالية حتى لا تعطى خسارة السنة الأقدم سنة اضافية .

الفصل الرابع

الإعفاءات المقررة من الضريبة

تناولت المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإعفاءات من الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجارى والصناعى على النحو التالى :

(١) أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى

وفقاً للبند رقم (١) من المادة (٣١) من القانون تعفى أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضى وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويستفاد من هذا البند أن هذا الإعفاء مشروط بما يلى :

أ. أن تكون المنشأة عاملة فى نشاط استصلاح الأراضى أو استزراع أراضى مستصلحة مسبقاً.

ب. أن مدة الإعفاء عشر سنوات بعدها تخضع أرباح المنشأة للضريبة .

ج. أن مدة الإعفاء تحسب من تاريخ بدء مزاولة النشاط وليس من تاريخ اعتبار الأرض منتجة .

(٢) أرباح منشآت الإنتاج الداجنى والحيوانى

وفقاً للبند رقم (٢) من المادة (٣١) سالفه الذكر يعفى من الضريبة أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وتربية النحل وحظائر تربية المواشى وتسمينها ومشروعات

مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

(٣) ناتج التعامل فى الأوراق المالية

وفقاً للبند (٣) من المادة (٣١) من القانون يعفى ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم فى الأوراق المالية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية ، مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية .

وبدراسة النص السابق يتضح ما يلى :

أ. أن الإعفاء ينصب على ناتج التعامل الذى يتحدد ربحاً أو خسارة بالفرق بين صافى ثمن البيع (أو التصرف فى الأوراق المالية) وتكلفة الاستثمارات فى الأوراق المالية .

ب. أن الاستثمارات يجب أن تكون فى أوراق مالية مقيدة فى البورصة المصرية ، أى أن الإعفاء يزول اذا كانت الاستثمارات فى أوراق مالية غير مقيدة بالبورصة أو مقيدة فى بورصة أجنبية .

ج. إذا كان ناتج التعامل فى الأوراق المالية المستوفاة لشروط الاعفاء خسارة فلا يسمح بخصمها من صافى الربح الضريبى ، كما لا يجوز ترحيلها لسنوات تالية.

(٤) عوائد الاستثمارات فى الأوراق المالية

وفقاً للبند رقم (٤) من المادة (٣١) يعفى من الضريبة ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من ° :

١/٤ عوائد السندات و صكوك التمويل على اختلاف أنواعها وفقاً للشروط التالية:

- أن تكون مقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية .
- أن تصدرها الدولة او شركات الأموال .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء الى التشجيع على شراء السندات و صكوك التمويل التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال لمساعدتهما فى الحصول على الأموال اللازمة لهما.

٢/٤ التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم . وترجع الحكمة فى هذا الإعفاء الى أن هذه التوزيعات سبق خضوعها كجزء من إيرادات الشركة التى أصدرتها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٣/٤ التوزيعات على حصص رأس المال فى الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم .

وترجع الحكمة فى هذا الإعفاء الى تشجيع الأفراد على الاكتتاب فى أسهم وحصص رأس المال فى شركات الأموال وشركات الأشخاص بالإضافة الى منع

° د/ السعيد محمد شعيب - مرجع سابق ص ٣٣٦ ، ٣٣٧ .

الازدواج الضريبي حيث أن هذه التوزيعات سبق خضوعها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٤/٤ التوزيعات على صكوك الاستثمار الى تصدرها صناديق الاستثمار .
والحكمة من هذا الإعفاء يكمن في التشجيع على إنشاء صناديق الاستثمار التي تنشئها الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والبنوك وشركات التأمين ولتنشيط سوق رأس المال المصرى.

(٥) عوائد الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار

أعفى المشرع فى الفقرة الخامسة من المادة (٣١) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من العوائد عن :

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

(٦) أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعى للتنمية.

نصت الفقرة السادسة من المادة (٣١) من القانون على إعفاء الأرباح التى تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية فى حدود نسبة هذا التمويل ، وذلك لمدة خمس سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء

الإنتاج بحسب الأحوال ، ولا يسرى هذا الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق بإسمه .

وقد اشترط المشرع الضريبي بهذا الإعفاء ما يلي:

- ألا يسرى الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق بإسمه.
 - أن يكون الإعفاء فى حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعى للتنمية.
- فإذا فرض ان مصادر التمويل للمشروع الجديد بلغت ٥٠٠ ألف جنيه وكان الصندوق مساهماً فى التمويل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وأن المشروع حقق ربح قدره ٣٠ ألف جنيه فإن ما يعفى من هذه الأرباح ١٢ ألف جنيه:

$$500000 / 200000 \times 30000 =$$

مثال:

بلغ الربح المحاسبى لمنشأة محمود لتجارة الأدوات الكهربائية عن سنة ٢٠٠٨ مبلغ ١٧٠٠٠ ج . وبالفحص الضريبي اتضح ما يلى:

(أ) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى :

١. ١٥٠٠٠ ج إهلاك سيارة نقل مشتراة فى ٢٠٠٧/١/١ بمعدل ٣٠٪ من التكلفة كما جرت عادة المنشأة منذ شراء السيارة.
٢. ٢٠٠٠٠ ج نصف قيمة شراء علامة تجارية فى ٢٠٠٨/٤/١.
٣. ٥٠٠٠ ج قيمة كميالة كانت مستحقة على العميل أشرف لصالح المنشأة استحقاق ٢٠٠٨/١١/١ والذي توقف عن السداد واتخذت المنشأة فى مواجهته الإجراءات اللازمة.

٤. ٤٠٠٠ ج قسط تأمين على حياة الممول لصالح نفسه.
٥. ٢٠٠٠ ج تبرعات لجامعة بنها .
٦. ٤٠٠٠ ج تبرعات لجمعية الإيمان الخيرية ومستشفى الشفاء الخاضع لإشراف الدولة .
٧. ٢٠٠٠ ج فوائد قرض من أحد الأصدقاء.

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

١. ٧٠٠٠ ج دين محصل سبق إعدامه ولم تعترف به مصلحة الضرائب كمصروف وقت اعدامه.
٢. ٢٥٠٠٠ ج كوبونات أسهم شركة النجوم للأجهزة الكهربائية.
٣. ٦٠٠٠ ج نصيب الممول من توزيعات شركة تضامن أولاد رجب.

(ج) بلغت خسارة المنشأة العام الماضى ١١٠٠٠ ج معتمدة ضريبياً.

(د) باع الممول فى ٢٠٠٨/١٢/١ عدداً من أسهم شركة طنطا للزيوت والصابون حقق منها أرباحاً بلغت ٣٠٠٠ ج لم تدرج بحساب الأرباح والخسائر.

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى.

الحل

صافي الربح المحاسبي يضاف اليه:		١٧٠٠٠
فرق إهلاك السيارة: تكلفة السيارة $٥٠٠٠٠ = ٣٠/١٠٠ \times ١٥٠٠٠ =$ القيمة الدفترية الضريبية في ١/١/٢٠٠٨ $٣٧٥٠٠ = (٢٥ \times ٥٠٠٠٠) - ٥٠٠٠٠ =$ فرق إهلاك سنة ٢٠٠٨ $٥٦٢٥ = (٢٥ \times ٣٧٥٠٠) - ١٥٠٠٠ =$	٥٦٢٥	
فرق إهلاك العلامة التجارية = $١٢/٩ \times (١٠ \times ٥٠ / ١٠٠ \times ٢٠٠٠٠) - ٢٠٠٠٠ =$	١٧٠٠٠	
قيمة كمبالة العميل أشرف : لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأن تاريخ الاستحقاق لم يمضى عليه ١٨ شهر ولم تحصل المنشأة على أمر أداء أو حكم قضائي بإلزام أشرف بأداء قيمة الدين.	٥٠٠٠	
الزيادة في قسط التأمين على حياة الممول إذ يجب ألا يجاوز مبلغ ٣٠٠٠ ج في السنة .	١٠٠٠	
تبرعات لجمعية الإيمان الخيرية ومستشفى الشفاء مؤقتاً لحين تحديد نسبة الـ ١٠٪ من الربح السنوي الضريبي للمنشأة.	٤٠٠٠	
فوائد قرض من أحد الأصدقاء لأن الدائن شخص طبيعي غير	٢٠٠٠	

خاضع للضريبة فلا تعتبر تلك الفوائد من التكاليف واجبة الخصم.	—	٣٤٦٢٥
ناتج بيع أسهم شركة طنطا فهو معفى من الضريبة وكذلك لم يدرج ضمن الإيرادات.	—	٥١٦٢٥
يخصم منه:		
التبرعات لجامعة بنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم مهما كان مبلغها لأنها مسددة لشخص اعتبارى عام.	—	
ديون معدومة محصلة لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة لعدم اعتراف مصلحة الضرائب بها عندما كانت ديون معدومة.	٧٠٠٠	(٧٠٠٠)
صافى الربح الضريبي قبل التبرعات		٤٤٦٢٥
يخصم:		
تبرعات لجمعيات خيرية ومستشفيات خاضعة لإشراف الدولة		
المسدد = ٤٠٠٠ ج		
المحسوب = $٤٤٦٢٥ \times ١٠/١١٠ = ٤٠٥٧$ تقريبا		(٤٠٠٠)
صافى الربح الضريبي قبل ترحيل الخسائر		٤٠٦٢٥
يخصم: خسائر السنة الماضية		(١١٠٠٠)

يخصم الإعفاءات:		٢٩٦٢٥
كوبونات أسهم شركة النجوم للأدوات الكهربائية	٢٥٠٠٠	
التوزيعات على حصة الممول في شركة التضامن	٦٠٠٠	
ناتج بيع أسهم شركة طنطا للزيوت والصابون	٣٠٠٠	
		(٣٤٠٠٠)
لا وعاء للضريبة		—

أسئلة وتطبيقات

الأسئلة

السؤال الأول :

أذكر صحة أو خطأ العبارات التالية مع بيان الأسانيد القانونية لإجابتك في حدود سطرين لك عبارة :

١. تتحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى وفقاً للمادة (١٧) على أساس افيراد الناتج من العمليات التجارية فقط .

٢. تخضع للضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة .

٣. وفقاً للبند (٥) من المادة (١٩) تخضع الأرباح الناتجة من تأجير المحلات والشقق المفروشة للضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .

٤. لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية دائماً .

٥. وفقاً للمادة (٢٣) تعتبر عوائد القروض المستخدمة فى النشاط أيا كانت قيمتها من التكاليف واجبة الخصم بشروط معينة ز

٦. تعتبر الضرائب والرسوم التى تتحملها المنشأة من التكاليف واجبة الخصم دائماً .

٧. تعتبر أقساط التأمين الاجتماعى المقررة على العاملين دون صاحب المنشأة والتى يتم أدائها للهيئة القومية للمعاشات من التكاليف واجبة الخصم .

٨. التبرعات المسددة للهيئات العامة فقط من التكاليف واجبة الخصم .

٩. لا تعتبر الاحتياطات والمخصصات من عناصر التكاليف واجبة الخصم .

١٠. تهلك المباني ضريبياً بمعدل ٥٠٪ سنوياً من القيمة الدفترية.
١١. تهلك الشهرة وحقوق الاختراع ضريبياً بمعدل ٢٠٪ من القيمة القابلة للإهلاك.
١٢. يتحدد أساس الإهلاك عند حساب إهلاك الأثاث بالفرق بين التكلفة وإهلاك الأصل عن السنة الضريبية.
١٣. تعفى التوزيعات على رأسمال شركات المساهمة فقط من الضريبة باسم الشخص الطبيعي .
١٤. يعفى من الضريبة أرباح المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الإجتماعي للتنمية بدون قيود .

السؤال الثاني :

حدد الإجابة الصحيحة في كل حالة مما يلي مع ذكر الأسانيد القانونية لإجابتك:

(١) إذا بلغ الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٦ مبلغ ٢٥٠٠٠ ج وكان حساب الأرباح والخسائر محملاً بمبلغ ٢٨٠٠٠ ج عوائد قروض مستخدمة في النشاط ، ومدرج بالجانب الدائن بهذا الحساب مبلغ ١٨٠٠ ج فوائد سندات حكومية ، فإن صافي الربح الضريبي يبلغ :

- (أ) ٢٥٠٠٠ ج
- (ب) ٢٤٠٠٠ ج
- (ج) ٢٧٨٠٠ ج
- (د) ٢٣٢٠٠ ج
- (هـ) ج.....

(٢) بلغ الربح المحاسبي لمنشأة سعودى التجارية ٣٥٠٠٠ ج عن سنة ٢٠٠٩ ،
واتضح للفاحص الضريبي أن حساب الأرباح والخسائر محمل بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج
مرتبات وأجور العاملين البالغة ٢٠٠٠ ج شهرياً ، ومبلغ ٥٠٠٠ ج مستقطع لصندوق
التأمين الخاص وبناءً عليه فإن صافى الربح الضريبي يبلغ :

(أ) ٣١٢٠٠ ج .

(ب) ٣٩٠٠٠ ج .

(ج) ٣٠٠٠٠ ج .

(د) ٦٠٠٠٠ ج .

(هـ) ج .

(٣) إذا كانت تكلفة الحاسبات فى ١/١٠/٢٠٠٧ تبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج فإن إهلاك
الحاسبات وفقاً لنظام أساس الإهلاك عن سنة ٢٠٠٨ يبلغ :

(أ) ٢٥٠٠٠ ج .

(ب) ٨٧٥٠٠ ج .

(ج) ٣٥٠٠٠ ج .

(د) ١٠٠٠٠٠ ج .

(هـ) ج .

(٤) إذا تم شراء آلات ومعدات فى ٣٠/٩/٢٠٠٧ بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج واستخدمت
اعتباراً من ١/١٠/٢٠٠٧ فإن إهلاك الآلات عن سنة ٢٠٠٨ وفقاً لنظام أساس
الإهلاك يبلغ :

- (أ) ٣٢٨١٢,٥ ج .
 (ب) ٣٥٠٠٠ ج .
 (ج) ٥٠٠٠٠ ج .
 (د) ٨٧٥٠ ج .
 (هـ) ج .

(٥) إذا كان الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية ٦٦٠٠٠ ج عن سنة ٢٠٠٥ وكان حساب الأرباح والخسائر محملاً بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج تبرعات للمركز القومي للبحوث فإن صافي الربح الضريبي عن سنة ٢٠٠٥ يبلغ :

- (أ) ٤٦٠٠٠ ج .
 (ب) ٧٢٠٠٠ ج .
 (ج) ٦٦٠٠٠ ج .
 (د) ٦٠٠٠٠ ج .
 (هـ) ج .

التطبيقات

التطبيق الأول

قدم أحد التجار اقراره الضريبي عن عام ٢٠٠٩ وظهر منه أنه حقق أرباحاً صافية قدرها ١٢٠٠٠ ج ، فإذا علمت أن نتيجة الفحص الضريبي أظهرت ما يلي :

١ . هناك فواتير مبيعات قيمتها ٢٥٠٠ ج لم تسجل في حساب المبيعات .

٢. قيد ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذى يعادل ١٢٠٪ من تكلفتها غير أنه اتضح فى نهاية العام أن جزءاً من هذه البضاعة تكلفتها ١٥٠٠٠ ج مازالت متبقية بدون بيع لدى الوكلاء.
٣. قيد ضمن المشتريات مبلغ ٢٠٠٠ ج قيمة فاتورة مشتريات تكرر قيدها بالدفاتر .
٤. هناك بضاعة ثمن تكلفتها ١٢٠٠٠ ج قيدت خطأ ضمن مردودات المشتريات فى حين أنه قد تم بيعها وتبلغ نسبة مجمل الربح المتعارف عليها لدى المنشأة فى هذا الصنف من البضاعة ٢٥٪ .
٥. تقدر بضاعة آخر المدة على أساس ٢٢٠٠٠ ج بسعر السوق ، ٢٠٠٠٠ ج بسعر التكلفة إلا أن المنشأة قامت بتقديرها وتسجيلها فى الدفاتر باقل من التكلفة بما يعادل ١٠٪ .
- المطلوب:** تحديد صافى الربح الضريبى الذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين مع بيان الأسانيد القانونية للحل.

التطبيق الثانى

- قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبى عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ والذى أظهر ارباحاً صافية قدرها ١٥٠٠٠ ج وعند الفحص الضريبى تبين ما يلى:
١. الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:
 - ٦٠٠٠ ج مرتبات العاملين السنوية ، ٢٥٠٠ ج مكافآت للعاملين.
 - ٣٠٠ ج مرتب شهرى لصاحب المنشأة نظير الادارة .
 - ٣٠٠٠ ج مصاريف السيارة التى تستخدم فى العمل والشئون الخاصة .

٤٠٠ ج اعلان تهنئة بنجاح ابنته ، ٢٤٠٠ ج اعلان لمدة سنتين من
٢٠٠٦/٧/١ .

٢. يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:
٥٠٠٠٠ ج مجمل ربح - ٢٠٠٠ ج أرباح أسهم - ١٦٠٠ ج أرباح بيع
أسهم.

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي مع ذكر الأسانيد القانونية .

التطبيق الثالث

بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ مبلغ ٨٠٠٠٠ ج ،
وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي :

١. تمتلك المنشأة عقاراً تستغله كمصنع بلغت مصروفاته عن السنة ٨٥٠٠ ج
حملت على حساب الأرباح والخسائر تتضمن ٨٠٠٠ ج إهلاك بمعدل ٨٪
(المعدل المعتمد ضريبياً ٥٪) والباقي مصاريف صيانة دورية للعقار .
٢. حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:

(أ) ١٨٠٠٠ ج تبرعات منها ٥٠٠٠ ج لمحافظة الدقهلية .
١٠٠٠ ج تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية ، والباقي للحزب
الوطني الديمقراطي .
٢٠٠٠ ج لمدرسة خاضعة لإشراف وزارة التربية والتعليم .
(ب) ٦٠٠٠ ج ضرائب منها ٢٠٠٠ ج ضرائب جمركية على
خامات مستوردة ، الباقي دفعه من تحت حساب الضريبة
على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى.

- ج) ١٠٠٠٠٠ ج تمثل ٥٠٪ من قيمة شهرة مشتركه في ٢٠٠٥/١/١ .
٣. أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ٧٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة لم يسبق اعتماد إعدام ٤٠٠٠ ج منها العام الماضي .
- المطلوب :** تحديد صافي الربح الضريبي مع ذكر الأسانيد القانونية.

التطبيق الرابع

- بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت الفردية عن ٨٠٠٠٠ ج وتبين من الفحص الضريبي ما يلي :
١. أن ضمن المصروفات المحملة على الربح ١٢٠٠٠ ج تبرعات تفصيلها كما يلي:
٢٠٠٠ ج للحكومة ، ١٥٠٠ ج تبرع لورثة موظف سابق بالمنشأة والباقي لجمعية الوفاء والأمل .
 ٢. أن اهلاك المباني المحمل على قائمة الدخل يبلغ ١٦٠٠٠ ج وقد احتسبته المنشأة بمعدل ٤٪ .
 ٣. أن المنشأة تزاول نشاطها في عقار مملوك لها تبلغ عوائده السنوية ٢٠٠٠ ج وقد حملت لقائمة الدخل .
 ٤. ضمن الإيرادات ما يلي :
- ١٠٠٠٠ ج أرباح إعادة تقدير الأصول الثابتة للمنشأة .
- ٣٠٠٠ ج فوائد سندات معفاة .
- المطلوب :** تحديد صافي الربح الضريبي مع ذكر الأسانيد القانونية .

التطبيق الخامس

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٩/١٢/٣١ ، وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي : (صافي الربح المقدم من الممول (١٨٠٠٠ ج)

١. يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:
 ١٠٤٠٠ ج مرتبات للعاملين ، ٤٠٠٠ ج مكافآت للعاملين.
 ١٠٠٠ ج مرتب شهري لابن صاحب المنشأة الحاصل على بكالوريوس
 التجارة نظير اشرافه على الحسابات (علماً بأن أجر المثل ٦٠٠ ج) .
 ١٢٠٠ ج أجنادات ونتائج حائط تحمل اسم المنشأة وزعت على عملائها في
 نهاية العام .

٥٠٠ ج اعلان تهنئة في الصحف بزواج ابن أخيه.
 ١٥٠٠ ج مصاريف سيارة لأعمال المنشأة .
 ٢. يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر:
 ٦٠٠٠ ج مجمل الربح - ١٠٠٠ ج إيرادات أوراق مالية - ٦٠٠ ج أرباح
 بيع أوراق مالية .
المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي مع حساب الضريبة المستحقة وذكر
 الأسانيد القانونية.

التطبيق السادس

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١
 والذي أظهر أرباحاً صافية قدرها ٢٠٠٠٠ ج ، وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي:

(١) يتضمن الجانب المدين لحساب الأرباح والخسائر ما يلي:
 ١٥٠٠ ج دين طرف أحد العملاء وغادر البلاد فجأة - ٨٠٠ ج دين طرف عميل لم
 تتابع المنشأة الإجراءات القانونية ضد المدين - ٢٠٠٠ ج تأمين على مخزن للمنشأة
 ضد الحريق - ١٩٠٠ ج تأمين الدخول فى مناقصات حكومية - ٧٠٠ ج تأمينات
 إجتماعية (منها ٣٠٠ ج متأخرات عن العام الماضى) - ٣٠٠٠ ج عمولات
 للعاملين ومندوبة البيع - ٢٠٠٠ ج فروق ضريبة الدخل عن العام الماضى -
 ٥٠٠ ج غرامة تهريب جمركى - ١٠٠٠ ج أتعاب محامى نظير مباشرة الخلاف مع
 شركة أخرى منافسة .

(٢) يتضمن الجانب الدائن فى حساب الأرباح والخسائر ما يلي:
 ١٨٠٠ ج فوائد تأخير على ديون العملاء - ٢٠٠٠ ج فوائد ودائع مصرفية .
المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى الذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخل
 الأشخاص الطبيعيين.

التطبيق السابع

بلغ صافى الربح المحاسبى لإحدى المنشآت الفردية مبلغ ٧٥٠٠٠ ج ع سنة
 ٢٠٠٥ وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:
 (١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:
 ٥٠٠٠ ج احتياطى ارتفاع أسعار أصول رأسمالية.
 ١٦٠٠٠ ج مكافأة لصاحب المنشأة .
 ٩٠٠٠ ج مخصص تعويضات تحت التسوية .

٤٠٠٠ ج حصة المنشأة في التأمينات الاجتماعية منها ١٠٠٠ ج تخص صاحب المنشأة .

١٠٠٠ ج تبرعات لمستشفى المواساة الخاضع لإشراف الدولة .

(٢) أدرج بحساب الأرباح والخسائر ناتج بيع مبنى قديم بمبلغ ١٥٠٠٠ ج فى ٢٠٠٥/١٠/١ تكلفته ٥٠٠٠٠ ج مشتري فى ٢٠٠٢/١/١ يهلك بمعدل ٢٤٪ قسط ثابت ومعدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥٪ .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبى.

التطبيق الثامن

بلغ صافى الربح المحاسبى لمنشأة عمر التجارية ٥٠٠٠٠ ج عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٩ ، وبالفحص الضريبى اتضح ما يلى:

(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

٣٠٠٠٠ ج مرتبات الموظفين منها ٦٠٠٠ ج مرتب الممول ، ٣٠٠٠٠ ج

مرتب ابن عمه الذى يعمل محاسباً بالشركة.

٦٥٠٠ ج مخصص مكافأة نهاية الخدمة حيث يتم إيداع المبلغ الخاص به فى

صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة .

٢٠٠٠ ج مكافأة الممول نظير مساهمته فى أعمال الإدارة.

٤٠٠٠ ج مسحوبات الممول من البضاعة بالتكلفة .

٤٠٠٠ ج أقساط تأمين على حياة الممول ضد العجز .

(٢) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر ٤٠٠٠ ج تعويض محكوم به

للمنشأة نظير تقليد الغير للعلامة التجارية حصل منه فعلاً ٢٥٠٠ ج .

(٣) لم يحمل حساب الأرباح والخسائر بمبلغ ٣٥٠٠ ج قيمة تعويض حكم به على المنشأة لإخلالها بشروط عقد بيع بضاعة لأحد العملاء في توقيت معين.
المطلوب: قياس صافي الربح الضريبي.

التطبيق التاسع

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ والذي أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٥٠ ألف جنيه وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي :

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر:

٤٦٠٠٠ ج مرتبات ومكافآت (منها ١٥٠٠٠ ج لصاحب المنشأة ، ٥٠٠٠ ج عمولات للموظفين عن مبيعات ، ٤٠٠٠ ج مكافآت للعاملين تعادل شهرين والباقي مرتبات العاملين) .

١٦٠٠ ج التأمينات الإجتماعية السنوية (سددت منها المنشأة ١٣٠٠ ج فقط)
٢٠٠٠ ج تأمين مناقصات ، ٣٠٠٠ ج تأمين على ممتلكات المنشأة ضد السرقة والحريق .

٤٠٠٠ ج ديون معدومة (منها ١٠٠٠ ج على مدين توفي وليس له ورثة لسداد الدين ، ٢٠٠ ج دين على أحد الأشخاص علماً بأن، اجراءات المطالبة القضائية أكبر من قيمته ، ١٣٠٠ ج سلف للعاملين ، ٥٠٠ ج دين بضمان أحد الموظفين والباقي ديون لم تتابع المنشأة الاجراءات القانونية) .

١٥٠٠ ج ايجار المنشأة المدفوع (علماً بأن ايجار شهرى نوفمبر وديسمبر لم يسدد بعد) .

١٩٠٠ ج مصروفات عمومية (منها ٨٠٠ ج غرامة تقليد احدى العلامات التجارية ، ٣٠٠ ج إيجار تقديري لمخزن مملوك للمنشأة والباقي مصروفات متنوعة .
(٢) يتضمن الجانب الدائن :
٣٠٠٠ ج فوائد بيع بالتقسيط - ٢٠٠٠ ج فوائد سندات حكومية .
المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبي .

التطبيق العاشر

بلغ الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن سنة ٢٠٠٥ (٧٥٠٠٠ ج) وبالفحص الضريبي اتضح ما يلي:
(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلي:
٧٠٠٠ ج احتياطي شراء سندات حكومية .
٣٠٠٠ ج إهلاك حاسبات آلية بمعدل ٦٠٪ والمعدل الضريبي ٥٠٪ .
٥٠٠٠ ج من تحت حساب الضريبة على صافى دخل الممول من النشاط التجارى والصناعى .
٢٣٠٠٠ ج فوائد قرض البنك الأهلى بمعدل ٢٣٪ علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى ٢٠٠٥/١/١ يبلغ ١٠٪ .
٧٠٠٠ ج فوائد قرض من منشأة الخضر لاستصلاح الأراضى التى أنشأت من ٣ سنوات لاستصلاح ١٠٠٠ فدان بالنوبارية .
(٢) أدرج بالجانب الدائن بحساب الأرباح والخسائر مبلغ ١٠٠٠٠ ج إجمالى مبلغ تعويض من شركة التأمين عن هلاك بضاعة تكلفتها ٩٠٠٠ ج وقمتها السوقية ١١٠٠٠ ج .

المطلوب: قياس صافى الربح الضريبي

التطبيق الحادى عشر

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبي عن عام ٢٠٠٨ والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٢٠٠٠ ج ، وعند الفحص الضريبي تبين ما يلى :

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:

٦٠٠٠ ج فوائد قرض من احد البنوك لتمويل بناء منزل خاص بصاحب المنشأة .

٥٠٠٠ ج تأمين الدخول فى مناقصات حكومية .

٣٠٠٠ ج اكراميات علماً بأن المصروفات الادارية والعمومية ١٥٠٠٠ ج .

٣٠٠ ج عوائد عقار مملوك للمنشأة وتؤجره للغير بايجار شهرى ٤٠٠ ج.

(٢) يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر :

٢٠٠٠٠ ج مجمل ربح ٥٠٠٠ ج أرباح أوراق مالية مقيد بالبورصة المصرية .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبي .

التطبيق الثانى عشر

قدمت منشأة فردية اقرارها الضريبي عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ والذى أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٥٠٠٠ ج وعند الفحص الضريبي تبين ما يلى:

(١) يتضمن الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ما يلى:

٧٠٠٠ ج مرتبات عاملين - ٢٠٠٠ ج مكافآت للعاملين تعادل ٤ شهور -
 ٣٠٠٠ ج اهلاك إضافى بمعدل ٤٠٪ لآلات جديدة مشتراه بمبلغ ١٠٠٠٠ ج وقد
 استخدمت فى الانتاج وبلغت مصاريف النقل والتزكيب ٥٠٠ ج ادرجت ضمن
 المصروفات العمومية - ٢٠٠٠ ج اهلاك أثاث بمعدل ١٠٪ علماً بأن المعدل
 المعتمد ضريبياً ٢٥٪ - ٦٠٠٠ ج ثمن شراء سيارة نقل مستعملة فى ١/٧ (معدل
 اهلاکها السنوى ٢٠٪) .

(٢) يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ما يلى :

٤٥٠٠٠ ج مجمل ربح - ١٠٠٠٠ ج خصم مكتسب - ١٠٠٠٠ ج أرباح أسهم .

المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى.

التطبيق الثالث عشر

بلغ الربح المحاسبى لمنشأة الرضا التجارية ٦٢٠٠٠ ج عن سنة ٢٠٠٦

وبالفحص الضريبى اتضح الآتى :

(١) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى:

- ١٢٠٠٠ ج ربع شهرة المحل المشتراة فى ١/٤/٢٠٠٦ .
- ١٤٠٠٠ ج مرتبات وأجور العاملين عن ١٤ شهر .
- ٣٠٠٠ ج مستقطع لتمويل صندوق مكافآت ترك الخدمة .
- ٧٠٠٠ ج تبرعات لجامعة القاهرة .
- ٢٥٠٠ ج تبرعات لمركز الأورام الخاضع لإشراف وزارة التعليم العالى.
- ١١٠٠٠ ج ضرائب ورسوم ، منها ٧٠٠٠ ج رسوم على بضاعة

مستوردة والباقي من تحت حساب الضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .

- ٣٠٠٠ ج فائدة قرض من أحد الأصدقاء .

- ٩٠٠٠ ج ديون على عملاء متوقفين عن السداد واتضح أن منها سند اذنى على العميل محمود قيمته ٥٠٠٠ ج والباقي دين شخصى على العميل كمال ولقد حصلت المنشأة على أمر أداء على العميل كمال وحكم ابتدائى على العميل محمود .

(٢) أدرج بحساب الأرباح والخسائر بيع أله مستعملة فى ٢٠٠٦/١٠/١ بمبلغ ٤٥٠٠٠ ج مشتراة فى ٢٠٠٥/١/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج تستهلكها المنشأة بمعدل ١٤٪ سنوياً .

(٣) أدرج بحساب ناتج بيع مبنى مستعمل فى ٢٠٠٦/١٠/١ بمبلغ ٣٥٠٠٠ ج تكلفته فى ١٩٩٦/١/١ تبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج كانت المنشأة تستهلكه بمعدل ٨٪ وكان معدل الإهلاك الضريبى آنذاك ٢٪ أصبح ٥٪ وفقاً للمادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٤) هناك بضاعة متبقية لدى فرع المنشأة بدمياط قيمتها حسب الفاتورة ١٠٠٠٠٠٠ ج (التكلفة + ٢٥٪) سبق ادراجها ضمن المبيعات عند إرسالها ولذلك لم تدرج ضمن مخزون المنشأة فى ٢٠٠٦/١٢/٣١ .

المطلوب : قياس صافى الربح الضريبى .

التطبيق الرابع عشر

بلغ صافى الربح المحاسبى لمنشأة حسن الصناعية عن سنة ٢٠٠٨ مبلغ ٧٠٠٠٠ ج ، وبالفحص الضريبي اتضح الآتى :

(١) حمل حساب التشغيل بمبلغ ٨٠٠٠٠٠ ج إهلاك آلات ومعدات مشتتة جديدة فى ٢٠٠٥/٤/١ بمعدل ٤٠٪ والمعدل الضريبي وفقاً للمادة (٢٥) من القانون ٩١ يبلغ ٢٥٪ من أساس الإهلاك ومعدل الإهلاك الإضافى ٣٠٪ وفقاً للمادة (٢٧) من نفس القانون .

(٢) حمل حساب الأرباح والخسائر بما يلى :

- ٥٠٠٠٠ ج نصف حملة إعلانية قامت بها المنشأة فى ٢٠٠٥/١٠/١ .
- ١٥٠٠٠ ج إهلاك مبنى يستعمل كمبنى إدارى بمعدل ١٥٪ (المعدل الضريبي ٥٪) .

- ٣٠٠٠٠ ج مسدد من تحت حساب الضريبة على صافى أرباح النشاط التجارى والصناعى .

- ٥٠٠٠٠ ج غرامات إشغال طريق .

- ٧٠٠٠٠ ج قيمة كميالة مسحوبة على العميل وليد استحقاق ٢٠٠٨/١١/١ بعد حكم محكمة أول درجة على العميل بضرورة السداد .

(٣) جرت عادة المنشأة على تقويم مخزون الخامات بالتكلفة بطريقة الوارد أولاً صادر أولاً حيث تبلغ تكلفة المخزون فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ عندئذ ٣٥٠٠٠ ج إلا انها تحولت فى ٢٠٠٨/١٢/٣١ الى طريقة المتوسط المرجح لذا قوم هذا المخزون فى حساب التشغيل بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج .

المطلوب: تحديد صافى الربح الضريبي .

الباب الثاني

الضريبة العامة على المبيعات

المقدمة

أخذت مصر بالضريبة العامة على المبيعات بموجب القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ للتغلب على المشاكل التي صاحبت تطبيق قانون الضريبة على الاستهلاك رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١، وكذلك لتحقيق مجموعة من الأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التي ترمى في مجملها إلى تدعيم الإصلاح الاقتصادي والذي تسعى الدولة إلى تحقيقه.

والضريبة العامة على المبيعات تعتبر من الضرائب غير المباشرة وترتبط بمجموعة ضخمة من السلع تكاد تكون تقريباً جميع السلع عدا المعفاة منها بنص خاص في القانون.

ونظراً لأهمية هذا النوع من الضرائب والقطاعات الكبيرة التي تتأثر به فيتناول هذا الباب أحكام الضريبة العامة على المبيعات من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: طبيعة وخصائص الضريبة العامة على المبيعات.

الفصل الثاني: مجالات فرض الضريبة واستحقاقها.

الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها.

الفصل الرابع: خصم الضريبة وردها والإعفاء منها.

الفصل الخامس: التنظيم المحاسبي للضريبة العامة على المبيعات.

الفصل الأول

طبيعة وخصائص

الضريبة العامة على المبيعات

فى إطار إجراءات الإصلاح الاقتصادي تم الأخذ بنظام الضريبة العامة على المبيعات فى جمهورية مصر العربية، وقد روعي تطبيق هذا النظام على مراحل متدرجة مع أهمية التمهيد له.

والضريبة العامة على المبيعات هى نوع من أنواع الضرائب التى تفرض بشكل غير مباشر على المبيعات من السلع المصنعة محلياً والمستوردة وكذلك الخدمات، إلا ما استثنى منها بنص خاص فى القانون.

خصائص الضريبة العامة على المبيعات:

تتمثل أهم خصائص الضريبة العامة على المبيعات فيما يلي:

(١) أنها ضريبة غير مباشرة... فهى تصيب رؤوس الأموال أو الدخول عند استخدامها فى ظروف معينة كالأستهلاك والحصول على الخدمات، وبالتالي فهى تختلف عن الضرائب المباشرة التى تصيب الأموال بشكل مباشر عند اكتسابها. هذا بالإضافة الى إمكانية نقل عبئها من المكلف الى شخص آخر وهو المستهلك، وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن السلعة. من هنا يعتبر المكلف هو المدين بالضريبة، حيث يقوم بدفعها لخزانة الدولة، إلا أن المستهلك هو الممول الحقيقى لأنه يتحمل عبئها فى النهاية.

(٢) أنها ضريبة سلعية (عينية)... فهي تفرض على السلع أو الخدمات بغض النظر عن ظروف من يتحمل بها، كما أنها تسوى بين السلع المصنعة محلياً والمستوردة بغض النظر عن التكاليف التي تتحملها السلعة.

(٣) تسرى على القيمة البيعية للسلعة أو مقابل أداء الخدمة... فهي تسرى على المبالغ المدفوعة فعلاً مقابل بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة لها.

(٤) أنها ضريبة إقليمية... فهي تفرض على السلع الصناعية المحلية والخدمات الخاضعة لها عند بيع هذه السلع أو أداء تلك الخدمات داخل حدود جمهورية مصر العربية. كما أنها تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها داخل البلاد (على الرغم من أنها تُحصل عنها الضريبة في مرحلة الإفراج عنها في الجمارك كدفعة تحت الحساب بحيث يتم خصمها بعد ذلك من الضريبة المستحقة عند بيع السلعة داخل البلاد) بغض النظر عن محل إقامة أو جنسية المنتج أو مؤدى الخدمة أو المستورد.

(٥) تستحق عند بيع السلعة أو أداء الخدمة... فهي تستحق عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة حيث يقوم البائع بإضافتها الى قيمة الفاتورة وتحصيلها من المشتري أو المنتفع. وعلى ذلك فإن السلع الصناعية المنتجة بمعرفة المنتج الصناعي المكلف، لا يسدد عنها ضريبة المبيعات حتى يتم بيعها، أما السلع المستوردة فلا تستحق عليها ضريبة المبيعات إلا إذا كان استيرادها بغرض البيع.

(٦) إنها ضريبة على القيمة المضافة... حيث تسمح للمكلف بتوريدها، عند حساب الضريبة بأن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته ما سبق ان

سدده على مدخلاته، وكذلك الضريبة التي سبق أن سددها على مردودات مبيعاته، مما يؤدي الى تلافى الازدواج الضريبي. بمعنى ان الضريبة تفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها، أى أن ضريبة المبيعات تعتبر ضريبة على القيمة المضافة.

(٧) أنها ضريبة عادلة... تحقق ضريبة المبيعات التوزيع العادل لعبء الضريبة، بما يعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك عن طريق تقرير الإعفاءات الضريبية بالنسبة للسلع الضرورية الأساسية اللازمة لذوى الدخل المحدودة، وتحقيق التدرج فى المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لمجموع المواطنين من خلال التدرج فى الارتفاع بالنسبة لأسعار الضريبة كلما كانت السلعة ترفيحية أو تكميلية.

(٨) أنها ضريبة ذات أسعار نسبية أو نوعية... فهى تفرض فى كثير من الأحيان بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، وفى أحيان أخرى تفرض بمبلغ ثابت على الوحدة من السلعة (الطن، المتر، ...).

هذا وقد تم تطبيق الضريبة العامة على المبيعات على ثلاث مراحل طبقاً لما جاء فى المادة (١) من القانون. وتتمثل تلك المراحل فيما يلى:

المرحلة الأولى، حيث يكلف فيها بتحصيل الضريبة وتوريدها الى مصلحة الضرائب على المبيعات كل من:

المنتج الصناعي، المستورد، مؤدى الخدمة.

المرحلة الثانية، يكلف فيها - علاوة على ما سبق - تاجر الجملة.

المرحلة الثالثة، يكلف فيها - علاوة على ما سبق - تاجر التجزئة.

هذا وقد تم تطبيق المرحلة الأولى منذ صدور القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وصدور القانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ امتد تطبيق الضريبة على المبيعات الي المرحلة الثانية والثالثة.

القيمة المضافة والضريبة على المبيعات:

تفرض ضريبة المبيعات على جميع السلع والخدمات النهائية أو عدد واسع منها عند بيعها، وفي العادة تفرض على قيمة المبيعات بمعدلات موحدة على جميع السلع. فهي ضريبة تفرض في جميع مراحل الإنتاج والتوزيع حتى ينقل عبؤها تاجر التجزئة الى المستهلك ، ويكون وعاء الضريبة القيمة التي تم إضافتها على السلعة عند كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع وليس على رقم الأعمال.

وبمعنى آخر الضريبة على القيمة المضافة تفرض على الزيادة في قيمة السلعة التي تكتسبها في مختلف مراحلها عند انتقالها من المنتج لتاجر الجملة ، ومن تاجر الجملة لتاجر التجزئة ، ومن تاجر التجزئة للمستهلك النهائي ، فهي تسرى على الإضافات المتتالية لقيمة السلعة وليس على قيمتها الكلية في مختلف مراحلها كما هو الحال في الضريبة على رقم المبيعات.

وتحسب هذه الضريبة بإحدى طريقتين:

à طريقة الخصم المباشر، وبموجبها تحسب الضريبة على الفرق بين قيمة المبيعات في نهاية فترة معينة وبين قيمة المشتريات في بدايتها.

à طريقة الخصم غير المباشر (الائتمان الضريبي)، وبموجبها تحسب الضريبة على إجمالي قيمة المبيعات في نهاية فترة معينة، ثم يخصم منها الضريبة التي سددت في المراحل السابقة.

وتتميز طريقة الائتمان الضريبي بأنها تساعد على تحديد مقدار الضريبة بدقة فى كل مرحلة من مراحل إنتاج وتوزيع السلع سواء كان يتم استهلاكها محلياً أو يتم تصديرها أو استيرادها، بالإضافة الى إحكام الرقابة فى التطبيق حيث أن الضريبة المدفوعة من قبل منشأة معينة تكون بمثابة ائتمان ضريبي لمنشأة أخرى، ومن ثم فإن تحقيق مصلحة أى منشأة يتطلب ضرورة التأكد من قيام المنشأة الأخرى التى تسبقها فى الخط الإنتاجي بسداد ضريبة المبيعات حتى يمكن خصمها من الضريبة المستحقة عليها، مما يحد من ظاهرة التهرب الضريبي ويقلل من إمكانية حدوثها.

فطبقاً لطريقة الخصم المباشر يتم استئزال رقم الأعمال فى أول فترة أو مرحلة معينة من إجمالي رقم الأعمال فى نهايتها، وتحسب الضريبة على الفرق بينهما، أما بموجب طريقة الخصم غير المباشر فتحسب الضريبة على إجمالي رقم الأعمال فى نهاية مرحلة ما، ثم تخصم منها الضريبة التى سددت فى المراحل السابقة.

ويعتبر مبدأ الخصم جوهر الضريبة على القيمة المضافة بحيث لا يتحمل أى مشروع أية تكاليف بسبب الضريبة ، على أساس ان عبء الضريبة يقع على المستهلك .

مثال:

إذا فرض أن أحد المنتجين يبيع المنتج الخاص به لتاجر الجملة بمبلغ ١٠٠٠ ج الذي يبيعها بدوره بمبلغ ١٣٠٠ ج لتاجر التجزئة الذي يبيعها الى المستهلك بمبلغ ١٥٠٠ ج وبفرض أن سعر ضريبة المبيعات ١٠٪، فإن الضريبة يتم تحصيلها على النحو التالي:

الضريبة الواجب سدادها		القيمة المضافة	ثمن السلعة	المراحل
الخصم غير المباشر	الخصم المباشر			
١٠٠ - صفر = ١٠٠	١٠٠	١٠٠٠	١٠٠٠	الإنتاج
٣٠ = ١٠٠ - ١٣٠	٣٠	٣٠٠	١٣٠٠	تاجر الجملة
٢٠ = ١٣٠ - ١٥٠	٢٠	٢٠٠	١٥٠٠	تاجر التجزئة
١٥٠	١٥٠	١٥٠٠		المستهلك

وذلك يكون إجمالي الضريبة المسددة على السلعة في مراحلها المختلفة = ١٥٠ ج ، ويكون ثمن بيع السلعة للمستهلك النهائي ١٥٠٠ ج والضريبة على المبيعات ١٥٠ ج مدفوعة لتاجر التجزئة فيصبح الثمن الإجمالي للسلعة ١٦٥٠ ج.

ويلاحظ أن الضريبة تدفع مجزأة، وأنها تضاف الي الثمن ليتحملها في النهاية بالكامل المستهلك النهائي.

ونظراً لأن الثمن النهائي للسلعة بسعر السوق يعادل مجموع القيمة المضافة في المراحل المتعددة لتداولها، فإن استخدام أسلوب الضريبة على القيمة المضافة يساعد على توزيع عبء الضريبة على المراحل المختلفة توزيعاً عادلاً يتمشى مع القيمة التي أضافتها كل مرحلة.

وأسلوب القيمة المضافة يحقق هدفين في وقت واحد:

- تجنب الازدواج الضريبي لعدم تكرار حسابها على المنتجات الوسيطة.
- تبين مسار العمليات الإنتاجية التي أجريت على السلعة منذ نشأتها حتى وصولها الى المستهلك النهائي، ومن ثم فهي تعمل على محاربة التهرب الضريبي.

الفصل الثاني

مجالات فرض الضريبة واستحقاقها

قد لزم القانون الأشخاص المكلفون بتحصيل الضريبة العامة على المبيعات وتوريدها بتسجيل أنفسهم لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، كما فرق بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية، والواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة.

ويهدف هذا الفصل الى التعرف على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة، والمكلفين بتحصيلها وتوريدها، كما يتناول التسجيل لدى مصلحة الضرائب وكذلك الواقعة المنشئة للضريبة.

السلع والخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص المادة الثانية من قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة

١٩٩١ على ما يلي:-

" تفرض الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة، إلا ما استثنى بنص خاص. وتفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون.

ويكون فرض الضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون".

يتضح من النص السابق طبيعة السلع المصنعة والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات والتي نتناولها بالتفصيل على النحو التالي:

أولاً: السلع المصنعة المحلية والمستوردة:

تطبيقاً لنص المادة (٢) من القانون تفرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المصنعة المحلية والمستوردة - إلا ما استثنى بنص خاص، أي أن جميع المنتجات التي تصنع محلياً أو تلك التي تستورد من الخارج تخضع لهذه الضريبة على حد سواء ولا يُعفى منها إلا ما استثنى بنص خاص في القانون. ويقصد بالسلع الصناعية المحلية تلك السلع التي تجرى عليها عمليات التصنيع عن طريق تحويل المادة سواء كانت عضوية أو غير عضوية، وسواء كان التحويل بوسائل يدوية أو آلية أو غيرها من الوسائل إلى منتج جديد أو تغيير حجمها أو شكلها أو مكوناتها أو طبيعتها أو نوعها. ويعتبر تصنيعاً عمليات تركيب أجزاء الأجهزة والتغليف وإعادة التغليف والحفظ في الصناديق والطرود والزجاجات أو أية أوعية أخرى. كذلك يقصد بالسلع المستوردة تلك السلع الواردة من الخارج، ويسترشد في تحديد مسمى السلعة بما يرد بشأنها من ملاحظات ونصوص البنود الموضحة بالأقسام والفصول الواردة بجداول التعريفات الجمركية. تطبيقاً لذلك تخضع للضريبة ما يلي:

- السلع الاستهلاكية التامة الصنع سواء أكانت عادية أم معمرة.
- المنتجات التي أجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها.
- السلع الرأسمالية مثل الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار، المنتجة منها محلياً والمستوردة، حتى ولو لم يتم بيعها واستخدمت في تأدية الخدمات أو إنتاج سلعة.

ومن السلع التي تخضع للضريبة على سبيل المثال: الدخان ومنتجاته، منتجات النفط، منتجات المناجم والمحاجر، منتجات المعادن، الساعات، الخردوات، المواد الكيماوية ومستحضرات التجميل، منتجات الأخشاب ومواد البناء، الأدوات المنزلية والسلع المعمرة، منتجات الجلود، الغزل والمنسوجات والملابس الجاهزة، الأدوات الصحية، المواد الغذائية والمشروبات.

ولا يعد خاضعاً للضريبة العامة على المبيعات لعدم توافر شرط التصنيع ما يلي:

- عمليات تركيب الآلات والمعدات لأغراض التشييد والبناء.
- عمليات تعبئة المنتجات الزراعية بحالتها.
- عمليات التعبئة التي تقوم بها محلات البيع بالقطاعي أو التجزئة عند البيع للمستهلك.
- المنتجات الزراعية النباتية والحيوانية التي لم تدخل في أي مرحلة تصنيع محلية أو مستوردة لا تخضع للضريبة. ومن أمثلة ذلك الحيوانات الحية، اللحم، الألبان، البيض، العسل الطبيعي، الخضر والنباتات، الجذور والدرنات، الفواكه، الحبوب، بذور الثمار، البقول اليابسة، والبهارات.
- وجدير بالذكر أن تناول تلك السلع بأي عمليات تصنيع أو تحويل بقصد تحقيق الربح يجعل تلك السلع خاضعة للضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: الخدمات الخاضعة للضريبة:

تنص الفقرة الثانية من المادة (٢) من القانون علة ما يلي:

" تفرض الضريبة على الخدمات الواردة بالجدول رقم (٢) المرافق لهذا القانون ".

- وقد حدد الجدول المذكور جميع الخدمات الخاضعة للضريبة على سبيل الحصر، وبالتالي يقتصر خضوع الخدمات للضريبة العامة على المبيعات على الخدمات المحددة فقط في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وهي:
١. خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها.
 ٢. خدمات شركات النقل السياحي.
 ٣. خدمات التلكس والفاكس.
 ٤. النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس - سكة حديد).
 ٥. خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء.
 ٦. خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء.
 ٧. خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.
 ٨. خدمات التليفون والتلغراف المحلي (للجمهور، الحكومة، الكباتن، غيره).
 ٩. خدمات الاتصالات الأخرى:
- أ. خدمات الاتصالات سواء الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيره من النظم المتبعة في التحصيل.
- ب. خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف الدولي ونقل المعلومات والمكالمات الدولية عن طريق التليفون الثابت.
١٠. خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولاسلكية وغيرها).
 ١١. خدمات التشغيل للغير.
 ١٢. خدمات تأجير السيارات الملاكي.

- ١٣ . خدمات البريد السريع .
- ١٤ . خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة .
- ١٥ . خدمات استخدام الطرق .
- ١٦ . خدمات الوساطة لبيع العقارات .
- ١٧ . خدمات الوساطة لبيع السيارات .
- وقد صدر القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٢ لتفسير عبارة " خدمات التشغيل للغير " الواردة بالبند رقم (١١) من الجدول رقم (٢) على أنها:
- " الخدمات التي تؤدي للغير باستخدام أصول أو معدات مورد الخدمة المملوكة له أو للغير ويتم تشغيلها بمعرفة مورد الخدمة أو قوة العمل التابعة له أو تحت إشرافه وهي جميع أعمال التصنيع بما في ذلك تشغيل المعادن وأعمال تغيير حجم أو شكل أو طبيعة أو مكونات المواد وأعمال تأجير واستغلال الآلات والمعدات والأجهزة وأعمال مقاولات التشييد والبناء وإنشاء وإدارة شبكات البنية الأساسية وشبكات المعلومات وخدمات نقل البضائع والمواد وأعمال الشحن والتفريغ والتحميل والتتقيب والتعتيق والوزن وخدمات التخزين وخدمات الحفظ والتبريد وخدمات الإصلاح والصيانة وضمان ما بعد البيع وخدمات التركيب وخدمات إنتاج وإعداد مواد الدعاية والإعلان وخدمات استغلال الأماكن المجهزة .

ثالثاً: السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تطبيقاً للفقرة الثالثة من المادة الثانية للقانون تخضع السلع والخدمات التي يتم تصديرها للضريبة ولكن بسعر (صفر) طبقاً للشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون .

وقد أوجبت المادة الثالثة من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه:

" على المصدر عند قيامه بتصدير سلع أو خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (٢) من القانون اتباع الإجراءات الجمركية المقررة والاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما في ذلك شهادة الصادر من الجمرک المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مكانها.

ويجوز أن يتم التصدير عن طريق آخر بشرط تقديم المستندات المتعلقة بالتصدير والشهادة المشار إليها في الفقرة السابقة، وذلك خلال فترة الإقرار المقدم من المسجل المنتج للسلعة".

وهذا يعنى أن السلعة أو الخدمة التي يتم تصديرها تخضع للضريبة وليست معفاة، حيث يوفر ذلك مميزات للمكلف المصدر، من حيث التمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلات السلعة الخاضعة للضريبة والمصدرة للخارج بالإضافة الى سهولة الإجراءات اللازمة للتصدير.

رابعاً: السلع والخدمات المتعلقة بالمناطق والمدن والأسواق الحرة:

المناطق الحرة هي أجزاء ترابية تابعة سياسياً للدولة، غير أنها تخرج (بإرادة الدولة) عن حدودها الضريبية. والحكمة من إنشاء مناطق حرة هي تنمية بعض المناطق وتسهيل استقبال رؤوس الأموال الأجنبية وتشجيع حركة التبادل التجاري مع الخارج، والبضائع التي تدخل الى المنطقة الحرة لا تفرض عليها ضرائب جمركية، أما في حالة خروج البضاعة من المنطقة الحرة ودخولها الى المنطقة الجمركية فإنها تعتبر أجنبية وتخضع بالتالى للضريبة الجمركية مثل منطقة بورسعيد.

وقد ميز القانون المناطق والمدن والأسواق الحرة فى المعاملة الضريبية بتشجيع هذه المناطق على ممارسة النشاط الإنتاجي التصديري وتوفير المناخ الاقتصادي الملائم لها حتى تستطيع المنافسة فى الأسواق الدولية ولتشجيع رؤوس الأموال الأجنبية على الاستثمار فى هذه المناطق.

ولذلك نجد أن المشرع الضريبي قد عامل هذه المناطق معاملة خاصة فى كافة النواحي المتعلقة بالضريبة العامة على المبيعات سواء عند شرائها للخامات أو المعدات اللازمة للتشغيل أو عند قيامها بالبيع فى الأسواق الدولية حيث تشير المادة ٧ ، ٨ من القانون بالإضافة الى المادة (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون الى وجوب التفرة بين الحالات التالية:

١. ما تصدره المناطق الحرة للخارج... حيث تخضع السلع المصنعة داخل هذه المناطق عند تصديرها للخارج بسعر صفر.

٢. ما تستورده المناطق الحرة من الخارج... قد تم التفرة بين حالتين من الاستيراد طبقاً للغرض منه:

à استخدام السلع أو الخدمات المستوردة فى مزاولة النشاط المرخص به داخل هذه المناطق، وقد قضى المشرع بعدم خضوع تلك السلع والخدمات للضريبة فيما عدا سيارات الركوب.

â استخدام السلع والخدمات المستوردة للاستهلاك المحلى داخل تلك المناطق، هنا تستحق الضريبة عند الإفراج عنها من الجمارك. ويعتبر الاستيراد بغرض الإنجاز داخل المناطق الحرة التى تشمل مدينة بأكملها فى حكم الاستهلاك المحلى.

وفى حالة خروج هذه السلع من المناطق والمدن والأسواق الحرة الى السوق المحلى داخل البلاد لا تستحق الضريبة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عليها (القيمة المضافة فقط)، وسبب ذلك هو خضوعها للضريبة على المبيعات عند ورودها الى الأماكن المذكورة.

هذا وتعامل الخدمات والسلع المصنعة فى هذه المناطق معاملة السلع المستوردة من الخارج عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلى.

خامساً: السلع العابرة:

السلع العابرة أو بضاعة الترانزيت هى بضاعة ترد من الخارج الى الدولة فى رحلة تبدأ وتنتهى خارج حدودها دون أن يتم تداولها داخل البلاد، وعادة ما يتم نقلها من سفينة الى أخرى فى نفس الميناء أو ميناء آخر، أو بإيداعها المخازن المعدة لذلك داخل الدائرة الجمركية حتى تُصدر الى الخارج.

وكذلك تعتبر بضاعة عابرة البضاعة التى ترد من الخارج ولو كانت أصلاً بضاعة واردة بقصد الاستهلاك داخل البلاد، ثم قرر صاحبها تغيير اتجاهها ليصدرها الى دولة أخرى، أو اضطر الى ذلك نتيجة لمنع دخولها البلاد لأى سبب كان.

وبما ان هذه البضاعة غير معدة للاستهلاك المحلى، لذلك لا تفرض عليها الضريبة الجمركية، ومن ثم الضريبة العامة على المبيعات.

تسجيل المكلفون بتحصيل الضريبة:

تناولت المادة الأولى من قانون الضريبة العامة على المبيعات تعريف

المكلف على النحو التالى:

" هو الشخص الطبيعي أو المعنوي المكلف بتحصيل وتوريد الضريبة للمصلحة سواء كان منتجاً صناعياً أو تاجراً أو مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في هذا القانون. وكذلك كل مستورد لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته."

ومفاد هذا النص أنه قد حدد المكلفون المخاطبون بأحكامه في الآتي :

المنتج الصناعي ، التاجر ، مؤدى الخدمة الخاضعة للضريبة ، وكل مستورد لسلعة ، أو مؤدى خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار.

المكلفون بالتسجيل:

قد لزم القانون المكلفون بتحصيل الضريبة وتوريدها بتسجيل أنفسهم لدى مصلحة الضرائب على المبيعات، وقد جعل المشرع مناط التكاليف بتحصيل الضريبة وتوريدها للمصلحة بلوغ المكلف حد التسجيل المنصوص عليه في قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ والقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ . والمقصود بحد التسجيل هو قيمة مبيعات المكلف من السلع أو مقابل الخدمات التي تم تأديتها خلال سنة.

وقد حددت المادة ١٢ من اللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم

٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ المكلفون بالتسجيل بالآتي :-

- (١) المنتج الصناعي أو مؤدى الخدمة الذى بلغ أو جاوز حد التسجيل .
- (٢) المستورد مهما كان حجم مبيعاته .
- (٣) منتج سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته.
- (٤) وكيل توزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته.

(٥) التاجر والوكيل التجاري الذي بلغ أو جاوز حد التسجيل.

١. **المنتج الصناعي**.. وهو كل شخص طبيعي أو معنوي يمارس بصورة اعتيادية أو عرضية وبصفة رئيسية أو تبعية أية عملية تصنيع، ويعتبر هذا المنتج مكافئاً بتحصيل وتوريد الضريبة متى توافر شرطين:

(أ) إذا بلغ أو جاوز إجمالي مبيعاته من السلع الصناعية المنتجة محلياً (الخاضعة للضريبة والمعفاة منها) مبلغ ٥٤ ألف جنيه في الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو أى سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون.

ويتم حساب المبيعات شهراً بشهر دون الانتظار لنهاية السنة المالية، فإذا بلغ أو جاوز قيمة مبيعاته حد التسجيل سالف الذكر عليه التقدم بتسجيل نفسه دون الانتظار لانتهاء السنة المالية.

(ب) لم يتطلب المشرع الاحتراف أو الاعتياد بالنسبة للمنتج الصناعي، حيث أعتبر مكلفاً ولو أدى نشاطه بصورة عرضية أو تبعية.

وتعتبر كل أسرة منتجة مسجلة بوزارة الشؤون الاجتماعية منتجاً صناعياً قائماً بذاته، إذا بلغت مبيعاتها الحد سالف الذكر.

وتقضى الفقرة الرابعة من المادة (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه لا

يلتزم بالتسجيل المنتج الصناعي الذي يقتصر نشاطه على سلع معفاة من الضريبة.

٢. **مورد الخدمة**.. كل شخص طبيعي أو معنوي يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، واعتبر المشرع مورد الخدمة من المكلفين بتحصيل وتوريد الضريبة في الحالات التالية:

(أ) إذا بلغ أو جاوز المقابل الذى حصل عليه من تقديم هذه الخدمة مبلغ ٥٤ ألف جنيه فى الإثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون، أو فى أى سنة مالية أو جزء منها بعد العمل بالقانون.

(ب) اشترط القانون قصد الاتجار بالنسبة لمؤدى الخدمة مثل المستورد.

٣. **المستورد..** كل شخص طبيعى أو معنوى يقوم باستيراد سلع صناعية أو خدمات من الخارج خاضعة للضريبة بغرض الاتجار:

(أ) لم يشترط القانون تحقيق المستورد لحجم معاملات معين، بمعنى لا يوجد حد تسجيل، فطالما أن هناك بطاقة استيراد لأى نشاط فإنه مطالب فوراً بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

(ب) أن يقوم باستيراد السلع الصناعية أو الخدمات من الخارج الخاضعة للضريبة بغرض الاتجار، فإذا ما كان الاستيراد بغرض الاستعمال الشخصى فلا يخضع للضريبة. وإذا اقتصر نشاطه على سلع معفاة فلا يلتزم بهذا التسجيل على النحو السابق ذكره بالنسبة للمنتج الصناعى.

٤. **منتج سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون ...** قرر المشرع بأنه على كل منتج صناعى أو مستورد لسلعة من السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون أن يسجل نفسه لدى المصلحة مهما كان حجم مبيعاته أو إنتاجه. ومعنى ذلك أن أى منتج لإحدى السلع المنصوص عليها فى الجدول رقم (١) المرافق للقانون وعددها (١١) سلعة مطالب بالتسجيل فور صدور القانون أو فور بدء نشاطه دون انتظار تحقيق حد التسجيل (٥٤ ألف جنيه).

٥. **وكلاء التوزيع المساعدين للمكلفين** مهما كان حجم مبيعاتهم.. ويقصد بهم كل شخص طبيعى أو معنوى يرتبط بالمكلف بعقد وكالة بالعمولة أو الأجر، يساعد

المكلف فى توزيع السلع أو الخدمات بذات أسعار المكلف دون زيادة. ويكون لهذا الوكيل رقم تسجيل المكلف الأسمى الذى تصدر فواتير البيع باسمه وتتدد الضريبة وفق إقراره.

٦. **تاجر الجملة** وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع سلعاً خاضعة للضريبة لآخرين يبيعون أو يصنعون ما اشتروه منه.

٧. **تاجر التجزئة** وهو كل شخص طبيعى أو معنوى يبيع ما اشتراه من سلع خاضعة للضريبة على حالتها للمستهلك النهائى .

ويعتبر التاجر (جملة وتجزئة) مكلفاً بتحصيل وتوريد الضريبة متى بلغت مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ١٥٠ ألف جنيه أو جاوزته خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل بالقانون المشار إليه.

وعند حساب إجمالى قيمة المبيعات يراعى الآتى :-

- حصر قيمة جميع الصفقات التى قام التاجر ببيعها الى أى شخص أو جهة.

- إجمالى قيمة المبيعات للسلع الخاضعة وكذا المعفاة منها.

وعلى ذلك يكون التاجر غير المطالبين بالتسجيل هم :-

(أ) التاجر الذين تقل مبيعاتهم خلال الأثنى عشر شهراً السابقة على تاريخ العمل

بالقانون رقم ١٧ لسنة ٢٠٠١ عن ١٥٠ ألف جنيه.

(ب) التاجر الذين يتعاملون فقط فى سلع معفاة من الضريبة.

(ج) التاجر الذين يتعاملون فى سلع الجدول رقم (١) المرفق بالقانون .

التسجيل الجوازى (الاختياري):

قد أجازت المادة (١٩) من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ للشخص الطبيعي أو المعنوى الذى لم يتعد إجمالي قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة والمعفاة منها أو من الخدمات الخاضعة حد التسجيل المقرر ويريد التسجيل اختياريًا أن يتقدم لتسجيل اسمه لدى مصلحة الضرائب على المبيعات.

والحكمة من التسجيل الاختياري (التسجيل الجوازى) هو تمكين المسجل اختياريًا من الاستفادة بالمزايا التى منحها القانون للمسجلين وحدهم، وأهم هذه المزايا ما يلى:

١. التمتع بنظام خصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات، حيث ان المشرع يسمح للمسجلين فقط باسترداد الضريبة المسددة على المدخلات المستخدمة فى تصنيع سلعة ما أو المشتريات التى يعاد بيعها عن طريق خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات من هذه السلعة.
 ٢. المسجل يستطيع أن يصدر فاتورة ضريبية تسمح لمن قام بالشراء منه بخصم الضريبة على مشترياتهم الداخلة فى إنتاجهم، أو التى يعاد بيعها وبالتالي تنشيط مبيعاته، مع إمكانية دخول المناقصات والمزايدات التى تجريها الشركات.
 ٣. إذا كان الشخص يقوم بتصدير منتجاته للخارج فهو يستطيع استرداد الضريبة السابق سدادها على قيمة الخامات والسلع الوسيطة الداخلة فى إنتاجه، اذ يُشترط لإجراء هذا الاسترداد أن يكون المصدر من المسجلين لدى المصلحة.
- هذا وتنص المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على انه فى حالة تسجيل الشخص بصفة اختيارية لدى المصلحة يعتبر مخاطباً بأحكام القانون شأنه فى ذلك شأن المسجلين بصفة إجبارية.

وفى جميع الأحوال تحدد مصلحة الضرائب على المبيعات رقم التسجيل للشخص وتصدر له شهادة تسجيل عليها هذا الرقم، وعلى المسجل وضع الشهادة في مكان ظاهر بمقر النشاط الرئيسى وفروعه حتى تكون تحت نظر الجمهور طوال الوقت.

إلغاء التسجيل:

أجازت المادة (٢٢) من القانون والمادة (١٦) من اللائحة التنفيذية لرئيس مصلحة الضرائب على المبيعات إلغاء التسجيل فى الحالات الآتية:-

(١) فقد أحد شروط التسجيل:

يجوز إلغاء التسجيل إذا فقد المسجل أحد شروط التسجيل التى يتطلبها القانون، كأن تكون مبيعاته أو مقابل خدماته أقل من حد التسجيل المقرر، أو يقتصر تعامله على سلع أو خدمات معفاة من الضريبة.

وفى هذه الحالة يتقدم المسجل بطلب كتابى الى رئيس المصلحة لإلغاء تسجيله، وعلى رئيس المصلحة أن يلغى تسجيل مُقدم الطلب اعتباراً من تاريخ آخر يوم فى الفترة الضريبية (شهر) التى صدر فيها قرار الإلغاء.

وتقوم المصلحة بإخطار مُقدم الطلب بتاريخ إلغاء التسجيل بخطاب موسى عليه بعلم الوصول وذلك على النموذج رقم ٥.ع.م.

ويجب على طالب إلغاء التسجيل الاستمرار فى تقديم الإقرارات الشهرية وتحصيل الضريبة المستحقة على قيم مبيعاته أو مقابل خدماته حتى يتم إخطاره بإلغاء التسجيل، مع توريد الضريبة على السلع التى فى حوزته وقت إلغاء التسجيل بصرف النظر عن تحقق واقعة بيعها.

(٢) عدم ممارسة النشاط الوارد بطلب التسجيل:

يقضى البند الرابع من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية بأنه يجوز إلغاء تسجيل أى شخص تم تسجيله بناء على طلبه اذا ثبت عدم قيامه بممارسة النشاط الوارد فى طلب التسجيل والخاضع للضريبة. وإذا اتضح ان هذا الشخص استرد الضريبة على مدخلاته قبل قيامه بأية بيع التزم بردها.

(٣) التوقف الكلى عن مزاوله النشاط:

المسجل الذى يتوقف عن مزاوله النشاط الخاضع للضريبة أو تصفيته سواء كان منتج أو مستورد أو حتى منتج لسلع الجدول رقم (١) له حق طلب إلغاء التسجيل. وعلى المسجل الاحتفاظ بإخطار إلغاء التسجيل وجميع الدفاتر والسجلات وصور الفواتير الخاصة بالضريبة لمدة ثلاث سنوات من إلغاء التسجيل. أما السلع التى تكون فى حوزة المسجل وقت التوقف أو التصفية فتستحق عليها الضريبة عندما يقوم بالتصرف فيها لشخص غير مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات. أما إذا كان هذا الشخص مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون فلا تستحق الضريبة إلا عندما يقوم هذا الأخير ببيع السلع بمعرفته.

استحقاق الضريبة (الواقعة المنشئة للضريبة):

الواقعة المنشئة للضريبة تعبر عن الحدث الذى بمقتضاه تستحق الضريبة للخزانه العامة، وتبدو أهمية تحديدها فى معرفة التاريخ الذى تستحق فيه الضريبة والذى يتخذ أساساً لتحديد السعر الذى يسرى على الإيراد الخاضع لها، حيث يلزم

أن يكون السعر الواجب هو ذلك القائم وقت حدوث تلك الواقعة ولحساب مدة التقادم الذى يسقط بعدها حق الدولة فى المطالبة بالضريبة المستحقة لها.

هذا وقد فرق المشرع الضريبي بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المحلية وبين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة على النحو التالى :-

أولاً: السلع المحلية أو الخدمات:

تنص الفقرة الأولى من المادة السادسة من القانون على ما يلى:

" تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين وفقاً لأحكام هذا القانون "

يتضح من النص أن الواقعة المنشئة للضريبة هى بيع السلعة أو أداء الخدمة، وقد ورد فى المادة الأولى من القانون المقصود بالبيع بأنه عبارة عن انتقال السلعة أو أداء الخدمة من البائع ولو كان مستورداً الى المشتري، ويعتبر فى حكم البيع ما يلى أيهما أسبق:

- ١ . إصدار الفاتورة من المكلف للمشتري.
 - ٢ . تسليم السلعة الى المشتري أو تأدية الخدمة الى المستفيد منها.
 - ٣ . أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه، أو دفعه تحت الحساب، أو تصفية حساب، أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن بأى طريقة من طرق الدفع.
- وعلى ذلك فإن تحقق واقعة البيع التى يستحق عنها الضريبة يتحقق بأى واقعة من الوقائع السابقة، فإذا أصدرت فاتورة المبيعات استحققت الضريبة بغض النظر عن سداد ثمن السلعة من عدمه وكذلك تسليم السلعة الناقل للملكية حتى ولو تمت من

خلال أذون استلام ولم تصدر الفاتورة بعد، وكذلك بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة في حالة سداد جزء من ثمن السلعة ولو لم يتم التسليم أو إصدار الفاتورة، ومن ثم تستحق الضريبة على كامل قيمة السلعة مع أول دفعة مقدمة.

هذا وبخصوص الواقعة المنشئة للضريبة يجب ملاحظة الحالات الآتية:

- في حالة توزيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة الوكلاء، فإن انتقال السلعة من المكلف الى الوكيل لا يستوجب استحقاق الضريبة، وإنما تستحق عندما يقوم الوكيل ببيعها لحساب المكلف. ويعتبر المكلف في هذه الحالة هو المسئول عن الإقرار عن هذا البيع وتوريد الضريبة المستحقة عليه.
- بضاعة الأمانة : إذا كانت نصوص العقد الخاص ببضاعة الأمانة ترتب عليها مسئولية كاملة للمستلم للبضاعة وتنتهى مسئولية البائع فإنه يعد بيعاً تستحق معه الضريبة، أما إذا كانت البضاعة تحت مظلة المنتج أو المستورد وله عليها كافة الحقوق والالتزامات مع تفويضه للتاجر في البيع للسلعة بالسعر المحدد من المنتج دون زيادة أو نقصان، وكذلك يتم البيع باسم ولحساب المنتج او المستورد فهنا تعتبر بضاعة أمانة.
- لا تستحق الضريبة في حالة انتقال السلعة من مرحلة إنتاج الى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع وخارجه وذلك لعدم حدوث واقعة البيع، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على خدمات التشغيل لدى الغير وذلك تطبيقاً للبند الثالث من المادة (٤) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.
- لا تستحق الضريبة في حالة انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التجارية الى منافذ التوزيع المملوكة لذات المسجل.

• تستحق ضريبة المبيعات عندما يقوم المكلف باستعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأى من التصرفات القانونية طبقاً لنص الفقرة الثانية للمادة السادسة من القانون، ويتحقق ذلك في صور كثيرة كالهدايا والجوائز أو الدعاية والإعلان أو الضيافة وما الى ذلك، ويكون الوعاء هو قيمة السلعة وفقاً للسعر السائد في السوق.

ويعتبر هذا الاستخدام للسلعة أو الاستفادة من الخدمة في حكم البيع الموجب لاستحقاق الضريبة، فمثلاً إذا قام منتج الثلجات بتخصيص ثلاجة منها لاستعماله الخاص أو التصرف فيها بالهبة أو التبرع بها، ففي هذه الحالة تستحق الضريبة عنها كما لو كان قد باعها للغير، وكذلك مسحوبات صاحب المشروع الفردى المكلف ومسحوبات الشركاء في شركات التضامن المكلفة والتي تتم في صورة بضاعة أو خدمات تخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: السلع المستوردة:

الأصل في الضريبة العامة على المبيعات أنها تستحق بمناسبة البيع وليس قبل ذلك، وان عبأها يقع على عاتق المشتري وليس على عاتق البائع. ولكن بخصوص السلع المستوردة نجد ان الفقرة الثالثة من المادة السادسة من القانون قد نصت على ما يلى:

" كما تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وتحصل وفقاً للإجراءات المقررة في شأنها "

ويعنى هذا أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة هي واقعة الإفراج الجمركي عن السلع في الجمارك، بمعنى قيام المستورد بسداد ضريبة المبيعات مع الرسوم الجمركية عند وصول السلع المستوردة الى البلاد، وذلك على الرغم من عدم تحقق عملية البيع الفعلي للغير .

ولاشك أن المستورد عند قيامه ببيع السلعة للغير داخل البلاد (في السوق المحلي) فإن الضريبة سوف تستحق على البيع في كافة مراحل تداول السلعة وفقاً للفئات المقررة قانوناً مع إعمال قواعد الخصم الضريبي.

وهذا يعنى أن السلع المستوردة تفرض عليها الضريبة :

١ . في مرحلة الإفراج الجمركي .

٢ . عند تحقق البيع في السوق المحلي في كافة مراحل تداول السلعة .

ولتوضيح ذلك نفترض إذا قام أحد المستوردين باستيراد خامات ومستلزمات إنتاج قيمتها ١٠٠ ألف جنيه وسعر الضريبة ١٠٪، سوف يقوم بسداد ضريبة مبيعات قدرها ١٠ آلاف جنيه عند الإفراج الجمركي، فإذا قام ببيعها في السوق المحلي لأحد المنتجين بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه فإنه يحصل ضريبة مبيعات عليها قيمتها ١٢ ألف جنيه يتم خصم ما سبق سداده من ضريبة مبيعات في الجمارك ويسدد لمصلحة الضرائب على المبيعات الباقي وقدره ٢٠٠٠ جنيه فقط.

وفى هذه الحالة يستطيع المنتج عند تصنيع السلعة وبيعها كمنتج فى السوق المحلى ان يخصم ما سبق سداده من ضريبة للمستورد آى خصم مبلغ ١٢ ألف جنيه من الضريبة المحصلة على قيمة منتجاته، وهكذا فى كافة مراحل تداول السلعة.

ثالثاً: السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون:

يشتمل الجدول رقم (١) المرافق للقانون على كافة السلع التى كانت تخضع من قبل لضريبة الاستهلاك وهى على سبيل الحصر: الشاى - السكر - البيرة الكحولية- التبغ ومنتجاته - منتجات النفط - الكحول والمشروبات الكحولية - الأدوية - المقاعد والأجهزة التعويضية للمعوقين - الزيوت والشحوم الحيوانية والنباتية - والأسمنت.

وقد أخضع المشرع الضريبى هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات بذات الفئات المقررة لها من قبل. وينص البند الأول من المادة (٤٧) من القانون على استحقاق الضريبة على هذه السلع:-

- عند بيع السلعة لأول مرة بالنسبة للسلع المحلية (عند قيام المنتج الصناعى ببيعها).

- عند الإفراج الجمركى بالنسبة للسلع المستوردة.

ولا تستحق الضريبة مرة أخرى على هذه السلع إلا اذا حدث تغيير فى حالتها.

وكما ورد فى المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية أنه لا يعتبر تغييراً فى حالة

السلعة هنا عملية إعادة التعبئة أو التكرير أو التنقية.

ويعنى هذا أن الضريبة على هذه السلع تسرى مرة واحدة ولا يجوز تكرارها مرة أخرى (عتد تداولها في مراحل التوزيع) إلا إذا حدث تغيير في شكل أو مكونات أو طبيعة عناصر السلعة.

حالات خاصة:

رابعاً: توقف المسجل عن النشاط أو التصفية:

تنص المادة (٩) من القانون على ما يلي:

" في حالة التوقف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو تصفيته، تستحق الضريبة على السلع التي في حوزة المسجل وقت التصرف فيها، إلا إذا كان الخلف مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام القانون ".

يتضح من هذا النص انه في حالة توقف المكلف عن ممارسة نشاط يتعلق بسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة أو قيامه بتصفية ذلك النشاط، تستحق الضريبة على السلع التي في حوزته عند التصرف فيها للغير اذا كان هذا الغير شخصاً غير مكلفاً (غير مسجلاً) لدى المصلحة.

أما إذا كان هذا الشخص مسجلاً أو قام بتسجيل نفسه طبقاً لأحكام هذا القانون فلا تستحق الضريبة إلا عندما يقوم هذا الأخير ببيعها بمعرفته.

خامساً: إلغاء تسجيل المكلف مع استمراره في مزاولته النشاط:

ينص البند الخامس من المادة (١٦) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

" فى حالة تحقيق المسجل لمبيعات أقل من حد التسجيل المقرر وفقاً لأحكام القانون، وألغى تسجيله مع استمراره مزاوله النشاط، تستحق الضريبة على السلع التى فى حوزته وقت إلغاء التسجيل ".
أى أن واقعة إلغاء التسجيل تعتبر واقعة استحقاق الضريبة على السلع الموجودة وقت الإلغاء بصرف النظر عن تحقق واقعة البيع.

سادساً: المبيعات المهربة والمبيعات التى تتم بالمخالفة للقانون:
تنص المادة (١٠) من القانون على ما يلى:

" مع عدم الإخلال بالعقوبات المنصوص عليها فى هذا القانون تخضع المبيعات المهربة والمبيعات التى تمت بالمخالفة للقواعد المقررة قانوناً لفئات الضريبة النافذة فى تاريخ وقوع الجريمة أو المخالفة، فإذا تعذر تحديده خضعت هذه المبيعات لفئات الضريبة النافذة وقت الضبط أو المخالفة ". أى أن الضريبة تستحق وقت وقوع المخالفة وإذا تعذر تحديده تستحق الضريبة وقت الضبط.

الفصل الثالث

أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها

وعاء الضريبة هو القيمة التي يتم التحاسب الضريبي على أساسها. ويتم تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات عن طريق تحديد قيمة السلع المصنعة محلياً أو المستوردة والخدمات المؤداة الخاضعة للضريبة. هذا وتتحدد العلاقة بين مبلغ الضريبة ووعاء الضريبة عن طريق سعر الضريبة.

تحديد وعاء الضريبة:

عند تحديد وعاء الضريبة يجب التفرقة بين السلع المصنعة محلياً والخدمات وبين السلع المستوردة:
أولاً: السلع المصنعة محلياً والخدمات:

نصت المادة (١١) من القانون والمادة (٦) من اللائحة التنفيذية على أن تكون القيمة التي تتخذ أساساً لربط الضريبة بالنسبة للسلع المحلية أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة هي **المبالغ المدفوعة فعلاً** مقابل السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة والثابتة بالفاتورة الضريبية التي حررها البائع المسجل الى مشتري مستقل^٦ عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

هذا وعند تحديد قيمة السلع والخدمات المؤداة على أساس فعلى نصت المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على مراعاة العوامل الآتية:-

(١) **استبعاد الخصومات التجارية المتعارف عليها**، وذلك عند تحديد وعاء الضريبة مع إجراء التسويات الخاصة بها، وذلك في حالة ما إذا كان البيع من

^٦. أي لا يكون المشتري فرع أو قطاع من قطاعات الشركة الواحدة.

مسجل الى مشتر يستقل كل منها عن الآخر بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً.

مثال:

شركة قامت بتصنيع ٢٠٠ ثلاجة كهربائية، وتم بيعها لأحد تجار الجملة بخصم تجارى ٥٪ وسعر البيع ١٣٠٠٠ جنيه للثلاجة الواحدة.
المطلوب: حساب ضريبة المبيعات المستحقة على الشركة علماً بأن سعر ضريبة المبيعات ٢٥٪.

الحل

لتحديد وعاء الضريبة لابد من استبعاد الخصم التجارى أولاً للوصول الي القيمة المدفوعة فعلاً ثمناً للثلاجات كما يلي:

$$\text{الخصم التجارى} = (١٣٠٠ \times ٢٠٠) \times ٥\% = ١٣٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$\text{وعاء الضريبة (القيمة المدفوعة فعلاً)} =$$

$$٢٦٠٠٠٠ - ١٣٠٠٠٠ = ٢٤٧٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = ٢٤٧٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ٦١٧٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

(٢) في حالة البيع بالمقايضة فإن قيمة السلعة المتخذة أساساً لحساب الضريبة

(وعاء الضريبة) تكون هي قيمة السلعة المباعة بالسعر السائد في السوق.

(٣) يكون وعاء الضريبة على الخدمات هو قيمة الخدمات الواردة بالفاتورة

شاملة مقابل الخدمة دون أية رسوم أو ضرائب أخرى، ويكون ذلك على

النحو التالي:

$$\text{وعاء الضريبة} = \text{قيمة الفاتورة} + \text{مقابل الخدمة}$$

(٤) **تقدير القيمة** ، لمصلحة الضرائب على المبيعات الحق في تقدير ثمن السلعة أو قيمة الخدمة الخاضعة للضريبة في الحالات التي لا تتفق فيه القمة مع المجريات الطبيعية للأمر وهذا ما نصت عليه الفقرة الأولى من المادة (١١) من القانون.

هذا ويحق لمصلحة الضرائب على المبيعات تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات على أساس تقديري في عدة حالات أهمها ما يلي:

١. عدم تقديم المسجل للإقرار الشهري في الميعاد المنصوص عليه في القانون.
٢. إذا توافر لدى المصلحة من الأدلة ما يثبت عدم مطابقة الإقرار للحقيقة.

وفي هذه الحالات تقوم المصلحة بتقدير القيمة الخاضعة للضريبة بالسعر أو المقابل السائد في السوق مسترشدة في ذلك بما يلي:-

- السياسات البيعية والتسويقية للمسجل.
- السعر المتداول لذات السلعة بنفس الجودة.
- سنة الصنع والمواصفات والمنشأ.
- العلامة التجارية بين أكثر من بائع ومشتري مستقل كل منهما عن الآخر في ذات المكان والزمان وفي نفس الظروف وفقاً لما يثبت لدى المصلحة من مبررات.

وفي جميع الأحوال يحق لصاحب الشأن التظلم من تقدير المصلحة وفقاً للطرق والإجراءات المحددة في القانون.

ثانياً: السلع المستوردة:

تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وتحصل وفقاً للإجراءات الجمركية، وعند قيام المستورد ببيع السلع التي تم استيرادها في السوق المحلي وفي كافة مراحل تداولها. ويتحدد وعاء الضريبة على السلع المستوردة كما يلي:

أ عند الإفراج الجمركي:

أوردت الفقرة الثانية من المادة (١١) من قانون الضريبة العامة على المبيعات على " أنه بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج فتقدر قيمتها في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة ". وكذلك نصت الفقرة السادسة من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية على أن يكون وعاء الضريبة للسلع المستوردة من الخارج والسلع المعفاة من الضرائب الجمركية كلياً أو جزئياً والسلع الخاضعة لضرائب جمركية مخفضة هو كامل القيمة الواجب الإقرار عنها لتحديد الضريبة الجمركية بالبيان الجمركي مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة وبما لا يخل بمبدأ المعاملة بالمثل لما يرد بالاتفاقيات الدولية. وبناءً على ذلك يتحدد وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك على النحو التالي:

(١) في حالة خضوع السلعة للضريبة الجمركية... يتحدد وعاء الضريبة بكامل القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها ما تم ربطه عليها من

الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة على السلعة. والقيمة التي تحدد على أساسها الضرائب الجمركية هي قيمة السلعة الفعلية من واقع فواتير الشراء مضافاً إليها التكاليف التي تكلفتها السلعة في سبيل شحنها ونقلها وتأمينها من ميناء المصدر الى ميناء المستورد أى حتى تقديم البضاعة الى الجمارك. وبذلك يكون وعاء ضريبة المبيعات على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج الجمركي طبقاً للمعادلة التالية:

وعاء الضريبة =

كامل القيمة بالبيان الجمركي + الضريبة الجمركية + الرسوم والضرائب الأخرى

مثال:

إذا كانت إحدى الرسائل المستوردة من جانب أحد المستوردين قيمتها بالجمارك ١٥٠٠٠ ج وبفرض أن الضريبة الجمركية على هذه الرسالة مقدارها ١٥٠٠ ج والرسوم والضرائب الأخرى المفروضة عليها ١٠٠٠ ج فإن وعاء ضريبة المبيعات يكون كالتالي:

القيمة بالجمارك	١٥٠٠٠
+ الضريبة الجمركية	٢٥٠٠
+ الرسوم والضرائب الأخرى	١٠٠٠
وعاء ضريبة المبيعات	<u>١٧٥٠٠</u>

وبفرض أن هذه الرسالة عن سلع تخضع لضريبة مبيعات بسعر ١٠٪، فإن ضريبة المبيعات التي تسدد في مرحلة الإفراج الجمركي مع سداد الضريبة الجمركية =

$$١٧٥٠٠ \times ١٠\% = ١٧٥٠٠ \text{ ج}$$

- (٢) في حالة إعفاء السلعة من الضريبة الجمركية... تطبيقاً للبند سابعاً من المادة (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم التفرقة بين حالتين:
- (أ) إذا كان الإعفاء كلياً، يكون وعاء الضريبة هو كامل القيمة بالبيان الجمركي مضافاً إليها أي ضرائب أو رسوم أخرى.
- وذلك مثل السلع الواردة للمناطق الحرة بغرض الاتجار فيها أو الاستهلاك المحلي داخل تلك المناطق. ويجب توضيح ان الإعفاء من الضريبة الجمركية لا يمتد الى الضريبة العامة على المبيعات.
- (ب) إذا كان الإعفاء جزئياً، يكون وعاء الضريبة هو كامل القيمة مضافاً إليها ما سدد من الضريبة الجمركية - على الجزء غير المعفى من الجمارك - مضافاً إليها أي ضرائب أو رسوم أخرى.
- (ج) السلع الخاضعة لضرائب جمركية مخفضة، في حالة تخفيض قيمة السلع المستوردة (القيمة بالبيان الجمركي) قبل حساب الضريبة الجمركية (كما هو الحال بالنسبة للسيارات الصغيرة المجهزة طبياً للمرضى وذوى الاحتياجات الخاصة) فيكون وعاء الضريبة أيضاً هو كامل القيمة بالبيان الجمركي مضافاً إليه الضريبة الجمركية المخفضة وغيرها من الضرائب والرسوم الأخرى المفروضة على السلعة.

à عند تحقق البيع في السوق المحلي:

تستحق ضريبة المبيعات بالفئات المقررة قانوناً على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها في السوق المحلي وفي كافة مراحل تداول السلعة.

فإذا قام المستورد ببيع السلعة المستوردة الى آخرين داخل البلاد فإن ضريبة المبيعات تستحق على هذا البيع ويتحدد وعاء الضريبة بالنسبة لمبيعات تلك السلع بالمبالغ المدفوعة فعلاً من المشتري مقابل هذا البيع والثابتة بالفاتورة الضريبية التي يحررها المستورد الى المشتري، وعادة ما يتضمن سعر البيع ما يلي: -

- التكلفة الاستيرادية (قيمة السلع بالبيان الجمركي+الضريبة الجمركية+الضرائب والرسوم الأخرى)
- مصاريف التخليص الجمركي.
- قيمة مصاريف فتح الاعتماد وقيمة المصاريف البنكية.
- تكاليف النقل من المنفذ الجمركي الى المخازن.
- أى مصاريف أخرى تم إنفاقها على الرسالة.
- هامش الربح المناسب.

ومنعاً لحدوث ازدواج فى سداد ضريبة المبيعات يحق للمستورد أن يخصم من قيمة ضريبة المبيعات المحصلة عند البيع ما سبق سداده من ضريبة مبيعات فى مرحلة الإفراج الجمركي عند الاستيراد، وهكذا فى كل مرحلة من مراحل تداول السلعة كما سيتضح فيما بعد.

وعلى ذلك يُطالب المستورد بسداد الفرق بين ما قام بتحصيله عند البيع وبين ما قام بسداده عند الإفراج الجمركي.

مثال:

إذا فرض أنه فى المثال السابق قام المستورد بسداد ٥٠٠ جنيه مصاريف نقل ومصاريف بنكية على الرسالة الواردة وانه قام بإضافة هامش ربح ١٠٪، فتكون الضريبة المطالب بسدادها لمصلحة الضرائب بعد بيع الرسالة كالتالى:

التكلفة الإستيرادية	١٧٥٠٠
+ مصاريف نقل وبنكية	٥٠٠
إجمالي التكلفة	١٨٠٠٠
+ ١٠٪ هامش ربح	١٨٠٠
سعر البيع	١٩٨٠٠
١٠٪ ضريبة المبيعات محصلة عند البيع	١٩٨٠

وعلى ذلك فإن الفرق في الضريبة الذي يُطالب بسدادها المستورد وتوريدها لمصلحة الضرائب ما يلي:

الضريبة المحصلة عند البيع	١٩٨٠
(-) الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي	١٧٥٠
الضريبة الواجب سدادها مع الإقرار الضريبي عن الفترة التي تم البيع فيها.	<u>٢٣٠</u>

ويجب مراعاة عدم قيام المستورد بإضافة ضريبة المبيعات المسددة عند الإفراج الجمركي ضمن قائمة التكاليف حيث أنها لا تُعد عنصر من عناصر التكلفة، وإنما في حقيقة الأمر سداد جزئي للضريبة المستحقة عند البيع.

ثالثاً: السلع المصنعة في المناطق والمدن الحرة الداخلة الى البلاد:

عند دخول السلع المصنعة في المناطق الحرة الى داخل البلاد تخضع تلك السلع للضريبة على المبيعات عند الإفراج الجمركي شأنها في ذلك شأن السلع المستوردة من الخارج.

وقد حددت الفقرة (٥) من المادة السادسة من اللائحة التنفيذية أسس تحديد وعاء الضريبة لهذه السلع عند دخولها للبلاد على النحو التالي:

" عند دخول السلع المصنعة في المناطق الحرة الى داخل البلاد تحسب الضريبة عليها طبقاً للأسس المتخذة لتحصيل الضريبة الجمركية بمراعاة أن يكون وعاء الضريبة العامة على المبيعات هو كامل قيمة السلعة مضافاً إليها الضريبة الجمركية المستحقة وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة " .

وعلى ذلك يكون وعاء الضريبة كما يلي :-

وعاء الضريبة = قيمة السلعة بالكامل + الضريبة الجمركية + الرسوم والضرائب الأخرى

أسعار الضريبة على السلع والخدمات:

يتم تحديد سعر الضريبة العامة على المبيعات في صورتين هما: السعر القيمي أو النسبي، والسعر النوعي أو الثابت.

والسعر النسبي هو الذي يفرض على قيمة المبيعات ويتحدد بنسبة مئوية من ثمن السلعة أو الخدمة، أما السعر النوعي فيرتبط بكمية المبيعات، حيث يتحدد هذا السعر بمبلغ معين على الوحدة من السلعة (طن - كيلو جرام - متر - لتر ...) وبغض النظر عن قيمة السلعة أو الخدمة، وكمثال على ذلك فرض ضريبة مقدارها ٧٧٦,٢٦٢ ج على الطن الصافي من الشاي الحر.

وسوف يتم دراسة أسعار الضريبة على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة العامة على المبيعات في ضوء أحكام القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ والقانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ على النحو التالي:

أولاً: سعر الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة:

يمكن توضيح سعر الضريبة على السلع المصنعة المحلية والمستوردة على النحو التالي:

أ. **السعر العام..** ويبلغ ١٠٪ من قيمة السلعة وهذا السعر يسرى على الحالات التي لا ينص فيها على سعر معين ، فهذا هو السعر الغالب للضريبة المفروضة على السلع.

ب. **السعر المنخفض..** ويبلغ ٥٪ من قيمة السلعة ويسرى على بعض السلع الغذائية والسلع الضرورية شائعة الاستعمال وتم تحديدها على سبيل الحصر في القانون مثل البن والصابون والمنظفات الصناعية والأسمدة والمطهرات والمبيدات الحشرية... الخ.

ج. **السعر المرتفع..** ويبلغ ٢٥٪ من قيمة السلعة ويسرى هذا السعر على الأجهزة الكهربائية وبعض السلع وتم تحديدها على سبيل الحصر في القانون مثل التليفزيونات الملونة، الثلاجات وأجهزة التبريد والديب فريزر، أجهزة التسجيل،

وحدات تكييف الهواء، كاميرات التصوير، وكذلك البيرة غير الكحولية، والمياه الغازية... الخ.

د. السيارات قد طرأ العديد من التغييرات على فئات الضريبة المقررة على سيارات الركوب بما جعلها سلعة ذات أسعار تنفرد بها عن الهيكل السعري للضريبة تبدأ من ١٠٪ آلي ٤٥٪.

هـ. السلع المنصوص عليها في الجدول رقم (١) المرافق للقانون.. لاعتبارات اجتماعية وأخرى مالية، رأى المشرع الضريبي الإبقاء على عدد محدود من السلع يظل خاضعاً لفئات ضريبة الاستهلاك الملغاة دون زيادة ويتضمنها الجدول رقم (١) المرافق للقانون.

وقد حُدِّدت أسعار الضريبة الواردة بذلك الجدول بالنسبة لبعض السلع على أساس السعر القيمي (نسبة مئوية من قيمة السلعة) مثل التبغ والبيرة الكحولية والأدوية، فى حين استخدم السعر النوعى (على أساس الوحدة من السلع بغض النظر عن قيمتها) مثل الشاي، السكر، منتجات النفط والكحول والزيوت النباتية والشحوم الحيوانية أو النباتية والأسمنت.

ثانياً: سعر الضريبة على الخدمات:

فرض المشرع الضريبة على أداء الخدمات بسعر قيمي (نسبى) يتراوح ما بين ٥٪ ، ١٠ ، ١٥٪ سواء كانت وحدة التحصيل قيمة الفاتورة أو التذكرة أو الخدمة

أو العقد، وذلك على النحو المحدد في الجدول رقم (٢) المرافق للقانون وذلك كما يلي:

مسلسل	نوع الخدمة	وحدة التحصيل	فئة الضريبة
١	خدمات الفنادق والمطاعم السياحية فيما عدا الخدمات المجانية التي تقدمها هذه المنشآت للعاملين بها.....	قيمة الفاتورة	%١٠
٢	خدمات شركات النقل السياحي.....	" "	%١٠
٣	خدمات التلكس والفاكس.....	" "	%١٠
٤	النقل المكيف بين المحافظات (أتوبيس سكة حديد).....	قيمة التذكرة	%٥
٥	خدمات إقامة العروض الخاصة للصوت والضوء.....	قيمة الخدمة	%١٠
٦	خدمات استخدام مرافق شركات الصوت والضوء.....	" "	%١٠
٧	خدمات الوسطاء الفنيين لإقامة الحفلات العامة أو الخاصة.....	قيمة العقد	%٥
٨	خدمات التليفون والتلغراف المحلي (للجمهور، الحكومة، الكباتن، غيره).. <u>خدمات الاتصالات الأخرى:</u>	قيمة الفاتورة	%٥
٩	أ. خدمات الاتصالات سواء الدولية أو المحلية عن طريق التليفون المحمول سواء بنظام الفاتورة أو الكارت المدفوع مقدماً أو غيره من النظم المتبعة في التحصيل. ب. خدمات الاتصالات الدولية والتلغراف	قيمة الفاتورة	%١٥

		الدولى ونقل المعلومات والمكالمات الدولية عن طريق التليفون الثابت.	
١٠	قيمة الفاتورة	خدمات التركيبات والتوصيلات التليفونية (سلكية ولا سلكية وغيرها) ..	١٠
١١	قيمة الفاتورة	خدمات التشغيل للغير.....	١١
١٢	قيمة الفاتورة	خدمات تأجير السيارات الملاكي.....	١٢
١٣	قيمة الخدمة	خدمات البريد السريع.....	١٣
١٤	القيمة القيمة	خدمات شركات النظافة والحراسة الخاصة.....	١٤
١٥	قيمة	خدمات استخدام الطرق.....	١٥
١٦	قيمة	خدمات الوساطة لبيع العقارات.....	١٦
١٧	قيمة الرسم	خدمات الوساطة لبيع السيارات.....	١٧
١٨	قيمة الخدمة		

* بحد أدنى ٢٥ قرشاً.

ثالثاً: سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تقرض الضريبة على السلع والخدمات المصدرة الى الخارج بسعر (صفر) وذلك حسب نص المادة الثانية من القانون.

ويقصد بسعر الضريبة (صفر) هو ان الضريبة المستحقة على السلع أو الخدمات المصدرة تساوى صفر، ومعنى ذلك ان السلع أو الخدمات المصدرة للخارج خاضعة للضريبة وغير معفاة ولكن الضريبة عليها تساوى صفر. ويتميز نظام سعر الضريبة صفر عموماً بما يلى:-

١. أن السلعة أو الخدمة المصدرة للخارج خاضعة للضريبة وغير معفاة.
٢. يتمتع المكلف المصدر بنظام خصم الضريبة التي سبق ان قام بسدادها على المدخلات من السلعة أو الخدمة المصدرة للخارج والخاضعة للضريبة.
٣. يوفر هذا النظام على المكلف الكثير من الإجراءات اللازمة للتصدير، وكذلك إجراءات رد الضريبة.

ولقد وضعت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون شروط خاصة لسريان الضريبة على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر وهى:

* إذا تم التصدير بواسطة المسجل، عليه إتباع الإجراءات الجمركية المقررة مع الاحتفاظ بالمستندات المتعلقة بالصفقة بما فى ذلك شهادة الصادر من الجمرک المختص أو أية شهادة رسمية من الجمارك تقوم مقامها.

* إذا تم التصدير بواسطة شخص آخر بخلاف الشخص المسجل، يشترط تقديم المستندات والشهادات الخاصة بالتصدير وذلك خلال فترة تقديم الإقرار المقدم من المسجل منتج السلعة.

رابعاً: إضافة قيمة الضريبة الى سعر البيع:

تقضى المادة (١٣) من القانون أن تضاف قيمة الضريبة الى سعر السلع والخدمات الخاضعة للضريبة بما فى ذلك السلع والخدمات المسعرة جبرياً والمحددة الربح.

الفصل الرابع

خصم الضريبة وردها والإعفاء منها

قانون الضريبة العامة على المبيعات سمح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وبهذا يتخلص المنتجون الصناعيين من العبء الضريبي الناتج عن الأزواج الضريبي نتيجة تحمل المدخلات بالضريبة مرة ، ثم يتحمل بها المنتج النهائي مرة أخرى، كما حققت ضريبة المبيعات التدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلعة للمواطنين، حيث تُعفى السلع الأساسية والضرورية، وتندرج الضريبة في الارتفاع كلما كانت السلعة كمالية، بالإضافة لذلك فقد سمح المشرع الضريبي برد الضريبة على السلع في حالات معينة.

هذا وتحقيقاً لتك الأهداف يتناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل نظام الخصم الضريبي ورد الضريبة والإعفاء منها وذلك على النحو التالي:

نظام الخصم الضريبي

أشار القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ الى إن هناك ثلاثة مراحل لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات، ويتم فرض الضريبة بمقتضى ذلك القانون على القيمة المضافة للسلعة في كل مرحلة من مراحل الإنتاج والتوزيع، ويتم ذلك عن طريق ما يعرف بنظام **الخصم الضريبي**، حيث نصت المادة (٢٣) من القانون على ما يلي:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من هذه الضريبة على مدخلاته، وكذلك الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها طبقاً للحدود وبالشروط والأوضاع التي تحددها اللائحة التنفيذية.

ولا يسرى الخصم المشار إليه في الفقرة السابقة على السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق.

وفي حالات التصدير، إذا كانت الضريبة الواجبة الخصم أكبر من الضريبة المستحقة على مبيعات المسجل، على المصلحة رد الفرق وفقاً للاشتراطات والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية في موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ الطلب."

كما نصت المادة (٢٣) مكرر من القانون والمضافة بالقانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي:

" للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من الضريبة المستحقة عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من هذه الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة وذلك عدا سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

ويكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة ويرحل ما لم يخصم الي الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل".
وتتمثل أهم مزايا نظام الخصم من الضريبة فيما يلي:

(١) تحفيز المسجل على ذكر حقيقة مشترياته حتى يستطيع خصم ما سبق سداده من ضرائب مبيعات، حيث يمكنه تحديد الضريبة الواجبة الأداء والتي تتمثل في الضريبة المستحقة على المبيعات بعد خصم الضريبة التي سبق وان سددها على المدخلات.

(٢) القضاء على ظاهرة الازدواج الضريبي التي كانت سائدة في ظل قانون ضريبة الاستهلاك.

(٣) جعل الضريبة مفروضة على القيمة المضافة للسلعة وليس على القيمة الكلية للسلعة، مما يؤدي الى تضيق فرص التهرب الضريبي أو الحد من تلك الظاهرة.

(٤) تحقيق الرقابة الذاتية الدائمة، حيث ان سياسة الخصم تؤدي المكلف يراقب نفسه بنفسه، وبحيث إذا ظهر خطأ في مرحلة من مراحل الخصم يتم تداركه تلقائياً من خلال التسويات التي تحدث أولاً بأول.

مما سبق يتضح أن المواد (٢٣) و (٢٣) مكرر من القانون حددت الحالات التي تكون فيها الضرائب قابلة للخصم من قبل المسجل عند توريد الضريبة المستحقة عليه خلال الفترة الضريبية (شهر ميلادي) وهي على النحو التالي:

أولاً: الضريبة على مردودات المبيعات.

ثانياً: الضريبة على المدخلات.

ثالثاً: الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج.

رابعاً: الضريبة على المشتريات بغرض الاتجار.

خامساً: الضريبة على مدخلات السلع المصدرة.

سادساً: الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة.

أولاً: الضريبة على مردودات المبيعات:

عند حساب الضريبة المستحقة على المسجل خلال شهر المحاسبة له ان يخصم من إجمالي الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق سداده من الضريبة على المردودات من مبيعاته وذلك وفقاً للشروط والأوضاع التالية:^٧

١. ألا يخصم إلا ما سبق سداده من ضريبة على السلع المرتدة. فلا يسرى الخصم على السلع المستردة التي لم يسبق أن سدد المسجل الضريبة عنها.
٢. ان تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وقيدت بياناتها في الدفاتر والسجلات المنتظمة للمسجل، وتم رد قيمتها الى المشتري بما فيها الضريبة أو تعليتها لحساب العميل بدفاتر المسجل.
٣. يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقماً مسلسلاً مثبتاً به بيانات كل من البائع والمشتري، وبيان الضريبة الواجبة الخصم والإضافة.

مثال:

باع أحد المنتجين عدد ١٠٠٠ قميص رجالي خلال شهر أبريل، و ٧٠٠ قميص خلال شهر مايو، بسعر جملة للقميص ٣٠٠ ج. وقد تم ارتجاع ٥٠ قميص من مبيعات شهر إبريل في شهر مايو لوجود عيوب بها، وقام المسجل بإصدار إشعارات خصم بتلك الكمية.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة على المنتج علماً بأن سعر الضريبة ١٠٪.

الحل

^٧ راجع المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

فى هذه الحالة يقوم المنتج بإعداد إقراره الضريبي لشهر أبريل وحساب الضريبة المستحقة على النحو التالى:

$$\text{الضريبة المستحقة عن شهر إبريل} = (٣٠٠ \times ١٠٠٠) \times ١٠\% = ٣٠٠٠٠ \text{ ج}$$

بينما يتم حساب الضريبة المستحقة على المسجل عند إعداد إقراره عن شهر مايو على النحو التالى:

$$\text{الضريبة المستحقة عن شهر مايو} =$$

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر مايو - الضريبة المسددة عن

المبيعات المرتدة

$$= (٣٠٠ \times ٧٠٠) \times ١٠\% - (٣٠٠ \times ٥٠) \times ١٠\%$$

$$= ٢١٠٠٠ - ١٥٠٠ = ١٩٥٠٠ \text{ ج}$$

ثانياً: الضريبة على المدخلات:

المدخلات هى المواد الخام أو المواد الوسيطة أو المساعدة التى تدخل فى صناعة سلعة معينة خاضعة للضريبة.

وقد نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن للمسجل خلال الفترة الضريبية أن يخصم من إجمالى الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الخاضعة للضريبة ما سبق تحمله من ضريبة على المدخلات ويقوم بتوريد الفرق للمصلحة وفق إقراره الشهرى.

وفى حالة ما إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على المدخلات تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر يتم خصم الزيادة من الضريبة المستحقة على المبيعات شهرياً حتى يتم استنفادها. وقد اشترط المشرع لإجراء هذا الخصم ما يلى:

(١) أن تكون المدخلات من المواد الخام أو السلع الوسيطة (محلية الصنع أو مستوردة) الداخلة في الإنتاج:

وهذا يعنى ان تكون هذه المواد أو السلع مخصصة للاستخدام المباشر في الإنتاج، سواء كانت محلية الصنع أو مستوردة وتتدخل في مكونات السلعة، وسواء تمت عملية التصنيع في الفترة الضريبية أو بعدها.

هذا وبالنسبة لمواد التعبئة والتغليف التي يستخدمها المسجل في تعبئة أو تغليف منتجاته المباعة يتم خصم الضريبة السابق سدادها على هذه المواد من الضريبة المستحقة بشرط عدم احتساب هذه الضريبة ضمن عناصر تكلفة المنتج النهائي.

(٢) أن تكون المدخلات من بائع مسجل:

اشترط المشرع على المنتج الصناعي حيازته لفواتير ضريبية توضح ما قام بسداده من ضريبة على المدخلات حتى يمكنه التمتع بخصم الضريبة على هذه المدخلات من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته من المنتجات، وبالتالي لا بد للمنتج الصناعي من شراء مدخلاته من بائع مسجل على ان يحتفظ بما يلي:

- الفاتورة الضريبية بالنسبة للمدخلات من السلع المصنعة محلياً.

- شهادة الإجراءات الجمركية بالنسبة للمدخلات من السلع المستوردة.

(٣) أن تكون المدخلات قد استخدمت في صناعة سلع خاضعة للضريبة:

اشترط المشرع لخصم الضريبة على المدخلات من السلع المصنعة محلياً ان تكون المدخلات استخدمت في صناعة سلع خاضعة للضريبة سواء تمت عملية التصنيع في نفس الفترة الضريبية أو في فترة او فترات تالية، وبالتالي لا يسمح بالخصم إذا استخدمت المدخلات في صناعة سلع معفاة من الضريبة.

أما إذا استخدمت المدخلات في صناعة سلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى أو غير خاضع فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة السلع الخاضعة للضريبة الى إجمالي السلع المنتجة.

مثال:

إذا فرض أن أحد المنتجين المسجلين قام بشراء مواد خام من تاجر مسجل قيمتها ١٥٠٠٠ ج، سدد عنها ضريبة مبيعات ٥٪، استخدمت هذه المواد في تصنيع منتجات قيمتها ١٨٠٠٠ ج (منها ٦٠٠٠ ج منتجات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ والباقي معفاة من الضريبة).

المطلوب: تحديد الضريبة واجبة السداد.

الحل

يسمح بخصم الضريبة على المدخلات التي استخدمت في إنتاج المنتج الخاضع للضريبة فقط وذلك على أساس نسبة الإنتاج الخاضع للضريبة فقط الى إجمالي الإنتاج.

$$\frac{\text{الإنتاج الخاضع}}{\text{إجمالي الإنتاج}} \times (\text{ج } ١٥٠٠٠ \times ٥\%) = \text{الضريبة على المدخلات القابلة للخصم}$$

$$\text{ج } ٢٥٠ = \frac{٦٠٠٠}{١٨٠٠٠} \times ٧٥٠ =$$

$$\text{الضريبة على المبيعات} = ٦٠٠٠ \times ١٠\% = \text{ج } ٦٠٠$$

$$\text{الضريبة واجبة السداد} =$$

الضريبة على المبيعات - ضريبة المدخلات قابلة الخصم

$$\text{ج } ٣٥٠ = ٢٥٠ - ٦٠٠$$

وجدير بالذكر أن الضريبة على المدخلات من السلع المستوردة فهي قابلة للخصم الضريبي ولم يشترط المشرع أن تستخدم في سلع خاضعة للضريبة ولكنه اشترط حيازة شهادة الإجراءات الجمركية حتى تكون قابلة للخصم.

(٤) ألا تكون المدخلات من السلع أو الخدمات الواردة بالجدولين رقمي (١)،(٢).
يشمل الجدول رقم (١) المرافق للقانون كافة السلع التي كانت تخضع من قبل لضريبة الاستهلاك كالشاي والسكر والبيرة الكحولية والتبغ وغيرها.
وقد أخضع المشرع الضريبي هذه السلع للضريبة العامة على المبيعات بذات الفئات المقررة لها من قبل حرصاً على عدم ضياع الحصيلة.
أما الجدول رقم (٢) فيشمل الخدمات التي تخضع لضريبة المبيعات وهي خدمات محددة على سبيل الحصر.

وقد منع القانون ولائحته التنفيذية السماح بخصم الضريبة المستحقة على هذه السلع والخدمات إذا ما استخدمت كمدخلات في سلع أو خدمات أخرى خاضعة للضريبة، كما منع خصم الضريبة المدفوعة على المدخلات الداخلة في تصنيع تلك السلع والخدمات، (ماعدا الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج كما سيرد ذكره).

حيث نصت المادة (١٨) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

" لا تسرى قواعد الخصم المبين فيما سبق على السلع والخدمات الواردة بالجدولين رقمي (١)،(٢) المرافقين للقانون سواء كانت عن سلع وخدمات خاضعة بذاتها أم كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة ".

ثالثاً: الضريبة على الآلات والمعدات التي تستخدم في الإنتاج:

نصت المادة (١٧) مكرر من اللائحة التنفيذية للقانون على أن للمسجل عند حساب الضريبة أن يخصم من المستحق منها عن قيمة مبيعاته من السلع والخدمات ما سبق تحميله من الضريبة على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع الغيار التي تستخدم في تأدية خدمات أو إنتاج سلعة خاضعة للضريبة بما فيها سلع الجدول رقم (١) المرافق للقانون وذلك وفقاً للشروط والأوضاع الآتية:

(١) لا يجوز خصم الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها التي تستخدم في إنتاج سلع معفاة أو خدمات غير خاضعة للضريبة. أي أن الضريبة السابق تحميلها على الآلات التي يسمح بخصمها لابد وأن تكون خاصة بالآلات التي تستخدم في إنتاج سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة فقط.

هذا ويلاحظ أن خصم الضريبة المسددة على الآلات المستخدمة في الإنتاج ينطبق على الخدمات وكذلك سلع الجدول (١) عكس الحال بالنسبة للضريبة المسددة على المدخلات والتي لا يسمح بخصمها.

(٢) لا يتم خصم الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة عن السلع والخدمات إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة عليها.

(٣) إذا كانت الضريبة السابق تحميلها على الآلات والمعدات وأجزائها وقطع غيارها تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة يكون الخصم في حدود المستحق من الضريبة، ويرحل ما لم يتم خصمه الي الفترات الضريبية التالية حتى يتم الخصم بالكامل.

- ٤) إذا استخدمت الآلات والمعدات في صناعة مخرجات بعضها خاضع للضريبة (بما في ذلك الصادرات التي تخضع للضريبة بسعر صفر) وبعضها معفى أو غير خاضع فإن الضريبة الواجب خصمها تتحدد بنسبة المخرجات الخاضعة للضريبة الي إجمالي المخرجات.
- ٥) لا يجوز خصم الضريبة السابق تحميلها على سيارات نقل الأفراد وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة.

رابعاً: الضريبة على المشتريات بغرض الاتجار:

نصت الفقرة الثانية من المادة (٢٣) من القانون على أن يخصم المسجل من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته من السلع الضريبة السابق تحميلها على السلع المباعة بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها.

وبمقتضى ذلك يقوم كل تاجر (جملة أو تجزئة) بخصم ما سبق تحميله من ضريبة على مشترياته التي يقوم ببيعها بشرط حيازة التاجر للفواتير الضريبية بتلك المبالغ، ، سواء تمت عملية البيع خلال الفترة الضريبية التي تم فيها الشراء أو بعدها.

هذا وبالنسبة للسلع المستوردة^٨ من الخارج بغرض الاتجار تستحق ضريبة المبيعات بالفئات المقررة قانوناً على السلع المستوردة من الخارج عند بيعها في السوق المحلى مع خصم كامل الضريبة السابق سدائها في مرحلة الإفراج

^٨. تعليماً رقم (٩) لسنة ٢٠٠٥ الصادرة عن مصلحة الضرائب بشأن المعاملة الضريبية للسلع المستوردة من الخارج بغرض الاتجار.

الجمركى وذلك مع الأخذ في الاعتبار ألا تقل قيمة الضريبة المخصومة عند بيع السلعة عما سبق سداده من ضريبة.

وفى حالة انخفاض قيمة بيع السلعة عن القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة في مرحلة الإفراج الجمركي يكتفي بالضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركى بشرط التحقق من ذلك بمعرفة المأمورية المختصة.

خامساً: الضريبة على مدخلات السلع المصدرة:

بوجه عام تخضع السلع والخدمات المصدرة للخارج للضريبة بسعر صفر ، أى لا تكون هناك ضريبة واجبة الأداء على هذه السلع والخدمات حيث أنها صفر، والهدف هو تمكين المصدر من خصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أو مشترياته من السلع التي يتم تصديرها من الضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدمة عنه إقراره الشهرى .

وهذا من شأنه أن يتيح للمسجل تصدير السلعة أو الخدمة غير محملة بأى أعباء ضريبية ، ولا يتوقف الأمر عند هذا الحد فقد سمح القانون للمسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير أن يطلب من المصلحة رد الضريبة على قيمة مدخلات إنتاجه ومشترياته بغرض التصدير أو الخدمات فى حدود اقراره وبإتباع الإجراءات المقررة فى اللائحة التنفيذية والتي يتم تناولها بالتفصيل فيما بعد.

سادساً: الضريبة الناتجة عن تعديل القيمة:

قد ينتج عن المعاملات فيما بين بائع (مسجل) ومشتري (مسجل) تعديل فى قيمة الصفقة السابق سداد الضريبة عنها بالزيادة أو النقص بعد تقديم الإقرار ،

فيلتزم المسجل سواء البائع أو المشتري إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة.

وقد نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على الإجراءات التي يجب على كل من البائع والمشتري الالتزام بها لتعديل قيمة الضريبة الناتجة عن تعديل قيمة الصفقة على النحو التالي:

(١) عند التعديل بالزيادة:

نصت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

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

أ. بالنسبة للبائع إضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

ب. بالنسبة للمشتري فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات.

(٢) عند التعديل بالنقص:

نصت نفس المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الى ما يلي:

إذا كانت قيمة الصفقة قد عدلت بالنقص فعلى كل من البائع والمشتري مراعاة إظهار ذلك بالإقرار المقدم من كل منهما خلال الشهر التالي لهذه الواقعة كالاتي:

أ. بالنسبة للبائع فله خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره.

ب. بالنسبة للمشتري فعليه إضافة قيمة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة الى الضريبة المستحقة للمصلحة بإقراره.

مثال:

إذا قام أحد منتجي السلع الوسيطة بإصدار فاتورة ضريبية الى أحد مصانع أجهزة التلفزيون متضمنة بيع عدد من مكونات التلفزيون بسعر ١٥٠ ج للوحدة الواحدة، وقد قام هذا المنتج بتقديم إقراره الشهري متضمناً هذا البيع، ثم اكتشف بعد ذلك أن سعر بيع الوحدة الموضح بالفاتورة يتضمن خطأ مادي وأن السعر الحقيقي للوحدة هو ١٦٠ ج فيتربط على ذلك زيادة في قيمة الضريبة المستحقة، في تلك الحالة يقوم المنتج بإصدار إشعار إضافة يحرره في الفترة الضريبية التي حدث فيها هذا التعديل وإضافة فرق الضريبة الناتج عن زيادة قيمة السلع في إقراره، وعلى صاحب المصنع إصدار إشعار خصم في إقراره المقدم بهذا التعديل ويجرى التسوية اللازمة على الضريبة المخصومة على مدخلاته بمقدار فرق الضريبة التي دفعها نتيجة الزيادة في ثمن السلع.

نظام استرداد الضريبة

قضى المشرع بنص المادة (٣١) من القانون على رد الضريبة طبقاً للشروط والأوضاع والحدود التي تبينها اللائحة التنفيذية، في موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب في الحالتين التاليتين:

- الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها سواء صُدرت بحالتها أو أُدخلت في سلع أخرى.
- الضريبة التي حُصلت بطريق الخطأ وذلك بناء على طلب كتابي يقدمه صاحب الشأن.

أولاً: رد الضريبة على السلع المصدرة:

بوجه عام تخضع السلع المصدرة للخارج للضريبة بسعر صفر، أى لا تكون هناك ضريبة واجبة الأداء على هذه السلعة حيث أنها صفر. والسبب فى هذا النص بهذا الوضع هو تمكين المصدر من استرداد الضريبة السابق سدادها على مدخلاته أو مشترياته من السلع التى يتم تصديرها.

وتنص المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلى:

" ... ترد الضريبة على السلع التى يتم تصديرها للخارج سواء بحالتها أو أدخلت فى تصنيع سلع أخرى فى موعد لا يجاوز ثلاثة شهور من تاريخ تقديم طلب الرد وفقاً للشروط الآتية:

١. إن تكون السلع التى تم شراؤها من مسجل وان يكون لدى المشتري فاتورة ضريبية.
٢. ألا تكون السلع مستعملة.
٣. أن تكون السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة قد تم تصديرها وفقاً للإجراءات الجمركية المتعارف عليها وبمعرفة مصلحة الضرائب.
٤. أن يرفق بطلب الرد كل المستندات المؤيدة لعملية التصدير، وكذلك الفاتورة الضريبية.
٥. قد تشمل عملية رد الضريبة كل من السلع المصدرة والسلع المستوردة المعاد تصديرها الى الخارج سواء بحالتها أو استخدمت فى مصنوعات محلية مصدرة الى الخارج.
٦. لا يرد من الضريبة سوى ما سبق تحصيله منها بذات الفئة والقيمة التى كانت سارية وقت السداد وعلى ما تم تصديره فعلاً.

٧. رد الضريبة السابق تحصيلها عن السلع المصدرة يكون بمعرفة مصلحة الجمارك خصماً على حساب مصلحة الضرائب.

هذا وتختلف إجراءات رد الضريبة باختلاف نوعية النشاط، فإذا كان المصدر المسجل يقوم في ذات الوقت بالبيع المحلى للسلع التى ينتجها الى جانب التصدير، فإجراءات الرد تختلف كلياً عن المسجل الذى يقوم بالإنتاج للتصدير فقط، وفيما يلى إجراءات كل منهما:

(أ) إذا كان نشاط المنتج الصناعى المسجل يقتصر على التصدير فقط، يكون له عند تصدير إنتاجه ومشترياته بغرض التصدير ان يطلب من المصلحة رد الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات إنتاجه فور إتمام عملية التصدير وفى حدود إقراره وبالشروط السابق ذكرها، وذلك خلال ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب.

وحيث ان المسجل الذى يقتصر نشاطه على التصدير فقط يكون رصيده دائماً بصفة دائمة ويصعب فصل المدخلات الداخلة فى التصدير من إجمالي المدخلات الشهرية الواردة بإقرار المصدر. فقد استقر رأى مصلحة الضرائب تطبيقاً للمنشور رقم (٤٧) لسنة ١٩٩١ على ان يتم رد الضريبة على المدخلات الشهرية الواردة بإقرار المصدر المسجل بالكامل مع خضوع المدخلات للرقابة ومتابعة المنطقة التابع لها المصدر بالطريقة التى تراها مناسبة.

(ب) إذا كان المسجل لا يقتصر نشاطه على التصدير فقط، حيث يقوم ببيع بعض منتجاته للسوق المحلى والبعض الآخر للتصدير، فى هذه الحالة يقوم بخصم الضريبة المسددة على مشترياته أو مدخلاته فى السلع المصدرة من الضريبة المستحقة على مبيعاته فى السوق المحلى وفى حالة زيادة مقدار الضريبة

المستحقة للمسجل نتيجة التصدير ، عن الضريبة المستحقة على مبيعاته خلال الفترة الضريبية فله أن يطلب من المصلحة رد الفرق. وهذا يعنى أن الضرائب المسددة على جميع مشترياته من المواد الخام والسلع التي تستخدم في إنتاج جميع السلع المنتجة ويدخل بالتالي ضمنها السلع التي تم تصديرها، يتم خصمها من الضريبة المستحقة على مبيعاته في السوق المحلي، حيث ان مبيعات التصدير تخضع للضريبة بسعر صفر.

وقد أيدت المادة (٢٧) من القانون والمادة (١٨) من اللائحة التنفيذية للقانون

تلك الحالة حيث نصت على ما يلي:

" ... حالة زيادة مقدار الضريبة المستحقة للمسجل نتيجة التصدير، عن الضريبة المستحقة على مبيعاته، خلال الفترة الضريبية، فله أن يطلب من المصلحة رد الفرق بين مستحقاته من الضريبة على مدخلاته من السلع، والضريبة المستحقة على مبيعاته عن الفترة الضريبية المقدمة عنها إقراره الشهري وذلك بعد التأكد من استيفاء الشروط اللازمة.

ثانياً: رد الضريبة المحصلة بطريق الخطأ:

قد يحدث في بعض الأحيان أن يتم تحصيل أو سداد ضريبة مبيعات عن طريق الخطأ، وغالباً تكون هذه الحالة عن سلع معفاة من الضريبة وسددت بطريق الخطأ لعدم الدراية الكافية بأحكام القانون أو لبس في فهم حالات الإعفاء، وفي حالة حدوث حالة من حالات سداد الضريبة الخطأ يمكن استرداد هذه الضريبة. هذا وتنص المادة (٢٠) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

" ... يشترط لرد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ أن يتقدم صاحب الشأن بطلب كتابي موضحاً به قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ وسببه مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ، ويرفق بالطلب المستندات المؤيدة له. وترد الضريبة التي يتبين أنها حصلت بطريق الخطأ فى موعد غايته ثلاثة شهور من تاريخ تقديم الطلب. "

ويلاحظ أن حق الاسترداد هنا ينصرف الى أى ضريبة تكون قد حصلت بطريق الخطأ مهما بلغت قيمتها.

رد الضريبة للزائر المغادر للبلاد:

أوردت اللائحة التنفيذية للقانون الصادر بقرار وزير المالية رقم ٧٤٩ لسنة ٢٠٠١ حكماً مفاده حق المغادرين فى استرداد الضريبة السابق سدادها عن مشترياتهم حيث جرى نص الفقرة (٥) من المادة (١٩) على الآتى:

وبالنسبة للمغادر للبلاد له حق استرداد الضريبة السابق سدادها للبايع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بمبلغ لا يقل عن ألف جنيه مصرى على أن يتم خروجها بصحبته وذلك خلال ثلاثة شهور من تاريخ الشراء ، ويتم استرداد الضريبة عن طريق البنك بالمنفذ الجمركى، أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة وذلك بموجب شيك يرسل على عنوانه، وتخصم مصاريف إدارية بواقع ٥% من إجمالي قيمة المبلغ المسترد وذلك بشرط تقديم المستندات الآتية:-

- صورة جواز السفر.
- الفاتورة الضريبية.
- نموذج رد الضريبة (١٢٤ ض.ع.م).

ويجوز لرئيس المصلحة وضع أية قواعد أو إجراءات لازمة لرد الضريبة على تلك السلع.

هذا ويشترط في السلع المشتراة أن تكون غير مستعملة وفي حالة استعمال السلع المشتراة داخل البلاد لا يحق استرداد الضريبة عنها.

الإعفاءات من الضريبة على المبيعات

الإعفاء من الضريبة يعنى عدم تحصيل الضريبة عن سلعة أو خدمة معينة على الرغم من خضوع السلعة أو الخدمة فى الأصل للضريبة، ويكون الإعفاء لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية أو لمنع الازدواج الضريبي.

وتتمثل الإعفاءات المقررة من الضريبة العامة على المبيعات فيما يلى:

أولاً: السلع المتعلقة بالدبلوماسيين الأجانب:

تنص المادة (٢٤) من القانون على ما يلى:

" يُعفى من الضريبة وبشرط المعاملة بالمثل وحدود هذه المعاملة وفقاً لبيانات وزارة الخارجية:

١. ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلكيين الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين (غير الفخريين) المعينين فى الجداول التى تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

- ويحدد عدد السيارات التي يتناولها هذا الإعفاء بسيارة واحدة فقط، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.
٢. ما يشتري أو يستورد للسفارات والمفوضات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، عدا المواد الغذائية والمشروبات الروحية والأدخنة.
- ويحدد عدد السيارات التي يتناولها هذا الإعفاء بخمس سيارات للسفارة أو المفوضية وسيارتين للقنصلية، ويجوز للوزير بالإتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.
٣. ما يستورد للاستعمال الشخصي من أمتعة شخصية وأثاث وأدوات منزلية وسيارة واحدة مستعملة لكل موظف أجنبي من العاملين في البعثات الدبلوماسية أو القنصلية الذين لا يستفيدون من الإعفاء المقرر في البند (١) سالف الذكر وذلك بشرط:-
- المعاينة.
 - أن يتم ورود السلعة خلال ستة أشهر من وصول الموظف المستفيد من الإعفاء، ويجوز للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية هذا الأجل.
 - وتمنح الإعفاءات المشار إليها في هذه المادة بعد اعتماد طلبات الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية أو القنصلية حسب الأحوال، والتصديق على ذلك من وزارة الخارجية.
- هذا ويحظر التصرف في الأشياء المعفاة تطبيقاً لأحكام المادة (٢٤) من القانون والتي نصت على ما يلي:

" يحظر التصرف فى الأشياء التى أُعفيت طبقاً لأحكام المادة السابقة فى غير الأغراض التى أُعفيت من أجلها خلال السنوات الخمس التالية للإعفاء قبل إخطار المصلحة و سداد الضريبة المستحقة وفقاً لحالة هذه الأشياء وقيمتها و فئة الضريبة السارية فى تاريخ السداد ما لم يقضى نظام المعاملة بالمثل بغير ذلك ".
وتحدد المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية للقانون القواعد والإجراءات المنظمة لذلك وهى:

١. على المستفيد من الإعفاء ان يخطر المصلحة برغبته فى التصرف أو تعديل الاستعمال قبل شروعه فى التصرف.
٢. موافاة المصلحة بموافقة وزارة الخارجية على التصرف وان نظام المعاملة بالمثل لم يقضى بغير ذلك.
٣. على المصلحة أن تقوم بمعاينة الأشياء لتحديد قيمتها حسب حالتها و فئة الضريبة السارية و مقدار الضريبة المستحقة وقت السداد ولها أن تستعين بالمختصين فى مصلحة الجمارك فى هذا الخصوص.
٤. تحرر المصلحة كتاباً الى طالب التصرف بما يفيد إبراء نتمته بعد سداد الضريبة أو أية مبالغ أخرى فى حالة استحقاقها.

ثانياً: السلع المتعلقة بذوي المكانة الخاصة من الأجانب:

تقضى المادة (٢٦) من القانون بأنه يجوز بقرار من الوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لبعض ذوى المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.
وهذا الإعفاء جوازى للوزير المختص بحسب ظروف كل حالة.

ثالثاً: العينات التي تستهلك فى إجراءات التحليل:

- يقضى البند الأول من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء العينات التي تستهلك فى أغراض التحليل بالمعامل الحكومية ويشترط لهذا الإعفاء ما يلى:
١. أن يتقدم صاحب العينة بطلب إعفاء للمأمورية المختصة.
 ٢. إن يقدم شهادة من معمل حكومى تفيد إتمام التحليل واستهلاك العينة أو جزء منها فى التحليل.
 ٣. لا يعفى من العينة إلا الجزء المستهلك فقط.

رابعاً: الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أى صفة تجارية:

- يقضى البند الثانى من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء الأشياء والمتعلقات الشخصية المجردة من أية صفة تجارية مثل الميداليات والجوائز الرياضية والعلمية.
- ويشترط لهذا الإعفاء ما يلى:
١. أن يتقدم صاحب هذه المتعلقات بطلب الإعفاء الى مصلحة الضرائب مرفقاً به ما يفيد الآتى:
 - أن هذه المتعلقات شخصية.
 - التعهد بعدم التصرف فيها خلال الفترة القانونية.
 - إثبات الحصول عليها فى مسابقة رياضية أو علمية أو دينية معترف بها.
 ٢. أن يقدم صاحب هذه المتعلقات شهادة من الجهة الإدارية المختصة بما يفيد المعلومات السابقة.

خامساً: المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة:

يقضى البند الثالث من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء المهمات التي ترد من الخارج دون قيمة، بدل تالف أو ناقص عن رسائل سبق توريدها وحصلت الضريبة عليها في حينها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك.

عند استيراد هذه الرسائل يتم تحصيل ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي. فإذا تبين بعد ذلك وجود كمية تالفة أو نقص في الكمية وقام المستورد بطلب غيرها، فتعفى الكمية الواردة كبديل تالف أو ناقص من الضريبة باعتبار أنه سبق سداد الضريبة عنها كاملة عند ورود الرسالة الأصلية.

سادساً: الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج:

يقضى البند الرابع من المادة (٢٧) من القانون والبند الثالث من المادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية بإعفاء الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية أو الأجنبية بنفس قيمة الإعفاء الجمركي وفقاً لأحكام قانون الجمارك.

سابعاً: الأشياء التي صدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها:

بقضى البند الخامس من المادة (٢٧) من القانون بإعفاء الأشياء التي تم سداد الضريبة عليها وصدرت للخارج ثم أعيد استيرادها بذاتها بشرط أن تتحقق مصلحة الجمارك من ذلك. ومن أمثلة ذلك السيارات التي يصطحبها أصحابها الى الخارج ثم يعودون بها مرة أخرى.

ثامناً: الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة:

يقضى البند الأول من المادة (٢٨) من القانون بأنه يجوز بقرار من الوزير إعفاء بعض السلع التي يحصل عليها الجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية على سبيل الهبات والتبرعات والهدايا. ويلاحظ أن هذا الإعفاء جوازي لوزير المالية وحده طبقاً لما يراه

تاسعاً: ما تستورده المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي:

يقضى البند الثانى من المادة (٢٨) من القانون بأنه يجوز من الوزير إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمى. ويلاحظ على هذا الإعفاء ما يلى:

- أنه جوازي لوزير المالية وحده.
- يشترط أن تستخدم السلع فى الأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية.
- الاستيراد يتم عن طريق المعاهد العلمية بنفسها.

عاشراً: إعفاءات مقررة للجهات المسئولة عن الدفاع والأمن القومى:

تقضى المادة (٢٩) من القانون بأن يعفى من الضريبة كافة السلع والمعدات والأجهزة والخدمات المعنية فى هذا القانون اللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجهزة الداخلة فى تصنيعها. ويسرى هذا الإعفاء على احتياجات كل من الجهات التالية واللازمة لأغراض التسليح للدفاع والأمن القومى:-

-
- وزارة الدفاع. - هيئة الأمن القومي.
- الشركات والوحدات والهيئات التابعة لوزارة الإنتاج الحربي.
- وزارة الداخلية.
- الهيئة العربية للتصنيع.
- حادي عشر: الإعفاءات التي تخص سلعاً بذاتها:**
- أضيفت ضمن تعديلات القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٧ بعض السلع المعفاة من الضريبة العامة على المبيعات على سبيل الحصر وهي ما يلي:
١. منتجات صناعة الألبان والمنتجات المتحصل عليها من اللبن بواسطة استبدال عنصر أو أكثر من عناصره الطبيعية.
 ٢. الزيوت النباتية (مدعومة) للطعام، ثابتة، سائلة، أو جامدة أو منقاة، أو مكررة.
 ٣. منتجات المطاحن فيما عدا الدقيق الفاخر أو المخمر المستورد من الخارج.
 ٤. المحضرات والأصناف المحفوظة أو المصنعة أو المجهزة من اللحوم.
 ٥. المحضرات والأصناف المحفوظة أو المجهزة من الأسماك فيما عدا الكفيار وأبداله والأسماك المدخنة.
 ٦. الخضر والفواكه والبقول والحبوب والملح والتوابل المجهزة والمعبأة أو المعلبة الطازجة أو المجمدة أو المحفوظة عدا المستورد منها.
 ٧. الحلاوة الطحينية والطحينة.
 ٨. المأكولات التي تصنعها وتبيعها المطاعم والمحال غير السياحية للمستهلك النهائي مباشرة.
 ٩. الخبز المسعر بجميع أنواعه (المسعر والغير مسعر).

١٠. الغاز الطبيعي وغاز البوتلين (البوتاجاز) وان كان معبأة فى عبوات مهيأة للبيع بالتجزئة.
١١. بقايا ونفايات صناعة الأذوية، أذوية محضرة للحيوانات والطيور والأسماك (محضرات علفية) فيما عدا ما يستخدم لتغذية القطط والكلاب وأسمك الزينة.
١٢. الكساء الشعبى الذى تقوم بتوزيعه وزارة التموين والتجارة الداخلية.
١٣. عجائن الورق، نفايات ورق وورق مقوى، مصنوعات قديمة من ورق وورق مقوى صالح فقط لصنع الورق.
١٤. ورق صحف وورق طباعة وكتابة.
١٥. الكتب، والمذكرات الجامعية.
١٦. الصحف والمجلات.
١٧. المكرونة المصنعة من الدقيق العادى.
١٨. الذهب الخام.
١٩. العسل الأسود.
٢٠. اسماك الرنجة المدخنة. .
٢١. الطائرات المدنية ومحركاتها وأجزاؤها ومكوناتها وقطع غيارها والمعدات اللازمة لاستخدامها ، وكذلك الخدمات التى تقدم لهذه الطائرات داخل الدائرة الجمركية.

الفصل الخامس

التنظيم المحاسبي

للضريبة العامة على المبيعات

الزم قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية المكلفون على جميع فئاتهم بإمسك العديد من المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة للمحاسبة عن الضريبة العامة على المبيعات، وقد قدمت اللائحة التنفيذية العديد من الشروط المرتبطة بتلك المستندات أو الدفاتر.

وكذلك ألزمت المسجل بتحرير فاتورة ضريبية عند بيع السلعة أو أداء الخدمة وكذلك تقديم إقرارات شهرية عن الضريبة المستحقة والالتزام بتحصيل الضريبة وأدائها للمصلحة.

ويتناول هذا الفصل بالدراسة والتحليل كل من الفواتير والإقرارات الضريبية وكذلك الدفاتر والسجلات وكيفية المعالجة المحاسبية للضريبة العامة على المبيعات ونظم محاسبة تجارة التجزئة ثم إجراءات تحصيل وتوريد الضريبة.

الفواتير الضريبية

الفواتير الضريبية لها دور هام في نظام ضرائب المبيعات حيث يتم ضبط وإحكام الرقابة على المبيعات على مبيعات المسجلين ، وعن طريقها أيضا يتم التحقق بما يجرونه من خصومات من الضرائب السابق لهم سدادها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار، ويمكن التمييز بين نوعين من الفواتير:

أولاً: الفواتير الضريبية:

يقصد بالفاتورة الضريبية بأنها تلك الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس المصلحة وقد أطلق المشرع الضريبي هذا المصطلح "الفاتورة الضريبية" حتى تتفق فاتورة البيع مع وجهة النظر الضريبية صراحة.

تعد الفواتير الضريبية من المستندات ذات الأهمية في نظام الضريبة العامة على المبيعات حيث أنها تسجل كل عملية بيع للسلع والخدمات ، كما تثبت العبء الضريبي الواقع على البائعين ، وقيمة مبلغ الخصم المسموح به للمشتريين المسجلين ، فالفواتير الضريبية لها دور مزدوج ، إذ تعد دليلاً على مديونية البائع بقيمة الضريبة لمصلحة الضرائب على المبيعات ، ودائنية المشتري للمصلحة بهذه القيمة وحقه في خصمها من قيمة الضريبة المستحقة على مبيعاته ولا يحق لغير المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات إصدار فاتورة ضريبية.

وقد تضمنت المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التي يجب توافرها في الفواتير الضريبية :

١. أن تكون الفواتير من أصل وصورة حيث يسلم الأصل إلى المشتري وتحفظ الصورة لدى المسجل.
٢. يتعين ان تكون الفواتير مرقمة بأرقام متسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها.
٣. تتضمن الفاتورة الضريبية التي يعدها المسجلون البيانات التالية:
 - رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
 - اسم المسجل وعنوانه ورقم التسجيل.
 - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيل المشتري أن كان المشتري مسجلاً أو معروفاً.

- بيان السلعة أو الخدمة المباعة وقيمتها وقيمة الضريبة المقررة مع بيان إجمالي قيمة الفاتورة.

٤. يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول.
٥. يجب الاحتفاظ بصورة الفواتير لمدة ثلاثة سنوات تالية لانتهاء السنة المالية التي أجرى فيها القيد بالسجلات تطبيقاً لنص المادة (١٥) من القانون.

ثانياً: فواتير المستهلك النهائي:

هي الفواتير التي يصدرها غالباً تجار التجزئة لتسجيل مبيعاتهم الى الأشخاص غير المسجلين الذين يمثلون في الغالب المستهلكين النهائيين، ويمكن أن يوضح على هذه الفواتير الثمن شاملاً ضريبة المبيعات. وقد أكد على ذلك نص المادة (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون والتي نصت على ما يلي:-

" ... يلتزم بتحريير فاتورة ضريبية عند البيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وله في حالات البيع لغير مسجل ان يحرر الفاتورة موضحاً بها إجمالي قيمة السلعة أو الخدمة المباعة شاملة الضريبة " .

وقد أجازت اللائحة التنفيذية للقانون لرئيس المصلحة بالنسبة لتجار التجزئة الذين يتعذر عليهم إصدار فاتورة ضريبية عن كل عملية بيع وضع نظم مبسطة لأغراض حساب ضريبة المبيعات بما في ذلك عدم إصدار فواتير ضريبية إلا عند طلبها من المشتري.

هذا وللجمعيات التعاونية والجمعيات التي تتبعها أسر منتجة والتي تقوم بشراء مستلزمات الإنتاج وبيعها لأعضائها من الحرفيين، وأصحاب الورش، والمصانع الصغيرة، والأسر المنتجة المسجلين، أن تحرر بياناً للعضو مع فاتورة

البيع يوضح فيه أن مستلزمات الإنتاج مشتتة من منتجين أو مستوردين مسجلين وسبق للجمعية سداد ضريبة المبيعات عنها وقيمتها وفئة الضريبة المقررة عليها بموجب فاتورة ضريبية.

ويعتبر هذا البيان للأعضاء المسجلين مستنداً لخصم الضريبة السابق سدادها على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم وفقاً لأحكام القانون. ويدر بالذكر أن الالتزام ببيان ضريبة المبيعات منفصلة عن الثمن ينصب على المنتجين الصناعيين والمستوردين، ومؤدو الخدمات الخاضعة للضريبة، وتجار الجملة.

أما بالنسبة لتجار التجزئة الذين يتعاملون في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية، فإن ثمن بيع السلع الخاضعة للضريبة يشمل عنصر الضريبة، كذلك يحظر على أى شخص غير مسجل أن يصدر فاتورة مبيناً بها أى مبلغ يفهم على أنه ضريبة مبيعات.

ولقد اعتبر المشرع المسجل الذى لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة وكذلك قيام غير المسجل بإصدار فواتير محملة بالضريبة بمثابة تهرب ويعاقب عليها بالعقوبات المنصوص عليها بالقانون .

الدفاتر والسجلات

تنص المادة (١٥) من القانون على ما يلى:

" يلتزم المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التى يقوم بها، ويجب أن يحتفظ بهذه السجلات لمدة ثلاثة سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات "

وقد تناولت اللائحة التنفيذية الحدود والقواعد والإجراءات والسجلات التي يلتزم المسجل بإسائها والبيانات التي يتعين إثباتها فيها والمستندات التي يجب الاحتفاظ بها. والحسابات والسجلات التي يجب على كل مسجل إسائها في ضوء الظروف الخاصة بكل منهم وفي ضوء حجم مبيعاته.

ويمكن إبراز ذلك على النحو التالي:

أولاً: الدفاتر والسجلات الإلزامية:

أشارت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية الى نوعين من الدفاتر والسجلات

التي يلتزم بإسائها المسجلين هما:

١. دفاتر وسجلات محاسبية.

٢. دفتر خاص إحصائي.

(١) الدفاتر والسجلات المحاسبية:

نصت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

" ... يلتزم المسجل بإسائها سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول العمليات التي يقوم بها وهي:

أ. **دفتر المشتريات**، يتضمن بيانات فواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية، ويستخدم لتسجيل مشتريات المسجل سواء كانت خاضعة للضريبة أو معفاة منها ويتضمن المشتريات المحلية والمستوردة.

ب. **دفتر المبيعات**، يتضمن بيانات الفواتير الضريبية المحررة للمبيعات من السلع والخدمات.

ج. **بيان المردودات**، يتضمن بيانات فواتير المبيعات والمشتريات المرتدة من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

- د. بيان الصادرات، ويتضمن بيانات رسائل الصادر بما فى ذلك رقم شهادة الصادر الجمركية وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.
- هـ. دفتر اليومية الأسمى ، يلزم بإمساكه المسجل الذى تجاوز رأسماله المستثمر ٢٠ ألف جنيه.
- و. دفتر الجرد ، يلزم بإمساكه المسجل الذى تجاوز رأسماله ٢٠ ألف جنيه.
- ز. سجل المخازن ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول .
- وبخصوص التاجر الذى يتبع أحد نظم التجزئة فعليه إمساك الدفاتر الآتية: -
١٠. دفتر المشتريات.
 ١١. دفتر المتحصلات اليومية.
 ١٢. دفتر ملخص الضريبة على المبيعات.
- (٢) دفتر خاص إحصائى (دفتر ملخص الضريبة على المبيعات):
- يشمل هذا الدفتر البيانات التالية:
- أ. بيان إجمالى قيمة المبيعات وإجمالى قيمة المشتريات بدون الضريبة.
 - ب. إجمالى الضريبة على المبيعات التى حملها على مبيعاته وكذلك على مبيعات الاستعمال الشخصى أو الخاص أو التصرفات الأخرى عن كل فترة ضريبية على حده.
 - ج. إجمالى الضريبة على المشتريات (المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار) القابلة للخصم.
 - د. قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.
 - هـ. الضريبة المطلوب سدادها من المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

ثانياً: الدفاتر والسجلات التي يلتزم بها منتجي السلع المحددة بالجدول رقم (١):

نصت المادة (٩) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

" على كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة من السلع المحددة بالجدول رقم (١) ان يمك الدفاتر والسجلات الآتية:

١. دفتر لإثبات المواد الأولية الداخلة فى إنتاج السلع الخاضعة للضريبة.

٢. دفتر لقيود بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التي يقوم بها.

ثالثاً: البيانات والملفات الخاصة بالحاسب الإلكتروني:

نصت الفقرة الثالثة من المادة (١٠) من اللائحة التنفيذية على ما يلي:

" وفى حالة استخدام المسجل لأنظمة الحاسب الآلي يعتد بالبيانات والملفات المستخدمة كبديل لتلك الدفاتر "

رابعاً: قوائم البيانات "شريط آلة تسجيل النقد":

أشارت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون الى أن يعتد بقوائم البيانات

" شريط آلة تسجيل النقد " التي تتعلق بمقدار الضريبة فى حالة استخدام المسجل

ماكينات تسجيل النقدية أو أجهزة البيع الإلكتروني على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

الشروط الواجب توافرها فى الدفاتر والسجلات:

تطبيقاً لنص المادة (١٥) من القانون، ووفقاً لنص المادة (١٠) من اللائحة

التنفيذية للقانون، تتضح الشروط والاعتبارات التي يجب توافرها فى الدفاتر

والسجلات التي يلتزم المسجل بإمسакها وهى:

أ. يجب أن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية منتظمة يسجل فيها أولاً بأول

العمليات التي يقوم بها.

- ب. يجب أن يتم الاحتفاظ بالسجلات لمدة ثلاث سنوات تالية لانتهاى السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات.
- ج. يجب أن تكون صفحات كل دفتر من الدفاتر والسجلات خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواشي.
- د. يجب أن تكون القيود المثبتة بالدفاتر والسجلات مؤيدة بمستندات حقيقية ومحفظة بطريقة منظمة يسهل معها ضبط العمليات ومراجعة القيود المحاسبية بالشكل الذى يكفل لمسئولي المصلحة التحقق من قيمة وعاء الضريبة.
- هـ. يجب أن تكون الدفاتر أمينة تعبر بصدق عن نشاط المسجل، حيث لا تعتبر نظامية الدفاتر، ولا التأييد بالمستندات دليل على أمانة الدفاتر.

ملخص الضريبة العامة على المبيعات:

الهدف من ملخص الضريبة العامة على المبيعات هو إظهار التسوية اللازمة المرتبطة بتحديد مبالغ الضرائب على المبيعات التى يجب على المسجل أن يقوم بدفعها وتوريدها لمصلحة الضرائب على المبيعات فى إقراره الشهرى، كذلك تحديد مبالغ الضرائب على المبيعات التى يكون للمسجل الحق فى استردادها. ويتكون هذا الملخص من ثلاثة أجزاء هما:

الجزء الأول: جزء المبيعات.

الجزء الثانى: جزء المشتريات.

الجزء الثالث: جزء بيان الضريبة.

وفيما يلى نتناول بالشرح هذه الأجزاء بالتفصيل:

الجزء الأول: جزء المبيعات:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة المستحقة على المبيعات، ويتم الوصول إليها عن طريق تحديد العناصر التالية:

(١) **إجمالي قيمة المبيعات...** يتم إدراج مبيعات المسجل عن الشهر (شهر المحاسبة) من السلع الخاضعة للضريبة قبل إضافة الضريبة، وذلك أمام فئة الضريبة التي تخضع لها السلع، بمعنى أن السلع التي تخضع لفئة ١٠٪ توضع أمام فئة ١٠٪، والسلع التي تخضع لفئة ٢٥٪ توضع أمام فئة ٢٥٪ وهكذا.

(٢) **إجمالي قيمة الضرائب على المبيعات...** وهي قيمة الضريبة المحسوبة على المبيعات من السلع وذلك بضرب قيمة المبيعات من كل سلعة في فئة الضريبة الخاصة بها.

(٣) **التسويات (الخصم أو الإضافة)...** أى التغيرات التي تطرأ على قيمة المبيعات وبالتالي على قيمة الضريبة المحسوبة على المبيعات:

أ. **الخصم**، أى نقص فى قيمة المبيعات لأى سبب مما يستوجب معه استبعاد قيمة الضريبة المحصلة عن هذا النقص من إجمالي قيمة الضريبة على المبيعات مثل:

- مردودات المبيعات.
 - التخفيض فى القيمة بسبب تغير فى شروط البيع.
 - البيع بسعر أعلى من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.
- ب. **الإضافة**، أى زيادة فى قيمة المبيعات لأى سبب مما يستوجب معه إضافة قيمة الضريبة المحصلة عن هذه الزيادة الى إجمالي قيمة الضريبة على المبيعات مثل:

- الزيادة فى القيمة بسبب تغير فى شروط البيع.
 - البيع بسعر أقل من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.
- (٤) **الضريبة المستحقة على المبيعات**... تضاف نتيجة التسويات سالفة الذكر، إذا كانت بالموجب (+) الى رقم إجمالى الضريبة على المبيعات، أو طرحها إذا كانت بالسالب (-) ويكون الناتج هو الضريبة المستحقة على المبيعات.

الجزء الثانى: جزء المشتريات:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة المدفوعة على المشتريات (المدخلات، المشتريات بغرض البيع، الآلات والمعدات الواردة للعملية الإنتاجية) القابلة للخصم، ويتم الوصول الى الضريبة واجبة الخصم عن طريق تحديد العناصر التالية:

(١) **إجمالى قيمة المشتريات**... تنقسم المشتريات لأغراض حساب ضريبة المبيعات الى ثلاثة أقسام:

- أ. **معفاة**، وتشمل قيمة المشتريات من السلع المعفاة من الضريبة.
 - ب. **غير قابلة للخصم الضريبى**، وتشمل قيمة المشتريات من السلع الغير قابلة للخصم (لعدم توافر شروط الخصم الضريبى).
 - ج. **قابلة للخصم الضريبى**، وتشمل قيمة المشتريات من السلع القابلة للخصم (التي ينطبق عليها قواعد الخصم الضريبى).
- ومجموع قيم هذه المشتريات يمثل إجمالى قيمة المشتريات.
- (٢) **إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات**... وهى قيمة الضريبة المدفوعة على المشتريات "القابلة للخصم الضريبى" وذلك من خلال ضرب قيمة المشتريات من كل سلعة فى فئة الضريبة الخاصة بها.

(٣) التسويات الضريبية (الخصم أو الإضافة)... أى التغيرات التى تطرأ على قيمة

المشتريات وبالتالى على قيمة الضريبة المدفوعة عليها:

أ. الخصم، النقص فى قيمة المشتريات لأى سبب مما يستوجب معه استبعاد الضريبة المدفوعة عن هذا النقص من إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات مثل:

- مردودات المشتريات.

- الشراء بسعر أعلى من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.

- التخفيض فى قيمة المشتريات بسبب تغير فى شروط الشراء.

- عجز أو تلف فى المدخلات من المشتريات (لم تدخل فى الإنتاج).

ب. الإضافة، الزيادة فى قيمة المشتريات لأى سبب يستوجب معها إضافة الضريبة المدفوعة عن هذه الزيادة الى إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات مثل:

- الشراء بسعر أقل من السعر الحقيقى بطريق الخطأ.

- الزيادة فى قيمة المشتريات بسبب تغير فى شروط الشراء.

(٤) الضريبة المدفوعة على المشتريات (واجبة الخصم)... تضاف نتيجة التسويات

سالفة الذكر إذا كانت بالموجب (+) الى إجمالى الضرائب المدفوعة على المشتريات، أو طرحها إذا كانت بالسالب (-) ويكون الناتج هو الضريبة المدفوعة على المشتريات والواجبة الخصم.

الجزء الثالث: جزء بيان الضريبة:

يهدف هذا الجزء الى بيان الضريبة واجبة السداد ويتم الوصول إليها من خلال الخطوات التالية:

(١) **حساب الضريبة المستحقة...** وهى عبارة عن ناتج طرح الضريبة المستحقة على المبيعات فى جزء المبيعات السابق بيانه والضريبة المدفوعة على المشتريات (المدخلات) واجبة الخصم فى جزء المشتريات السابق بيانه. وإذا كانت الضريبة المخصومة أكبر توضع إشارة سالبة - دلالة على دائنية هذا الشهر.

(٢) **حساب الضريبة واجبة السداد...** وذلك عن طريق إضافة رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أول المدة (أول الشهر) إذا كان الرصيد دائن على الضريبة المستحقة، أو يتم طرح هذا الرصيد إذا كان الرصيد مدين.

وفيما يلى نموذج لمخلص الضريبة العامة على المبيعات:

الضريبة		القيمة بدون ضريبة		البيان
كلى	جزئى	كلى	جزئى	
				(١) المبيعات :
	x		x	٥%
	x		x	١٠%
	x		x	٢٥%
	-		x	صفر %
xx	-	xx	x	معفاة
xx		xx		+ تسويات ضريبية
1xx		xxx		صافى المبيعات/الضريبة على المبيعات
				(٢) المشتريات :
			x	معفاة
			x	غير قابلة للخصم
xx	x	xx	x	قابلة للخصم
xx		xx		+ تسويات ضريبية
2xx		xxx		صافى المشتريات/الضريبة واجبة الخصم
				(٣) الضريبة المستحقة (٢ - ١)
xx				+ رصيد د/ جارى مصلحة الضرائب
xx				الضريبة واجبة السداد

مثال:

فيما يلي بيانات أحد المصانع المسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر ديسمبر ٢٠٠٣:

- (١) بلغت جملة مبيعاته خلال الشهر ٥٠٠٠٠٠٠ ج بياناتها كالتالي:
 - ٢٠٠٠٠٠ ج من السلعة س خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪.
 - ١٥٠٠٠٠ ج من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.
 - ١٥٠٠٠٠ ج من السلعة ع معفاة من الضريبة.
- (٢) بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠٠٠ ج من السلعة س، ١٢٠٠٠٠ ج من السلعة ع.
- (٣) بلغت جملة مشترياته من المدخلات خلال الشهر ٣٠٠٠٠٠٠ ج بياناتها كالتالي:
 - ١٤٠٠٠٠٠ ج مدخلات خاضعة للضريبة مشتراة من بائع مسجل استخدمت في إنتاج السلعة س (منها ٢٠٠٠٠٠ ج من السلع الواردة في الجدول رقم (١)).
 - ٩٠٠٠٠٠ ج مدخلات خاضعة للضريبة استخدمت في إنتاج السلعة ص ومن غير السلع الواردة في الجدول (١) (منها ١٥٠٠٠٠ ج من بائع غير مسجل).
 - ٧٠٠٠٠٠ ج مدخلات معفاة من الضريبة استخدمت في إنتاج السلعة ع.
- (٤) مردودات المشتريات كما يلي:
 - ٥٠٠٠٠ ج من المدخلات المستخدمة في السلعة س من غير السلع الواردة في الجدول (١).
 - ٢٠٠٠٠ ج من مدخلات السلعة ص من بائع غير مسجل.
 - ٣٠٠٠٠ ج من مدخلات السلعة ع.

فإذا علمت ما يلي:

أ. السلع المباعة من غير السلع الواردة في الجدول (١).

ب. سعر ضريبة المبيعات على المدخلات ١٠٪.

المطلوب:

ثالثاً: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات علماً بأن رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب في أول الشهر ٤٠٠٠ ج (مدين).

الحل

تمهيد للحل:

(١) الضريبة العامة على المبيعات:

القيمة	الضريبة	
٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	السلعة س ٢٥٪
١٥٠٠٠٠	١٥٠٠٠	السلعة ص ١٠٪
١٥٠٠٠٠	—	السلعة ع معفاة
<u>٥٠٠٠٠٠</u>	<u>٦٥٠٠٠</u>	

(٢) التسويات الضريبية للمبيعات:

القيمة	الضريبة	
٢٠٠٠٠	(٥٠٠٠)	مردودات مبيعات السلعة س (٢٥٪)
١٢٠٠٠	—	مردودات مبيعات السلعة ع (معفاة)
<u>(٣٢٠٠٠)</u>	<u>(٥٠٠٠)</u>	الإجمالى

(٣) التسويات الضريبية للمشتريات:

القيمة	الضريبة	
(٥٠٠٠)	(٥٠٠)	مردودات مشتريات من مدخلات السلعة س
(٢٠٠٠)	—	مردودات مشتريات من مدخلات السلعة ص
(٣٠٠٠)	—	مردودات مشتريات من مدخلات السلعة ع
(١٠٠٠٠)	(٥٠٠)	الإجمالي

ملخص الضريبة العامة على المبيعات:

الضريبة		القيمة بدون الضريبة		بيان
كلى	جزئى	كلى	جزئى	
				(١) المبيعات:
			—	٥%
	١٥٠٠٠		١٥٠٠٠٠	١٠% السلعة ص
	٥٠٠٠٠		٢٠٠٠٠٠	٢٥% السلعة س
	—		—	صفر
	—		١٥٠٠٠٠	مغفأة السلعة ع
٦٥٠٠٠		٥٠٠٠٠٠		
(٥٠٠٠)		(٣٢٠٠٠)		(-) تسويات ضريبية
				صافى المبيعات/الضريبة على المبيعات
(٦٠٠٠٠) ^(١)		٤٦٨٠٠٠		

			٧٠٠٠٠	(٢) المشتريات: معفاة
			١٥٠٠٠	غير قابلة للخصم الضريبي: - مشتراة من بائع غير مسجل
			٢٠٠٠٠	- واردة فى الجدول (١)
			١٢٠٠٠٠	قابلة للخصم الضريبي: - مشتراة من بائع مسجل
	١٢٠٠٠		٧٥٠٠٠	- غير واردة فى الجدول (١)
١٩٥٠٠		٣٠٠٠٠٠		
(٥٠٠)		(١٠٠٠٠)		(-) تسويات ضريبية:
(٢) ١٩٠٠٠		٢٩٠٠٠٠		صافى المشتريات/الضريبة المخصومة
٤١٠٠٠				(٣) الضريبة المستحقة (١) - (٢)
(٤٠٠٠)				+ رصيد ح/ جارى مصلحة الضرائب
٣٧٠٠٠				الضريبة واجبة السداد

نظم محاسبة تجارة التجزئة

كما سبق ذكره قد ألزم القانون المسجلين بإصدار فواتير ضريبية عن كل صفقة بيع لسلع خاضعة للضريبة ، وذلك لأهمية الفاتورة الضريبية باعتبارها - كما

سبق ذكره - تسجل كل عملية بيع للسلع أو الخدمات ، كما تثبت العبء الضريبي الواقع على البائعين ، وقيمة مبلغ الخصم المصرح به للمشتريين المسجلين. لذلك فإنه في حالة قيام التجار بالالتزام بالنظام الذى يقرره القانون سوف يكونوا مطالبين بإصدار فواتير ضريبية فإذا وجد تاجر فى استطاعته ذلك فيكون ملتزماً بتنفيذ كافة أحكام القانون.

ولكن المشكلة تظهر بالنسبة لتجارة التجزئة ونسبة كبيرة منهم إما انهم من صغار التجار أو يتاجرون فى عدد غير محدود من السلع وعدد معاملاتهم كبيرة ويصعب عليهم إصدار فواتير فى كثير من الأحيان.

لذلك قامت مصلحة الضرائب على المبيعات بوضع نظم مبسطة لحساب الضريبة على المبيعات بالنسبة لتجارة التجزئة ، وهذه النظم لا تخل بالقواعد الأساسية فى المحاسبة على الضريبة على المبيعات ، وفى جميع الأحوال لا يمكن لتاجر التجزئة اتباع أى من النظم إلا بعد الحصول على موافقة صريحة من المصلحة ويجب ان تكون تلك الموافقة عند بدء تسجيل التاجر ، كما يلزم حصوله على موافقة المصلحة عند تغيير النظام.

وتستخدم تلك النظم للمحاسبة على ضريبة المبيعات (المخرجات) على تجارة التجزئة فقط ، أما تاجر الجملة يلتزم بتطبيق أحكام القانون من حيث إصدار فواتير ضريبية ، وإمساك السجلات والدفاتر التى يتطلبها القانون وغير ذلك من الالتزامات. بمعنى أن التاجر الذى يتعامل فى تجارة تجزئة وجملة معاً لا يجوز له اتباع تلك النظم فى تجارة الجملة.

ولأغراض هذه النظم يعد تاجر للتجزئة كل من يبيع أو يورد سلعاً و/أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة للمستهلك مباشرة.

النظم الخاصة بتجارة التجزئة:

هذه النظم عبارة عن أسلوب لحساب ضريبة المبيعات المستحقة على مبيعات تاجر التجزئة ، وذلك في حالة تعذر إصدار فواتير عن كل عملية بيع ، حيث أن سعر البيع سيكون شاملاً للضريبة مع الاحتفاظ بالفواتير الضريبية والسجلات الخاصة بالمشتريات لحساب الضريبة الواجبة الخصم وقد أقرت مصلحة الضرائب على المبيعات ثلاثة أنظمة لمحاسبة تجارة التجزئة :-

النظام رقم (١) :

هو نظام خاص لمن يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة فقط ولا يتطلب سوى تطبيق معامل الضريبة في إجمالي المتحصلات اليومية ، ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة الذي:

- يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لفئة ضريبية واحدة.
- ويطبق في حالة القيام ببيع خدمة أو سلعة خاضعة للضريبة مصنعة ذاتياً لبيعها للجمهور مباشرة.

النظام رقم (٢) :

هو نظام خاص لمن يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة بأكثر من فئة ضريبية ويمكن الفصل بين متحصلات كل فئة ، ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة في حالة :

- إذا كان يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.
- إذا كان من الممكن الفصل بين المتحصلات اليومية عند البيع لكل فئة.

- ويطبق أيضاً في حالة بيع خدمات خاضعة للضريبة أو سلع مصنعة ذاتياً للجمهور مباشرة.

النظام رقم (٣) :

هو نظام خاص لمن يتعامل في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية ويصعب الفصل بين متحصلات كل فئة ، فهو يعتمد على توزيع إجمالي المتحصلات بنسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة لكل فئة. ويتم استخدامه بواسطة تاجر التجزئة في حالة :

- إذا كان يتعامل في سلع خاضعة لأكثر من فئة ضريبية.
 - عدم إمكانية الفصل بين المتحصلات اليومية لكل فئة ضريبية.
 - لا يطبق هذا النظام في حالة بيع خدمات أو سلع مصنعة ذاتياً للمستهلك مباشرة.
- وفى هذا النظام يلزم إجراء تسوية سنوية تتم عند حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية الأخيرة من السنة لمعالجة أى فروق من الضريبة المسددة خلال العام سواء بالزيادة أو النقص.

السمات المشتركة لنظم التجزئة الثلاثة :

تتمثل السمات المشتركة لنظم المحاسبة الضريبية لتجارة التجزئة فى الأتى :

١. الالتزام بإمسك الدفاتر والسجلات التالية :
 - دفتر المشتريات.
 - دفتر المتحصلات اليومية.
 - دفتر ملخص ضريبة المبيعات.
٢. الاحتفاظ بفواتير المشتريات والأوراق والمستندات التى تم على أساسها احتساب الضريبة لمدة ثلاث سنوات تالية لسنة القيد.

٣. الالتزام بتقديم الإقرار الشهري الذى يتم ملء بياناته من خلال السجلات والدفاتر.
 ٤. تستخدم نظم التجزئة فقط لمبيعات تجارة التجزئة أما أية مبيعات أخرى فيستخدم بشأنها النظام الأسمى للقانون من إمساك سجلات ودفاتر قانونية منتظمة وإصدار فواتير مبيعات موضحاً بها الضريبة المستحقة.
 ٥. لا تخل نظم التجزئة بالقواعد الأساسية فيما يتعلق بخصم الضريبة السابق سداها بموجب فواتير المشتريات الضريبية.
 ٦. يلزم حصول تاجر التجزئة على موافقة المصلحة على النظام الذى سيطبقه طبقاً لطبيعة نشاطه.
 ٧. لا يجوز لتاجر التجزئة تغيير النظام قبل مرور سنة على اتباعه ولكن من الممكن الرجوع الى المصلحة إذا لزم الأمر لبحث ما يمكن إجراؤه.
 ٨. عند بدء التطبيق وفقاً للقانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ الخاص بالانتقال الى مرحلة التجارة أو تغيير النظام ، فعلى التاجر حصر المخزون السلعى ومعالجة هذا المخزون ضريبياً والإقرار عنه فى أول إقرار.
 ٩. سلع الجدول رقم (١) والسلع المعفاة غير الخاضعة والتي لا يحصل عنها ضريبة عند إعادة بيعها فى مرحلة التجزئة تعامل كسلع معفاة.
 ١٠. تعتمد كافة نظم التجزئة على إجمالى المتحصلات كأساس لحساب الضريبة ويلزم إمساك سجل إجمالى المتحصلات فى كل النظم.
- دفتر المتحصلات اليومية :**

هو بمثابة دفتر يومية يسجل فيه التاجر إجمالى الحصيلة اليومية (سواء من واقع الصندوق أو شريط ماكينة تسجيل النقدية) وفى نهاية الفترة الضريبية يتم

- جمع كافة المتحصلات اليومية للوصول الى جملة المتحصلات خلال الفترة الضريبية. هذا ويجب الالتزام بالقواعد التالية عند تسجيل المتحصلات :-
١. أية مبالغ نقدية تسحب من المتحصلات مثل (إكراميات ، بقشيش ، مصاريف نقل ، أو أية مبالغ لأغراض خاصة أو شخصية) يتم قيدها بسجل إجمالي المتحصلات.
 ٢. المبالغ التي تصرف مقابل مردودات المبيعات تخصم من المتحصلات.
 ٣. في حالة استخدام ماكينة تسجيل النقدية لا يجوز تخفيض المتحصلات بالسرققات التي تتم من الخزينة ولا يجوز تخفيض المتحصلات بأخطاء موظف الخزينة (صرف بواقى أكثر أو قبول مبالغ أقل).
 ٤. إذا تم تسليم بضاعة من سلع النشاط تسديداً لديون التاجر أو كهدايا يلزم إضافة قيمة هذه السلع الى المتحصلات.
 ٥. البيع بالتقسيط أو البيع الآجل يخرج عن هذا النظام ويطبق عليه النظام الأصلي ويتم قيد وتسجيل قيمة السلعة المباعة كاملاً وليس قيمة القسط فقط.
 ٦. في حالة وجود خصم تجارى يتم تسجيل سعر البيع بعد الخصم طالما كان الخصم صحيح وحقيقي وطبقاً للسياسة البيعية للمنشأة.
- حساب الضريبة وفقاً لنظم التجزئة :**

يمكن تحديد الضريبة المحصلة على المبيعات خلال شهر المحاسبة وفقاً

للآتى:

$$\text{إجمالي المبالغ المحصلة} \times \text{فئة الضريبة} \\ \text{الضريبة المحصلة على المبيعات} = \frac{\text{إجمالي المبالغ المحصلة} \times \text{فئة الضريبة}}{100 + \text{فئة الضريبة}}$$

وبمعنى آخر .. إجمالي المبالغ المحصلة \times معامل الضريبة.

معامل الضريبة لكل فئة من فئات الضريبة :

يتم تحديد معامل الضريبة لكل فئة وفقاً للمعادلة الآتية :

$$\text{معامل الضريبة} = \frac{\text{فئة الضريبة}}{100 + \text{فئة الضريبة}}$$

وهذا المعامل يستخدم في حساب ضريبة المخرجات (المبيعات) من المتحصلات شاملة الضريبة.

وعلى ذلك فمعامل الضريبة لفئات ضريبة المبيعات هو كالاتي:

$$\begin{aligned} * \text{ السلع والخدمات الخاضعة لفئة } 5\% &= \frac{5}{105} = \frac{1}{21} \\ * \text{ السلع والخدمات الخاضعة لفئة } 10\% &= \frac{10}{110} = \frac{1}{11} \\ * \text{ السلع والخدمات الخاضعة لفئة } 25\% &= \frac{25}{125} = \frac{1}{5} \end{aligned}$$

حساب الضريبة على مبيعات التجزئة:

فيما يلي أمثلة تطبيقية عن كيفية حساب الضريبة وفقاً لنظم التجزئة المختلفة :

أولاً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (١):

مثال:

تاجر تجزئة يبيع سلعاً خاضعة للضريبة بفئة ١٠٪ ويصعب عليه فصل الضريبة في كل حالة بيع ، وكانت جملة المبالغ المحصلة عن مبيعاته خلال الشهر

شاملة الضريبة ٦٦٠٠ ج وجملة مشترياته خلال الشهر ٥٠٠٠ ج تخضع للضريبة بسعر ١٠٪ والمطلوب حساب الضريبة واجبة السداد.

الحل:

الضريبة المحصلة عند البيع = إجمالي المبالغ المحصلة × معامل الضريبة

$$ج ٦٠٠ = \frac{١}{١١} \times ٦٦٠٠ =$$

الضريبة المسددة على المشتريات = ١٠٪ × ٥٠٠٠ = ج ٥٠٠

إذا الضريبة الواجب سدادها = ٦٠٠ - ٥٠٠ = ج ١٠٠

ملحوظة: إذا تم بيع بعض السلع بموجب فواتير ضريبية (أى قيمة الضريبة واضحة بالفاتورة) فلا تدخل فى حساب قيمة المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار الضريبى.

مثال:

إذا فرض فى المثال السابق أنه قد تم بيع سلعاً بفواتير ضريبية وحصلت عليها ضريبة قدرها ١٠٠٠ ج.

فتكون الضريبة المحصلة عند البيع والتي توضح فى الإقرار =

الضريبة المحصلة بفواتير ضريبية + الضريبة المحصلة عند البيع بنظام التجزئة

$$ج ١٦٠٠ = ٦٠٠ + ١٠٠٠ =$$

الضريبة الواجبة السداد = الضريبة المحصلة على المبيعات - الضريبة المسددة

$$على المشتريات = ١٦٠٠ - ٥٠٠ = ج ١١٠٠$$

ثانياً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٢):

مثال:

تاجر يبيع سلعاً خاضعة للضريبة بفئتين مختلفتين ٥% ، ١٠% ويستطيع فصل المبالغ المحصلة شاملة الضريبة عن كل فئة ضريبية عند البيع وكانت جملة المبالغ المحصلة عن مبيعات تخضع بسعر ٥% ٤٥٠٠ ج ومبيعات تخضع للضريبة بسعر ١٠% ٦٦٠٠ ج علماً بأن اجمالى الضريبة المسددة على مشتريات التاجر خلال الشهر والقابلة للخصم ٧٥٠ ج والمطلوب حساب الضريبة واجبة السداد.

الحل:

الضريبة المحصلة عند البيع = اجمالى المبالغ المحصلة × معامل الضريبة

$$\text{الضريبة المحصلة عند البيع لـ } ٥\% = \frac{١}{٢١} \times ٤٥٠٠ = ٢١٤,٢ \text{ ج}$$

$$\text{الضريبة المحصلة عند البيع لـ } ١٠\% = \frac{١}{١١} \times ٦٦٠٠ = ٦٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{جملة الضريبة المحصلة} = ٨١٤,٢ \text{ ج}$$

الضريبة الواجب سدادها = الضريبة المحصلة عند البيع - الضريبة المسددة على المشتريات

$$= ٦٤,٢ = ٧٥٠ - ٨١٤,٢ \text{ ج}$$

ملحوظة: إذا تم بيع بعض السلع بموجب فواتير ضريبية فلا تدخل في حساب قيمة المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار الضريبي.

ثالثاً: حساب الضريبة على مبيعات التجزئة للنظام رقم (٣):

مثال:

تاجر تجزئة يبيع سلع خاضعة للضريبة بعدة فئات ٥% ، ١٠% ، ٢٥% ،
وسلع الجدول (١) وسلع معفاة ولا يستطيع فصل المبالغ المحصلة عن كل فئة
ضريبية عند البيع وكانت جملة المبالغ المحصلة عند البيع خلال شهر المحاسبة لكل
الفئات ١٨٠٠٠ ج علماً بأن مشتريات التاجر كمل يلي:

الفئة	ثمن السلعة	الضريبة المسددة	اجمالي ثمن السلعة شاملة الضريبة
٥%	٥٠٠٠	٢٥٠	٥٢٥٠
١٠%	٣٠٠٠	٣٠٠	٣٣٠٠
٢٥%	٤٠٠٠	١٠٠٠	٥٠٠٠
معفاة	١٠٠٠	-	-
سلع جدول (١)	١٠٠٠	-	-
الإجمالي	١٤٠٠٠	١٥٥٠	١٥٥٥٠

المطلوب: حساب الضريبة واجبة السداد.

الحل:

الضريبة المحصلة على المبيعات لكل فئة

= اجمالي المبالغ المحصلة لكل الفئات × نسبة قيمة المشتريات شاملة الضريبة

لكل فئة × معامل الضريبة للفئة

الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة ٥% =

$$= \frac{1}{21} \times \frac{5250}{15550} \times 18000 = 289,3 \text{ ج}$$

$$\text{الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة } ١٠\% = \frac{٣٣٠٠}{١}$$

$$\text{ج } ٣٤٧,٣ = \frac{١١}{١٥٥٥} \times ١٨٠٠٠$$

$$\text{الضريبة المحصلة على المبيعات لفئة } ٢٥\% = \frac{٥٠٠٠}{١}$$

$$\text{ج } ١١٥٧,٥ = \frac{٥}{١٥٥٥} \times ١٨٠٠٠$$

جملة الضريبة المحصلة عن المبيعات لكل الفئات = ١٧٩٤,١ ج

الضريبة واجبة السداد = جملة الضريبة المحصلة - الضريبة المسددة على المشتريات

$$= ١٧٩٤ - ١٥٥٠ = ٢٤٤ ج$$

ملحوظة: إذا تم بيع سلع بموجب فواتير ضريبية لا تدخل في حساب المتحصلات اليومية وتضاف الى قيمة الضريبة الواجبة السداد ضمن الإقرار.

الإقرار الضريبي

يعرف الإقرار الضريبي بأنه عبارة عن بيان يقدم من المسجل الى مصلحة الضرائب على المبيعات، يتضمن بيانات عن المسجل أو المكلف بتوريد الضريبة وعن معاملاته تتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة والضريبة المستحقة.

وقد الزم المشرع الضريبي المسجل بتقديم إقراره الضريبي شهرياً عن الضريبة المستحقة عن مبيعاته من السلع أو الخدمات الخاضعة لها على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ شهر المحاسبة.

والإقرار الضريبي له أهمية كبيرة فى مجال الضريبة العامة على المبيعات، فهو يُعد وسيلة هامة من وسائل الحصر، وكذلك يتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة، فضلاً عن أنه وسيلة هامة من وسائل تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل المكلف بتوريدها، ولاشك فإن التزام المسجل بتقديم هذا الإقرار فى المواعيد القانونية سوف يجنبه التعرض الى أية جزاءات مرتبطة بذلك.

أولاً: الملتمون بتقديم الإقرار الضريبي:

يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الى مصلحة الضرائب على المبيعات كل شخص طبيعى أو معنوى مسجل لدى المصلحة سواء كان هذا الشخص:

- منتجاً صناعياً أو تاجراً بلغت مبيعاته حد التسجيل.
- مؤدياً لخدمة خاضعة للضريبة بلغ مقابلها حد التسجيل.
- مستورداً لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة بغرض الاتجار مهما كان حجم معاملاته.
- منتج سلع الجدول رقم (١) مهما كان حجم مبيعاته.
- وكيل التوزيع المسجل مهما كان حجم مبيعاته.

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة خلال شهر المحاسبة.

ثانياً: شكل الإقرار الضريبي:

تنص الفقرة الأولى والثانية من المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية لقانون على ان يقدم كل مسجل الى مصلحة الضرائب على المبيعات المختصة إقراراً شهرياً عن الضريبة المستحقة على النماذج المعدة بواسطة مصلحة الضرائب وهما:

- نموذج رقم (١٠٠) ض.ع.م وذلك بالنسبة للسلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون.

- نموذج رقم (١٠) ض.ع.م وذلك بالنسبة للسلع والخدمات الأخرى الخاضعة للضريبة.

ثالثاً: توقيت تقديم الإقرار الضريبي:

تنص المادة (١٦) من القانون على إلزام المسجل بتقديم الإقرار خلال الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة.

وقد أجازت المادة المذكورة لوزير المالية مد فترة الثلاثين يوماً بحسب الاحتياج. وفي هذا الشأن صدر قرار لوزير المالية (القرار رقم ١٩ لسنة ١٩٩١) جعل مهلة تقديم الإقرار لمدة الشهرين التاليين لانتهاء شهر المحاسبة، على أن يقدم إقرار شهر أبريل وتؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يوليو.

وبخصوص السلع الواردة بالجدول رقم (١) المرافق للقانون فيقدم عنها الإقرار فى خلال الثلاثين يوماً التالية لانتهاء شهر المحاسبة.

وقد نصت المادة (١٢) من اللائحة التنفيذية للقانون على أنه يجوز لرئيس المصلحة أن يسمح لبعض المستوردين الذين يقومون بالاستيراد لمرة واحدة أو

مرتين فى السنة الاكتفاء بتقديم الإقرار فى الشهر الذى تتم فيه عملية الاستيراد إذا ما اقترنت بواقعة البيع خلال هذه الفترة دون حاجة الى تقديم إقرار شهرى.

ويتعين على المسجل أن يؤدى الضريبة المستحقة من واقع الإقرار فى الميعاد المحدد لتقدمه ، أى أن يكون الإقرار مقترناً بسداد الضريبة واجبة الأداء. ويترتب على عدم تقديم الإقرار فى الميعاد المحدد لتقدمه وسداد الضريبة المستحقة من واقعه ما يلي:

أ. قيام مصلحة الضرائب بتقدير الضريبة المستحقة على المسجل وإخطاره بالسداد على النموذج رقم (١٤) ض.ع.م ، ويجب على المصلحة بيان الأسس التى استندت إليها فى هذا التقدير .

ب. تحميل المسجل بضرورية إضافية نظير التأخير فى السداد وتقديم الإقرار بواقع ٠,٥% عن كل أسبوع أو جزء منه من تاريخ إخطار المسجل بالضريبة المقدرة وحتى يتم السداد.

ولقد نصت المادة (٤١) من القانون فى البند الأول منها على أنه فى حالة تأخر المسجل فى تقديم الإقرار وأداء الضريبة مدة لا تتجاوز ستين يوماً من انتهاء الميعاد المحدد لتقدمه يعاقب بغرامة لا تقل عن مائة جنيه ولا تتجاوز ألفى جنيه. وتقضى المادة (٤٤) من القانون انه فى حالة تأخير المسجل عن ستين يوماً سألقة الذكر دون أن يقدم إقراره أو سداد الضريبة فإنه يعتبر متهرباً من الضريبة ويعاقب بالعقوبات الواردة بالمادة (٤٣) من القانون وهى الحبس مدة لا تقل عن (شهر) وبغرامة لا تقل عن (ألف جنيه) ولا تتجاوز (خمسة آلاف جنيه) أو بإحدى هاتين العقوبتين وتعويض لا يتجاوز مثل الضريبة، وفى حالة العود يجوز مضاعفة العقوبة والتعويض.

رابعاً: تعديل الإقرار الضريبي:

بعد تقديم الإقرار الضريبي الشهري من المسجل تقوم مصلحة الضرائب بمراجعة كافة البيانات الواردة بهذا الإقرار من واقع الإطلاع على دفاتر ومستندات المنشأة، فإذا تبين عدم مطابقة ما ورد بهذا الإقرار مع تلك المستندات والدفاتر فمصلحة الضرائب لها حق تعديل الضريبة الواردة بالإقرار، وهذا الحق نصت عليه المادة (١٢) والمادة (١٧) من قانون الضريبة العامة على المبيعات وذلك في الحالات التالية:

١. إذا توافر لدى المصلحة من الأدلة والقرائن ما يثبت ان ما جاء بالإقرار لا يعبر عن الواقع الفعلي بنشاط المسجل خلال فترة المحاسبة.
 ٢. إذا تبين للمصلحة أن قيمة مبيعات المسجل من السلع أو الخدمات تختلف عما ورد بإقراره عن أية فترة محاسبية.
- ومن الأسباب الرئيسية التي تؤدي الى تعديل الضريبة الواردة بالإقرارات ما يلي:

- الخطأ في حساب قيمة المبيعات ووعاء الضريبة.
- الخطأ في حساب الضريبة فقد تكون فئة الضريبة ٢٥٪ مثلاً وحسبت ١٠٪ خطأ.
- إصدار فواتير مبيعات بدون ضريبة اعتقاداً بأنها معفاة مع عدم وجود مبرر قانوني لذلك.
- الخطأ في قيمة التسويات السالبة عند حساب مردودات المبيعات بسبب عدم وجود إشعار يفيد ذلك.
- الخطأ في حساب الضريبة القابلة للخصم من مشتريات المنشأة وذلك لتعدد أسباب قبول الخصم وشروطه.

إذا رأت مصلحة الضرائب على المبيعات إجراء تعديلات سواء كانت هذه التعديلات ينتج عنها زيادة الضريبة المستحقة أو تخفيضها فيجب إخطار المسجل بهذا التعديل على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م وذلك خلال ثلاث سنوات من تاريخ تسليمه الإقرار للمصلحة.

وهذا يعنى أن البيانات التي يدرجها المسجل في إقراره تصبح مقبولة بصفة نهائية ولا يجوز تعديلها إذا انتهت مدة الثلاث سنوات دون أن تخطره المصلحة بأى تعديل على هذه البيانات.

وجدير بالذكر أن إخطار المسجل بالتعديل على النموذج رقم (١٥) ض.ع.م يتضمن التنبيه على المسجل بضرورة سداد الضريبة المستحقة من واقعه الى جانب ضريبة إضافية بواقع ٠,٥% عن كل أسبوع أو جزء من تاريخ هذا الإخطار وحتى يتم السداد.

وإذا تبين للمسجل عند استلامه نموذج التعديل أن هذا التعديل غير صحيح أو غير قانونى من وجهة نظره فإن القانون أتاح له فى المادة (١٧) أن يتقدم بتظلم خلال ثلاثون يوماً من تاريخ استلامه الإخطار بالتعديل.

وفى حالة رفض هذا التظلم من جانب المصلحة فالمسجل له الحق فى إحالة النزاع آلى لجان التوفيق خلال ستون يوماً من تاريخ إخطار المسجل بهذا الرفض من جانب المصلحة.

أما فى حالة مرور ستون يوماً بعد تقديم التظلم ولم تبت المصلحة فيه فيعتبر هذا فى حكم الرفض ، ويجب على المسجل ان يتقدم بطلب الإحالة للجان التوفيق خلال الستون يوماً لانتهاؤ مواعيد البت فى التظلم ولا ينتظر ان يصله إخطار من المصلحة بالرفض.

وإذا مرت المدد المقررة لرفض التظلم أو عدم البت فيه من قبل المصلحة دون ان يطلب المسجل إحالة النزاع الى لجان التوفيق اصبح تقدير المصلحة نهائياً. وفى جميع الأحوال يجوز مد المدد سالفه الذكر بقرار من وزير المالية.

مثال:

باستخدام بيانات المثال السابق المطلوب إعداد إقرار ضريبة المبيعات عن شهر ديسمبر ٢٠٠٣.

الحل

رقم التسجيل	الفترة	من	الى
	٢٠٠٣/١٢	١٢/١	١٢/٣١
الاسم:			مقدم الى مأمورية:
العنوان:			رقم نظام التجزئة :

المبيعات

الضريبة	اجمالي القيمة	خدمات	سلع	فئة الضريبة
—	—	—	—	%٥
١٥٠٠٠	١٥٠٠٠٠	—	١٥٠٠٠٠	%١٠
٥٠٠٠٠	٢٠٠٠٠٠	—	٢٠٠٠٠٠	%٢٥
—	—	—	—	صفر
	١٥٠٠٠٠		١٥٠٠٠٠	إعفاء

٦٥٠٠٠	٥٠٠٠٠٠	
(٥٠٠٠)	+ تسويات ضريبية	
٦٠٠٠٠	الضريبة المستحقة	

المشتريات

الضريبة المخصومة	إجمالي القيمة	مستوردة	محلية	فئة	بيان
---	--		----	%٥	قابلة للخصم
١٩٥٠٠	١٩٥٠٠٠		١٩٥٠٠٠	%١٠	
---	---		----	%٢٥	
				%	
	٧٠٠٠٠		٧٠٠٠٠		إعفاء
---	٣٥٠٠٠		٣٥٠٠٠		غير قابلة للخصم

١٩٥٠٠ ٣٠٠٠٠٠ اجمالي

(٥٠٠) + تسويات ضريبية

١٩٠٠٠ الضريبة المخصومة

بيان الضريبة^(*)

	(٥)	(٤)	(٣)	(٢)	(١)
الضريبة المستحقة على المبيعات					٦٠٠٠٠
الضريبة المخصومة				١٩٠٠٠	
الضريبة المستحقة			٤١٠٠٠		
أى خصم من الإقرارات السابقة		٤٠٠٠			
دفع / خصم	٣٧٠٠٠				

(*) يلاحظ أن الخانة (٤) تتضمن الرصيد الدائن للعميل فى الشهر السابق أن وجد (رصيد جارى المصلحة مدين) والخانة رقم (٥) تتضمن ناتج الفرق بين الضريبة المستحقة (٣) والخانة (٤).

وفى حالة استحقاق ضريبة على المسجل يشطب على خانة الخصم وفى حالة وجود رصيد دائن للمسجل (رصيد جارى المصلحة مدين) يشطب على جزء الدفع.

تحصيل وتوريد الضريبة

يلتزم المكلفون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها وتوريدها للمصلحة فى المواعيد المنصوص عليها فى القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١. وهناك اختلاف فى موعد التحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المحلية والخدمات والسلع المستوردة، ويمكن إبراز ذلك على النحو التالى:

(١) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المحلية:

فى هذه الحالة تتولى أجهزة التحصيل بمأموريات الضرائب المختصة إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة على المسجل بنفسها مباشرة وذلك كما يلى:

a يلتزم المسجل بأداء الضريبة المستحقة عن كل فترة ضريبية وفق إقراره الشهري وذلك في موعد أقصاه الشهرين التاليين لانتهاؤ الفترة الضريبية فيما عدا إقرار شهر أبريل ستؤدى الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وهذا يعنى أن هناك تلازماً بين تقديم الإقرار وأداء الضريبة فلا يجوز تقديم الإقرار غير مصحوب بالسداد.

وبالنسبة لسلع جدول (١) فتؤدى الضريبة خلال الشهر التالى لانتهاؤ الفترة الضريبية.

a يلتزم المسجل بسداد فرق الضريبة الناتج عن تعديل إقراره بمجرد تسلمه إخطار التعديل من المصلحة.

ويجوز لرئيس المصلحة بقرار منه تحديد إجراءات لتحصيل الضريبة تتفق والطبيعة الخاضعة لبعض السلع، كما يجوز له تحديد الجهة التي تتلقى الإقرار الشهري والضريبة المستحقة ووسيلة السداد.

(٢) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة:

فى هذه الحالة يتم تحصيل الضريبة على النحو التالى:

(أ) السلع المستوردة بغرض الاتجار:

يتم سداد الضريبة المستحقة عن طريق المسجل المستورد فى مرحلة الإفراج عنها من الجمارك وقت سداد الضريبة الجمركية ووفقاً للإجراءات الجمركية المقررة فى هذا الشأن ، ولا يجوز الإفراج النهائى عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل. وكذلك عندما يقوم المستورد ببيع السلع المستوردة فى

السوق المحلى مع خصم كامل الضريبة السابق سدادهما في مرحلة الإفراج الجمركى ، ويكون ملتزماً بأداء باقى المبلغ المتبقى لديه من الضريبة المستحقة على مبيعاته .
أى أن أداء تلك الضريبة يتم معظمه بوجه عام بشكل غير مباشر لمصلحة الضرائب على المبيعات حيث يتم توريدها عن طريق الجمارك هذا من جهة، أما الأخرى فيتم توريد المتبقى بشكل مباشر الى المصلحة عن طريق المسجل ذاته.

ب) الآلات والمعدات المستوردة للعملية الإنتاجية:

يجوز لرئيس المصلحة أو من ينيبه الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات الواردة للعملية الإنتاجية وفقاً لشروط السداد وفى الحدود وطبقاً للقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار من وزير المالية ولا يتم خصم تلك الضريبة من الضريبة المستحقة على مبيعات المنشأة عن السلع والخدمات إلا بعد سداد كامل الضريبة.

وفى هذا الشأن صدر قرار وزير المالية رقم ٢٩٦ لسنة ٢٠٠٥ بقواعد سداد الضريبة العامة على المبيعات على الآلات والمعدات والذى يتضمن ما يلى:
أولاً: يكون سداد الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات التي تستخدم في تأدية خدمة أو إنتاج سلعة معفاة من الضريبة وفقاً لما يأتى:
(١) ٠,٥ ٪ من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة على الآلات والمعدات تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.
(٢) يسدد باقى مبلغ الضريبة المستحق على ٧ أقساط سنوية، يؤدى القسط الأول منها بعد انقضاء ثلاث سنوات من تاريخ الإفراج المؤقت، وفى حالة التأخر عن سداد آي من هذه الأقساط تستحق الضريبة الإضافية.

ثانياً: يكون سداد الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الآلات والمعدات اللازمة للمشروعات تحت الإنشاء لإنتاج سلع أو أداء خدمات خاضعة للضريبة وفقاً لما يأتي:

(١) ٠,٥٪ من القيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة على الآلات والمعدات تدفع عند الإفراج المؤقت عن الرسالة بالجمرك المختص.

(٢) يسدد باقى مبلغ الضريبة المستحق خلال مدة لا تجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط.

ولا يجوز خصم الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات المفرج عنها مؤقتاً إلا بعد التأكد من سداد كامل مبلغ الضريبة المستحقة على تلك الآلات والمعدات، وعلى صاحب الشأن إخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بتاريخ بدء الإنتاج أو مزاولة النشاط خلال خمسة عشر يوماً وإلا حل كامل الضريبة، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة الإضافية.

ثالثاً: يشترط للتمتع بأى من نظامى السداد المنصوص عليهما تقديم أى من الضمانات الآتية:

(١) خطاب ضمان مصرفي أو أمانة نقدية بقيمة الضريبة العامة على المبيعات المستحقة على الآلات والمعدات.

(٢) إقرار بضمان أصول المنشأة وفروعها لسداد الضريبة المستحقة على الآلات والمعدات.

(٣) أية ضمانات أخرى تقبلها مصلحة الجمارك.

رابعاً: لا يجوز التصرف في الآلات أو المعدات المستحقة عليها الضريبة إلا بعد إخطار مصلحة الضرائب على المبيعات بخطاب مسجل بعلم الوصول وسداد

باقى الضريبة المستحقة، وفى حالة المخالفة يتعين سداد كامل الضريبة والضريبة الإضافية المستحقة قانوناً .
ولا يجوز الإفراج النهائى عن الآلات والمعدات إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة.

(٣) قواعد تحصيل وأداء الضريبة بالنسبة للخدمات:

الأصل أن يتم تحصيل وأداء الضريبة على الخدمات الخاضعة للضريبة طبقاً لقواعد تحصيل وأداء الضريبة على السلع سواء أكانت محلية أو مستوردة، إلا انه قد يحدث أن تكون الخدمة ذات طبيعة مستمرة (أى الخدمات التى تؤدى بصفة منتظمة وغير منتظمة لتحقيق احتياجات المستفيدين منها كخدمات التليفون والفاكس والتلكس)، حيث يقوم مؤدى تلك الخدمة بإصدار الفاتورة سنوياً أو نصف سنوية وما الى ذلك، فى مثل هذه الحالات يتم تحصيل وأداء الضريبة وفقاً لمواعيد إصدار الفواتير من مؤديها.

التأخر فى سداد الضريبة:

فى حالة عدم قيام المسجل بأداء الضريبة فى الموعد المحدد يكون ملتزماً بسداد ضريبة إضافية بواقع ٠,٥ ٪ من قيمة الضريبة غير المدفوعة عن كل أسبوع أو جزء منه يلى نهاية الفترة المحددة للسداد. ويتم تحصيل هذه الضريبة مع الضريبة الأصلية وبذات إجراءاتها.

ويكون للمصلحة الحق فى اتخاذ إجراءات الحجز الإداري للحصول على الضريبة والضريبة الإضافية وأى مستحقات أخرى فى حالة عدم سدادها فى المواعيد المقررة.

حالات تطبيقية

التطبيق الأول:

أولاً:

- (١) من المطالب بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات ؟ وهل يمكن التسجيل في حالة عدم بلوغ حد التسجيل ؟
- (٢) ما هو حد التسجيل بالنسبة لمكلف نشاطه الاتجار في أجهزة الكمبيوتر وصيانتها وعمل برامج محملة على ديسكات ؟

ثانياً: من البيانات التالية صور ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر مارس ٢٠٠٠:

- (١) بلغت قيمة المدخلات والمستلزمات المشتراة من السوق المحلي من بائع مسجل ٩٠ ألف جنيه بيانها كالتالي:
- ٦٠ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ استخدمت في صناعة مخرجات تم بيعها بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه (منها ١٤٠ ألف جنيه من السلعة ص الخاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ، ١٠٠ ألف جنيه من السلعة ص التي تم تصديرها للخارج والباقي من السلعة ع المعفاة من الضريبة).
- ٢٠ ألف جنيه مشتريات واردة بالجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ (منها ١٥ ألف جنيه استخدمت في تصنيع سلع تم بيعها بمبلغ ٥٠ ألف جنيه لإحدى المنشآت بالمنطقة الحرة ببورسعيد للاستخدام في الإنتاج).
- الباقي مشتريات معفاة من الضريبة.

- (٢) بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج (من غير سلع الجدول (١)) ٢٠٠ ألف جنيه، وقامت المنشأة ببيعها خلال شهر أبريل بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه (سعر الضريبة الجمركية ٢٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪).
- (٣) بلغ مجموع الضريبة في يومية مردودات المبيعات ٦٠٠ جنيه وفي يومية مردودات المشتريات ٨٠٠ جنيه (منها ٥٥٠ جنيه قابل للخصم).
- (٤) رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٤٠٠ جنيه (دائن).

التطبيق الثاني:

أولاً:

- (١) ما هي المعاملة الضريبية للدفعة المقدمة عن أمر توريد سلع، علماً بأن التوريد يتم على دفعات؟
- (٢) تاجر يتعامل في سلع الجدول رقم (١) فقط، فهل هو مطالب بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات؟

ثانياً: فيما يلي البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر أبريل ٢٠٠٢:

(١) بلغت قيمة المدخلات والسلع المصنعة (من غير سلع الجدول (١)) المشتراة من السوق المحلى من بائع مسجل ٨٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ وقد استخدمت في صناعة مبيعات قيمتها ٢٠٠ ألف جنيه (منها ١٠٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ، ٢٠ ألف جنيه بسعر ٢٥٪ ، ٣٠ ألف جنيه تم تصديرها للخارج، والباقي معفى من الضريبة).

- (٢) بلغت تكلفة الاستيراد للسلع المستوردة من الخارج (من غير سلع الجدول (١)) ٥٠ ألف جنيه ، استخدم منها ما قيمته ٢٠ ألف جنيه في إنتاج سلع مصدرية للخارج قيمتها ١٠٠ ألف جنيه، والباقي تم بيعه في السوق المحلي بعد إضافة تكاليف متنوعة قدرها ٢٠٠٠ جنيه وهامش ربح ٢٠٪ (علماً بأن الضريبة الجمركية ٣٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪) .
- (٣) رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٥٠٠٠ جنيه (دائن).
- المطلوب:** إعداد ملخص الضريبة على المبيعات عن شهر أبريل ٢٠٠٢ .

التطبيق الثالث:

أولاً:

- (١) ما المقصود بالمسجلين بصفة اختيارية ؟ وما الحكمة من نظام التسجيل الاختياري ؟
- (٢) أذكر كيفية تحديد وعاء الضريبة لكل مما يلي:
- السلع المستوردة المعفاة كلياً من الضريبة الجمركية.
 - السلع المصنعة في المناطق الحرة الداخلة الي البلاد.
 - السلع المباعة بنظام التقسيط.
- ثانياً: البيانات التالية متعلقة بإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر نوفمبر ٢٠٠٤:
- (١) المبيعات: ٥٠ ألف جنيه من السلعة س الخاضعة للضريبة بسعر ٥٪ ، ٣٠ ألف جنيه من السلعة ص الخاضعة بسعر ١٠٪ ، ٤٠ ألف جنيه من السلعة ع

الخاضعة بسعر ٢٥٪ ، ٦٠ ألف جنيه من السلعة ك التي تم تصديرها للخارج ، ٧٠ ألف جنيه من السلعة ل معفاة.

(٢) مردودات المبيعات: ٤٠٠٠ ج من السلعة س ، ٣٠٠٠ ج من السلعة ع.

(٣) المشتريات من المواد والمستلزمات السلعية: ١٥ ألف جنيه خاضعة للضريبة واستخدمت فى إنتاج السلعة س (منها ٧٠٠٠ ج من بائع غير مسجل) ، ٢٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة ومشتراة من بائع مسجل بخصم تجارى ٢٪. واستخدمت فى إنتاج السلعتين ص ، ل ، ١٤ ألف جنيه من سلع خاضعة للضريبة ومن بائع مسجل واستخدمت فى إنتاج السلعة ك.

(٤) تم نقل المشتريات الي المصنع من خلال شركة متخصصة بتكلفة ١٢٠٠ جنيه وضريبة مبيعات ١٠٪.

فإذا علمت أن:

أ. السلع المباعة من غير السلع الواردة بالجدول (١).

ب. سعر الضريبة على السلع المشتراة ١٠٪.

ج. رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات فى أول الشهر ٥٠٠٠ ج (دائن).

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر نوفمبر.

التطبيق الرابع:

أولاً:

(١) هل يتم خصم الضريبة المسددة على المشتريات من المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار عما تم استخدامه أو بيعه فقط أم يتم خصم الضريبة المسددة على المشتريات بالكامل؟

(٢) ما هو موقف بضاعة الأمانة من الضريبة العامة على المبيعات ومتى يتم إثباتها بالإقرار ؟

ثانياً: من البيانات التالية صور ملخص الضريبة على المبيعات لمنشأة صناعية مسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر مايو ٢٠٠٢:

(١) قيمة السلع المباعة (من غير سلع الجدول (١)) ٢٠٠ ألف جنيه كالتالي:

٦٠ ألف جنيه من السلعة س خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.

١١٠ ألف جنيه من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪.

٣٠ ألف جنيه من السلعة ع معفاة من الضريبة .

(٢) قيمة المواد والسلع المشتراة (من غير سلع الجدول (١)) ٨٠ ألف جنيه

خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ بيانها كالتالي:

٧٠ ألف جنيه استخدمت في إنتاج السلعة س (منها ٢٠ ألف جنيه من بائع مسجل .

١٠ آلاف جنيه استخدمت في إنتاج السلعتين ص،ع (منها ٣٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل).

(٣) مردودات المبيعات ٤٠٠٠ جنيه (منها ٢٥٠٠ جنيه من مبيعات السلعة س

والباقي من مبيعات السلعة ع)، مردودات المشتريات ٥٠٠٠ جنيه مشتراة من

بائع مسجل من بائع مسجل .

(٤) قيمة السلع المستوردة من الخارج (من سلع الجدول (١)) وفقاً لبيانات شهادة

الإجراءات الجمركية ٤٠ ألف جنيه، تم بيعها بمبلغ ٧٥ ألف جنيه (الضريبة

الجمركية ٢٠٪ وضريبة المبيعات ١٠٪) .

(٥) رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أول الشهر ٣٠٠٠ جنيه (مدين).

التطبيق الخامس:

أولاً:

(١) " تختلف الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة عن غيرها من السلع المصنعة محلياً " علق على هذه العبارة.

(٢) ما هي أحكام المخالفات بالنسبة للسلع المستوردة ؟ وهل تختلف عن مثيلتها بالنسبة للسلع المحلية الصنع ؟

ثانياً: قام أحد المستوردين المسجلين لدى مصلحة الضرائب على المبيعات باستيراد إحدى السلع (غير الواردة بالجدول رقم (١)) بلغت قيمتها بالبيان الجمركي مبلغ ٦٠٠٠٠ ج وقد بلغت الضريبة الجمركية عليها مبلغ ١٢٠٠٠ ج، ١٠٠٠ جنيه رسوم وضرائب أخرى ، كما قام بسداد مبلغ ٣٠٠٠ ج تكاليف إضافية وخلافه، وقد تم بيع تلك السلعة للعملاء بهامش ربح ١٥٪.

المطلوب:

- تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
- إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.
- تصوير ح / جارى مصلحة الضرائب على المبيعات مع الشرح والتعليق علماً بأن سعر الضريبة على المبيعات ١٠٪.

التطبيق السادس:

أولاً:

(١) ما هو موقف الهدايا والجوائز التي تكون في شكل سلع مجانية تقدم لرواد المحل ؟

(٢) اذكر الحالات التي لا يسمح فيها بخصم الضريبة المسددة على المدخلات.

ثانياً: فيما يلي البيانات الخاصة بأحد الفنادق السياحية عن شهر يناير:

١. بلغت قيمة الخدمات التي تم إدارتها عن طريق أقسام الفندق للنزلاء خلال الشهر ٦٥ ألف جنيه.
٢. بلغت قيمة الخدمات التي أديت لرواد الفندق في نفس الشهر ١٠٠ ألف جنيه منها ٢٠ ألف جنيه قيمة حفلات، ٥٠٠٠ ج وجبات سريعة بنظام التيك أو اي.
٣. بلغت قيمة إشعارات الخصم الصادرة بالخصم المسموح به لعملاء الفندق ٥٠٠٠ ج (غرف مجانية لفوج سياحي).
٤. بلغت إيرادات السوبر ماركت الذي يدار من خلال الفندق ٢٥ ألف جنيه.
٥. بلغت الضريبة المسددة على المدخلات اللازمة لأداء الخدمات داخل الفندق ٧٠٠٠ جنيه، كما بلغت قيمة الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي على بعض الآلات والمعدات التي تم استيرادها لأغراض النظافة والمطبخ وخلافه ١٢ ألف جنيه.

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة على المبيعات مع الشرح، علماً بأنه:

- يتم حساب رسم تنمية موارد على الحفلات بمعدل ٢٪، ومقابل الخدمة ١٢٪.
- رصيد د / جارى مصلحة الضرائب ٤٠٠ ج (مدين).
- ضريبة المبيعات على خدمات الفنادق ١٠٪.

التطبيق السابع:

أولاً:

(١) مستورد مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات أفرج عن رسالة من الجمارك يوم ٢٠٠٤/٦/٦ ، باع نصفها خلال شهر ٢٠٠٤/٦ والنصف الآخر بعد ٢٠٠٤/٧/١ فما هو موقفه الضريبي ؟

(٢) كيف يتم رد الضريبة المسددة عن سلعة تم شراؤها من تاجر بنظام الفيزا كارت لمشتري أجنبي مغادر للبلاد ؟

ثانياً: فيما يلي البيانات الخاصة بمنتج صناعي مسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات ولدية منفذ بيع بالتجزئة ويتبع نظام التجزئة رقم (٢) وذلك عن شهر مارس:

- (١) بلغت جملة المبيعات عن طريق المصنع خلال الشهر ٦٠ ألف جنيه على أساس ٤٠ ألف جنيه للسلع (أ) الخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ (منها ما قيمته ٥٠٠٠ جنيه هدايا) ، ٢٠ ألف جنيه للسلعة (ب) المعفاة من الضريبة.
- (٢) بلغ إجمالي المتحصلات بمنفذ البيع " بدون فواتير " ٢٥ ألف جنيه منها ١٢ ألف جنيه من السلعة (أ) والباقي من السلعة (ب).
- (٣) بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠ جنيه من السلعة (أ) ، ١٠٠٠ جنيه من السلعة (ب).
- (٤) بلغت جملة المشتريات من المواد والمستلزمات السلعية ٣٠ ألف جنيه بيانها كالتالي:

- ١٢ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ استخدمت في إنتاج السلعة (أ) منها ٤٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل (رد منها ما قيمته ١٠٠٠ جنيه لوجود عيوب فنية).
- ١٨ ألف جنيه مشتريات خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ مشتراة من بائع مسجل استخدمت في إنتاج السلعتين (أ، ب).

المطلوب: أ) إجراء قيود اليومية اللازمة.

ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات عن شهر مارس علماً بأن رصيد حساب جارى مصلحة الضرائب أو ل الشهر ١٠٠ جنيه (مدين).

التطبيق الثامن:

أولاً:

- (١) تاجر اشترى سلعة من منتج مسجل ولكن الفاتورة كانت شاملة ضريبة المبيعات وغير موضح بها فئة وقيمة الضريبة هل يمكن له خصم الضريبة ؟
- (٢) هل تاجر التجزئة ملزم بإصدار فاتورة ضريبية عند كل عملية بيع ؟

ثانياً: منتج صناعى للغسالات الكهربائية مسجل لدى مصلحة ضرائب المبيعات، ولديه منفذ بيع قطع غيار للغسالات بالتجزئة ، وكانت معاملاته خلال شهر مايو ٢٠٠٢ كما يلى:-

- قام ببيع عدد ١٥ غسالة كهربائية قيمة الغسالة الواحدة ١٣٠٠ ج.

- الضريبة القابلة للخصم ٢٥٠٠ ج عن مشتريات قيمتها ٢٥ ألف جنيه.
- الضريبة غير القابلة للخصم ٧٥٠ ج عن مشتريات قيمتها ٧٥٠٠ ج.
- مشتريات بدون فواتير قيمتها ٤٠٠٠ ج.
- مبيعاته من قطع الغيار بمنفذ البيع قيمتها ١١ ألف جنيه بدون فواتير ، ويتبع نظام التجزئة رقم (١).
- إيراداته من إصلاح وصيانة الغسالات ونقلها ٥٠٠٠ جنيه.
- المطلوب: أ. حساب الضريبة واجبة الأداء (سعر الضريبة ١٠٪).
- ب. إعداد الإقرار الضريبي عن شهر مايو.

التطبيق التاسع:

أولاً:

(١) وضح المعاملة الضريبية لكل من:

- السلع والخدمات التي يتم استعمالها والاستفادة منها لأغراض شخصية أو خاصة.
 - سلع الجدول رقم (١) إذا استخدمت كمدخلات في إنتاج سلعة أخرى خاضعة للضريبة.
 - الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج.
- (٢) اذكر الحالات التي يمكن فيها للمصلحة أن تقوم بتقدير قيمة السلع الخاضعة للضريبة ؟
- ثانياً: فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بأحد المستوردين المسجل لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر ديسمبر:

أولاً: سلع مستوردة خلال شهر ديسمبر:

٣٠٠٠٠ ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة س، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٢٠٠٠ ج ثم تم بيعها خلال الشهر بهامش ربح ١٥٪.
 ٢٠٠٠٠ ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة ص، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ١٠٠٠ ج ولم يتم بيعها حتى نهاية الشهر.

ثانياً: سلع مستوردة خلال الشهر السابق (نوفمبر) وافرغ عنها فى الجمارك:

٥٠٠٠٠ ج القيمة بالبيان الجمركى للسلعة ع، وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٤٠٠٠ ج، وتم بيعها خلال شهر ديسمبر بهامش ربح قدره ٢٠٪.
 فإذا علمت ما يلى:

١. السلع المستوردة من غير السلع الواردة فى جدول (١).
٢. سعر الضريبة الجمركية ٢٠٪ والضريبة على المبيعات ١٠٪.
٣. سدد المستورد ما عليه لمصلحة الضرائب على المبيعات.

المطلوب:

- أ. تحديد وعاء الضريبة العامة على المبيعات.
- ب. إجراء قيود اليومية اللازمة.
- ج. تصوير ح / جارى مصلحة الضرائب على المبيعات علماً بأن رصيد المستورد فى أول الشهر دائن بمبلغ ٢٠٠٠ ج.
- د. إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات.

التطبيق العاشر:

أولاً: أذكر صحة أو خطأ العبارات الآتية مع تصحيح الخطأ:

- في حالة تصدير السلع يجوز استرداد الضريبة السابق سدادها، وفي أحيان أخرى يجوز خصمها من الضريبة المستحقة على المبيعات.
- التأخير في أداء الضريبة عن ميعاد تقديم الإقرار مجرد مخالفة وليست تهرباً.
- يلتزم المستورد بتقديم الإقرار الضريبي حتى في حالة عدم استيراد سلعاً خلال الشهر.
- يشمل حد التسجيل السلع المعفاة والسلع الخاضعة للضريبة.
- تاجر سلع الجدول رقم (١) غير مطالب بالتسجيل.
- يشترط أن يؤدي المنتج الصناعي نشاطه بصورة اعتيادية وليس عرضية حتى يخضع للضريبة العامة على المبيعات.

ثانياً: من البيانات التالية المطلوب إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك عن شهر ديسمبر:

١. المبيعات النقدية ١٤٠ ألف جنيه (منها ٥٠ ألف من السلعة س خاضعة للضريبة بسعر ٥٪، ٧٠ ألف جنيه من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، والباقي من سلع تم تصديرها للخارج).
٢. المبيعات الآجلة ١١٠ ألف جنيه (منها ٣٠ ألف جنيه من السلعة ع خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪، والباقي من السلعة ل المعفاة من الضريبة).

٣. مردودات المبيعات النقدية ألف جنيه من السلعة س، ٣ آلاف جنيه من السلعة ص ، ٨ آلاف جنيه من السلعة ل.
٤. المشتريات النقدية ١٢٠ ألف جنيه بياناتها كما يلي:
- ٥٠ ألف جنيه سلع محلية من غير السلع الواردة فى جدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ومشتراة بخصم تجارى ٤٪ (منها ٢٠ ألف جنيه من بائع غير مسجل).
- ٤٠ ألف جنيه سلع محلية واردة بالجدول رقم (١) خاضعة للضريبة بسعر ٥٠٪ ومشتراة من بائع مسجل (منها خمسة آلاف جنيه استخدمت فى تصنيع السلع المصدرة).
- ٨ آلاف جنيه سلع محلية معفاة من الضريبة.
- ٢٢ ألف جنيه التكلفة الإستهراة لسلع مستوردة خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪.
٥. قيمة الآلات المستوردة من الخارج للاستخدام فى الإنتاج (إنتاج جميع السلع) ٨٠ ألف جنيه حسبت عليها ضريبة جمركية بمعدل ٢٠٪ وضريبة مبيعات بمعدل ١٠٪ تم سدادها بالكامل.
٦. رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات أول الشهر ٦٠٠٠ ج (دائن).

التطبيق الحادى عشر:

المطلوب إعداد الإقرار الضريبى وتحديد الضريبة واجبة الأداء عن شهر يوليو لأحد تجار التجزئة الذى يتبع نظام رقم (٣) فى ضوء البيانات الآتية:

المشتريات شاملة الضريبة:

٦٦٠٠ ج مشتريات بفئة ١٠٪ بفواتير ضريبية.

٥٠٠٠ ج مشتريات بفئة ٢٥٪ بفواتير ضريبية.

٢١٠٠ ج مشتريات بفئة ٥٪ بدون فواتير.

٥٠٠٠ ج مشتريات من سلع الجدول (١) بفواتير ضريبية.

١٨٧٠٠ ج أجمالي المشتريات.

المبيعات:

أجمالي المتحصلات من المبيعات خلال الشهر ٢٢ ألف جنيه.

التطبيق الثانى عشر:

من البيانات التالية صور ملخص الضريبة العامة على المبيعات لإحدى المنشآت المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات عن شهر ديسمبر:

١. المبيعات النقدية ٢٠٠٠٠٠ ج (منها ٨٠٠٠٠٠ ج من السلع س خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، ٧٠٠٠٠٠ ج من السلعة ص خاضعة للضريبة بسعر ٥٪ والباقي من السلعة ع تم تصديرها للخارج.

٢. المبيعات الآجلة ١٠٠٠٠٠ ج (منها ٦٠٠٠٠٠ ج من سلعة ن خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪، ١٥٠٠٠٠ ج من السلعة س والباقي من السلعة ل معفاة من الضريبة)

٣. مردودات مبيعات من السلعة ص ٥٠٠٠ ج، ٣٠٠٠ ج من السلعة ن.

٤. المشتريات النقدية ١٥٠٠٠٠ ج بيانها كالتالى:

- ٦٠٠٠٠ ج من سلع محلية من غير السلع الواردة فى الجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ مشتترة من بائع مسجل واستخدمت فى تصنيع السلعتين س،ل)
- ٢٠٠٠٠ ج سلع محلية من غير السلع الواردة فى الجدول (١) وخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ ومشتترة بخصم تجارى ٦٪ (منها ٥٠٠٠ ج مشتترياه من بائع غير مسجل) واستخدمت فى تصنيع السلعة ص.
- ٤٠٠٠٠ ج سلع محلية واردة فى الجدول (١) خاضعة للضريبة بسعر ٢٥٪ ومشتترة من بائع مسجل (منها ١٢٠٠٠ ج استخدمت فى تصنيع السلع المصدرة والباقي فى تصنيع السلعة ن).
- ٢٠٠٠٠ ج سلع محلية معفاة من الضريبة.
٥. تبلغ القيمة بالبيان الجمركى لسلعة مستوردة من الخارج ٣٠٠٠٠ ج، انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة ٤٠٠٠ ج ولم يتم بيعها بعد علماً بأنها تخضع للضريبة الجمركية بسعر ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪.
٦. تبلغ القيمة بالبيان الجمركى لآلات ومعدات مستوردة بغرض استخدامها فى إنتاج السلع الخاضعة للضريبة ١٠٠٠٠٠ ج تخضع لضريبة جمركية بسعر ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪ تم سدادها بالكامل.
٧. رصيد حساب المنشأة أول الشهر مدين بمبلغ ٥٠٠٠ ج.

التطبيق الثالث عشر:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بمصنع الجهاد الذى يقوم بإنتاج سلعة خاضعة لضريبة المبيعات (من غير السلع الواردة بالجدول رقم (١) عن شهر مارس علماً بأن سعر الضريبة هو ١٠٪) :

١. بلغت قيمة المشتريات النقدية من بائع مسجل بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج وقد ارتد منها نقداً ٦٠٠٠ ج.

٢. ورد إخطار للمصنع من البائع ان هناك نقص للمصنع فى قيمة بعض الأصناف المشتراة بمبلغ ٣٠٠٠ ج ، وزيادة مستحقة فى قيمة البعض الأخر بلغت ٢٠٠٠ ج.

٣. بلغت قيمة مبيعات المصنع خلال الشهر ٩٠٠٠٠ ج منها ٢٠٪ مبيعات آجلة.

٤. عند جرد مخازن الأصناف المشتراة اتضح وجود عجز فى بعض الأصناف قيمته ١٠٠٠ ج.

المطلوب:

(أ) إجراء قيود اليومية اللازمة لإثبات ما تقدم.

(ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات والإقرار الضريبي.

التطبيق الرابع عشر:

فيما يلي البيانات الخاصة بمنتج صناعى مسجل لدى مصلحة الضرائب على

المبيعات عن شهر مايو:

١. بلغت جملة المبيعات خلال الشهر ٥٠٠٠٠ ج على أساس ٣٠٠٠٠ ج للسلعة (أ) الخاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ (منها ما قيمته ٥٠٠٠ ج كهدايا لإحدى الجهات الحكومية)، و ٢٠٠٠٠ ج للسلعة (ب) المعفاة من الضريبة.
٢. بلغت مردودات المبيعات خلال الشهر ٢٠٠٠ ج للسلعة (أ) و ١٠٠٠ ج للسلعة (ب).
٣. بلغت جملة مشتريات (مدخلات) المنتج خلال الشهر ١٥٠٠٠ ج على أساس ٨٠٠٠ ج مدخلات خاضعة للضريبة (بسر ١٠٪) واستخدمت في إنتاج السلعة (أ) منها ٣٠٠٠ ج من بائع غير مسجل (رد منها ما قيمته ٥٠٠ ج لوجود عيوب فنية)، ٧٠٠٠ ج مدخلات خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪ مشتراة من بائع مسجل استخدمت في إنتاج السلعة (ب).

المطلوب:

- (أ) إجراء قيود اليومية اللازمة.
- (ب) إعداد ملخص الضريبة على المبيعات علماً بأن رصيد ح/ جارى المصلحة ١٠٠ ج مدين.
- (ج) إعداد إقرار الضريبة العامة على المبيعات لشهر مايو.

التطبيق الخامس عشر:

فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى المنشآت الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب على المبيعات وذلك في شهر نوفمبر:

أولاً: بلغت قيمة السلع المصنعة (من غير السلع الواردة بجدول (١)) المشتراة من السوق المحلى من بائع مسجل ٨٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪

وقد استخدمت فى صناعة مخرجات قيمتها ٢٠٠ ألف جنيه (منها ١٠٠ ألف خاضعة للضريبة بسعر ١٠٪، ٢٠ ألف جنيه بسعر ٢٥٪ ، ٣٠ ألف تم تصديرها للخارج، والباقى معفى من الضريبة).

ثانياً: بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج (من غير السلع الواردة بالجدول رقم (١)) وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٥٠ ألف جنيه وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ٨٠٠٠ ج وقد قامت المنشأة ببيعها خلال الشهر بهامش ربح ٢٠٪.

ثالثاً: بلغت قيمة المعدات المباعة لإحدى المشروعات داخل المنطقة الحرة ببورسعيد للاستخدام فى الإنتاج ١٠٠ ألف جنيه علماً بأن قيمة المدخلات الداخلة فى صناعتها ٢٢ ألف جنيه بعد إضافة ضريبة المبيعات ١٠٪.

رابعاً: رصيد حساب المنشأة لدى مصلحة الضرائب أول الشهر ٩٠٠٠ ج (دائن).

خامساً: تخضع السلع المستوردة من الخارج لضريبة جمركية ٢٠٪ وضريبة مبيعات ١٠٪.

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة العامة على المبيعات عن شهر نوفمبر.

محتويات الكتاب

الصفحة	الموضوع
٣	المقدمة
	الباب الأول
	الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى
٧	الفصل الأول: الضريبة والنظام الضريبي (مقدمة عامة).
٢٥	الفصل الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة.
٣٥	الفصل الثالث: تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة.
١٠٥	الفصل الرابع: الإعفاءات المقررة من الضريبة. أسئلة وتطبيقات
	الباب الثاني
	الضريبة العامة على المبيعات
١٣٤	الفصل الأول: طبيعة وخصائص الضريبة على المبيعات
١٤١	الفصل الثاني: مجالات فرض الضريبة واستحقاقها
١٦٣	الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها
١٧٧	الفصل الرابع: خصم الضريبة وردها والإعفاء منها
٢٠٢	الفصل الخامس: التنظيم المحاسبي للضريبة على المبيعات
٢٤١	أسئلة وتطبيقات

