



جامعة القاهرة - كلية التجارة



المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال

• الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
• الضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدمغة

تأليف

د / سيد أحمد عبد العاطي

د / جلال مطاوع إبراهيم

د / محمود عباس حمدي

د / محمد هشام الحموي

مراجع

د / رؤوف عبد المنعم



بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مقدمة

مر النظام الضريبي المصري بعدة مراحل مختلفة، ولقد أثرت الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها مصر في هذا الهيكل وتأثرت به. وحالياً أصبح النظام الضريبي المصري يتكون من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هما:

أولاً: الضرائب المباشرة على الدخل:

وتتضمن الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وما تلاه من تعديلات.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول:

وهي تلك الضرائب التي تصيب استثمارات الدخل المختلفة وتتكون من الضريبة على القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات.

ولما كان قد سبق تناول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع في المحاسبة الضريبية (١)، فإننا سنتناول في هذا المؤلف الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة العامة على المبيعات وضريبة الدمغة وذلك في الأجزاء التالية:

الجزء الأول: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الجزء الثاني: الضرائب غير المباشرة (الضريبة على القيمة المضافة، وضريبة الدمغة)

والله ولي التوفيق ،،،

الجزء الأول

الضريبة على

أرباح الأشخاص الاعتبارية

مقدمة:

بدأ تطور نظام الضرائب المباشرة على الدخل في مصر بصدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بفرض الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة بالنسبة للإيراد الذي يكون مصدره رأس المال ، والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية بالنسبة للإيراد الذي يكون مصدره رأس المال والعمل معاً، والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وهما يتشابهان في أن مصدرهما العمل.

وفي سنة ١٩٤٩ ظهرت الحاجة إلي فرض ضريبة عامة على الإيراد ، حيث لوحظ أن الضرائب النوعية المباشرة لا تساهم بشكل فعال في إيرادات الموازنة ، لذلك صدر القانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ بفرض ضريبة عامة على الإيراد . وتُعد هذه الضريبة تكميلية للضرائب النوعية السابقة ، وتسرى على صافى الإيراد الكلى الذى يحصل عليه الشخص الطبيعي الخاضع لإحدى الضرائب النوعية.

هذا، وتُعتبر سنة ١٩٨١ بداية مرحلة هامة في طريق إصلاح النظام الضريبي المصري ، حيث جاء قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ لى يحل محل القانونين رقمي ١٤ لسنة ١٩٣٩ ، ٩٩ لسنة ١٩٤٩ .

وينقسم هذا القانون إلى ثلاثة كتب ، حيث أفرد الكتاب الأول منه للضرائب على دخول الأشخاص الطبيعيين ، والتي وردت في خمسة أبواب هي على التوالي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والضريبة على المرتبات والضريبة على المهن غير التجارية وأخيراً الضريبة العامة على الدخل.

وقد استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الضريبة على شركات الأموال وأفرد لها الكتاب الثانى منه ، وتفرض هذه الضريبة على صافى الأرباح السنوية لشركات الأموال المشغلة في مصر أياً كان الغرض منها ، ويحدد وعاءها على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها.

أما الكتاب الثالث من القانون فجاء بالأحكام العامة التى تُطبق على الضرائب التى وردت بالكتاب الأول والثانى .

وفي سنة ١٩٩٣ أخذ المشرع بنظام الضريبة الموحدة على الدخل وذلك بمقتضى القانون رقم ١٨٧، وهو قانون الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال . ولقد جاء هذا القانون لتعديل أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١، وتعلق التعديل أساساً بأن تضمن الكتاب الأول تنظيم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين ، مع إجراء التعديل اللازم في الكتاب الثانى والثالث لى تساير أحكامهما أحكام الضريبة الموحدة.

وأخيراً صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضمن حزمة من السياسات والإجراءات الاقتصادية التى تهدف إلى تحريك عجلة الاقتصاد من خلال إجراء

تغييرات هيكلية فى كل من النظم الجمركية والضريبية والمالية للدولة وبحيث يكون لها آثاراً مستدامة على مختلف القطاعات الاقتصادية .

وينقسم قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ إلى ثمانية كتب، حيث أفرد الكتاب الأول منه لبعض الأحكام العامة ، والكتاب الثانى للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والكتاب الثالث للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، والكتاب الرابع للضريبة المستقطعة من المنبع ، والكتاب الخامس لنظام الخصم والتحصيل والدفوعات المقدمة تحت حساب الضريبة، والكتاب السادس يتناول التزامات الممولين وغيرهم ، والكتاب السابع يتناول العقوبات، والكتاب الثامن والأخير يتناول بعض الأحكام الختامية.

ونظراً لأن الطالب الذى يوجه إليه هذا المؤلف قد سبق له وأن درس الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع فى مرحلة سابقة ، فإن تركيزنا فى هذا المقرر سوف ينصب بصفة أساسية على دراسة موضوع الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، مع الإشارة إلى بعض الأحكام المتعلقة بكل من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (وبشكل محدد الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى) والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية كما وردت بنص القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وذلك من خلال الأبواب التالية:

الباب الأول : نطاق سريان الضريبة على أرباح الاشخاص الاعتبارية وسعرها.

الباب الثانى: تحديد الدخل الخاضع للضريبة.

الباب الثالث: أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

وفي نهاية هذا الجزء سيتم عرض أسئلة وحالات تطبيقية لهذا الجزء.

الباب الأول
نطاق سريان الضريبة
وسعرها

الباب الأول

نطاق سريان الضريبة وسعرها

مقدمة:

استحدثت قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فرض ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهو ما لم يكن موجودا في ظل قوانين الضرائب السابقة، حيث كان القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ يفرق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، فكانت شركات الأموال والممثلة في الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، تحاسب ضريبياً عن أرباحها باعتبارها شخص اعتباري وتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال. بينما كانت شركات الأشخاص، وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة، يتم محاسبة كل شريك عن نصيبه في أرباح هذه الشركات، ويخضع للضريبة الموحدة لدخل الأشخاص الطبيعيين، وذلك على اعتبار أن الشريك في مثل هذه الشركات يعد شخص طبيعي. وهذا لا يتفق مع الواقع في كثير من الأحيان حيث نجد في بعض الحالات أن الشركاء في مثل هذه الشركات أشخاص اعتبارية (معنوية) وليست أشخاص طبيعية.

ولقد خالف القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ذلك النظام الضريبي السابق وأخضع جميع أنواع الشركات على اختلاف أغراضها وأشكالها القانونية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وفي هذه الحالة يتم محاسبة الشركة ضريبياً عن أرباحها وليس الشركاء. ولقد تناولت المواد من المادة ٤٧ إلى ٥٠ نطاق فرض الضريبة والجهات والشركات الخاضعة لها والمعفاة منها، وسعر الضريبة كالاتي:

أولاً : نطاق فرض الضريبة:

نصت المادة ٤٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تسرى الضريبة على:

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

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 .
- ٣- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من ٥٠% من رأسمالها .

وبصفة عامة يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في مصر إذا كان مركز إدارته الفعلي بها. ونصت المادة (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون، على أن تكون مصر مركز للإدارة الفعلي إذا تحققت حالتان على الأقل من الحالات الآتية:

- ١ - إذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
- ٢ - إذا كانت مصر هي المقر الذي ينعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين.
- ٣ - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه ٥٠% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين.

٤ - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت.

هذا ويلاحظ أن نطاق فرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خرج عن نطاق الإقليمية وأتسع لنطاق العالمية، وأخضع للضريبة الأرباح التي يحققها الشخص الاعتباري المقيم عن مزاولته نشاطه خارج مصر، وغير المقيم عن الأرباح التي يحققها من خلال منشأة دائمة في مصر.

ويقصد بالمنشأة الدائمة وفقاً لأحكام المادة (٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بأنها كل مكان ثابت يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص :

- أ- الإدارة .
- ب - الفرع .
- ج - المبنى المستخدم كمنفذ للبيع . د -
- المكتب .
- س - المصنع .
- ص - الورشة .

هـ - المنجم ، أو حقل البترول أو بئر الغاز، أو المحجر، أو أى مكان آخر لاستخراج الموارد الطبيعية بما فى ذلك الأخشاب أو أى إنتاج آخر من الغابات.

و- موقع البناء أو مشروع الإنشاء أو التجميع أو التجهيزات أو الأنشطة الإشرافية المرتبطة بشيء من ذلك.

ويُعتبر فى حكم المنشأة الدائمة الشخص الذى يعمل لحساب مشروع تابع متى كانت له سلطة إبرام العقود باسم المشروع واعتمادها ما لم تقتصر أوجه نشاطه على شراء السلع أو البضائع للمشروع.

ولا يعتبر منشأة دائمة ما يأتى :

١- الانتفاع بالتسهيلات الخاصة لأغراض التخزين وعرض البضائع والسلع المملوكة للمشروع فقط.

٢ - الاحتفاظ برصيد من السلع أو البضائع المملوكة للمشروع لأغراض التخزين أو العرض .

٣ - الاحتفاظ برصيد من السلع والبضائع المملوكة للمشروع لغرض إعادة تصنيعها فقط بواسطة مشروع آخر .

٤- الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط يباشر فقط شراء البضائع أو السلع أو تجميع

المعلومات للمشروع.

٥ - الاحتفاظ بمكان ثابت لنشاط مباشر فقط القيام بأي عمل ذي صفة تمهيدية أو مساعدة للمشروع.

٦ - الاحتفاظ بمكان ثابت للعمل تزاوّل فيه أي مجموعة من الأنشطة المشار إليها في البنود السابقة بشرط أن يكون النشاط الإجمالي للمكان الثابت للعمل والنتائج من مجموعة هذه الأنشطة ذا صفة تمهيدية أو مساعدة فقط.

٧ - الأعمال الصناعية أو التجارية التي تقوم بها شركة أجنبية عن طريق سمسار أو وكيل عام بالعمولة أو أي وكيل آخر ذي طبيعة مستقلة ، ما لم يثبت أن هذا السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح الشركة الأجنبية.

وطبقاً لنص المادة رقم (٥) من اللائحة التنفيذية للقانون يُعتبر السمسار أو الوكيل قد كرس معظم وقته أو جهده خلال الفترة الضريبية لصالح شركة أجنبية، إذا كان نشاطه على نحو كلي أو شبه كلي باسم الشركة، وكانت الشروط التي تنظم علاقاتها التجارية والمالية تختلف عن الشروط التي تُنظم العلاقة بين المؤسسات المستقلة.

ولا تعنى سيطرة شركة غير مقيمة على شركة أخرى مقيمة أن تصبح الشركة المقيمة منشأة دائمة للأخرى.

وتكون أرباح الشخص غير المقيم والمحقة من خلال أي صورة من صور المنشأة الدائمة المشار إليها سابقاً ، خاضعة للضريبة، مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الضريبية الدولية. ثانياً: الجهات والشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

طبقاً لنص المادة رقم (٤٨) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يُعد من الأشخاص الاعتبارية التي تسرى عليها الضريبة ما يلي:

١- شركات الأموال وشركات الأشخاص أيًا كان القانون الذي تخضع له وكذلك شركات الواقع:

* يُقصد بشركات الأموال شركات المساهمة سواء كانت قطاع عام أو خاص، وشركات التوصية بالأسهم ، والشركات ذات المسؤولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو الخاضعة لأية قوانين أخرى. ولقد وسع المشرع من نطاق سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال عندما أشار إلى سريان الضريبة على أرباح شركات الأموال أيًا كان القانون الذي تخضع له ، وذلك تلافياً لأية مشاكل في التطبيق ، وحتى لا تدعى بعض الشركات بعدم خضوعها للضريبة بدعوى أنها منشأة بقوانين خاصة أو أنها لا تخضع لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١. وعلى ذلك تسرى الضريبة على أرباح الشركات المنشأة طبقاً لأحكام القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ والذي حل محله القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار، والشركات الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ بإصدار قانون الشركات العاملة في مجال تلقي الأموال لاستثمارها ، والشركات

الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ بشأن قطاع الأعمال العام^(*) (الشركات القابضة والتابعة) ، وشركات وبنوك ووحدات القطاع العام المملوكة بالكامل للدولة والخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣.. إلى غير ذلك من الشركات المنشأة بقوانين خاصة . وتخضع هذه الشركات ، للضريبة مهما كان الغرض منها سواء كانت شركات صناعية أو تجارية أو زراعية أو مالية أو خدمية ، إذ وضعت المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل قاعدة عامة في بدايتها بفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أياً كان غرضها.

* يُقصد بشركات الأشخاص شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة أياً كان الشكل القانوني الذي تخضع له. ولقد عامل المشرع الضريبي الأرباح التي تُحققها هذه الشركات ضريبياً معاملة أرباح شركات الأموال حرصاً منه على المعاملة الضريبية الموحدة لمصدر الدخل الواحد . ويرجع السبب وراء ذلك إلى كون هذه الشركات تتعامل بنفس الأسس والقواعد الاقتصادية والمالية التي تتعامل بها شركات الأموال في بيئة الأعمال ، بالإضافة إلى أن الضريبة على أرباح النشاط وليس على الشكل القانوني للشركة .

* يُقصد بشركة الواقع الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية. أي أنه يُمكن القول بأن شركة الواقع هي الشركة التي لم تتكون تكويناً قانونياً سليماً ، وهذا النوع من الشركات يُعد قائماً من الوجهة العملية على الرغم من عدم توافر أركانها القانونية . كذلك إذا تجمعت أسهم الشركة المساهمة في يد مساهم واحد بعد التكوين انقلبت الشركة إلى شركة واقع ولا تُعد شركة مساهمة.

هذا، وقد قضت المادة رقم (٥٤) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن تُعامل الشركات التي تُباشر نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد معاملة الأشخاص الاعتبارية، وتُحدد إيراداتها على أساس نقدي ومصروفاتها على أساس الاستحقاق. وتُطبق بشأنها أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

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

تكتسب الجمعيات التعاونية واتحاداتها الشخصية الاعتبارية بموجب القوانين المنشئة لها . وتخضع الأرباح التي تُحققها تلك الجمعيات للضريبة على الدخل طبقاً لنص القانون ، مع مراعاة الإعفاءات المقررة لها بحكم القانون والتي سنشير إليها فيما بعد.

(*) تنص المادة الأولى من القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ على أن شركات قطاع الأعمال العام تخضع لأحكامه . ويُقصد بهذا القطاع الشركات القابضة والشركات التابعة لها . وتتخذ هذه الشركات بنوعيتها شكل الشركات المساهمة ، ويسرى عليها فيما لم يرد بشأنه نص خاص في القانون المشار إليه وبما لا يتعارض مع أحكامه نصوص قانون شركات المساهمة والتوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ، ولا تسرى أحكام قانون هيئات القطاع العام وشركائه الصادر بالقانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ على الشركات المشار إليها.

ومن الأمثلة على هذه الجمعيات التعاونية :

- الجمعيات التعاونية الزراعية الصادر بها القانون ٥١ لسنة ١٩٦١ .

- الجمعيات التعاونية الاستهلاكية الصادر بها القانون ١٠٩ لسنة ١٩٧٥ .

- الجمعيات الإنتاجية الصادر بها القانون ١١٠ لسنة ١٩٧٥ .

٣ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة، وذلك مع عدم الإخلال بالإعفاءات المقررة في قوانين إنشائها:

يُمكن تعريف الهيئة العامة بأنها شخص إدارى عام يُدير مرفقاً يقوم على مصلحة عامة أو خدمة عامة ، وتكون له الشخصية الاعتبارية المستقلة عن الدولة. أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية العامة فقد ورد تعريفها في القانون المدنى على أنها تشمل الوزارات والمحافظات والجامعات .. وما إلى ذلك . ويُنص في قانون إنشاء الشخصية الاعتبارية العامة صراحة على أنها شخصية اعتبارية عامة .. وفى حالة عدم النص على ذلك فإن معيار تحديد الشخصية الاعتبارية - عامة أو خاصة - متروك للقضاء كما قضت به المحكمة الإدارية العليا.

هذا، وتقوم الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بأداء خدمات عامة دون هدف تحقيق الربح ، ومن ثم لا يخضع نشاطها للضريبة إلا إذا خرجت عن نشاطها الأسمى ومارست نشاطاً تجارياً أو صناعياً مما يخضع للضريبة على الدخل ، وهذا ما أكده المشرع حين نص صراحة على أن الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة تخضع للضريبة على الدخل بالنسبة لما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

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

تخضع للضريبة على الدخل الأرباح التى تُحققها البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر سواء أكانت أصلية أو كان مركزها الرئيسى فى الخارج ، وفروعها تعمل فى مصر .

٥- الوحدات التى تُنشئها الإدارة المحلية بالنسبة لما تُزاوله من نشاط خاضع للضريبة : تقوم وحدات الإدارة المحلية بأداء خدمات عامة للجمهور دون هدف تحقيق الربح ، ومن ثم لا يخضع نشاطها للضريبة إلا إذا خرجت عن نشاطها الأسمى ومارست نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو خدمياً مما يخضع للضريبة على الدخل الصادرة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ويتأتى قيام وحدات الإدارة المحلية (المحافظات ومجالس المدن والقرى) بإنشاء وحدات اقتصادية تُمارس نشاط اقتصادى بهدف الربح عندما يتحقق لديها فائضاً من الأموال تقوم باستثماره فى إنشاء تلك الوحدات وتشغيلها مما قد يُحقق أرباحاً لتلك الوحدات، وبالتالي تخضع للضريبة على الدخل بالنسبة لما تُحققه من الأرباح.

ثالثاً: الأنشطة والجهات المعفاة من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

وردت هذه الإعفاءات بنص المادة رقم (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل ،
والذى يقضى بإعفاء الوحدات والإيرادات والأرباح التالية :

- ١- الوزارات والمصالح الحكومية ، وهى التى تُشكل الجهاز الإدارى للدولة . وتقوم تلك
الوحدات بتقديم خدمات عامة لأفراد المجتمع بدون مقابل أو بمقابل رمزى لا يتكافئ مع
تكلفة تقديم تلك الخدمات ، وبالتالي فهى لا تهدف إلى تحقيق الربح.
- ٢- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة التى لا تستهدف أساساً الحصول على الربح .
هذا الإعفاء تم إلغائه بمقتضى نص المادة رقم (١٢) من القانون رقم ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ ،
وهذا يعنى أن المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة تخضع إيراداتها للضريبة بعد خصم
التكاليف واجبة الخصم طبقاً لأحكام هذا القانون.
- ٣- الجهات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية
الصادر بالقانون رقم ٨٤ لسنة ٢٠٠٢ وذلك فى حدود الغرض الذى تأسست من أجله.
- ٤- الجهات التى لا تهدف إلى الربح وتُباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو
رياضية أو ثقافية وذلك فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو
مهنية . ومن الأمثلة على هذه الجهات الجمعيات التعاونية واتحاداتها، النقابات المهنية
الصادر بكل منها قانونها الخاص ، الروابط والنوادي والاتحادات وغيرها من الوحدات التى
تُباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو ثقافية أو رياضية - وتُعفى مثل هذه الجهات
فى حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة التجارة أو الصناعة .
- ٥- أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون ٥٤ لسنة ١٩٧٥ .
يُقصد بصناديق التأمين الخاصة كل نظام فى أى جمعية أو نقابة أو هيئة أو من أفراد تربطهم
مهنة أو عمل واحد أو أى صلة اجتماعية أخرى تتألف بغير رأس مال، ويكون الغرض منها
وفقاً لنظامها الأساسى أن تُؤدى إلى أعضائها أو المستفيدين منها تعويضات أو مرتبات
دورية أو معاشات محددة ، ويتم تمويل تلك الصناديق عن طريق اشتراكات الأعضاء وما
تُساهم به الدولة أو الجهة التى يتبعها الصندوق.
- ويسرى الإعفاء من الضريبة على الأرباح التى تُحققها صناديق التأمين الخاصة فى كافة
مجالات الاستثمار ، حتى تتمكن تلك الصناديق من تدبير الموارد المالية اللازمة لتحقيق
الأغراض الاجتماعية التى تنشأ من أجلها ، إذ يتمثل الهدف الأساسى لتلك الصناديق فى
خدمة أعضائها وليس تحقيق الربح.
- ويُعتبر إعفاء أرباح صناديق التأمين الخاصة إعفاءً مطلقاً ودائماً ، أى أنه ليس مقيداً بحجم
معين من الأموال المستثمرة أو بمدة معينة.
- ٦- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الفنى وممثلوها والتى تنص اتفاقية دولية على

إعفائها.

٧- توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ التي لا تقل استثمارها في الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن (٨٠٪)، وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها ، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة ١٠٪ من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، وعائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية ، وعائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزنة ، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره.

٨- ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

هذا، وقد تم إلغاء هذا البند بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

٩- العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

لقد أبقى المشرع العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي وتقوم بشرائها للاستثمار فيها ، كما أبقى المشرع الأرباح الرأسمالية التي قد تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عند التصرف في هذه الأوراق سواء بالبيع أو غير ذلك . وبناء على ذلك ، لا يجوز خصم الخسائر الرأسمالية التي قد تنتج عن التعامل في تلك الأوراق المالية من أية أرباح خاضعة للضريبة قد يُحققها الشخص الاعتباري من نشاط تجاري أو صناعي.

١٠- توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة ١٠٪ من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:

أ- ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥٪ في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

ب- ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.

وجدير بالذكر أن الإعفاء هنا ليس كلياً ولكن يجب إضافة ١٠٪ من قيمة التوزيعات إلى الوعاء الضريبي للشركة القابضة مقابل التكاليف الغير واجبة الخصم ، وهو ما يعنى أن الإعفاء يقتصر على ٩٠٪ من التوزيعات التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة.

ولقد أقر المشرع هذا الإعفاء منعاً للاندواج الضريبي وذلك على اعتبار أن الأرباح التي تحصل عليها الشركة المستثمرة لأموالها في رأس مال الشركة الأخرى غالباً ما تكون قد خضعت للضريبة على الدخل في الشركة التي تم فيها الاستثمار والتي قامت بإجراء تلك التوزيعات للأرباح ، وبالتالي لا يجوز إخضاع تلك الأرباح للضريبة مرة أخرى باسم الشركة أو الجهة التي حصلت عليها.

١١- إعفاء أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشرة سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج حسب الأحوال وفقاً للقواعد التي تُحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

وطبقاً لنص المادة رقم (٥٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم تحديد تاريخ بدء مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالنسبة لشركات استصلاح أو استزراع الأراضي ؛ وفقاً لما يأتي :

أ- إذا كانت الشركة تزاوّل نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحساب الغير تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ إبرام أول عقد لأي من النشاطين.

ب - إذا كانت الشركة تزاوّل نشاط الاستصلاح أو الاستزراع لحسابها وتقوم ببيع الأراضي المستصلحة أو المستزرعة تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ بيع أول قطعة أرض مستصلحة أو مستزرعة.

ج - إذا كانت الشركة تزاوّل نشاط الاستصلاح والاستزراع فقط لحسابها وقامت بزراعة الأرض تكون بداية مدة الإعفاء من تاريخ اعتبار الأرض منتجة وفقاً لقرار يصدر من وزير المالية بالاتفاق مع وزير الزراعة أو وفقاً لما هو وارد بسجلات مديرية الزراعة حسب الأحوال.

١٢- إعفاء أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط :

طبقاً لنص المادة رقم (٥٧) من اللائحة التنفيذية للقانون يسرى الإعفاء المقرر لشركات تربية النحل على الشركات التي لم تمض على بدء مزاولتها النشاط قبل تاريخ العمل بالقانون مدة عشر سنوات ، وذلك في حدود ما تبقى من هذه المدة ، أما الشركات التي تبدأ في مزاولة النشاط بعد تاريخ العمل بالقانون فتتمتع بكامل مدة الإعفاء.

هذا ، وقد ورد بنص المادة رقم (١٢) من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ بأنه ومع عدم الإخلال بحكم البند رقم (٨) من المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون.

أما بالنسبة للبند رقم (٨) المشار إليه والمتعلق بإعفاء ناتج التعامل في الأوراق المالية المصرية فيسمح بإعفائه حتى ولو ترتب على هذا الإعفاء خسائر مرحلة للسنة أو السنوات

التالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون. (تم إلغاء البند رقم ٨ من المادة رقم ٥٠ بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤).

هذا ولقد أستهنى القانون من الخضوع للضريبة في المادة (٤٧) جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

١٣- إعفاءات قانون الاستثمار الجديد:

شمل قانون الاستثمار الجديد رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ حوافز استثمار تمنح للمشروعات الاستثمارية التي تقام بعد العمل به ، وهذه الحوافز تكون خصماً من صافي الربح الخاضع للضريبة، وذلك على النحو التالي:

أ - نسبة ٥٠% من التكاليف الاستثمارية للمشروعات التي تقام في المناطق الجغرافية الأكثر احتياجاً للتنمية (القطاع أ).

ب - نسبة ٣٠% للمشروعات الاستثمارية التي تقام في باقي أنحاء الجمهورية (القطاع ب)، وذلك في المجالات الآتية:

- ١) المشروعات كثيفة العمالة.
- ٢) المشروعات المتوسطة والصغيرة.
- ٣) المشروعات التي تعتمد على الطاقة الجديدة أو المتجددة أو تنتجها.
- ٤) المشروعات القومية التي يصدر بها قرار من المجلس الأعلى للاستثمار.
- ٥) المشروعات السياحية التي يصدر بها قرار من المجلس الأعلى للاستثمار.
- ٦) مشروعات إنتاج الكهرباء وتوزيعها.
- ٧) المشروعات التي يتم تصدير إنتاجها للخارج.
- ٨) صناعة السيارات والصناعات المغذية لها.
- ٩) الصناعات الخشبية والأثاث والطباعة والتغليف والصناعات الكيماوية.
- ١٠) المضادات الحيوية وأدوية الأورام ومستحضرات التجميل.
- ١١) الصناعات الغذائية والحاصلات الزراعية وتدوير المخلفات الزراعية.
- ١٢) الصناعات الهندسية والمعدنية والنسيجية والجلود.

أوضحت المادة رقم (١١) من القانون ٧٢ لسنة ٢٠١٧ أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الحافز عن ٨٠% من رأس المال المدفوع حتى تاريخ بدأ النشاط. فبفرض أن التكاليف الاستثمارية لمشروع استثماري جديد من مشروعات القطاع (أ) بلغت ١٥ مليون جنيه، وأن رأس المال المدفوع في هذا المشروع حتى تاريخ بدأ نشاطه بلغ ١٠ مليون جنيه، فإن هذا المشروع سيستفيد بحافز ٥٠% من التكاليف الاستثمارية أي ٧,٥ مليون جنيه وذلك لأنه لم يتجاوز نسبة ٨٠% من رأس المال المدفوع والتي تبلغ ٨ مليون جنيه (١٠ مليون × ٨٠%).

بينما إذا كانت التكاليف الاستثمارية بلغت ٢٠ مليون جنيه، وتكون الحافز ٥٠% منها أي ١٠ مليون جنيه، فهنا يستفيد المشروع الاستثماري بحافز ٨ مليون جنيه فقط أي في حدود ٨٠% من رأس المال المدفوع.

هذا ويتم خصم هذا الحافز من الأرباح السنوية للمشروع الخاضع للضريبة، ويجب

أن لا تزيد مدة الخصم عن سبع سنوات من تاريخ بدأ النشاط. بمعنى أن مبلغ الحافز يخصم من أرباح أول سنة للنشاط فإذا تبقى مبلغ من الحافز يرحل لخصم من أرباح العام التالي ، فإذا تبقى مبلغ من الحافز يرحل للعام الذي يليه وهكذا بحد أقصى سبع سنوات، ولا يجوز الترحيل لأي سنة تالية بعد ذلك.

ولقد وضعت المادة رقم (١٢) من القانون ٧٢ لسنة ٢٠١٧ عدة شروط ينبغي توافرها جميعاً ليتمتع المشروع الاستثماري بالحافز، وهذه الشروط على النحو التالي:

١ - أن يتم تأسيس شركة أو منشأة جديدة لإقامة المشروع الاستثماري، وبالتالي فإن المشروعات القائمة لا تتمتع بالحافز.

٢ - أن تؤسس الشركة أو المنشأة خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية للقانون، ويجوز بقرار من مجلس الوزراء مد هذه المدة لمرة واحدة، وبالتالي فإن المشروعات التي ستقام بعد هذه المدة لن تستفيد بالحافز إلا إذا تم مد هذه المدة.

٣ - أن تمسك الشركة أو المنشأة حسابات منتظمة.

٤ - ألا يكون أي من المساهمين أو الشركاء أو أصحاب المنشآت قدم أو ساهم أو استخدم في إنشاء أو تأسيس أو إقامة المشروع الاستثماري المتمتع بالحافز أياً من الأصول المادية لشركة أو منشأة قائمة وقت العمل بالقانون ، أو تم تصفيتها لإنشاء مشروع استثماري جديد يتمتع بالحافز، وبالتالي فإن المشروع الاستثماري الجديد الذي سيدخل أحد المساهمين فيه بحصة عينية ممثلة في أصول منشأة مملوكة لهذا المساهم، لن يستفيد بالحافز المشار إليه.

رابعاً: سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

اشتملت الفقرة الأولى من المادة ٤٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ ، على سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، حيث نصت على أن تسرى الضريبة بسعر ٢٢,٥% من صافي الأرباح السنوية.

واستثناء من هذا السعر، تخضع أرباح هيئة قناة السويس، والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر ٤٠%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥%.

هذا ونصت المادة (٤٩) أيضاً على أنه عند تحديد وعاء الضريبة يقرب الوعاء إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل. وهذا معناه أنه إذا كانت الأرباح السنوية الصافية الخاضعة للضريبة تبلغ ٨٩٩٧٨ جنيه فيتم محاسبة الشركة عن وعاء ضريبي قدره ٨٩٩٧٠ جنيه وتحسب الضريبة على هذا الوعاء.

وأضاف القانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ المادة (٤٩ مكرراً) والتي نصت على أن تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية

المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر ١٠ % من صافى الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف".

هذا ولقد فرض القانون (٤٤) لسنة ٢٠١٤ ضريبة إضافية سنوية مؤقتة لمدة ثلاث سنوات إعتباراً من الفترة الضريبية الحالية بنسبة (٥%) على ما يجاوز مليون جنيه من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعترافية. وتم تعديل هذا القانون لتصبح الضريبة الاضافية لسنة واحدة فقط، وبهذا التعديل تستحق عن سنة واحدة والتي تنتهي بعد تاريخ صدور القانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤، وأن السنوات التي تلي هذه السنة لا يستحق عنها الضريبة الاضافية.

الباب الثاني
تحديد الدخل الخاضع
للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

الباب الثاني

تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

مقدمة :

وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالكتاب الثالث من قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥. ويُقصد بالأشخاص الاعتبارية في هذا السياق والتي يُطبق بشأنها أحكام قانون الضريبة على الدخل أى وحدات اقتصادية أو اجتماعية أو غيرها عامة أو خاصة تُمارس نشاط اقتصادى بهدف تحقيق الربح .. ومن الأمثلة على ذلك شركات الأموال وشركات الأشخاص والجمعيات التعاونية والهيئات العامة والبنوك والوحدات الاقتصادية التى تُنشئها الإدارة المحلية.

ولقد وردت الأحكام المتعلقة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنصوص المواد من (٤٧) إلى (٥٥) من قانون الضريبة على الدخل. وتتعلق هذه الأحكام بكيفية تحديد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة والتكاليف واجبة الخصم من هذه الإيرادات وذلك للوصول إلى الدخل الخاضع للضريبة. وعلى ذلك، يتناول هذا الباب الفصلين التاليين:

الفصل الأول: الإيرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثانى: التكاليف الواجبة الخصم.

الفصل الأول

الإيرادات الخاضعة للضريبة

أولاً: المبادئ التي تحكم تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

تنص المادة رقم (١٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن « تُحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ ، ٢ ، ٣ من المادة رقم ٢٥ من هذا القانون ، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم.

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

وطبقاً لنص المادة رقم (٥) من القانون المشار إليه تعرف الفترة الضريبية بأنها هي السنة المالية التي تبدأ في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة.

يتضح من نص هاتين المادتين أن هناك ثلاثة مبادئ هامة أخذها المشرع الضريبي في الاعتبار عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة ، وهذه المبادئ هي :

١ . مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة:

جرى العرف المحاسبي على أن تقوم المنشأة في نهاية كل فترة مالية بإعداد حساباتها الختامية وميزانياتها ، وذلك حتى يمكن التعرف على نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة خلال تلك الفترة وتحديد مركزها المالي في نهايتها .

ولقد سائر المشرع الضريبي اتجاه المحاسبين في الأخذ بمبدأ الدورية ، وقرر سريان الضريبة على الأرباح الصافية التي تنتج خلال الفترة الضريبية . وطبقاً لنص المادة رقم (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تُعرف الفترة الضريبية بأنها هي السنة المالية التي تبدأ في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها

اثنا عشر شهراً تُتخذ أساساً لحساب الضريبة . ويجوز طبقاً لما ورد بنص هذه المادة أيضاً حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على اثني عشر شهراً.

يُوضح نص المادة رقم (٥) من القانون المشار إليه سابقاً أن السنة المالية للمنشأة التي تُحدد الإيرادات على أساسها إما أن تكون متفقة مع السنة الميلادية . - أي أن تبدأ السنة المالية في أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام ، وإما أن تكون أية سنة حسابية أخرى لا تتفق بدايتها ونهايتها مع السنة الميلادية . - كأن تختار المنشأة سنتها المالية بحيث تبدأ مثلاً في أول يوليو وتنتهي في آخر يونيو من السنة التالية.

هذا، ويجوز للممول حتى ولو لم يكن ممسكاً لحسابات منتظمة أن يُحدد أرباحه وفقاً لسنة حسابية قد لا تتفق بدايتها ونهايتها مع السنة الميلادية ، إذا كان له من الظروف ما يدعو إلى ذلك ، وبالأذات إذا كانت طبيعة النشاط الذي يزاوله وظروف عمله موسمية مما يستدعي أن تكون سنته المالية متداخلة مع السنوات الميلادية . كما يجوز للممول كذلك أن يُغير بداية السنة المالية التي كان قد حددها قبلاً إلى تاريخ آخر يراه أصلح له تبعاً لظروف نشاطه ، بشرط ألا يستهدف من ذلك انتقاص حقوق الخزانة.

وعلى ذلك ، تسرى الضريبة على نتيجة العمليات التي تمت أثناء مدة معينة هي سنة ، وليس على نتيجة كل عملية على حدة ، ذلك أن الأرباح الخاضعة للضريبة لا تتبين إلا بعد انتهاء السنة المالية ، فإذا كانت المنشأة تتخذ السنة الميلادية أساساً لحسابها ، فإن مبلغ ما تُحققه من الأرباح لا يُمكن معرفته إلا بعد انتهاء آخر يوم في السنة ، أي بعد ٣١ ديسمبر ، وهذه القاعدة تعرف بقاعدة «سنوية الضريبة» ، وتكون الواقعة المنشئة للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي هي تحقيق الممول لربح صافي في نهاية سنته المالية ، وليس من الضروري أن يكون هذا الربح قد قبض فعلاً.

الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة :

خرج المشرع على مبدأ سنوية الضريبة، وأجاز حساب الضريبة على أرباح مدة تقل عن سنة أو تزيد على اثني عشر شهراً كما ورد بنص المادة رقم (٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . ولقد أوردت المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة وهي كالاتي :

١- الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثني عشر شهراً :

- أ - الفترة المالية الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية.
- ب - وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له.
- ج - إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية.
- د - عند تعديل الممول نهاية سنته المالية ، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ السنة المالية.
- ٢- الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على اثني عشر شهراً:
- أ- إقبال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.
- ب - تعديل الممول نهاية سنته المالية ، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى.
- ويكون سعر الضريبة ، المنصوص عليه في المادتين (٨) و(٤٩) من القانون، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (٢٢ شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد على أو تقل عن ١٢ شهراً ، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير في الشرائح بتسريبها إلى فترة ممارسة النشاط.
- وطبقاً لنص المادة رقم (٧) من اللائحة التنفيذية للقانون يجوز لمصلحة الضرائب في جميع الأحوال بناءً على طلب الممول على النموذج رقم (١ طلبات) أن تُرخص له بتغيير الفترة الضريبية إذا توافرت الشروط الآتية :
- ١- أن يكون من الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادتين (٤٧) و (٤٨) من القانون.
- ٢- أن يكون لديه دفاتر وحسابات منتظمة .
- ٣- وجود أسباب جوهريّة لتغيير الفترة الضريبية ، منها :

(أ) طلب الشركة التابعة أو الفرع الأجنبي تعديل سنته المالية بما يتفق مع السنة المالية للشركة القابضة أو المركز الرئيسي .

(ب) تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري.

٤- أن تكون مدة الفترة الضريبية اثني عشر شهراً .

٢ . مبدأ استقلال السنوات الضريبية :

يُقصد بمبدأ استقلال السنوات الضريبية اعتبار كل سنة من ناحية الضريبة وحدة قائمة بذاتها ، لها أرباحها وتكاليفها الخاصة بها ، والتي لا تمتد إلى غيرها من السنوات المتقدمة عليها أو التالية لها إلا ما استثنى بنص خاص.

ومن الاستثناءات على مبدأ استقلال السنوات المالية (الضريبية) عملية ترحيل الخسائر التي حققها الممول (أو المنشأة) في سنة ما إلى السنة أو السنوات التالية وحتى السنة الخامسة من تاريخ تحقيق الخسائر ، وذلك تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون . وسوف نتناول هذه النقطة بالتفصيل في جزء لاحق من هذا المؤلف.

٣ . مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح :

طبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل « تُحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية .. وذلك بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم».

ولقد أوضحت المادة رقم (٢٢) من القانون كيفية تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة حيث نصت على أن « يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح».

وينبغي أن يُراعى أن صافي الربح الخاضع للضريبة ليس هو صافي الربح المستخرج من القوائم المالية للمنشأة (والذي تحدد في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها) ، وإنما يجب تعديل صافي الربح المحاسبي المستخرج من القوائم المالية للمنشأة بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي محافظة على حقوق الخزانة، وذلك تجنباً للجوء بعض المنشآت إلى طرق احتيالية بغرض تخفيض أرباحها الخاضعة للضريبة.

وهذا ما أكدته الفقرة الأخيرة من المادة رقم (١٧) من القانون والتي تقضى

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

ويتطلب تطبيق حكم هذه الفقرة ضرورة تعديل الربح الظاهر بالقوائم المالية والمعد وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ليصبح متمشياً مع أحكام وقواعد التشريع الضريبي وتعليمات مصلحة الضرائب، ويتحدد الربح الضريبي ووعاء الضريبة على هذا الأساس كالآتي:

هذا ، ويترتب على هذه التعديلات بالإضافة أو الخصم فروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي .

| بيان | التعديلات على صافي الربح المحاسبي | |
|---|-----------------------------------|--------|
| صافي الربح (الخسارة) المحاسبي من واقع ح/ أ.خ (قائمة الدخل) يُضاف إليه: | | XX |
| إيرادات معتمدة ضريبياً ولكنها غير مدرجة بقائمة الدخل. | XX | |
| تكاليف مدرجة بقائمة الدخل ولكنها غير معتمدة ضريبياً. | XX | |
| يُخصم منه: | | XX |
| إيرادات مدرجة بقائمة الدخل ولكنها غير معتمدة ضريبياً. | XX | |
| تكاليف معتمدة ضريبياً ولكنها غير مدرجة بقائمة الدخل. | XX | |
| | | (XX) |
| الربح الخاضع للضريبة | | XX |

ويُمكن تبويب هذه الفروق إلى فروق زمنية (أو مؤقتة) وفروق دائمة على النحو الآتي

:

❖ الفروق الدائمة :

هي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن القواعد الضريبية لبعض بنود الإيرادات والمصروفات التي تظهر في قائمة الدخل .

وتتميز الفروق الدائمة بأن تأثيرها يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها فقط ولا ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية ، أي أنه لا يوجد لهذه الفروق أية آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل ، فلا يترتب عليها أية مبالغ خاضعة للضريبة أو أية استقطاعات ضريبية في المستقبل .

ويعنى ذلك أن تأثير الفروق الدائمة ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى قائمة المركز المالي. فهي تؤدي إلى تخفيض العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية ، كما أنها تؤدي إلى زيادة هذا العبء في الحالات التي ينتج عنها إضافات ضريبية .

ومن أمثلة الفروق الدائمة ما يلي :

- هناك بعض الإيرادات التي يتم خصمها من الربح المحاسبي للوصول للربح الضريبي نظراً لإعفاؤها (لتحقيق أهداف اجتماعية أو اقتصادية) أو لتلافي الازدواج الضريبي ، ولقد أشرنا إلى هذه الإعفاءات في الفصل الثاني من الباب الأول من هذا المؤلف .
- هناك بعض المصروفات تُحمل بالكامل على الإيرادات في نفس الفترة المالية من وجهة النظر المحاسبية ، ولكن قواعد التشريع الضريبي تضع قيود وحدود معينة بالنسبة لهذه المصروفات ، ومن الأمثلة على ذلك المصروفات غير المؤيدة بمستندات التي يتم اعتمادها في حدود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات، عوائد القروض والسلفيات (المدينة) التي وضع لها المشرع حدوداً لا تتعداها والتي سيأتي ذكرها في جزء لاحق من هذا المؤلف .

❖ الفروق الزمنية (المؤقتة) :

هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في فترة مالية معينة نتيجة اختلاف التوقيت الزمني لتحميل بعض بنود النفقات والإيرادات على قائمة الدخل ، ويرجع ذلك إلى وجود اختلاف بين السياسات المحاسبية وقواعد التشريع الضريبي .

وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي تحدث فيها وإنما ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية ، أي أنه توجد لهذه الفروق آثار ضريبية مؤجلة في المستقبل إذ ينتج عنها مبالغ خاضعة للضريبة أو واجبة الخصم في المستقبل ، بمعنى أن الفرق المؤقت الذي ينشأ في فترة مالية ويؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح

المحاسبي خلال فترات مالية معينة سوف ينعكس بالضرورة ويُؤدى إلى تخفيض الربح الضريبي عن الربح المحاسبي في فترات مالية أخرى.

وعلى ذلك فإن تأثير الفروق المؤقتة لا ينصب على قائمة الدخل وحدها وإنما يمتد أيضاً إلى قائمة المركز المالي (في شكل أصول والتزامات ضريبية مؤجلة).

ومن أمثلة الفروق الزمنية (المؤقتة) التي تنشأ بسبب الاختلاف بين السياسات المحاسبية وقواعد التشريع الضريبي ما يلي :

- الفروق التي ترجع إلى اختلاف أساس القياس المحاسبي لبعض بنود التكاليف عن أساس القياس الضريبي لتلك البنود ، إذ تتحدد بنود التكاليف عند تحديد صافي الربح على أساس مبدأ الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة ، ولكن وفقاً للتشريع الضريبي فإن بعض هذه البنود يتم تحديدها على أساس المبدأ النقدي لاعتبارات معينة مثل التبرعات واشتراكات التأمينات الاجتماعية .
- الفروق التي ترجع إلى اختلاف إهلاك الأصول الثابتة لأغراض الضريبة عنه لأغراض المحاسبة بسبب اختلاف طرق ومعدلات الإهلاك الضريبية عن المحاسبية. فإذا افترضنا أن لدينا أصل ثابت قيمته ٨٠,٠٠٠ جنيه يبلغ معدل إهلاكه للأغراض المحاسبية ٢٠%، بينما يبلغ معدل إهلاكه للأغراض الضريبية ٢٥% فإن تأثير هذا الاختلاف المؤقت خلال سنوات عمر الأصل يكون على النحو التالي:

| السنوات | قسط الإهلاك المحاسبي | قسط الإهلاك الضريبي | الفروق المؤقتة | التأثير على كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي |
|----------|----------------------|---------------------|----------------|---|
| ١ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | (٤٠٠٠) | الربح المحاسبي < الربح الضريبي |
| ٢ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | (٤٠٠٠) | الربح المحاسبي < الربح الضريبي |
| ٣ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | (٤٠٠٠) | الربح المحاسبي < الربح الضريبي |
| ٤ | ١٦٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | (٤٠٠٠) | الربح المحاسبي < الربح الضريبي |
| ٥ | ١٦٠٠٠ | - | ١٦٠٠٠ | الربح المحاسبي > الربح الضريبي |
| الإجمالي | ٨٠٠٠٠ | ٨٠٠٠٠ | - | |

من واقع الجدول السابق يُمكن ملاحظة أن مجموع خانة الفروق المؤقتة بين قسط الإهلاك المحاسبي وقسط الإهلاك الضريبي صفر، وهو ما يعنى أن هذه الفروق يتلاشى أثرها الضريبي خلال فترة عمر الأصل المحددة وفقاً لنسبة الإهلاك الأقل سواء كانت مطبقة لأغراض المحاسبة المالية أو لأغراض المحاسبة الضريبية، وهي في مثالنا السابق ٢٠%، أي تتلاشى هذه الفروق خلال عمر الأصل المحدد بخمسة سنوات، حيث أن هذا الاختلاف المؤقت أدى

إلى زيادة الربح المحاسبي عن الربح الضريبي في السنوات الأربع الأولى، بينما أدى إلى تخفيض الربح المحاسبي عن الربح الضريبي في السنة الخامسة وبنفس القيم، ويعد هذا تفسيراً لسبب إطلاق تعبير فروق مؤقتة أو وقتية على هذا النوع من الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

خلاصة ما تقدم يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس الإيرادات الإجمالية التي حققها الممول مطروحاً منها التكاليف المختلفة التي تكبدتها المنشأة في سبيل الحصول على هذه الإيرادات والتي يتوافر فيها الشروط التي نصت عليها المادة رقم (٢٢) من قانون الضريبة على الدخل - والتي سنشير إليها بالتفصيل فيما بعد . وبناء على ذلك ، يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي :

صافي الربح الضريبي = الإيرادات الإجمالية المعتمدة ضريبياً

(-) التكاليف المعتمدة ضريبياً.

ومما يجدر الإشارة إليه أن صافي الربح الذي نصل إليه بهذا الشكل لا يخضع بالكامل للضريبة ، إذ أن المشرع الضريبي سمح بإجراء عدة خصومات من هذا الربح لتفادي الازدواج الضريبي من ناحية ، وقرر إعفاء جزء من الربح الصافي من الخضوع للضريبة مراعاة للظروف الشخصية للممول من ناحية أخرى.

الاستثناءات على مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح:

خرج المشرع على مبدأ سريان الضريبة على أساس صافي الربح في الحالات الآتية :

أ - حالة العمولة أو السمسرة العارضة :

أشرنا فيما سبق إلى نص المادة رقم (٥٧) والتي تقضى بأن تسرى الضريبة على مبلغ العمولة أو السمسرة وذلك بدون أي تخفيض ، وهو ما يعنى عدم خصم أية تكاليف يكون الممول قد تكبدها في سبيل الحصول على مبلغ العمولة أو السمسرة.

ب - عوائد السندات التي تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك:

طبقاً لنص المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل تخضع هذه العوائد للضريبة بسعر ٣٢ % وذلك دون خصم أية تكاليف ، ومع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة من قوانين أخرى.

ثانياً : عناصر إيرادات النشاط التجاري والصناعي:

بالرجوع إلى القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، وكذلك أحكام التشريع الضريبي في هذا المجال ، يُمكن تقسيم إيرادات المنشأة الداخلة في نطاق الضريبة إلى

إيرادات الاستغلال العادي وهي التي تنتج من النشاط الرئيسي للمنشأة ، إيرادات فرعية أو ثانوية وعارضة وهي لا تتعلق بالنشاط الرئيسي للمنشأة ، إيرادات رأسمالية وهي إيرادات تنتج من عمليات رأسمالية تُمارسها المنشأة . وسوف نتناول هذه العناصر لتحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، وذلك على النحو التالي:

أ - إيرادات الاستغلال العادي.

ب - الإيرادات الفرعية أو الثانوية والعارضة.

ج - الإيرادات رأسمالية.

أ - إيرادات الاستغلال العادي

يُقصد بإيرادات الاستغلال العادي الإيرادات التي ترتبط بالنشاط الرئيسي للمنشأة والذي قامت أصلاً من أجله ، وتتميز هذه الإيرادات بالدورية والاستمرار . ويختلف أساس تحقق الإيراد من منشأة لأخرى باختلاف طبيعة النشاط الذي تقوم به المنشأة ، ومن أهم هذه الأسس أساس تحقق الإيراد بالبيع ، الأساسي النقدي ، أساس الإنتاج ، أساس إثبات الإيراد قبل إتمام الإنتاج ، الأساس الزمني.

هذا، وتتضمن إيرادات الاستغلال العادي بصفة أساسية الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من بيع سلعة أو تقديم خدمة أو كلاهما معاً . وتظهر هذه الإيرادات بصفة أساسية في قائمة الدخل للمنشأة.

وسوف نُشير فيما يلي إلى تلك الإيرادات والعناصر المرتبطة بها ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر بغرض تحديد إيرادات الاستغلال العادي من الناحية الضريبية.

١ - إيرادات مبيعات السلع أو الخدمات:

تُمثل مبيعات السلع أو الخدمات المصدر الرئيسي لإيرادات وأرباح المنشأة. وقد تلجأ بعض المنشآت لوسائل معينة يكون الغرض منها إظهار إيرادات المبيعات بأقل أو أكبر من قيمتها الحقيقية ، مما قد يؤثر على صافي الربح المحاسبي . فإذا رغب صاحب المنشأة أو أصحابها في تخفيض عبء الضريبة مثلاً، فإنهم قد يلجأون إلى وسائل معينة من شأنها أن تؤدي إلى إظهار رقم المبيعات في دفاتر المنشأة بأقل من قيمته الحقيقية مما يؤدي إلى تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة.

وعلى ذلك ، يجب على الفاحص الضريبي التأكد من أن رقم المبيعات يُمثل المبيعات الفعلية التي تمت خلال السنة المالية محل الفحص ، وتتمثل أولى الخطوات التي يقوم بها

الفحص في هذا الشأن في فحص وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بإيرادات المبيعات ، وتتمثل أهمية هذه الخطوة في أن المنشأة هي التي تقوم بإعداد المستندات الخاصة بالمبيعات مما يتطلب من الفاحص بذل عناية أكبر عند فحص إجراءات الرقابة المتعلقة بإعداد وتسجيل هذه المستندات.

وإذا تبين للفاحص الضريبي أن إجراءات الرقابة الداخلية المتعلقة بالمبيعات غير سليمة ، فإنه قد يقوم بإهدار الدفاتر في هذه الحالة ويلجأ إلى التقدير ، ولكن إذا اطمأن الفاحص إلى سلامة نظام الرقابة الداخلية فإن عليه أن يقوم ببعض إجراءات الفحص والاختبارات التي تُطمئنه إلى صحة وسلامة رقم المبيعات المسجل بدفاتر المنشأة .

٢- مردودات المبيعات:

عند فحص مردودات المبيعات يتعين على الفاحص الضريبي:

أ - أن يُوجه عناية خاصة لمردودات المبيعات التي تتم في نهاية السنة المالية ، فقد تقوم المنشأة بتسجيل المردودات بالدفاتر ولكن لا تدرجها في قوائم الجرد مما يترتب عليه تخفيض رقم المبيعات الصافية من ناحية ، وتقليل رقم بضاعة آخر المدة من ناحية أخرى مما يؤدي في النهاية إلى تخفيض الرقم الظاهر للأرباح.

ب - مراعاة قيد مردودات المبيعات في السجلات المالية بنفس سعر البيع الذي سُجلت به كمبيعات ، حيث قد تلجأ بعض المنشآت إلى إثبات مردودات المبيعات بأعلى من القيمة التي سُجلت بها عند البيع - كأن يتم تسجيل المردودات بقيمتها التجارية دون استنزال ما سبق منحه للعميل من خصم تجارى.

مثال (١) :

بلغ صافي الربح لإحدى شركات التضامن عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ طبقاً للإقرار المقدم من الشركة لمأمورية الضرائب المختصة مبلغ ١٢٠٠٠ جنية ، وقد اتضح من الفحص الذي قام به مأمور الضرائب المختص ما يلي :

١- هناك فاتورة مبيعات قدرها ١٥٠٠ جنية تسلمها العميل فعلاً ولم تثبت في دفاتر المنشأة.

٢- قيدت ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذي يُعادل ١٢٥ % من تكلفتها ، غير أنه اتضح في نهاية السنة أن هذه البضاعة لم تُباع بالكامل لأن هناك بضاعة تكلفتها ١٢٠٠٠ جنية لازالت متبقية لدى العملاء.

٣- هناك بضاعة مبيعة سُجلتها الشركة في دفاترها بصافي القيمة البيعية لها وهي ٩٦٠٠ جنية ، بعد استبعاد ٤ % من قيمة الفاتورة نظير الخصم الذي سمحت به للعميل نظير قيامه بسداد قيمة البضاعة بعد إتمام عملية البيع مباشرة ، ولقد قامت الشركة بترحيل مقدار الخصم المسموح به إلى حساب الأرباح والخسائر.

٤- هناك مبيعات قيمتها ٤٠٠٠ جنيه تمت في ٢ يناير ٢٠١٦ وسلمت للعميل في ذلك التاريخ ، ولكن الشركة أدرجتها ضمن مبيعات السنة المالية ٢٠١٥ محل الفحص .

٥- هناك مبيعات آجلة لإحدى شركات قطاع الأعمال العام قدرها ٥٠٠٠ جنيه، أُستقطع منها عند السداد ٥٠ جنيه تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري ، ٢٠ جنيه ضريبة دمغة . وقد أدرجت الشركة المبيعات بصافي قيمتها بعد خصم الضرائب المستقطعة.

٦- قام الشريك المدير بالشركة بسحب بضائع خلال السنة للاستخدام الخاص تُقدر تكلفتها بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه ، ولم يُثبت هذه المسحوبات في الدفاتر ، وذلك مع العلم بأن الشركة تُحقق هامش ربح يُقدر في المتوسط بنسبة ٢٥ % من تكلفة البضاعة المسحوبة.

٧- هناك بضاعة تكلفتها ١٥٠٠ جنيه كان قد تم بيعها بمبلغ ١٩٥٠ جنيه ، وارتدت هذه البضاعة للشركة ، ولكن لم تُسجلها كمردودات ولم تدخل ضمن الجرد .

المطلوب :بيان التعديلات التي يقوم الفاحص الضريبي بإجرائها للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

الحل

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|--|------------------------------|-------|-------------|
| | الإضافة | الخصم | |
| صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر. | ١٢٠٠٠ | | |
| مبيعات غير مثبتة في الدفاتر. | ١٥٠٠ | | ١ |
| أرباح بضاعة متبقية لدى الوكلاء لم تباع حتى نهاية السنة المالية (١٢٠٠٠ × ٢٥ %). | | ٣٠٠٠ | ٢ |
| مقدار الخصم المسموح به (٩٦٠٠٠ × ٤ ÷ ٩٦). | ٤٠٠ | | ٣ |
| يجب أن تُدرج المبيعات بالإجمالي (أي على أساس سعر الفاتورة)، ولا يستبعد منها الخصم المسموح به حيث يُعالج على أنه مصروف يُدرج في حساب الأرباح والخسائر. | | | |
| مبيعات خاصة بسنة ٢٠١٦ ولكنها سجلت ضمن مبيعات سنة ٢٠١٥. | ٤٠٠٠ | | ٤ |
| مقدار الضريبة المستقطعة يجب أن يُضاف إلى الربح لأنه كان يتحتم على المنشأة أن تُدرج المبيعات بالإجمالي دون خصم الضرائب المستقطعة. فبالنسبة للضريبة المستقطعة تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري وقدرها ٥٠ جنيه فإنها لا تُعد تكلفة بنص القانون ، وبالنسبة لضريبة الدمغة وقدرها ٢٠ جنيه فإنها تعد تكلفة واجبة الخصم ، وسوف تدرج ضمن الخصومات. | ٢٠ | | ٥ |
| ضريبة الدمغة . | ٧٠ | | |
| قيمة مسحوبات الشريك يجب أن تُضاف إلى الربح الخاضع للضريبة بعد أن يتم تقييمها على أساس سعر البيع لأنها تُعتبر من قبيل المبيعات (٦٠٠٠ × ١٢٥ ÷ ١٠٠ = ٧٥٠٠ جنيه). | ٧٥٠٠ | | ٦ |
| ربح البضاعة التي ارتدت إلى المنشأة ولم تُسجل كمردودات ولم تدخل ضمن الجرد. | ٤٥٠ | | ٧ |
| إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات | ٢١٤٧٠ | | |
| إجمالي الخصومات | (٧٤٧٠) | | |

| | | | |
|----------------------------|--|-------|--|
| صافي الربح الخاضع للضريبة. | | ١٤٠٠٠ | |
|----------------------------|--|-------|--|

٣- إيرادات مبيعات المخلفات :

ينتج أثناء ممارسة بعض المنشآت التجارية والصناعية لنشاطها الرئيسي بعض المخلفات . وقد يكون لهذه المخلفات قيمة بيعية تتفاوت أهميتها من منشأة لأخرى حسب طبيعة النشاط الذى تُمارسه. فقد تكون إيرادات بيع المخلفات ضئيلة أو غير متكررة وعارضة بالنسبة لبعض المنشآت وقد تكون ذات أهمية بالنسبة لبعض المنشآت الأخرى.

ويجب أن تُدرج المنشأة إيرادات بيع المخلفات ضمن إيراداتها من النشاط العادي أو الثانوي وذلك بحسب طبيعة هذه الإيرادات وأهميتها . غير أن هناك بعض المنشآت التي قد تتبع وسائل محاسبية من شأنها عدم إظهار الإيراد الناتج عن بيع المخلفات ضمن إيراداتها ، ومن هذه الوسائل ترحيل الإيراد الذى تحقق من بيع المخلفات إلى حساب أحد الاحتياطات مباشرة.

وهذا يُؤدى إلى إظهار رقم الربح المحاسبي بأقل من قيمته الحقيقية نظراً لعدم إدراج إيرادات بيع المخلفات ضمن إيرادات المنشأة ، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر ضرورة إضافة إيرادات بيع المخلفات إلى إيرادات المنشأة وذلك لتحديد الربح الخاضع للضريبة.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي التأكد من إثبات إيرادات بيع تلك المخلفات بالدفاتر ، وذلك بكامل قيمتها ، وعن كامل كمياتها ، وذلك عن طريق ما يلى:

أ - التأكد من الكميات المتخلفة عن الإنتاج ومقارنتها بحجم الإنتاج والنسبة المحققة في السنوات السابقة والنسبة المتعارف عليها في الصناعات المثلثة.

ب - التحقق من ثمن البيع بالمقارنة مع سعر السوق والقيمة المحصلة فعلاً .

ج - التحقق من صحة المعالجة الدفترية لإيرادات بيع المخلفات وذلك من خلال إدراجها بالدفاتر بإحدى طريقتين هما :

- إدراج إيرادات بيع المخلفات في الجانب الدائن لحساب المتاجرة أو حساب الأرباح والخسائر أو

- تخفيض تكلفة الإنتاج بالقيمة البيعية للمخلفات.

٤- مخزون أول وآخر المدة:

١/٤ - عناصر مخزون أول المدة:

١/١/٤ تكلفة مخزون أول المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود:

يظهر هذا المخزون في الجانب المدين من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت الصناعية .
وتُعتبر تكلفة مخزون أول المدة لسنة ما هي نفسها تكلفة مخزون آخر المدة في السنة السابقة
عليها.

وعند فحص تكلفة مخزون أول المدة يجب أن يُراعى الفاحص الضريبي ما يلي:

أ - يجب أن تكون كميات المخزون من الإنتاج غير التام والخامات والوقود المسجلة بدفتر
الجرد متفقة مع قوائم الجرد الخاصة بتلك الأصناف.

ب - التحقق من صحة رصيد مخزون أول المدة في سنة الفحص ، وذلك عن طريق
مطابقة هذا الرصيد برصيد مخزون آخر المدة في السنة السابقة لسنة الفحص ، مع
الأخذ في الاعتبار لأية تعديلات يكون قد تم إجرائها على رصيد مخزون آخر المدة في
السنة السابقة من الناحية الضريبية ، بحيث يظهر رصيد مخزون أول المدة في سنة
الفحص مطابقاً لرصيد مخزون آخر المدة في السنة السابقة بعد التعديل.

٢/١/٤ مخزون أول المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع :

يظهر هذا المخزون في الجانب المدين من حساب المتاجرة سواء بالنسبة للمنشآت
الصناعية أو التجارية . وتُعتبر قيمة بضاعة أول المدة لسنة ما هي نفسها قيمة بضاعة آخر
المدة في السنة السابقة.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي مطابقة قيمة بضاعة أول المدة مع قيمتها
بجرد السنة السابقة لسنة الفحص مباشرة ، مع الأخذ في الاعتبار لأية تعديلات قد تكون
مأمورية الضرائب قد أجرتها على رصيد بضاعة آخر المدة للعام للسابق ، بحيث يظهر رصيد
مخزون أول المدة في سنة الفحص مطابقاً لرصيد مخزون بضاعة آخر المدة في السنة
السابقة بعد التعديل إن وجد.

٢/٤ عناصر مخزون آخر المدة:

١/٢/٤ تكلفة مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود :

تظهر تكلفة هذا المخزون في الجانب الدائن من حساب التشغيل بالنسبة للمنشآت
الصناعية. ويتعين على الفاحص الضريبي أن يهتم بفحص مخزون آخر المدة من الإنتاج غير

التام والخامات والوقود ، نظراً لأهمية عناصر هذا المخزون في تحديد أرباح المنشأة ، إذ يُمكن للمنشأة تخفيض أرباحها وذلك عن طريق إظهار رصيد مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود بأقل من قيمته الحقيقية . حيث أن إظهار المخزون آخر المدة بأقل من قيمته الحقيقية سوف يؤدي إلى تضخيم تكلفة الإنتاج التام (والتي تُمثل رصيد حساب التشغيل) ، وأن هذا من شأنه أن يؤدي إلى تخفيض أرباح المنشأة عند مقارنة تكلفة الإنتاج المغال فيها بإيرادات مبيعات الإنتاج التام بحساب المتاجرة .

ومن الوسائل التي قد تلجأ إليها المنشأة لتخفيض قيمة المخزون ، وفي نفس الوقت تضخيم تكلفة الإنتاج التام:

- قيام المنشأة بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة بالكامل للإنتاج التام خلال الفترة ، مع عدم تحميل الإنتاج غير التام بنصيبه من هذه التكاليف، وسوف يؤدي ذلك إلى تضخيم تكاليف الإنتاج التام ، مما يترتب عليه إظهار الأرباح بأقل من قيمتها الحقيقية.

- قيام المنشأة بالمغالاة في نسبة وحدات الإنتاج التالفة أو المعيبة ، مع تحميل صافي خسارة الوحدات التالفة لوحدات الإنتاج التام ، وعدم تحميل وحدات الإنتاج غير التام بنصيبها من تلك الخسارة.

- قيام المنشأة بتقويم مخزون الإنتاج غير التام أو الخامات أو الوقود بأقل من تكلفته الفعلية.

وعلى ذلك ، يجب على الفاحص الضريبي التأكد من صحة وسلامة مخزون آخر المدة من الإنتاج غير التام والخامات والوقود عن طريق :

أ - التأكد من تحميل الإنتاج غير التام آخر المدة بنصيبه من التكاليف الصناعية غير المباشرة طبقاً لمعدلات تُحقق العدالة في التحميل.

ب - التأكد من أن وحدات الإنتاج التالفة أو المعيبة في الحدود المسموح بها بالنسبة للصناعة التي تعمل فيها المنشأة ، وأن صافي خسارة تلك الوحدات التالفة المسموح بها قد تم توزيعها على الوحدات التامة الجيدة والوحدات تحت التشغيل (غير التامة) آخر المدة.

ج - الاطلاع على قوائم جرد المخزون من الإنتاج غير التام والخامات ، والتحقق من أن مخزون الإنتاج غير التام قد تم تقويمه على أساس التكلفة الفعلية ، وأن مخزون الخامات والوقود قد تم تقويمه على أساس سعر الشراء (التكلفة الفعلية) حيث أنه لا يمكن تقييم هذه المواد بأي طريقة أخرى نظراً لأنه قد تم الحصول عليها لاستخدامها في الإنتاج وليس بغرض إعادة البيع.

٢/٢/٤ مخزون آخر المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع:

يظهر مخزون آخر المدة من البضاعة المصنعة أو المشتراة بغرض البيع في الجانب الدائن من حساب المتاجرة . ويجب أن يتضمن هذا المخزون البضاعة المملوكة للمنشأة والتي تكون موجودة بمخازنها عند إجراء الجرد ، وكذلك البضاعة التي اشترتها المنشأة ولا زالت بالطريق لم تصل إلى مخازنها حتى تاريخ الجرد.

ومن ناحية أخرى، إذا تضمن مخزون آخر المدة بضاعة مملوكة للغير مودعة لدى المنشأة كأمانة فإنه يجب استبعاد هذه البضاعة من رصيد المخزون لأنها ليست ملكاً للمنشأة.

ويجب أن يهتم الفاحص الضريبي اهتماماً كبيراً عند فحصه لمخزون البضاعة آخر المدة لما له من تأثير كبير على رقم مجمل الربح ورقم صافي الربح ، وبالتالي على قيمة وعاء الضريبة . إذ تستطيع المنشأة تخفيض الأرباح الخاضعة للضريبة إذا هي قامت بتخفيض قيمة مخزون بضاعة آخر المدة . وقد تلجأ المنشأة إلى تخفيض قيمة المخزون إما عن طريق إخفاء جزء من كمية مخزون البضاعة كأن تعتمد المنشأة مثلاً عدم إدراج البضاعة المشتراة في نهاية السنة المالية ولا زالت بالطريق ضمن مخزون آخر المدة ، أو عن طريق تخفيض القيمة الإجمالية للمخزون التي توصلت إليها المنشأة وفقاً للقواعد المحاسبية المتبعة بنسبة معينة لمواجهة احتمال انخفاض الأسعار في السنة أو السنوات التالية ، ويعتبر مقدار هذا التخفيض بمثابة احتياطي لا يجوز اعتماده ضمن التكاليف طبقاً لنص المادة رقم (٢٤ بند ١) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

وعلى ذلك، يتعين على الفاحص الضريبي التأكد من صحة جرد مخزون بضاعة آخر المدة من حيث الكمية والقيمة . فمن حيث الكمية يتعين على الفاحص التأكد من أن قوائم جرد البضاعة تتضمن البضاعة المملوكة للمنشأة بالكامل سواء كانت موجودة بمخازنها أو مشتراة وما زالت بالطريق أو كانت مودعة لدى الغير كأمانة ، وعليه أيضاً أن يتأكد من عدم وجود عجز في نهاية المدة ، وإذا وجد عجز بنسبة معينة تتفق مع نسب العجز الساندة في المنشآت المثيلة يمكن التجاوز عنه ، أما إذا تجاوز العجز هذه النسبة فيتعين بحث أسباب ذلك والتصرف على ضوء ما يسفر عنه البحث.

أما من حيث قيمة المخزون من البضاعة آخر المدة فيجب أن يوليها الفاحص عناية كبيرة ، إذ أنه يمكن عن طريق التلاعب في طريقة التقويم المتبعة من سنة لأخرى التأثير على رقم الأرباح تأثيراً مباشراً.

ولذلك يجب أن يتحقق الفاحص من أن المنشأة تسير على مبدأ الثبات بالنسبة للسياسة

المتبعة في تقويم مخزون آخر المدة . والمنشآت عموماً لها الحق في تقويم البضاعة في نهاية السنة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وذلك طبقاً لمبادئ وقواعد المحاسبة المتعارف عليها ، والمقصود بالتكلفة هو ثمن الشراء الفعلي مضافاً إليه مصروفات الشراء الأخرى التي تحملتها المنشأة في سبيل الحصول على البضاعة مثل مصاريف النقل والتأمين والشحن والرسوم الجمركية وغيرها. وفي هذه الحالة يتعين على الفاحص التحقق من السعر الأقل مستندياً.

من ناحية أخرى ، يجب أن يأخذ الفاحص في اعتباره أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي يمكن فيها تقويم بضاعة آخر المدة بأقل من تكلفتها كما في حالة تلف البضاعة أو تغير مواضعها بحيث تتوقع المنشأة أن التصرف فيها لا بد وأن يتم بأسعار أقل من تكلفتها . وفي مثل هذه الحالات ، يجب أن يتضمن تقرير مراقب الحسابات الطريقة التي تم تقويم البضاعة على أساسها وأسبابها مع إيضاح فروق التقويم.

٣/٢/٤ الأرباح الناتجة من تقويم بضاعة آخر المدة بالفروع :

قد تظهر بعض المشاكل عند فحص بضاعة آخر المدة بالفروع التابعة للمنشأة. وتنشأ هذه المشاكل عندما تقوم المنشأة بتوريد البضاعة إلى فروعها المحلية على أساس سعر البيع وليس على أساس ثمن التكلفة ، وبالتالي يتم تقويم بضاعة آخر المدة لدى الفروع بسعر يزيد بمقدار الأرباح المضافة بواسطة المركز الرئيسي. وهذا الربح لا يُعتبر ربحاً حقيقياً لأن الربح لا يتحقق إلا بالبيع الفعلي للبضاعة ، كما أن المنشأة وفروعها تُعتبر وحدة واحدة ، وبناء عليه يجب استبعاد هذا الربح عند تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة.

أما إذا كانت هذه الأرباح ناتجة عن توريد المنشأة بضاعة لفروعها بالخارج ، فإن ربح تقويم بضاعة آخر المدة في هذه الحالة يخضع للضريبة سواء كانت هذه الفروع الخارجية تابعة أو مستقلة ، والسبب في ذلك أن هذه الأرباح تحققت من عمليات تمت في مصر.

مثال (٢) :

بلغ صافي الربح الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت ٢٢٨٠٠ جنيه في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب المتاجرة لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١- أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ ٦٨٠٠، وهو يُمثل سعر السوق للبضاعة بعد تخفيضه بنسبة ١٥ % ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق أقل من التكلفة ، وأن

المنشأة اعتادت تقدير بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.
 ٢- أن هناك بضاعة مشتراة تكلفتها ٤٥٠٠ جنيه تم تسجيلها في الدفاتر كمشتراة ، لكنها لم تصل بعد لمخازن الشركة ولم تدرج ضمن قوائم الجرد.

المطلوب :

بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة .

الحل:

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|---|------------------------------|-------|-------------|
| | الإضافة | الخصم | |
| <p>صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.</p> <p>مقدار التخفيض في سعر السوق للبضاعة ، حيث تُقَوِّم البضاعة على أساس سعر السوق - بدون تخفيض - لأنه أقل من التكلفة وذلك طبقاً للسياسة التي تتبعها المنشأة ، ويحسب مقدار التخفيض الذي يُرد إلى الأرباح كالاتي :</p> <p>سعر السوق للبضاعة</p> $= 6800 \times 100 \div 85 = 8000 \text{ جنيه.}$ <p>قيمة بضاعة آخر المدة كما قدرتها المنشأة = (٦٨٠٠) جنيه.</p> <p>مقدار التخفيض الذي يُرد إلى الأرباح ١٢٠٠ جنيه.</p> | ٢٢٨٠٠ | ١٢٠٠ | ١ |
| <p>قيمة البضاعة المشتراة، والتي لازالت بالطريق، ولم تدرج بقوائم الجرد . والسبب في إضافة قيمة هذه البضاعة للأرباح هو أن المنشأة قد أدرجت تكلفتها ضمن المشتريات ، أي احتسبتها ضمن التكاليف ، وبالتالي فإنه من العدل إدخالها أيضاً ضمن الإيرادات .</p> <p>الربح الخاضع للضريبة على الدخل .</p> | ٤٥٠٠ | | ٢ |
| | ٢٨٥٠٠ | | |

مثال (٣) :

بلغ صافي الربح الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت الصناعية ١٨٦٠٠ جنيه في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب المتاجرة لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١ - أظهرت كشوف الجرد وجود نقص في تقويم المخزون قدره ٢٢٠٠ جنيه نتيجة أخطاء حسابية، وتكرار قيد بعض الأصناف، وعدم تسجيل البعض الآخر، كما تبين أن هذه الكشوف تتضمن بضاعة مبيعة للغير ولكنها مازالت في مخازن المنشأة قيمتها ٢٦٠٠ جنيه.

٢ - يتضمن المخزون من الخامات آخر المدة مواد تالفة تبلغ تكلفتها ١٥٠٠ جنيه ليس هناك أمل في استخدامها في الإنتاج، وليس لها قيمة بيعية.

٣ - أن مخزون الإنتاج التام آخر المدة قدر بمبلغ ١٠٨٠٠ جنيه وهو يمثل تكلفة مخزون الإنتاج التام بعد تخفيضها بنسبة ١٠ % ، وذلك مع العلم بأن التكلفة أقل من سعر السوق.

المطلوب : بيان التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|---|------------------------------|---------|-------------|
| | الخصم | الإضافة | |
| صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر. | | ١٨٦٠٠ | |
| قيمة بضاعة ملك الغير أدرجت ضمن قوائم الجرد. | ٢٦٠٠ | | ١ |
| مقدار النقص في تقويم المخزون والذي يرجع إلى أخطاء حسابية في التسجيل. | | ٢٢٠٠ | ٢ |
| تكلفة المواد التالفة التي يجب استبعادها من مخزون المواد الخام ، مما يترتب عليه ضرورة تخفيض أرباح المنشأة بنفس القيمة | ١٥٠٠ | | |
| مقدار التخفيض في تكلفة مخزون الإنتاج التام حيث يقوم المخزون على أساس التكلفة - بدون تخفيض - لأنها أقل من سعر السوق . ويحسب مقدار التخفيض الذي يُرد إلى الأرباح كآلاتي : | | ١٢٠٠ | ٣ |
| تكلفة مخزون الإنتاج التام | | | |
| $10800 = 90 \div 100 \times 12000$ جنيه. | | | |
| قيمة مخزون الإنتاج التام | | | |
| كما قدرتها المنشأة = (١٠٨٠٠) جنيه. | | | |
| مقدار التخفيض الذي يُرد إلى الأرباح ١٢٠٠ جنيه. | | | |
| إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات | | ٢٢٠٠٠ | |
| إجمالي الخصومات | | (٤١٠٠) | |
| الربح الخاضع للضريبة على الدخل . | | ١٧٩٠٠ | |

ب - عناصر الإيرادات الفرعية أو الثانوية والعرضية

يُقصد بالإيرادات الثانوية والعرضية الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة من عمليات خارجة عن نطاق نشاطها الأصلي ، ولكنها تكون ذات صلة ولو غير مباشرة بأصول المنشأة وممتلكاتها . وهذه الإيرادات لا تكون متكررة ، وإن تكررت لا يكون ذلك بصفة منتظمة.

وتشمل هذه الإيرادات، على سبيل المثال ، الفوائد التي تحصل عليها المنشأة من وراء استثمار فائض أموالها في شكل ودائع لدى البنوك ، إيرادات الأوراق المالية (الأسهم والسندات) ، المنح والإعانات والتعويضات التي تحصل عليها المنشأة، إيرادات تأجير أحد أصول المنشأة للغير ، أرباح المنشأة من عمليات صرف العملات الأجنبية ، الأرباح الناتجة من عمليات المضاربة في البورصة والتي تقوم بها المنشأة بواسطة أموالها المملوكة لها والمدرجة ضمن الأصول بالميزانية، المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ، فوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من عملائها ، إيرادات تأجير حوائط المنشأة للصق الإعلانات عليها .. وغيرها.

وتظهر الإيرادات الفرعية أو الثانوية أساساً في حساب الأرباح والخسائر للمنشأة سواء كانت المنشأة تجارية أو صناعية. وسوف نُشير فيما يلي إلى بعض عناصر تلك الإيرادات ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر وذلك بهدف الوصول إلى المعالجة الضريبية السليمة لتلك الإيرادات.

١ - إيرادات الأوراق المالية :

تقوم بعض المنشآت باستثمار فائض أموالها في شراء الأوراق المالية ، وذلك للاستفادة من عوائدها . وتتخذ الأوراق المالية العديد من الصور من أهمها الأسهم، السندات، صكوك الاستثمار، صكوك التمويل ، وثائق الاستثمار.

وإذا كان نشاط الاستثمار في الأوراق المالية لا يُعتبر من الأنشطة الرئيسية للمنشأة ، فإن الإيرادات الناتجة عنه تُعتبر إيرادات ثانوية أو فرعية . وتُرحل هذه الإيرادات إلى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر للمنشأة . أما الأوراق المالية نفسها فتعتبر أصل ، وتُدرج ضمن أصول المنشأة بالميزانية.

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي أن يأخذ في الاعتبار الأمور التالية عند فحص الإيرادات التي قد تحصل عليها المنشأة من استثماراتها في الأوراق المالية :

أ - التحقق من صحة إجراءات القطع لجميع إيرادات الأوراق المالية التي تملكها المنشأة بمراجعة تواريخ استحقاق كوبونات تلك الأوراق المالية المعلنة ببنوك صرفها بغض النظر عن تحصيل تلك الكوبونات.

ب - مراعاة الإعفاءات التي قررها المشرع الضريبي لعوائد الاستثمارات في الأوراق المالية ، والتي تتضمن الإعفاءات التي وردت بنص المادة (٥٠) من القانون:

١/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٧) من المادة رقم (٥٠):

أ - توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية (المدفوعة للغير) بشرط :

• أن تكون تلك الصناديق منشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ وتعديلاته.

• ألا يقل استثمار صناديق الاستثمار في الأوراق المالية وغيرها من أدوات الدين عن ٨٠%.

ب - توزيعات صناديق الاستثمار القابضة (المدفوعة للغير) بشرط أن يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها في رقم (أ).

ج - توزيعات الأرباح التي تحصل عليها صناديق الاستثمار (محصلة ومدرجة في حسابات الصناديق) بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم ، أي أنه يتم إعفاء ٩٠% من توزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق .

د- عائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية .

هـ - أرباح صناديق الاستثمار بشرط أن يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره (صندوق استثمار بنك مصر - عائد يوم بيوم - صندوق استثمار البنك الأهلي النقدي - صناديق استثمار البنوك الأخرى ذات الطبيعة المماثلة) .

و- عائد السندات المقيدة في جداول بورصة الأوراق المالية دون سندات الخزنة.

٢/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٨) من المادة رقم (٥٠):

ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

هذا، وقد تم إلغاء هذا البند بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وهو ما يعنى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من هذا التعامل للضريبة طبقاً لهذا القانون ، ثم صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ والذي أشار في المادة الثانية منه إلى وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها في القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمدة عامين تبدأ في ٢٠١٥/٥/١٧ .

وهكذا يتضح أن المشرع قد أوقف فرض الضريبة لمدة عامين على الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج عن بيع الأوراق المالية المملوكة للشخص الاعتباري من الخضوع للضريبة إذا كانت هذه الأوراق مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية . وبناء على ذلك ، إذا لم تكن الأوراق المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية فإن الأرباح التي قد تترتب عن التعامل في

هذه الأوراق تخضع للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، مع السماح بخصم ما قد يترتب على هذا التعامل من خسائر من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي الخاضعة للضريبة ، وسوف نشير إلى هذه النقطة بالتفصيل عندما نتناول الإيرادات الرأسمالية في الفصل القادم.

٣/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (٩) من المادة رقم (٥٠):

العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها وذلك استثناءً من حكم المادة ٥٦ من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

لقد أبقى المشرع العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يُصدرها البنك المركزي وتقوم بشرائها للاستثمار فيها ، كما أبقى المشرع الأرباح الرأسمالية التي قد تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عند التصرف في هذه الأوراق سواء بالبيع أو غير ذلك .

وبناء على ذلك ، لا يجوز خصم الخسائر الرأسمالية التي قد تنتج عن التعامل في تلك الأوراق المالية من أية أرباح خاضعة للضريبة قد يُحققها الشخص الاعتباري من نشاط تجاري أو صناعي.

٤/١ الإعفاءات التي وردت بنص البند (١٠) من المادة رقم (٥٠):

توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة بعد إضافة ١٠% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:

ت- ألا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥% في رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

ث- ألا تقل مدة حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو أن تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ اقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.

وجدير بالذكر أن الإعفاء هنا ليس كلياً ولكن يجب إضافة ١٠% من قيمة التوزيعات إلى الوعاء الضريبي للشركة القابضة مقابل التكاليف الغير واجبة الخصم ، وهو ما يعنى أن الإعفاء يقتصر على ٩٠% من التوزيعات التي تحصل عليها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة المقيمة وغير المقيمة.

ولقد أقر المشرع هذا الإعفاء منعاً للازدواج الضريبي وذلك على اعتبار أن الأرباح التي تحصل عليها الشركة المستثمرة لأموالها في رأس مال الشركة الأخرى غالباً ما تكون قد خضعت للضريبة على الدخل في الشركة التي تم فيها الاستثمار والتي قامت بإجراء تلك التوزيعات للأرباح ، وبالتالي لا يجوز إخضاع تلك الأرباح للضريبة مرة أخرى باسم الشركة أو الجهة التي حصلت عليها.

٢- الفوائد الدائنة :

تتضمن هذه الفوائد على سبيل المثال ، فوائد القروض أو السلفيات ، فوائد البيع بالتقسيط ، فوائد التأخير التي تحصل عليها المنشأة من عملائها عند تأخرهم في سداد الديون المستحقة عليهم للمنشأة...

ويجب على الفاحص الضريبي أن يفرق في المعاملة الضريبية للفوائد الدائنة من حيث كون هذه الفوائد متصلة بمباشرة المهنة أم غير متصلة بمباشرة المهنة وذلك على النحو التالي:

١/٢ الفوائد المتصلة بمباشرة المهنة : وهي الفوائد التي تنتج من رؤوس الأموال المنقولة المتصلة بمباشرة المهنة ، كما هو الحال بالنسبة للمنشآت التي تستثمر جزءاً من رأسمالها في أعمال التسليف والإقراض ، وكذلك المنشآت العقارية والمنشآت التي تباع بالتقسيط.

وتخضع هذه الفوائد بالكامل للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي. ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من قيمة المستحق منها بالكامل، حتى ولو لم تكن المنشأة قد قبضتها فعلاً، والتحقق كذلك من أن هذه الفوائد مدرجة كبنود مستقل بحساب الأرباح والخسائر أو واردة ضمن الإيرادات بحساب المتاجرة أو حساب الإيرادات والمصروفات.

٢/٢ الفوائد غير المتصلة بمباشرة المهنة : وهي الفوائد التي تنتج من رؤوس الأموال المنقولة الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة ، ولكنها غير متصلة بمباشرة المهنة . ومن الأمثلة على ذلك قيام بعض المنشآت باستثمار جزء من رأس مالها في شراء السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك . وتخضع عوائد هذه السندات للضريبة بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف ، ويتم حجز الضريبة المستحقة من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وذلك طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل . ومن الأمثلة على ذلك أيضاً أذون وسندات الخزانة والتي تخضع للضريبة بسعر ٢٠% دون خصم أي تكاليف ، ويتم حجز الضريبة المستحقة من المنبع وتوريدها إلى مصلحة الضرائب وذلك طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل* .

هذا، ويحق للممول استنزال الضرائب المخصومة وفقاً لحكم المادة (58) من القانون 91 لسنة ٢٠٠٥ من الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبي،

مع مراعاة عدم خصم الضرائب المخصومة وفقاً لحكم هذه المادة إذا كان صافي الوعاء الخاضع للضريبة خسارة ، كذلك لا يجوز خصمها خلال فترة الإعفاء الضريبي ، وفي حالة

* ورد هذا التعديل بنص المادة رقم (٩) من القانون ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨ .

وجود أوعية مستقلة يتم خصمها من الضريبة على تلك الأوعية وفي حدودها، وفي جميع الأحوال لا يتم ترحيل المبالغ المخصومة وفقاً لحكم المادة (٥٨) من القانون إلى السنوات التالية .

وجدير بالذكر أنه يتعين ،طبقاً لحكم البند الأول من المادة رقم (٢٣) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً من العوائد (الفوائد) المدينة التي تحملتها في سبيل حصولها على القروض والسلفيات. ويُقصد بالعوائد الدائنة طبقاً لنص المادة رقم (٢٩) من اللائحة التنفيذية للقانون كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيّاً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية.

من ناحية أخرى ،إذا كانت العوائد الدائنة المعفاة من الضريبة أو غير الخاضعة لها أكبر من العوائد المدينة ،فإن مقدار الزيادة في العوائد الدائنة يتم استنزاله من وعاء الضريبة على الدخل مع الإعفاءات الأخرى التي وردت في قانون الضريبة على الدخل أو غيره من القوانين للوصول إلى صافي الوعاء الخاضع للضريبة.

مثال (١) (إيرادات الأوراق المالية - الفوائد الدائنة)

بلغ الوعاء الضريبي (ربح) لإحدى شركات المساهمة (ق.خ) في ضوء الفحص الضريبي الذي قام به مأمور الضرائب المختص ٢٥٠٠٠٠٠ ج عن السنة المالية المنتهية في ٢٠١٥/١٢/٣١ ، فإذا علمت الآتي:

- ١- بلغت الفوائد المدينة التي تحملتها الشركة على القروض والسلفيات المستحقة عليها (والمعتمدة ضريبياً) خلال السنة ٥٠٠٠٠٠ ج.
- ٢- بلغت الفوائد الدائنة المستحقة للشركة خلال السنة ٩٠٠٠٠٠ ج عبارة عن ٦٠٠٠٠٠ ج فوائد سندات مقيمة في سوق الأوراق المالية المصرية ، ٣٠٠٠٠٠ ج فوائد سندات غير مقيمة في سوق الأوراق المالية المصرية .
- ٣- تضمنت قائمة الدخل للشركة الإيرادات التالية:

- ٢٠٠٠٠ ج توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها في إحدى الشركات المساهمة الأخرى.
- ٤٠٠٠٠ ج عائد سندات كانت الشركة قد اشترتها في ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي ، ويخضع العائد للضريبة بسعر ٣٢% تخصم من المنبع.
- ١٥٠٠٠ ج فوائد بيع بالتقسيط .

المطلوب :

حساب صافي الوعاء الخاضع للضريبة ، مع حساب الضريبة واجبة السداد (إذا علمت أن الإيرادات المعتمدة ضريبياً تُقدر بمبلغ ٤٠٠٠٠٠ ج، وأن تكلفة التمويل والاستثمار تُقدر بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج).

الحل:

| | | |
|--|-------|---------|
| صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل. | | XX |
| + الإضافات المعتمدة ضريبياً. | | X |
| - الخصومات المعتمدة ضريبياً. | | (X) |
| الوعاء الضريبي (ربح). | | ٢٥٠٠٠٠ |
| يُضاف : | | |
| تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح التي خضعت لضريبة قطعية. | | ١٠٠٠ |
| يُخصم : | | |
| الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة عن العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً. | ١٠٠٠٠ | |
| (٦٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠) | | |
| عائد شهادات الإيداع التي أصدرها البنك المركزي والمملوكة للشركة. | ٢٠٠٠٠ | |
| توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها في إحدى الشركات المساهمة الأخرى. | ٢٠٠٠٠ | |
| عائد سندات كانت الشركة قد اشترتها في ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي. | ٤٠٠٠٠ | |
| | | (٩٠٠٠٠) |
| صافي الوعاء الخاضع للضريبة. | | ١٦١٠٠٠ |

الضريبة المستحقة على دخل الشركة = $١٦١٠٠٠ \times ٢٢,٥\% = ٣٦٢٢٥$ ج.

ملاحظات الحل :

١- تم خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها من العوائد المدينة المعتمدة ضريبياً) عوائد القروض والسلفيات المستخدمة في النشاط) طبقاً لنص المادة رقم (٢٣ بند ١) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وتشمل العوائد الدائنة المعفاة فوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية. أما بالنسبة لفوائد السندات غير المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية فإنها تخضع للضريبة طبقاً لنص القانون.

٢- فوائد بيع بالتقسيط تُعد من الإيرادات المتصلة بالنشاط الذي تُمارسه الشركة، وبالتالي تُعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وحيث أن الشركة قد أدرجتها ضمن الإيرادات التي تتضمنها قائمة الدخل، فهي بذلك تكون قد اتبعت المعالجة المحاسبية والضريبية السليمة.

٣- توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة مقابل مساهمتها في إحدى الشركات المساهمة الأخرى وقدرها ٢٠٠٠٠ ج تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أية تكاليف طبقاً لنص المادة (٥٦ مكرراً) من القانون، وطبقاً لنص المادة المشار إليها تُستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يُقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

وتُحسب التكلفة التي يتم استبعادها من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري لمصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠١٦ على النحو التالي:

❖ تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح المستبعدة
= (الإيرادات الخاضعة للضريبة القطعية ÷ إجمالي الإيرادات) × تكلفة الاستثمار والتمويل.

= (٢٠٠٠٠ ÷ ٤٠٠٠٠٠) × ٢٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠ ج. يتم إضافتها إلى الوعاء الخاضع للضريبة.

وجدير بالذكر فإنه يتم خصم الإعفاءات المقررة بقانون الضريبة على الدخل وأية قوانين خاصة وذلك في حدود الوعاء الضريبي الموجب (ربح) ، وإذا زادت الإعفاءات عن الوعاء الضريبي الموجب لا يتم خصم مقدار الزيادة حتى لا تتحول إلى خسائر مرحلة ، أما في حالة تحقيق خسائر (وعاء ضريبي سالب) فلا يسمح بخصم الإعفاءات لأن السماح بخصمها سوف يؤدي إلى زيادة الخسائر المرحلة، وذلك تطبيقاً لما ورد بنص المادة رقم (١٢) من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والذي يقضى بأنه ومع عدم الإخلال بحكم البند رقم (٨) من المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء من الضريبة منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل الخسائر لسنوات تالية تطبيقاً لنص المادة رقم (٢٩) من القانون.

عاند السندات التي اشترتها الشركة في ٢٠١٥/٧/١ من تلك السندات التي أصدرتها وزارة المالية لصالح البنك المركزي تخضع للضريبة وفقاً لحكم المادة (58) من القانون 91 لسنة ٢٠٠٥ والتي تقضى بأنه " مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تُصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره

من البنوك بسعر ٣٢% دون خصم أي تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد وتوريدها إلي مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال علي الأكثر" .

ونظراً لأن عائد هذه السندات يخضع لضريبة قطعية فإنه يتعين استبعاد هذا العائد من وعاء الضريبة على أرباح الشركة وذلك منعاً للازدواج الضريبي ، حيث خضع عائد السندات لضريبة من المنبع بنسبة ٣٢% ، ثم أدرج العائد ضمن الإيرادات التي تتضمنها قائمة الدخل مما يعنى خضوعه مرة أخرى للضريبة على الدخل ، مما استبعاده حتى لا يخضع الإيراد للضريبة مرتين.

٣ - الإيجارات الدائنة :

هي الإيجارات التي تحصل عليها المنشأة من تأجير ممتلكاتها للغير ، ويُمكن التفرقة بين نوعين من هذه الإيجارات هما :

١/٣ إيرادات تأجير العقارات المملوكة للمنشأة للغير :

تقوم بعض المنشآت الفردية (الشخص الطبيعي) بتأجير بعض المباني والأراضي المملوكة لها للغير بغرض الحصول على إيراد من هذا النشاط، وطبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تخضع هذه الإيرادات للضريبة على أساس إيرادات الثروة العقارية . وعلى ذلك يتم استبعاد هذه الإيرادات إذا كانت مدرجة في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر . وبناء على ذلك ، يجب استبعاد أية مصروفات مباشرة تتعلق بالحصول على هذه الإيرادات تكون المنشأة قد حملتها للجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر مثل مصاريف الصيانة وأجر البواب واستهلاك المياه والإنارة واستهلاكات المصاعد وصيانتها واستهلاك المباني... الخ.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فإن الإيرادات التي تحققها من تأجير بعض المباني والأراضي المملوكة لها للغير تخضع للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي وذلك طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ . وعلى ذلك ، يتعين إدراج الإيرادات الناتجة عن تأجير العقارات في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر على أن تدرج جميع المصروفات المتعلقة بالحصول على هذه الإيرادات في الجانب المدين من الحساب .

٢/٣ الإيجارات الدائنة الأخرى :

هناك صور أخرى للإيجارات الدائنة التي يُمكن للمنشأة الحصول عليها منها:

- أ - تأجير حائط المتجر أو المنشأة للصق الإعلانات عليه نظير إيجار دوري تحصل عليه المنشأة.
- ب - تأجير إحدى المحلات التجارية التي تمتلكها المنشأة بالجدك ، أو تأجير منشأة صناعية كورشنة ، أو تأجير مصنع بمحتوياته سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية.

- ج - تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الإلكترونية أو السيارات التي تملكها المنشأة للغير .
ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من إدراج هذه الإيرادات (الإيجارات الدائنة) بالكامل دون تخفيض بعد الرجوع إلى عقود الإيجار المتعلقة بها ومقارنتها بالدفاتر ، مع مراعاة :
- مدة الإيجار الداخلة في سنة المحاسبة .
- المراجعة الفنية هامة للتحقق من صحة القيمة الإيجارية بما يتناسب مع الأصل المؤجر ، ويلاحظ أن المصروفات المتعلقة بهذه الأصول يتحمل بها حساب الأرباح والخسائر .
وتخضع هذه الإيرادات بالكامل للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، ولا مجال لخضوعها للضريبة على أي أساس آخر .

٤ - التعويضات والغرامات المحصلة :

- تحصل المنشآت أحياناً على مبالغ كتعويض لها عن أضرار لحقت بها ، وقد تكون هذه التعويضات من الأفراد أو الحكومة أو شركات التأمين أو غيرها . وفي هذه الحالة يتعين على الفاحص الضريبي التفرقة بين نوعين من التعويضات المحصلة هما :
أ - التعويضات أو الغرامات التي تحصل عليها المنشأة بالتراضي مع الغير ، حيث تعد هذه المبالغ إيراداً من تاريخ استحقاقها بغض النظر عن واقعة التحصيل ، وبذلك تعد إيراداً محققاً يخضع للضريبة في السنة التي استحق فيها .
ب - التعويضات أو الغرامات التي تحصل عليها المنشأة عن طريق أحكام القضاء ، حيث استقر رأي مصلحة الضرائب على اعتبار هذا التعويض إيراداً في السنة التي صدر فيها الحكم ، أي أنه لا يُعتبر إيراداً إلا من يوم صدور الحكم بالتعويض ، وهذه هي الواقعة التي قررت الحق والتي تستوجب معها القيد في الدفاتر ، ومن ثم يُعتبر ربحاً مكتسباً ومحققاً يخضع للضريبة ، ولا عبء بتاريخ تحصيله ، إذ بصدور الحكم أصبح التعويض محقق الوجود محدد حال الوفاء .
هذا ، ونستعرض فيما يلي بعض أنواع التعويضات التي قد تحصل عليها المنشآت التجارية أو الصناعية أو الخدمية :

١/٤ تعويضات نظير هلاك أصل من الأصول المتداولة بسبب الغرق أو الحريق أو التلف أو سرقة أو اختلاس الأصل . ومن الأمثلة على ذلك حصول المنشأة على تعويض من إحدى شركات التأمين في حالة فقد أو تلف بعض البضائع المملوكة لها والمؤمن عليها لدى شركة التأمين . وتُعتبر قيمة التعويض إيراداً للمنشأة ، ويجب أن يُضاف بالكامل إلى وعاء الضريبة ، وذلك سواء كانت قيمة التعويض أكبر أو أقل من قيمة البضاعة الهالكة .

والسبب في اعتبار قيمة التعويض المحصل إيراداً للمنشأة وخضوعه للضريبة هو تحميل حساب المتاجرة بقيمة البضاعة الهالكة بالجانب المدين (ضمن بضاعة أول المدة أو ضمن

المشتريات) ، كما أن أقساط التأمين على هذه البضاعة قد اعتبرت ضمن التكاليف فى السنة التي حصلت فيها المنشأة على التعويض والسنوات السابقة عليها. وهذا يعنى أن المنشأة حملت حساباتها بالتكاليف المتعلقة بالبضاعة الهالكة والتي قد تتمثل فى ثمن شرائها أو تكلفة صنعها وكذلك أقساط التأمين عليها . وفى مقابل هذه التكاليف ، إذا حصلت المنشأة على تعويض بسبب هلاك هذه البضاعة فيتعين عليها إضافة هذا التعويض إلى إيراداتها. وإذا لم تكن المنشأة قد أضافت قيمة التعويض لإيراداتها، فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة قيمة هذا التعويض إلى وعاء الضريبة.

من ناحية أخرى، إذا لم تكن المنشأة قد قامت بإثبات البضاعة كمشتريات، مثلما يحدث عند هلاك البضائع فى الطريق قبل وصولها إلى المنشأة ، فى هذه الحالة يجب مقارنة مبلغ التعويض بقيمة البضاعة المشتراة ، ويُعالج الفرق حسب طبيعته سواء كربح أو كخسارة.

٢/٤ تعويضات عن هلاك أصل من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة :

قد تحصل المنشأة على تعويض من إحدى شركات التأمين فى حالة تلف أو فقد أو هلاك أصل أو أكثر من أصولها الثابتة المؤمن عليها لدى شركة التأمين .

وطبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تُعد الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول (المنشأة) نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أصل من الأصول المملوكة للممول (المنشأة) والواردة بنص المادة رقم (٢٥ البنود ١ ، ٢ ، ٤) (*) من قبيل أرباح النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة.

وعلى هذا الأساس ، يجب مقارنة مبلغ التعويض بصافي القيمة الدفترية للأصل وتحديد الربح أو الخسارة الرأسمالية ، حيث يترتب على هذه المقارنة أحد ثلاث احتمالات هي :

الاحتمال الأول :

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل تتساوى مع صافى القيمة الدفترية للأصل (التكلفة الدفترية للأصل - مجمع إهلاك الأصل حتى تاريخ هلاكه أو الاستيلاء عليه). فى هذه الحالة لا يتحقق ربح أو خسارة نتيجة حصول المنشأة على هذا التعويض .

وإذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة.

الاحتمال الثانى :

(*) تتضمن هذه الأصول ما يلى:

- المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات.
- الأصول المعنوية مثل شهرة المحل ، العلامات التجارية ، براءات الاختراع ... الخ.
- الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل أقل من صافى القيمة الدفترية للأصل ، فى هذه الحالة تتحقق خسارة تتمثل فى الفرق بين مبلغ التعويض وصافى القيمة الدفترية للأصل ، وإذا لم تكن المنشأة قد حملت هذه الخسارة لحساب الأرباح والخسائر، فيتعين على الفاحص الضريبي استنزال هذه الخسارة من الربح الخاضع للضريبة.

من ناحية أخرى ، إذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض ضمن إيراداتها، فيتعين على الفاحص الضريبي خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة.

الاحتمال الثالث :

أن قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة نتيجة هلاك الأصل أكبر من صافى القيمة الدفترية للأصل ، فى هذه الحالة يتحقق ربح رأسمالي يتمثل فى الفرق بين مبلغ التعويض وصافى القيمة الدفترية للأصل . وإذا لم تكن المنشأة قد رحلت هذا الربح إلى حساب الأرباح والخسائر، فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة هذا الربح لوعاء الضريبة .

من ناحية أخرى ، إذا كانت المنشأة قد أدرجت مبلغ التعويض بالكامل ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي فى هذه الحالة خصم مبلغ التعويض من الربح الخاضع للضريبة ، على أن يقوم فى نفس الوقت بإضافة الربح الرأسمالي إلى الربح الخاضع للضريبة ، أو بدلاً من ذلك يُمكنه خصم مبلغ يُكافئ صافى القيمة الدفترية للأصل من مبلغ التعويض ، وبذلك يُبقى على الربح الرأسمالي خاضعاً للضريبة.

٣/٤ الأنواع الأخرى من التعويضات :

قد تحصل المنشآت على تعويضات أخرى بخلاف التعويضات السابق الإشارة إليها ، ومن أمثلة هذه التعويضات :

أ - تعويضات فسخ العقود التجارية سواء تمت بالتراضي مع الغير أو بأحكام القضاء مثل :

- خلو الرجل كتعويض تعاقدى نظير التنازل عن عقد إيجار إحدى المحلات أو المخازن التي تشغلها المنشأة ، أو نتيجة بيع حق الاستمرار فى استغلال المكان المؤجر.
- التعويض عن الغش التجاري المحكوم به ضد الغير.
- تعويضات الاتحادات المهنية والحرفية على حد سواء.
- التعويضات عن توقف نشاط المنشأة.

ويتعين على الفاحص الضريبي الرجوع إلى المستندات الخاصة بهذه التعويضات ، والتأكد من إدراجها بكامل قيمتها ضمن إيرادات المنشأة ، وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها ، يتعين على الفاحص الضريبي فى هذه الحالة إضافة تلك التعويضات إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

ب - غرامات التأخير نظير تأخر الغير فى التنفيذ أو عدم السداد فى المواعيد المقررة طبقاً للشروط المتفق عليها بين الطرفين ، وفى هذه الحالة يتعين على الفاحص الضريبي الرجوع إلى عقد الاتفاق بين الطرفين. وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت هذه الغرامات المحصلة ضمن إيراداتها ، يتعين على الفاحص إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

مثال :

بلغ صافى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت ٧٦٠٠٠ جنيه فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب الأرباح والخسائر لهذه المنشأة اتضح الآتى:

- ١ - لم تتضمن إيرادات المنشأة ٥٥٠٠ جنيه قيمة تعويض من شركة الشرق للتأمين عن حريق شب بأحد مخازن المنشأة وأتلف بضاعة ثمن تكلفتها ٤٥٠٠ جنيه.
- ٢ - اشترت المنشأة بضاعة ثمن تكلفتها ٦٠٠٠ جنيه فقدت بالطريق ، ولما كانت المنشأة مؤمنة على بضائعها ضد التلف والسرقة ، فقد حصلت على تعويض قدره ٥٠٠٠ جنيه من شركة التأمين ، ولم تُدرج المنشأة ثمن التكلفة أو قيمة التعويض بالدفاتر.
- ٣ - تُتضمن إيرادات المنشأة مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه قيمة تعويض محصل من شركة التأمين عن سرقة بضاعة مملوكة للمنشأة تكلفتها بالدفاتر ١٤٠٠٠ جنيه.
- ٤ - تمتلك المنشأة مبنى تكلفته الدفترية ٦٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه تعرض للحريق فتلّف تماماً ، وحصلت المنشأة على مبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه من شركة التأمين كتعويض لم تُدرجه فى دفاترها.
- ٥ - حصلت المنشأة على مبلغ ٣٠٠٠٠٠ جنيه من شركة الشرق للتأمين كتعويض لها عن تلف مبنى المخزن المملوك لها والمؤمن عليه ضد الحريق ، وتبلغ التكلفة الدفترية للمبنى ٤٠٠٠٠٠ جنيه ومجمع إهلاكه ٨٠٠٠٠ جنيه.

هذا، مع العلم بأن المنشأة لم تُدرج قيمة التعويض الذى حصلت عليه ضمن إيراداتها.

المطلوب :

بيان التعديلات التى يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحل:

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|--|------------------------------|-------|-------------|
| | الإضافة | الخصم | |
| <p>صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.</p> <p>التعويض المحصل عن تلف البضاعة بالكامل.</p> <p>ويتم إضافة هذا التعويض لصافى الربح لأن المنشأة لم تُدرجه ضمن إيراداتها ، والسبب في اعتبار قيمة التعويض المحصل إيراداً للمنشأة وخضوعه للضريبة هو تحميل حساب المتاجرة بتكلفة البضاعة التالفة ، كما أن أقساط التأمين على هذه البضاعة اعتبرت ضمن التكاليف في السنة التي حصلت فيها المنشأة على التعويض والسنوات السابقة عليها. وفي مقابل هذه التكاليف يتعين إضافة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة ضمن إيراداتها.</p> | <p>٧٦٠٠٠</p> <p>٥٥٠٠</p> | | <p>١</p> |
| <p>مقدار الفرق بين قيمة التعويض الذى حصلت عليه المنشأة وتكلفة البضاعة ، وهذا الفرق يُمثل خسارة بالنسبة للمنشأة، وبالتالي يجب استنزالها من الربح الخاضع للضريبة، وتم حساب هذه الخسارة كالتالي :</p> <p style="text-align: center;">مقدار التعويض الذى حصلت عليه المنشأة = ٥٠٠٠ جنيه</p> <p style="text-align: center;">(-) تكلفة البضاعة = (٦٠٠٠)</p> <hr style="width: 20%; margin-left: auto; margin-right: auto;"/> <p style="text-align: center;">مقدار الخسارة = ١٠٠٠</p> <hr style="width: 20%; margin-left: auto; margin-right: auto;"/> | <p>١٠٠٠</p> | | <p>٢</p> |
| <p>قامت المنشأة بإدراج قيمة التعويض ضمن إيراداتها ، وهى بذلك اتبعت المعالجة السليمة من الناحية الضريبية.</p> | <p>-</p> | | <p>٣</p> |
| <p>مقدار الزيادة في مبلغ التعويض عن صافى القيمة الدفترية للمبنى يُعتبر من قبيل الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة تطبيقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل، ولقد تم حساب هذا الربح كالتالي:</p> <p style="text-align: center;">مقدار التعويض الذى حصلت عليه المنشأة ٣٠٠٠٠٠ ج</p> <p style="text-align: center;">(-) صافى القيمة الدفترية للمبنى</p> <p style="text-align: center;">(٦٠٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠٠) = (٢٥٠٠٠٠) ج</p> | <p>٥٠٠٠٠</p> | | <p>٤</p> |
| <p>الربح الرأسمالي الناتج عن التعويض = ٥٠٠٠٠ ج</p> <p>مقدار الخسارة المحققة نتيجة تلف مبنى المخزن المملوك للمنشأة بسبب الحريق.</p> <p>وتُمثل هذه الخسارة مقدار الفرق بين قيمة التعويض الذى</p> | <p>٢٠٠٠</p> | | <p>٥</p> |

| | | | |
|---|--|--------|--|
| <p>حصلت عليه المنشأة من شركة الشرق للتأمين وصافي القيمة الدفترية للأصل ، ولقد تم حساب هذه الخسارة كالاتي :</p> <p>مقدار التعويض الذي حصلت عليه المنشأة</p> <p>٣٠٠٠٠ =</p> <p>(-) صافي القيمة الدفترية لمبنى المخزن</p> <p>(٣٢٠٠٠) = (٨٠٠٠ - ٤٠٠٠٠)</p> <p>مقدار الخسارة الرأسمالية</p> <p>(٢٠٠٠) =</p> <p>إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات</p> <p>إجمالي الخصومات</p> <p>صافي الربح الخاضع للضريبة.</p> | | | |
| | | ١٣١٥٠٠ | |
| | | (٣٠٠٠) | |
| | | ١٢٨٥٠٠ | |

٥- الإعانات والمنح المحصلة :

تحصل المنشأة أحياناً على بعض المنح والإعانات سواء من الحكومة أو من بعض الهيئات العامة أو الخاصة. ويجب أن تخضع هذه المنح والإعانات للضريبة أياً كان شكلها أو تسميتها أو الجهات المانحة لها، وذلك بشرط أن تكون متصلة بنشاط المنشأة التجاري أو الصناعي، وأن يكون حق المنشأة قد ثبت فيها بصفة قطعية . ويرجع إدخال المنح والإعانات في وعاء الضريبة إلى أنها تزيد من أرباح المنشأة. من أمثلة هذه المنح والإعانات ما يُمنح لبعض المنشآت التي تستدعي طبيعة عملها القيام بمشروعات إنشائية بهدف التنمية ، وما يُمنح لشركات الطيران والسياحة والملاحة والغزل والنسيج وغيرها ، وذلك لمساعدة هذه المنشآت على تحقيق أهدافها وخدمة الاقتصاد القومي.

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي التأكد من قيام المنشأة بإدراج ما تحصل عليه من منح أو إعانات ضمن إيراداتها في حساب الأرباح والخسائر، وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت هذه المبالغ ضمن إيراداتها ، فيتعين أن يقوم الفاحص بإضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

٦- الديون المعدومة المحصلة :

قد تتمكن المنشأة خلال سنة ما من تحصيل ديونها التي سبق وأن أعدمت خلال السنة أو السنوات السابقة ، واعتبرتها خسارة وحملتها لحساب الأرباح والخسائر خلال الفترة التي أعدمت فيها . وتتوقف المعالجة الضريبية لهذه الديون المحصلة والمستردة من العملاء على موقف مصلحة الضرائب من هذه الديون المعدومة وقت إعدامها ، وفي هذا الصدد يُوجد احتمالان هما :

أ- أن تكون مصلحة الضرائب قد سبق وأن اعتمدت هذه الديون واعتبرتها خسارة ، حُمل

بها حساب الأرباح والخسائر في السنة أو السنوات التي أُعدمت فيها هذه الديون . في هذه الحالة يُعالج المحصل من هذه الديون باعتباره إيراداً للمنشأة في سنة تحصيلها، ويضاف هذا الإيراد لصافي الربح الخاضع للضريبة كما يقضى بذلك نص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٢٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

هذا ، ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من أن المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها مقيدة بالدفاتر بكامل قيمتها المحصلة دون تخفيض ، إذ أن مصروفات الدعوى والمطالبة بالدين يكون قد تم خصمها ضمن بنود الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ، ولا يجوز تكرار الخصم.

كما يتعين على الفاحص التحقق من صحة ودقة إجراءات القطع لهذه الديون المحصلة خلال سنة الفحص سواء كانت نقداً أم بشيك . فإذا تم تحصيل الدين بشيك في يوم ٢٨ / ١٢ مثلاً ، وأودع بحافظة إيداع البنك في ٥ / ١ ، وكانت السنة المالية للمنشأة تنتهي بنهاية شهر ديسمبر من كل عام ، فإنه يتعين على الفاحص التحقق من إضافة قيمة الشيك لإيرادات السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر.

ب - أن تكون مصلحة الضرائب قد سبق وأن رفضت اعتماد هذه الديون كخسارة ، ولم تسمح للمنشأة بأن تُدرجها ضمن نفقاتها في السنة أو السنوات التي أُعدمت فيها هذه الديون نظراً لعدم توافر شرط أو أكثر من الشروط التي أشارت إليها المادة رقم (٢٨) من القانون كشرط لازمة لاعتماد الديون المعدومة والسماح بخصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة. في هذه الحالة لا يُدرج المحصل من هذه الديون خلال سنة الفحص ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة في تلك السنة.

وإذا كانت المنشأة قد أدرجت المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ضمن إيراداتها في حساب الأرباح والخسائر عن سنة الفحص ، فيتعين على الفاحص الضريبي استبعاد هذه المبالغ عند حساب الأرباح الخاضعة للضريبة.

مثال (٥) :

بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت التجارية (شركة تضامن) عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ ، طبقاً للإقرار المقدم منها لمأمورية الضرائب المختصة، مبلغ ٢٢٥٠٠ جنية ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب الأرباح والخسائر لهذه المنشأة اتضح الآتي :

١- يتضمن الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ٢٥٠٠ جنية عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة ٢٠٠٩ ، ولكن مصلحة الضرائب لم تعتمدها ولم تسمح للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة.

٢- لم يتضمن الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر ٣٠٠٠ جنية عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة ٢٠١٠ ، وكانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت هذه الديون المعدومة وسمحت للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة باعتبارها خسارة.

المطلوب : بيان التعديل الذي يُجرىه الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة.

الحل :

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|---|---------------------------------|--------|----------------|
| | الإضافة | الخصم | |
| صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر. | ٢٢٥٠٠ | | |
| المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها واعتمادها من قبل مصلحة الضرائب تُعتبر إيراداً للمنشأة، وتخضع للضريبة ، وحيث أن المنشأة لم تُدرج هذه المبالغ ضمن إيراداتها ، فإن الأمر يتطلب في هذه الحالة إضافة تلك المبالغ للأرباح الخاضعة للضريبة. | ٣٠٠٠ | | ٢ |
| المبالغ المحصلة من ديون سبق إعدامها ، ولكن مصلحة الضرائب لم تعتمد ولم تسمح للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في السنة التي أُعدمت فيها. وعلى ذلك يتعين عدم إدراج هذه المبالغ ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة . ولما كانت المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها ، فإن الأمر يتطلب في هذه الحالة استبعادها من الأرباح الخاضعة للضريبة . | | (٢٥٠٠) | ١ |
| إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات | ٢٥٥٠٠ | | |
| إجمالي الخصومات | | (٢٥٠٠) | |
| صافى الربح الخاضع للضريبة. | ٢٣٠٠٠ | | |

٧- خصم تعجيل الدفع (الخصم المكتسب) :

يُمثل خصم تعجيل الدفع مقدار التخفيض في الديون التي على المنشأة للغير، ويُعتبر هذا الخصم كسباً للمنشأة نظير تنازل الموردين أو الدائنين عن جزء من ديونهم لصالحها مقابل قيام المنشأة بالسداد في غضون مدة معينة يتفق عليها الطرفان.

وعلى ذلك ، يُعتبر الخصم المكتسب إيراداً يدخل في وعاء الضريبة . ويتعين على الفاحص الضريبي التحقق من أن المنشأة أدرجت ضمن إيراداتها المبالغ التي استحققت لها نتيجة قيامها بسداد الديون أو الكمبيالات المستحقة عليها للدائنين قبل ميعاد استحقاقها ، ويتعين عليه كذلك مراجعة تواريخ استحقاق جميع الكمبيالات المستحقة (بمحفظه أوراق الدفع) وتواريخ سدادها وشروط السداد للتحقق من إدراج الخصم المكتسب بالكامل بالدفاتر خلال سنة الفحص.

وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجت الخصم المكتسب ضمن إيراداتها ، فيتعين على الفاحص الضريبي إضافة هذا الإيراد إلى الأرباح الخاضعة للضريبة في سنة الفحص.

٨- الإيرادات من العمولة أو الوساطة :

يُمكن التمييز بين نوعين من الإيرادات التي قد يحصل عليها الممول أو المنشأة من أعمال الوساطة هما :

أ- الإيرادات من العمولة أو السمسرة العارضة : وهي الإيرادات غير المتصلة بمباشرة المهنة أو النشاط الذي يمارسه الممول أو المنشأة . وتنص المادة رقم (٥٧) من القانون على أن تسرى الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها الممول من العمولة أو السمسرة العارضة وذلك بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف وبذات السعر المقرر في المادة رقم (٥٦) من القانون.

ب - الإيرادات من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة : وهي الإيرادات التي يحصل عليها الممول (أو المنشأة) وتتعلق بالنشاط الرئيسي الذي يُمارسه . ولقد ذكرت المادة رقم (١٩ بند ٤) من القانون ، وكما أشرنا في جزء سابق من هذا المؤلف ، الأشكال المختلفة التي يُمكن أن تأخذها هذه الإيرادات.

هذا، وتدخّل إيرادات المنشأة من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة باعتبارها ناتجة عن عمليات مرتبطة بمباشرة النشاط.

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي مراعاة الأمور التالية عند فحص إيرادات المنشأة الناتجة من العمولة أو الوساطة:

(١) التحقق من أن إيرادات المنشأة تتضمن جميع العمولات وأرباح الوساطة التي استحققت للمنشأة خلال السنة أو السنوات محل الفحص ، حتى وإن لم يتم تحصيلها أو قبضها ، وذلك عن طريق مراجعة المستندات المتعلقة بها.

(٢) التحقق من قيد كافة الإيرادات من العمولات وأعمال الوساطة الوارد عنها إخطارات من المأموريات والجهات المختلفة الأخرى.

(٣) التحقق من قيد العمولة أو السمسرة بكامل قيمتها قبل خصم الضريبة المستحقة عليها ، والتي قد تكون الجهة الدافعة للعمولة أو السمسرة قد استقطعتها منها.

(٤) في حالة ما إذا كانت العمولة من منشآت أو شركات خارج مصر ، فعلاوة على مراعاة التحقق من أن ما أدرج ضمن الإيرادات يُمثل العمولة المستحقة حتى ولو لم تكن قد حصلت بعد - فيتعين بحث أسباب استحقاق المنشأة موضوع الفحص لهذه العمولات، فإن كانت نتيجة بيع بضاعة أمانة لحساب منشأة بالخارج فيجب بحث مدى خضوع هذه المنشأة للضريبة في مصر ، وبصفة عامة يتعين بحث مدى خضوع دافع العمولة أو السمسرة لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لإخطار المأمورية المختصة عن نشاطه الخاضع للضريبة.

(٥) مراجعة كشف حساب البنك الخاص بالمنشأة أو الممول إن امكن للتحقق مما إذا كان يتضمن عمولات تخص المنشأة ولم تُدرج بالدفاتر ، وأيضاً مراجعة كشوف الحساب الجاري الواردة من

المنشآت التي تدفع هذه العمولات، والمراسلات المتبادلة في هذا الخصوص فقد تكشف عن عمولات دائنة لم ترد بالدفاتر.

(٦) يتعين مراجعة عقود الاتفاق أو عقود السمسرة إن وجدت للتحقق من قيد العمولات المستحقة بالكامل.

٩- أرباح تقييم أرصدة العملات الأجنبية :

تتعامل كثير من المنشآت (أو الممولين) بالعملات الأجنبية ، وذلك عند ممارسة بعض عملياتها ، وبصفة خاصة تلك العمليات المتعلقة باستيراد وتصدير السلع أو الخدمات . ويؤثر التعامل بالعملات الأجنبية مشاكل محاسبية عند القيد أو التقييم بالنسبة للعمليات والأرصدة النقدية ، وخصوصاً في حالة اختلاف أسعار الصرف وعدم استقرارها مثلما هو الحال في السوق المصري .

وقد تقوم بعض المنشآت التي يوجد في حيازتها عملات أجنبية بمبالغ كبيرة بتقييم هذه العملات في نهاية السنة على أساس سعر السوق في سبيل الوصول إلي القيمة الحقيقية لأرصدة تلك العملات . وقد يترتب على عملية التقييم هذه ربحاً أو خسارة . وإذا كانت نتيجة عملية التقييم ربحاً فقد تلجأ المنشأة إما إلى ترحيل هذا الربح إلى قائمة الدخل- وبالتالي يؤثر على صافي الربح النهائي للمنشأة ، أو قد يُرحل هذا الربح إلى حساب أحد الاحتياطات ، وفي هذه الحالة لا يؤثر على صافي الربح النهائي للمنشأة.

أما من الناحية الضريبية ، فإنه يمكن أن نُفرق بين حالتين هما :

- فروق أسعار الصرف التي تنتج من المعاملات بعملة أجنبية والتي سيتم تسويتها خلال نفس السنة التي أُجريت فيها تُعتبر أرباح أو خسائر محققة يجب إخضاعها للضريبة ، حيث اعتبر المشرع فروق العملة الأجنبية الناتجة عن تقييم الإيرادات والتكاليف فروقاً حقيقية تدخل في تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة . ويتم ذلك بفتح حساب فروق عملات أجنبية تُقيد فيه فروق العملة الناتجة عن الاختلاف بين سعر الصرف السائد وقت تحقق العملية وسعر الصرف وقت تحصيل الإيراد أو سداد التكاليف خلال السنة التي تحققت فيها هذه الفروق ، وسواء كانت هذه الفروق دائنة أو مدينة ، على أن تدرج نتيجة هذا الحساب في نهاية السنة بقائمة الدخل .
- فروق أسعار الصرف التي تنتج من المعاملات بعملة أجنبية والتي سيتم تسويتها في فترة مالية تالية تُعتبر أرباح أو خسائر محققة في كل فترة مالية على حده ، وتتحدد هذه الأرباح أو الخسائر على أساس الفرق بين أسعار الصرف في كل فترة على حده ، وبالتالي تظهر ضمن قائمة الدخل الأمر الذي يترتب عليه إخضاعها للضريبة في كل فترة .

ج - الإيرادات الرأسمالية

يُقصد بالإيرادات الرأسمالية الإيرادات التي تنتج بصفة عرضية غير متكررة، كإيرادات التي تحصل عليها المنشأة عند بيع أي أصل من أصولها الثابتة أو التعويضات التي تحصل عليها نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من أصولها سواء أثناء حياتها أو عند انقضائها، الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات المستحقة على المنشأة بقيمة أقل من قيمتها الدفترية، الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول وخصوم المنشأة.

وسوف نُشير فيما يلي إلى بعض تلك الإيرادات ودور الفاحص الضريبي فيما يتعلق بفحص ومراجعة هذه العناصر وذلك بهدف الوصول إلى المعالجة الضريبية السليمة لتلك الإيرادات.

١- إيرادات بيع أصل من الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة :

١/١ الأرباح الرأسمالية التي تنتج من التصرف في أي أصل من الأصول الواردة في البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة رقم (٢٥) من القانون :

طبقاً لنص المادة رقم (١٧) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة رقم (٢٥) من القانون المشار إليه وتخضع كذلك أرباح التصفية التي تتحقق عند انقضاء المنشأة . وتشمل الأصول التي أشارت إليها هذه المادة ما يلي :

- المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات .

- الأصول المعنوية التي قامت المنشأة بشرائها كشهرة المحل والعلامات التجارية وبراءات الاختراع والاسم التجاري .. إلخ.

- الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات.

وقد يرد التصرف في أصول المنشأة على أحد الأصول المملوكة لها ، وقد يرد التصرف على المنشأة ككل . وفي الحالتين يخضع ما تحققه المنشأة من ربح رأسمالي للضريبة.

هذا ، وتُقدر الأرباح أو الخسائر الرأسمالية عن طريق مقارنة القيمة البيعية للأصل (أو قيمة التعويضات) بصافي القيمة الدفترية للأصل (بعد استبعاد الإهلاك المعتمد بمعرفة مصلحة الضرائب) . وتمثل الأرباح الرأسمالية مقدار الزيادة في القيمة البيعية للأصل (أو في قيمة التعويضات) عن صافي قيمته الدفترية ، كما تمثل الخسائر الرأسمالية مقدار النقص في القيمة البيعية للأصل (أو في قيمة التعويضات) عن صافي قيمته الدفترية .

وعلى ذلك ، يتعين على الفاحص الضريبي التحقق من صحة الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع أي أصل من الأصول الثابتة للمنشأة والمشار إليها سابقاً وذلك بفحص حساب أرباح العمليات الرأسمالية إن وجد ، وفحص جميع الأصول المستبعدة مع التحقق من نتيجة الاستبعاد سواء كان بالبيع أو التخريد للتحقق من قيد كافة الأرباح الناتجة عنها بالدفاتر.

لذلك ، يجب على الفاحص مراجعة مستندات البيع من فواتير وعقود وغيرها من أوراق ملف بيع الأصل ، ومقارنتها بدفتر الصندوق إذا تم بيع الأصل نقداً أو بكشف حساب البنك إذا كان البيع قد تم بشيك ، ومقارنة سعر البيع بتكلفة الأصل المباع (ببطاقة أو حساب الأصل) فى تاريخ البيع ، أو تتبع تكلفته من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع على النحو التالي :

(١) يُحدد ثمن الشراء الأساسي وفقاً لفاتورة ومستندات الشراء.

(٢) يُضاف إلى ثمن الشراء مصروفات الشراء الأخرى والتي تتعلق بالنقل والتركيب وغيرها من المصروفات التي تُنفق على الأصل حتى يُصبح جاهزاً للاستخدام . ويُضاف إلى ثمن الشراء بالنسبة للعقارات مصروفات التسجيل.

(٣) يُضاف أيضاً إلى تكلفة الأصل أية إضافات رأسمالية بموجب مستنداتها الداخلية والخارجية كإضافة طابق جديد لمبنى مملوك للمنشأة مثلاً.

(٤) يُخصم من تكلفة الأصل أية استبعادات من الأصل حتى تاريخ البيع ، كما يُخصم أيضاً أقساط إهلاك الأصل حتى تاريخ البيع . ويجب أن يُراعى الفاحص أمرين بالنسبة للإهلاك هما :

أ - أن مقدار مخصص الإهلاك الذى يتم استنزاله من التكلفة الأصلية للأصل هو مخصص الإهلاك الذى اعتمده مصلحة الضرائب ، وليس مخصص الإهلاك الوارد بدفاتر المنشأة ، وذلك فى حالة ما إذا كان معدل الإهلاك الذى تستخدمه مختلفاً عن معدل الإهلاك الذى اعتمده مصلحة الضرائب.

ب - إذا تم بيع الأصل أو هلكه أثناء السنة ، فإن الأمر يتطلب حساب الإهلاك الخاص بهذا الأصل عن الفترة من بداية السنة وحتى تاريخ التوقف عن الاستخدام - وذلك إذا كان الأصل مازال يعمل فى الإنتاج حتى تاريخ بيعه أو هلكه - وإضافة إهلاك هذه الفترة إلى حساب مجمع الإهلاك الذى يُستنزَل من التكلفة الأصلية للأصل.

(٥) الناتج مما سبق هو صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع ، وعند مقارنة صافى القيمة الدفترية للأصل بثمن بيعه يتحدد الربح أو الخسارة الرأسمالية لهذا الأصل.

٢/١ الأرباح الرأسمالية التي تنتج من التصرف فى أي أصل من الأصول الواردة فى البند (٣) من المادة رقم (٢٥) من القانون :

تشمل الأصول الواردة فى البند (٣) من المادة رقم (٢٥) من القانون الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وغيرها من أصول النشاط الأخرى مثل الآلات والمعدات والسيارات والأثاث ... وغيرها ، وذلك بخلاف ما ورد ذكره فى البنود (١) ،

(٢) ، (٤) من المادة رقم (٢٥) من القانون ، والتي سبق الإشارة إليها.

ويتوقف تحديد الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج من التصرف في أي أصل من تلك الأصول على القواعد المتعلقة بحساب الإهلاك والتي وردت بنص المادتين (٢٥) ، (٢٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والمادة رقم (٣٤) من اللائحة التنفيذية للقانون . وبناء على ذلك ، سوف نُرجى شرح هذا الموضوع إلي الفصل السادس من هذا المؤلف لكي نتناوله بالارتباط مع موضوع حساب الإهلاك الضريبي لهذه المجموعة من الأصول نظراً لأن تحديد الأرباح الرأسمالية التي قد تنتج من التصرف في أي أصل يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالكيفية التي يتم بها حساب إهلاك الأصل.

والمثال التالي يوضح ما سبق :

مثال :

بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت (شركة تضامن) التي تعمل في مجال السياحة عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ مبلغ ٧٥٠٠٠ جنيه ، وقد اتضح من الفحص الذى قام به مأمور الضرائب المختص ما يلى :

١- فى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ قامت المنشأة ببيع إحدى السفن المملوكة لها والتي كانت تعمل فى مجال النشاط الذى تُمارسه المنشأة حتى ذلك التاريخ بمبلغ ٢٥٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه السفينة ٤٥٠٠٠٠ جنيه ، ومجمع إهلاكها حتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١١ م ٢٢٥٠٠٠ جنيه حسب على أساس معدل إهلاك سنوي ١٠ % (قسط ثابت) وذلك من تاريخ شراء واستخدام السفينة فى النشاط ، فى ١ / ١ / ٢٠٠٧ (معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٥ %) .

هذا ، وقد تبين للفاحص الضريبي أن حساب أرباح وخسائر المنشأة يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع السفينة كما تحددت من وجهة نظرها ، كما يتضمن الحساب فى الجانب المدين منه إهلاك السفينة المباعة عن الفترة من بداية السنة وحتى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ وهو تاريخ بيع السفينة.

٢- فى ١ / ١١ / ٢٠١٥ قامت المنشأة ببيع بعض المنشآت والتجهيزات المملوكة لها والتي كانت تعمل فى مجال النشاط الذى تُمارسه حتى ذلك التاريخ، بمبلغ ٣٥٠٠٠٠ جنيه ، وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه المنشآت والتجهيزات ٥٠٠٠٠٠ جنيه استهلكت دفترياً وضريبياً بالكامل .

هذا ، وقد تبين للفاحص الضريبي أن حساب أرباح وخسائر المنشأة لم يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع المنشآت والتجهيزات المملوكة لها.

المطلوب :بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

الحل

١- حساب الربح الرأسمالي الناتج عن بيع السفينة من وجهة نظر المنشأة:

مجمع إهلاك السفينة ٢٢٥٠٠٠ جنيه حُـسب على أساس معدل إهلاك سنوي ١٠ % (قسط ثابت) ، ولمدة ٥ سنوات ابتداء من ١ / ١ / ٢٠١٠ وحتى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٤ . وهذا يعنى أن مجمع إهلاك السفينة لا يتضمن إهلاك السفينة عن الفترة من ١ / ١ / ٢٠١٥ وحتى تاريخ بيعها فى ١ / ١٠ / ٢٠١٥ ، حيث كانت السفينة تعمل فى الإنتاج حتى ذلك التاريخ ، وبالتالي يجب حساب إهلاك السفينة عن هذه الفترة كالتالى :

$$\text{إهلاك السفينة} = ٤٥٠٠٠٠ \times ١٠ \% = ٣٣٧٥٠ \text{ جنيه.}$$

ويُرَحل هذا المبلغ إلى مجمع إهلاك السفينة.

مجمع إهلاك السفينة حتى ١ / ١٠ / ٢٠١٥

$$= ٢٢٥٠٠٠ + ٣٣٧٥٠ = ٢٥٨٧٥٠ \text{ جنيه.}$$

صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع

$$= \text{التكلفة الدفترية للأصل} - \text{مجمع الإهلاك} .$$

$$= ٤٥٠٠٠٠ - ٢٥٨٧٥٠ = ١٩١٢٥٠ \text{ جنيه.}$$

الربح الرأسمالي = ثمن البيع - صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع.

$$= ٢٥٠٠٠٠ - ١٩١٢٥٠ = ٥٨٧٥٠ \text{ جنيه.}$$

* حساب الربح (أو الخسارة) الرأسمالي الناتج عن بيع السفينة من وجهة نظر مصلحة الضرائب :

$$\text{مجمع إهلاك السفينة} = ٤٥٠٠٠٠ \times ٥ \% = ١٢٩٣٧٥ \text{ جنيه.}$$

صافى القيمة الدفترية للأصل فى تاريخ البيع

$$= ٤٥٠٠٠٠ - ١٢٩٣٧٥ = ٣٢٠٦٢٥ \text{ جنيه.}$$

الربح (أو الخسارة) الرأسمالي = ٣٢٠٦٢٥ - ٢٥٠٠٠٠

$$= (٧٠٦٢٥) \text{ جنيه.}$$

٢- الربح الرأسمالي الناتج من بيع المنشآت والتجهيزات = جنيه

٣٥٠٠٠٠ ثمن بيع المنشآت والتجهيزات

(-) صافى القيمة الدفترية للمنشآت والتجهيزات

٣٥٠٠٠٠

=====

وفي ضوء هذه الملاحظات يمكن بيان أثر التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي ، وذلك للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة كالآتي :

الحل:

| أسباب التعديل وملاحظات الحل | التعديلات على الربح المحاسبي | | رقم التعديل |
|--|------------------------------|-------|-------------|
| | الإضافة | الخصم | |
| صافي الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر. إهلاك السفينة من وجهة نظر المنشأة $= 450.000 \times 10\% \times \frac{12}{9} = 33750$ جنيه. إهلاك السفينة من وجهة نظر مصلحة الضرائب $= 450.000 \times 5\% \times \frac{12}{9} = 16875$ جنيه. | ٧٥٠٠٠ ٣٣٧٥٠ ١٦٨٧٥ | | ١ |
| صافي الربح الرأسمالي الناتج عن بيع المنشآت والتجهيزات المملوكة للمنشأة . يُضاف بالكامل إلى الأرباح الخاضعة للضريبة نظراً لأن التكلفة التاريخية لتلك المنشآت والتجهيزات قد استهلكت بالكامل دفترياً وضريبياً . وعلى هذا الأساس يُمثل ثمن بيع المنشآت والتجهيزات بالكامل ربحاً للمنشأة ويخضع للضريبة على هذا الأساس تطبيقاً لنص المادة رقم (١٧) من القانون والتي تقضى بخضوع الأرباح الناتجة من بيع الأصول التي نصت عليها تلك المادة للضريبة. الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع السفينة المملوكة للمنشأة ، حيث أدرجت المنشأة ربحاً رأسمالياً ناتج عن بيع السفينة قدره ٥٨٧٥٠ جنيه في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ | ٣٥٠٠٠٠ ٥٨٧٥٠ | | ٢ |
| الخسارة الرأسمالية الناتجة من بيع السفينة المملوكة للمنشأة من وجهة نظر مصلحة الضرائب يتم خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة. | ٧٠٦٢٥ | | |
| إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات | ٤٥٨٧٥٠ | | |
| إجمالي الخصومات | (١٤٦٢٥٠) | | |
| صافي الربح الخاضع للضريبة. | ٣١٢٥٠٠ | | |

٢- الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات :

إذا قامت المنشأة بسداد أو تصفية الالتزامات التي عليها للغير بقيمة تقل عن قيمتها الدفترية ، فإن الفرق بين القيمتين يُمثل أرباحاً للمنشأة . ومن الأمثلة على ذلك ، قيام المنشأة بسداد الديون أو القروض التي عليها للدائنين قبل ميعاد استحقاقها بقيمة أقل من قيمتها الدفترية ، وكذلك قيام المنشأة بشراء كل أو جزء من السندات التي سبق وأن أصدرتها بسعر أقل من القيمة الاسمية لهذه السندات .

وتُعتبر الأرباح الناتجة عن سداد الالتزامات أرباح محققة للمنشأة ، ويجب أن تُدرج ضمن الأرباح الخاضعة للضريبة .

ويتعين على الفاحص الضريبي أن يتحقق من أن المنشأة قد أدرجت هذه الأرباح ضمن إيراداتها الخاضعة للضريبة.

٣- أرباح إعادة التقدير :

إذا قامت المنشأة بإعادة تقدير أصولها وخصومها بهدف إظهار القيمة الفعلية للمنشأة ، فإن أي أرباح قد تنشأ نتيجة إعادة التقدير هذه تُمثل أرباحاً دفترية وليست أرباحاً محققة بالفعل.

ويُستثنى من ذلك حالة إذا ما قامت المنشأة بإعادة تقدير أصولها وخصومها، وذلك لتحديد نتيجة إعادة التقدير بغرض استخدامها في تقرير حقوق للمنشأة كما هو الحال عند تقديم صافي أصول المنشأة كحصة عينية في شركة أخرى عند الانضمام أو الاندماج ، وفي هذه الحالة فإن الأرباح التي قد تنشأ نتيجة إعادة التقدير تُعتبر أرباحاً محققة بالفعل ، وتخضع للضريبة باعتبارها ناتجة عن تصرف قانوني يترتب عليه تعديل أو تغيير في هيكل الملكية.

ولكن تشجيعاً للمنشآت الفردية على الاستمرار بأي طريقة كانت سواء أكان ذلك بالمساهمة في نشأة شركة معينة ، أم بالاندماج مع شركة أخرى ، وتشجيعاً على إنشاء شركات المساهمة والتوسع في نشاطها باعتبارها إحدى الأدوات الهامة لتنمية الاقتصاد القومي ، قرر المشرع في المادة رقم (٢٠) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة ، وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية وألا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.

أما بالنسبة للأشخاص الاعتبارية فإن نص المادة رقم (٥٣) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالقانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣ يقضى بأن تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة من إعادة التقييم ، بما فيها أرباح الاستحواذ في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ، ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل

إجراء هذا التغيير.

وهكذا يتضح أن الشخص الاعتباري يُمكنه تأجيل الأرباح والخسائر الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم الأصول والالتزامات بما فيها أرباح الاستحواذ من الخضوع للضريبة إذا توافر شرطان ، كما ورد بنص المادة رقم (٦١) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وهذان الشرطان هما :

١- أن يتم إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٢- أن يتم حساب الإهلاك للأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري .

وطبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه في حالة إخلال الشخص الاعتباري بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض حساب الضريبة فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة قبل خصم أي خسائر منها ، ودون إخلال بحق الشخص الاعتباري (الشركة) في اعتماد نسب الإهلاكات وفقاً للقيم الجديدة بعد إعادة التقييم .

وطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٣) المعدلة بالمادة الثانية من القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧ يعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يأتي :

- ١- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر .
- ٢- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر .
- ٣- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.
- ٤- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال .

ويشترط لتأجيل الخضوع للضريبة ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتاريخ تغيير الشكل القانوني، وتستحق الضريبة المؤجلة إذا طرأ تغيير آخر على الشكل القانوني للشخص الاعتباري أو إذا أنقضى لأي سبب من أسباب الإنقضاء.

وطبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٦٤) من اللائحة التنفيذية للقانون يُعتمد التغيير في الشكل القانوني من تاريخ التأشير في السجل التجاري .

وإذا تم اعتماد التغيير في الشكل القانوني للشخص الاعتباري فإنه يتعين عليه، في تطبيق حكم المادة رقم (٥٣) من القانون ، الالتزام بالأحكام التي وردت بنص المادتين (٦٢) ، (٦٣) من اللائحة التنفيذية للقانون وذلك على النحو التالي :

أ. طبقاً لنص المادة رقم (٦٢) يتعين على الشخص الاعتباري إثبات الأصول والالتزامات في الدفاتر والسجلات التي يلتزم بإمسائها طبقاً لحكم المادة رقم (٧٨) من القانون على أساس القيمة بعد إعادة التقييم ، كما يتعين عليه إعداد قائمة الدخل وفقاً لهذه القيم.

ب . طبقاً لنص المادة رقم (٦٣) فإنه لأغراض حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة رقم (٥٣) من القانون يحتفظ الشخص الاعتباري بالقوائم المالية وبكشوف وسجل يُبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني . ويجب متابعة فروق إعادة التقييم الناتجة عن تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، وتكون المعاملة الضريبية لها على النحو التالي :

١- في حالة التصرف في الأصول الثابتة ، المنصوص عليها في البنود (١) و(٢) و(٤) من المادة (٢٥) من القانون ، تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف في هذه الأصول للضريبة ، ويتم حسابها على أساس الفرق بين القيمة الدفترية قبل تغيير الشكل القانوني وبين قيمة التصرف فيها.

٢- بالنسبة للأصول المنصوص عليها في البند (٣) من المادة (٢٥) من القانون ، يتم حساب الإهلاك الخاص بها على أساس القيمة الدفترية لها قبل تغيير الشكل القانوني ، وفي حالة التصرف فيها يتم معالجتها وفقاً لأحكام المادة (٢٦) من القانون.

٣- يتم متابعة حركة الاحتياطات والمخصصات على أساس أرصدة هذه الاحتياطات والمخصصات قبل تغيير الشكل القانوني ، وتخضع الزيادة التي تطرأ عليها ويكون مصدرها من فروق إعادة التقييم للضريبة ، وذلك فيما عدا الفروق الناتجة عن إعادة التقييم المنصوص عليه في البندين (١) و(٢) من هذه المادة والسابق خضوعها للضريبة في حالة إضافتها للاحتياطات.

٣ / ٢ / ٤ . الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية:

أشرنا فيما سبق إلى أن بعض المنشآت تقوم باستثمار فائض أموالها في شراء الأوراق المالية ، وذلك للاستفادة من عوائدها . وتتخذ الأوراق المالية العديد من الصور من أهمها الأسهم ، السندات ، صكوك الاستثمار ، صكوك التمويل ، وثائق الاستثمار.

وإذا ما قامت المنشأة ببيع الأوراق المالية التي في حوزتها وحققت من وراء ذلك ربحاً فإن هذا الربح يُعد من قبيل الأرباح الرأسمالية ، ويدخل ضمن إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة ، ويخضع للضريبة على هذا الأساس ، وإذا حققت المنشأة خسارة من وراء بيع الأوراق المالية فيسمح لها بخضم الخسارة من إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي الخاضعة للضريبة.

وعند فحص بند الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأوراق المالية التي قد تُحققها المنشأة ، يتعين على الفاحص الضريبي أن يتحقق من أن المنشأة قد أدرجت هذه الأرباح ضمن إيراداتها - أي ظهرت بالجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر.

وإذا لم تكن المنشأة قد أدرجتها ضمن إيراداتها، فيتعين على الفاحص إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة. وللتحقق من مقدار هذه الأرباح يتعين على الفاحص أن يُراجع فاتورة البيع الواردة من سمسار الأوراق المالية ، أو إشعارات البنك الذي تولى بيعها مع التحقق من الكمية والقيمة.

هذا، فيما يتعلق بالأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية غير المقيدة في البورصة المصرية، أما بالنسبة للأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية فإننا نفرق بين حالتين هما:

٤- المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية المقيمة:

أعفى المشرع بمقتضى نص البند (٨) من المادة رقم (٥٠) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ناتج التعامل الذى تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية، ولقد تم إلغاء هذا البند بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وهو ما يعنى خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة من هذا التعامل للضريبة طبقاً لهذا القانون ، ثم صدر بعد ذلك القرار بقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥ والذي أشار في المادة الثانية منه إلى وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها في القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمدة عامين تبدأ في ٢٠١٥/٥/١٧، وأخيراً صدر القانون رقم ٧٦ لسنة ٢٠١٧ والذي نص في المادة الأولى منه على مد وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها في القرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لمدة ثلاثة أعوام تنتهي في ٢٠٢٠/٥/١٦ ، وهذا يعنى الآتي :

أ- عدم استحقاق أو تحصيل ضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في قائمة دخل الممول عن الفترة الضريبية التي تنتهي بعد العمل بالوقف اعتباراً من ٢٠١٥/٥/١٧، وذلك فيما يخص الأرباح التي تحققت بعد هذا التاريخ، وحتى ٢٠٢٠/٥/١٦.

ب- العودة إلى حكم البند ٨ من المادة رقم ٥٠ من قانون الضريبة على الدخل في شأن إعفاء الأرباح الرأسمالية المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة في البورصة خلال مدة الوقف مع عدم اعتماد الخسائر الناتجة عن هذه المعاملات أو ترحيلها ، مع مراعاة استبعاد تكلفة الاستثمار والتمويل للأرباح المعفاة طبقاً لحكم المادة (٦/٢٤) من قانون الضريبة على الدخل، وذلك على النحو التالي:
تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بالأرباح المعفاة

= (الأرباح الرأسمالية الناتجة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة والتي تم إعفاؤها ÷ إجمالي الإيرادات) x تكلفة الاستثمار والتمويل

وطبقاً لنص البند (٦) من المادة (٢٤) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً. ويترتب على هذا النص أن تكاليف التمويل والاستثمار المحملة على قائمة الدخل وتخص هذه الإيرادات المعفاة يتم إضافتها على صافي الربح عند تحديد وعاء الضريبة.

وتشمل تكاليف التمويل والاستثمار العوائد المدفوعة أو المستحقة على الودائع والقروض والسلفيات والديون وأية صورة من صور التمويل بالدين، بالإضافة إلى المصاريف العمومية والإدارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ولا يدخل ضمنها الإهلاكات والمخصصات .

هذا، وقد أوضحت المادة (٣٢) مكرراً من اللائحة التنفيذية المعدلة بالقرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ طريقتين لتحديد تكاليف التمويل والاستثمار وهما على النحو التالي:

الطريقة الأولى: طريقة التخصيص: يتم تطبيقها إذا كان الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال، الاستثمار في تحقيق إيرادات معفاة قانوناً، وفي هذه الحالة تكون تكاليف التمويل والاستثمار هي العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال.

الطريقة الثانية: طريقة التقسيم النسبي : يتم تطبيقها إذا لم يكن الغرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار في تحقيق إيرادات معفاة من الضريبة. وفي هذه الحالة يتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة على النحو التالي:

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة =

إجمالي الإيرادات المعفاة قانوناً

× تكلفة التمويل والاستثمار.

إجمالي الإيرادات الكلية للمنشأة

مثال رقم (١): بفرض أن شركة بلغ حجم القروض التي حصلت عليها ١٠ مليون جنيه، وذلك لتمويل استثمارات الشركة في سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية، وبلغ حجم الإيرادات المتحققة من هذه السندات خلال الفترة الضريبية ١,٥ مليون جنيه بينما بلغت الفائدة المسددة عن القروض ١,٢ مليون جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لمبالغ الفائدة المدينة والدائنة المدرجة في قائمة الدخل وأثرها على الإقرار الضريبي، علماً بأن إيرادات الشركة الإجمالية بلغت ٢٥ مليون جنيه، وبلغت تكاليف التمويل والاستثمار (بخلاف المخصصات والإهلاكات) ٣ مليون جنيه، وبلغ صافي ربحها من واقع قائمة الدخل ٥ مليون جنيه.

الحل: طريقة التخصيص:

تُطبق طريقة التخصيص على الفوائد المدينة (والتي تعد في هذه الحالة تكاليف التمويل والاستثمار) لأنها فوائد على قروض خصصت لتمويل استثمارات تحقق إيرادات معفاة وبالتالي لن يعترف بها كتكلفة واجبة الخصم، وتُستبعد هذه الفوائد المدينة من الفوائد الدائنة المعفاة، وما يعفى فقط هو الزيادة في الفوائد الدائنة عن المدينة وتبلغ ٣٠٠ ألف جنيه (١،٥ مليون جنيه - ١،٢ مليون جنيه) وتُخصم في الإقرار، أو يُمكن اتباع معالجة بديلة وهي رد الفوائد المدينة بالكامل إلى الإقرار، مع خصم الفوائد الدائنة المعفاة عند تحديد الوعاء الخاضع.

مثال (٢): بفرض أن شركة بلغ حجم القروض التي حصلت عليها ٢٠ مليون جنيه، وذلك لتمويل استثمارات الشركة التي تتمثل في استثمارات في النشاط بالإضافة إلى استثمارات في سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، وبلغ حجم الإيرادات المتحققة من هذه السندات خلال الفترة الضريبية ١،٥ مليون جنيه أُدرجت في قائمة الدخل، بينما بلغت الفائدة المسددة على القروض ٢،٥ مليون جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لمبالغ الفائدة المدينة والدائنة المدرجة في قائمة الدخل وأثرها على الإقرار الضريبي، علماً بأن إيرادات الشركة الإجمالية بلغت ٢٥ مليون جنيه، وبلغت تكاليف التمويل والاستثمار (بخلاف المخصصات والإهلاكات) ٤ مليون جنيه، وبلغ صافي ربحها من واقع قائمة الدخل ٥ مليون جنيه.

الحل: طريقة التقسيم النسبي:

نظراً لأن القروض التي حصلت عليها الشركة تُستخدم في تمويل استثمارات تُدر عوائد بعضها يخضع للضريبة وبعضها معفى من الضريبة، فإنه يُمكن تحديد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة باستخدام طريقة التقسيم النسبي على النحو التالي:

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة =

$$\frac{١٥٠٠٠٠٠}{٢٥٠٠٠٠٠} \times ٤٠٠٠٠٠٠ = ٢٤٠٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

٢٥٠٠٠٠٠٠

لا تُعد هذه التكلفة من التكاليف واجبة الخصم وتُضاف إلى الربح الخاضع للضريبة لأنها تتعلق بإيرادات معفاة من الضريبة، وفي نفس الوقت تخصم إيرادات السندات المعفاة من الضريبة من وعاء الضريبة.

❖ المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأوراق المالية المقيدة في البورصة المصرية بالنسبة للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة:
طبقاً لنص المادة (رقم ٥٦ مكرر ١) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ (أضيفت بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤) والمعدلة بالقانون رقم ٩٦ لسنة ٢٠١٥، تخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة (رقم ٤٦ مكرر ٣) من قانون الضريبة على الدخل والتي تتحقق من التصرف في الأوراق المالية أو الحصص بالشركات - سواء تحققت هذه الأرباح في مصر أو الخارج- والتي يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة ، ويكون سعر الضريبة ١٠% علي الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أية تكاليف .

وتُحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة علي أساس قيم صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظه الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية علي أساس الفرق بين سعر البيع أو الاستبدال أو أية صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة.

وعلي الجهة التي تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية المحققة ، كما أن عليها إجراء تسوية علي قيمة الضريبة المستحقة علي الوعاء في نهاية السنة الضريبية وإخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وعلي المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة علي الوعاء السنوي الناتج عن جميع تعاملاته بالأوراق المالية علي النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية ، ويجب علي المصلحة في حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة علي الأرباح المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية ، والجهة التي نفذت التعاملات بذلك.

الفصل الثاني

التكاليف والمصروفات الواجبة

الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة

أولاً: الشروط الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم:

يشترط في أي مبلغ ينفق لاعتباره من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم ضريبياً توافر عدة شروط وهي:

١- أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة ولازمة لمزاولته:

لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة كل مبلغ ينفق غير لازم لتسيير أعمال المنشأة أو للمحافظة على القوة الإنتاجية لأصولها أو غير لازم لتحقيق الإيرادات. وعلى ذلك فلا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم أي مصروفات شخصية لأحد الشركاء مثل أقساط التأمين على حياة أحد الشركاء، ومثل فوائد القروض التي تعدها المنشأة لمصلحة شريك فيها، ومثل المسحوبات الشخصية للشركاء.

٢- أن تكون النفقة حقيقية وأن تتحقق النفقة بصفة فعلية:

طبقاً لهذا الشرط لا يعد من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أي نفقة احتمالية، فلا تخصم الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة. ولا يعتبر من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم النقص في قيمة الأصول الثابتة ما لم يتحقق هذا النقص فعلاً بالبيع أو الهلاك أو الاستيلاء أو التقادم أو مضي المدة، ولا يسمح بخصم خسائر إعادة التقدير التي لا يصاحبها تغيير في الشكل أو الكيان القانوني للمنشأة.

ويكفي أن تتحقق النفقة بصفة فعلية طبقاً لأساس الاستحقاق الذي تتحدد على أساسه الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا يشترط لتحقيق النفقة واعتبارها من التكاليف والمصروفات الواجبة للخصم أن تكون قد دفعت فعلاً، بل أن مجرد الارتباط بها أو استحقاقها يكفي لخصمها.

هذا وقد أجاز القانون خصم بعض بنود النفقات التي لا تعتبر نفقة حقيقية مثل إهلاك إضافي بنسبة ٣٠% للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في مجال الإنتاج وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الآلات، وسيتم معالجة الإهلاك الإضافي في جزء تال من هذا الكتاب.

٣ - أن ترتبط النفقة بإنتاج الربح الخاضع للضريبة:

يشترط في النفقات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أن تكون مرتبطة بإنتاج هذا الربح، ويكفي أن يكون الممول قد تحمل هذه النفقات في سبيل الحصول على ربح يخضع للضريبة حتى ولو لم يتحقق ربح فعلي نتيجة هذه النفقات.

هذا وقد استثنى القانون بعض بنود النفقات ولم يسمح بخصمها إلا إذا حققت المنشأة ربحاً، ومن أمثلة هذه النفقات التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة فلا يجوز خصمها إذا حققت المنشأة خسارة ضريبية.

٤ - أن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات:

يشترط في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أن تكون مؤيدة بمستندات صحيحة موثوق فيها وقابلة للفحص والمراجعة للتأكد من صحتها. ومع ذلك ففي الحالات التي جرى العرف فيها على التغاضي عن الحصول على مستندات حيث يتعذر في الغالب طبقاً لطبيعة هذه التكاليف والمصروفات إثباتها بمستندات خارجية فيجوز خصم تلك المصروفات والتي لم يجر العرف علي إثباتها بمستندات وذلك في حدود ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات علي النحو الذي سيوضح في جزء تال من هذا الكتاب.

٥ - أن تكون النفقة خاصة بالسنة المالية محل المحاسبة:

طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وقاعدة استقلال السنوات الضريبية يسمح بخصم كافة النفقات التي تخص الفترة محل المحاسبة سواء دفعت في نفس الفترة أو في فترات سابقة أو لاحقة. وعلى ذلك فإذا سددت المنشأة خلال السنة المالية محل المحاسبة ضريبياً مصروفاً يخص سنة قادمة فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة محل المحاسبة. وإذا سددت المنشأة خلال السنة المالية محل المحاسبة ضريبياً مصروفاً يخص سنة سابقة فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم في السنة محل المحاسبة نظراً لأنه يكون قد اعتبر ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في هذه السنة السابقة، أما إذا كان هذا المصروف غير معروفاً وقتها وظهر فقط في السنة الحالية فيمكن اعتباره من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة المالية محل المحاسبة بعد التأكد من صحته.

هذا وقد خرج المشرع عن قاعدة استقلال السنوات الضريبية عندما أجاز ترحيل الخسائر لتخصم من الأرباح التي تتحقق في سنة أو سنوات تالية طبقاً للمادة (٢٩) من القانون كما سيوضح في جزء تال من هذا الكتاب.

٦ - أن تكون النفقة إيرادية:

تطبيقاً لقاعدة استقلال السنوات الضريبية تخصم نفقات الاستغلال العادية التي تنفق بصورة دورية متكررة على استغلال الأصول في عمليات المنشأة ولتحقيق الإيرادات أو تنفق للمحافظة على القدرة الإنتاجية للأصول وصيانتها، أي يشترط في النفقة الواجبة الخصم أن تكون إيرادية. أما النفقات الرأسمالية والتي تنفق في سبيل الحصول على أصول جديدة أو لزيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة فلا تخصم كلها من الربح الخاضع للضريبة في السنة التي أنفقت فيها، وإنما توزع هذه النفقات على السنوات التي يتم الاستفادة خلالها من هذه الأصول وبحيث تتحمل كل سنة بالجزء الذي يخصها من هذه النفقات الرأسمالية في صورة قسط إهلاك. وبالنسبة للمصروفات الإيرادية المؤجلة (مثل الحملات الإعلانية التي يتم الاستفادة منها خلال أكثر من سنة ومصروفات التأسيس) فلم يوضح قانون الضرائب كيفية معالجتها ضريبياً، لذا يمكن معالجتها باعتبارها مصروفاً بالكامل خلال سنة إنفاقها وفقاً للمعالجة التي تبنتها معايير المحاسبة المصرية.

ثانياً: أنواع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

١ - العوائد المدينة:

تنص الفقرة الأولى من المادة (٢٣) من القانون على خصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أياً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

وتنص الفقرة الرابعة من المادة (٢٤) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الانتماء والخصم المعطن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. كما تنص الفقرة الخامسة من نفس المادة على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

كما ينص البند رقم (١) من المادة (٥٢) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديدتها قرار من الوزير.

وطبقاً لنصوص المواد السابقة تعتبر العوائد المدينة التي تخصم القروض المستخدمة في النشاط من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وتشمل العوائد المدينة هنا كل ما يتحمله الشخص الاعتباري من مبالغ مقابل ما يحصل عليه من قروض وسلفيات أياً كان نوعها والسندات والأذون وأية صورة من صور التمويل بالديون من خلال أوراق مالية ذات عائد ثابت أو متغير. ونرى أنه يجب عند تحديد المعاملة الضريبية للعوائد المدينة في ضوء النصوص القانونية السابقة أن نفرق بين ما يلي :

أولاً: العوائد المدينة التي تدفعها البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية تعتبر بالكامل من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أيأ كان مقدارها.

ثانياً: العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية بخلاف البنوك وشركات التأمين والشركات التي تباشر نشاط التمويل، وهذه تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التالية:

١ - أن يكون القرض حقيقياً التزمت به المنشأة فعلاً وليس وهمياً أو صورياً أو قرض مضمون من المنشأة ولكنها غير ملتزمة بسداده.

٢ - أن يكون القرض مستخدماً في نشاط المنشأة، فإذا حصل أصحاب المنشأة على قرض بأسم المنشأة واستخدم في أعمالهم الخاصة فإن عوائد هذا القرض لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣ - أن يتم خصم العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة إذا كانت هذه العوائد غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً ويقصد بالعوائد الدائنة هنا كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أيأ كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية، ومن أمثلة العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ما يحصل عليه الأشخاص الاعتبارية من عوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال. وعلى ذلك فإن ما يعتمد ضريبياً ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الفرق بين العوائد المدينة والعوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً. بفرض أن العوائد المدينة كانت ١٠٠ ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة بلغت ٩٠ ألف جنيه، فإن الفرق وقدره ١٠ آلاف جنيه يعتمد ضمن التكاليف، أما إذا كان الفرق سالباً أي أن مبلغ العوائد الدائنة المعفاة المذكورة أكبر من مبلغ العوائد المدينة التي سددتها المنشأة، فإنه لا يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أي مبلغ للعوائد المدينة، فإذا كانت العوائد المدينة ١٠٠ ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة ١٢٠ ألف جنيه فإن الفرق وقدره ٢٠ ألف جنيه يمثل الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة عن العوائد المدينة، وهذه الزيادة فقط تعفى من الضريبة وتخصم في الإقرار الضريبي، وذلك كما سبق توضيحه عند تناول الفوائد الدائنة في الفصل السابق.

٤ - أن لا يزيد مبلغ العوائد المدينة على مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير أو في أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. وعلى ذلك يتم مقارنة مبلغ العوائد المدينة المسددة مع مبلغ العوائد المحسوبة اعتماداً على مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي المصري ويسمح بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أيهما أقل بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

٥ - ألا تكون هذه العوائد المدينة مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

٦ - أن تكون العوائد المدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات لا تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية. ويقصد بمتوسط حقوق الملكية هنا مجموع رصيد حقوق الملكية في بداية السنة المالية ونهايتها مقسوماً على ٢. ويحسب متوسط القروض والسلفيات كمجموع لرصيد القروض والسلفيات أول المدة وآخرها مقسوماً على ٢، علي أن تستبعد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة، والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة، وذلك عند مقارنة متوسط حقوق الملكية مع متوسط

القروض والسلفيات. ويقصد بحقوق الملكية كل من رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات علي اختلاف أنواعها والأرباح المرحلة ومخصوصاً منه الخسائر المرحلة علي أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلي الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة. وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتحسب النسبة علي أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوبة إلي باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبعد أدنى رأس المال المدفوع. وتنص المادة (٥٢) من القانون علي أن متوسط حقوق الملكية يحسب اعتماداً علي ما تظهره القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

وفي جميع الأحوال يجب مقارنة متوسط رصيد القروض والسلفيات المسدد عنها العوائد المدينة التي دفعتها الأشخاص الاعتبارية المذكورة مع أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية ويتم تحديد العوائد المدينة والتي تعد من التكاليف الواجبة الخصم علي أساس مقدار هذه النسبة وما زاد عن ذلك يرد للأرباح في الإقرار.

ولتوضيح المعالجة السابقة بفرض أن رصيد القروض والسلفيات المستحقة علي إحدى الشركات في أول العام ٢٠×× بلغ ٥ مليون جنيه، وهو عبارة عن قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق بمعدل فائدة سنوي ١٠،٥%، وحصلت الشركة خلال العام الحالي علي القروض والسلفيات الآتية:

١- قرض من أحد البنوك في بداية منتصف العام بمبلغ ١٥ مليون جنيه وبمعدل فائدة ١١% سنوياً.

٢ - قرض من أحد جهات التمويل بمبلغ ١٠ مليون جنيه ، تم الحصول عليه في بداية الربع الأخير من العام وبمعدل فائدة ١٥% سنوياً .

فإذا علمت ما يلي:

أولاً: بلغت أجمالي الفوائد المدينة المستحقة علي القروض والسلفيات والمحتملة علي قائمة الدخل ١٧٢٥٠٠٠ جنيه، وهي عبارة عن:

- ٥٢٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة علي القرض من العام السابق والذي يمثل رصيد القروض أول المدة .
 - ٨٢٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة علي القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد البنوك بمعدل فائدة ١١% .
 - ٣٧٥٠٠٠ جنيه الفائدة المستحقة علي القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل بمعدل فائدة ١٥% .
- ثانياً: أن متوسط حقوق الملكية للشركة ٢,٥ مليون جنيه.

ثالثاً: أن سعر الخصم والائتمان والمعلن من البنك المركزي في بداية العام يبلغ ٧%.

عند تحديد مقدار الفوائد المدينة التي تعتمد ضريبياً وأثر ذلك على الإقرار الضريبي للشركة يلاحظ ما يلي:

أ - الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الائتمان: تتمثل هذه الفوائد في فائدة القرض الثاني الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل.

معدل فائدة القرض ١٥% .

مثلي سعر الائتمان = ٧% × ٢ مثل = ١٤%

الزيادة عن مثلي سعر الائتمان = ١٤% - ١٥% = ١%

مقدار الفائدة التي تجاوزت مثلي سعر الائتمان =

٣٧٥.٠٠٠ × ١ = ٣٧٥.٠٠٠ جنيه ولا تعد من التكاليف

١٥

ب - الفوائد المدينة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية: وتحدد على النحو التالي:

١ - تحديد متوسط القروض والسلفيات لعام ٢٠xx:

ويتحدد على النحو التالي:

رصيد القروض والسلفيات في ١/١/٢٠xx = ٥.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

رصيد القروض والسلفيات في ٣١/١٢/٢٠xx =

٣.٠٠٠.٠٠٠ = ١.٠٠٠.٠٠٠ + ١.٥٠٠.٠٠٠ + ٥.٠٠٠.٠٠٠

متوسط القروض والسلفيات = ٣.٠٠٠.٠٠٠ + ٥.٠٠٠.٠٠٠

٢

ج ١٧٥.٠٠٠.٠٠٠ =

٢ - متوسط حقوق الملكية لعام ٢٠xx = ٢٥.٠٠٠.٠٠٠ جنيه

٣ - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

١٧,٥ مليون جنيه : ٢,٥ مليون جنيه

٧ : ١

٤ - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

$$٧ - ٤ = ١٠٠ \times \%٤٣$$

٧

٦ - مقدار الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية

= الفوائد المدينة (بعد استبعاد الزيادة عن مثلي سعر الانتمان) \times نسبة الزيادة في القروض

$$= (١٧٢٥٠٠٠ - ٢٥٠٠٠) \times \%٤٣ = ٧٣١٠٠٠٠$$

الفوائد المدينة التي لا تعد من التكاليف = ٢٥٠٠٠ + ٧٣١٠٠٠ = ٧٥٦٠٠٠ جنيه.

ويتم إضافتها لصافي الربح في الإقرار الضريبي.

العوائد المدينة المرسمة على الأصول:

تتم المعالجة المحاسبية للعوائد المدينة التي تدفع عن قروض تم الحصول عليها لتمويل اقتناء الأصول الثابتة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، وذلك برسملة هذه الفوائد وأضافتها على القيمة الدفترية للأصول، ولا يتم تحميلها على قائمة الدخل. وقد تتجاوز هذه الفوائد المرسمة النسب الضريبية المسموح بها، وتتوقف المعاملة الضريبية في هذه الحالة بأن نفرق ما بين حالتين وهما:

الحالة الأولى: إذا كانت الفوائد المدينة التي تتحملها المنشأة هي الفوائد المرسمة فقط:

يتم في هذه الحالة مقارنة الفوائد المدينة المرسمة بالفوائد المدينة المسموح بها وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، فإذا كانت في حدود المسموح به فلا توجد مشكلة ضريبية، وتعتمد قيمة الأصول الثابتة شاملة الفوائد المرسمة، ويتم حساب الإهلاك الضريبي للأصول على أساس هذه القيمة. أما إذا كانت الفوائد المرسمة تزيد من الفوائد المسموح بها، تستبعد الزيادة من قيمة الأصول، ويتم حساب الإهلاك الضريبي وفقاً للقيمة الباقية. بفرض أن احدي الشركات قامت باقتراض مبلغ ٥٠ مليون جنيه من أحد البنوك لتمويل شراء آلات إنتاجية بغرض إنشاء خط إنتاج جديد، علماً بأن الشركة ليس عليها أية ديون للغير سوى هذا القرض، وبلغت الفوائد المدينة التي تحملتها الشركة خلال فترة إنشاء خط الإنتاج ٧,٥ مليون جنيه، لم تحمل على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة التي استحققت فيها، ولكن تم رسملتها على تكلفة خط الإنتاج والتي بلغت في مجملها ٦٠ مليون جنيه شاملة الفوائد المدينة المرسمة. هذا ويبلغ متوسط حقوق الملكية من واقع بيانات القوائم المالية للشركة والمعدة

في نهاية العام ١٠ مليون جنيه. عند تحديد المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المرسمة، وتحديد القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج للأغراض الضريبية يلاحظ ما يلي:

١ - متوسط القروض والسلفيات = ٥٠ مليون جنيه وهو القرض الوحيد المستحق على الشركة في بداية العام ونهايته.

٢- متوسط حقوق الملكية = ١٠ مليون جنيه

٣- نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

٥٠ مليون جنيه : ١٠ مليون جنيه

٥ : ١

٤- النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

$$\frac{٥ - ٤}{٥} \times ١٠٠ = ٢٠\%$$

٦ - الفوائد المدينة عن القروض التي تجاوزت ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية

$$= ٧,٥ مليون جنيه \times ٢٠\% = ١,٥ مليون جنيه .$$

بالرغم من أن هذه الفوائد لا تعد تكلفة من الناحية الضريبية إلا أنها لا تؤثر على إعداد الإقرار الضريبي لأنها لم تحمل على قائمة الدخل، ولكنها تخصم من تكلفة خط الإنتاج وتصبح القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج للأغراض الضريبية والقابلة للإهلاك الضريبي = ٦٠ مليون - ١,٥ مليون = ٥٨,٥ مليون جنيه.

الحالة الثانية: حالة تحمل المنشأة فوائد مدينة تم تحميل بعضها على قائمة الدخل وتم رسمة البعض الآخر:

يتم في هذه الحالة إضافة العوائد المرسمة على الأصول إلى العوائد المحملة على قائمة الدخل عند تسوية العوائد المدينة وفي حالة زيادة المستبعد من العوائد المدينة وغير المعتمد ضريبياً عن المحمل على قائمة الدخل يتم استبعاد هذه الزيادة من تكلفة الأصول.

مثال : بفرض أنه في المثال السابق يستحق على الشركة قروض أخرى تستخدم في النشاط يبلغ متوسطها ٤٠ مليون جنيه، وأن الفوائد المدينة المستحقة عنها والمحملة على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة بلغت ٤,٥ مليون جنيه. لبيان المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل والفوائد المرسمة، وبيان أثر هذه المعاملة على إعداد الإقرار الضريبي للشركة، وعلى القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج للأغراض الضريبية يلاحظ ما يلي:

$$١ - متوسط القروض والسلفيات = ٥٠ مليون + ٤٠ مليون = ٩٠ مليون جنيه.$$

$$٢ - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =$$

$$٩٠ مليون جنيه : ١٠ مليون جنيه$$

$$٩ : ١$$

$$٣ - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١$$

$$٤ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =$$

$$٩ - \frac{٤}{٩} \times ١٠٠ = ٥٥,٥\%$$

٩

$$٥ - إجمالي الفوائد المدينة (المحملة على قائمة الدخل والمرسمة) =$$

$$٧,٥ مليون + ٤,٥ مليون = ١٢ مليون جنيه$$

$$٦ - الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية =$$

(٧,٥ مليون + ٤,٥ مليون) × ٥٥,٥% = ٦,٦٦ مليون لا تعد تكلفة ولا تعتمد ضريبياً، ولكن يلاحظ أنها تتجاوز الفوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل، وتكون المعاملة الضريبية في هذه الحالة على النحو التالي:

أ - يضاف في الإقرار الضريبي مبلغ الفوائد المدينة المحمل على قائمة الدخل بالكامل والبالغ ٤,٥ مليون جنيه.

ب - الفرق بين الفوائد المدينة غير المعتمدة ضريبياً، والفوائد المحملة على قائمة الدخل والبالغ ٢١٦.٠٠٠ جنيته (٦٦٦.٠٠٠ - ٤٥٠.٠٠٠) يستبعد من القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج وتصبح قيمة خط الإنتاج للأغراض الضريبية (والتي يحسب على أساسها الإهلاك الضريبي)

$$= ٦٠٠.٠٠٠ - ٢١٦.٠٠٠ = ٥٧٨٤.٠٠٠ جنيته.$$

٢ - الإهلاك:

يعرف الإهلاك بأنه النقص التدريجي في قيم الأصول القابلة للإهلاك نتيجة الاستعمال أو التقادم الفني أو مضي المدة، ويعد الإهلاك محاسيباً من هذا المنظور من التكاليف الواجبة الخصم للوصول إلى صافي أرباح النشاط. ويوجد ثلاث عناصر رئيسية تؤثر في حساب قسط الإهلاك الذي يحمل على قائمة الدخل وهي القيمة القابلة للإهلاك، ومعدل الإهلاك، وطريقة حساب قسط الإهلاك.

فالقيمة القابلة للإهلاك تتمثل في القيمة الدفترية للأصول (التكلفة التاريخية) وتشمل كل النفقات التي أنفقت لاقتناء الأصول بحيث تكون جاهزة للاستخدام في عمليات المنشأة. فتشمل المبلغ المدفوع للحصول على الأصل بالإضافة إلى أي نفقات لأغراض الشحن والتأمين أثناء النقل والتركيب والتجريب وأي تكاليف أخرى تكون ضرورية حتى يصبح الأصل جاهزاً للاستخدام. وإذا تم شراء الأصل بالتقسيط أو بالأجل فإن الفوائد تسجل كمصروف إيرادي ولا تحمل على تكلفة الأصل، أما إذا قامت المنشأة بإقامة مبنى بمعرفتها أو أنتجت أي أصل لاستخدامه في عملياتها فإن أعباء الفوائد التي تحدث في أثناء فترة البناء تعتبر جزءاً من تكلفة الأصل.

أما معدلات الإهلاك فهي تتحدد في ضوء العمر الإنتاجي للأصل، بمعنى أن تحديد عمر الأصل يعني ضمناً تحديد معدل إهلاكه. فعلى سبيل المثال إذا تم تحديد عمر أصل معين على أساس ١٠ سنوات فإن معدل الإهلاك يكون ١٠% سنوياً. ويتدخل في تحديد أعمار الأصول وبالتالي معدلات إهلاكها عوامل كثيرة منها الهلاك المادي نتيجة الاستخدام، والتقادم الفني، والقيود القانونية التي تحدد مدة استخدام الأصل. فقد يقدر العمر الإنتاجي لأصل قابل للإهلاك في منشأة ما بمدة تقل عن عمره الفعلي، ذلك لأن الهلاك المادي الذي يطرأ على الأصل نتيجة عوامل التشغيل (مثل عدد الورديات، مدة تشغيل الأصل يومياً، سياسة الصيانة المتبعة بشأنه، مدى كفاءة العاملين القائمين بالعمل عليه) ليس هو العامل الوحيد في تقدير العمر الإنتاجي، وإنما يجب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى التي تنشأ نتيجة التقادم الفني الناتج عن التغيرات التكنولوجية أو تحسين الإنتاج أو انكماش الطلب على السلع والخدمات التي يستخدم الأصل في إنتاجها أو تأديتها.

هذا وتختلف معدلات الإهلاك محاسيباً باختلاف الأصول، كما أنها قد تختلف بالنسبة لأصل معين من منشأة إلى أخرى لاختلاف طبيعة العمل في كل منهما، كما قد تختلف للأصل الواحد في نفس المنشأة من فترة زمنية لأخرى لاختلاف ظروف العمل في المنشأة في كل فترة عن الأخرى.

وبالنسبة لطريقة حساب قسط الإهلاك، فهناك العديد من الطرق لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على مدار فترات العمر الإنتاجي للأصل، ومنها طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص، طريقة مجموع عدد سنوات

الاستخدام، طريقة إعادة التقدير، طريقة وحدات الإنتاج. وأياً كانت الطريقة التي يتم اختيارها لحساب الإهلاك محاسبياً، فإن تطبيقها يجب أن يتصف بالثبات خلال الفترات المختلفة من حياة المنشأة. ولا يستلزم الأمر أن تستخدم المنشأة طريقة واحدة لحساب إهلاك كل أصولها المختلفة، فقد تستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت في إهلاك بعض الأصول، وتستخدم طريقة القسط المتناقص في إهلاك البعض الآخر. وقد تختلف طرق حساب الإهلاك لأغراض إعداد القوائم المالية المحاسبية للمنشأة عن الطرق التي تستخدم للأغراض الضريبية، وهو ما سيتضح لنا في النقاط التالية.

١ / ٢ المعاملة الضريبية للإهلاك:

تدخل التشريع الضريبي في حساب الإهلاك المعتمد ضريبياً، وذلك سواء في تحديد القيمة القابلة للإهلاك أو في تحديد معدلات الإهلاك الخاصة بالأصول القابلة للإهلاك أو في تحديد طريقة حساب قسط الإهلاك، وجاء ذلك في المواد رقم (٢٥)، (٢٦)، (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والمواد رقم (٣٣)، (٣٤)، (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون. ويترتب عن هذه المعاملة الضريبية الخاصة بالإهلاك، أن لا يعترف بالإهلاك المحاسبي والمحمل على قائمة الدخل ويضاف على الأرباح المحاسبية بالإقرار الضريبي، على أن يخصم الإهلاك المعتمد ضريبياً وفقاً للقواعد التي تحددها المواد القانونية المشار إليها، وذلك لتحديد وعاء الضريبة.

هذا ونصت المادة (٢٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن يكون حساب الإهلاك لأصول المنشأة على النحو الآتي:

١ - ٥% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.

٢ - ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شرائها بما في ذلك شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

٣ - يتم إهلاك الفنتين التاليتين من أصول المنشأة طبقاً لنظام أساس الإهلاك بالنسب المبينة قرين كل منها:

(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات إلكترونيا نسبة ٥٠% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة ٢٥% من أساس الإهلاك لكل

سنة ضريبية.

٤ - لا يحسب إهلاك للأرض والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

وتأسيساً على نص المادة (٢٥) نميز عند حساب الإهلاك للأغراض الضريبية بين ثلاث مجموعات من الأصول وهي:

المجموعة الأولى: أصول يتم إهلاكها على أساس قيمتها الدفترية وبطريقة القسط الثابت:

تشمل أصول هذه المجموعة المباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية، وتكون القيمة القابلة للإهلاك بالنسبة لأصول هذه المجموعة هي القيمة الدفترية (التكلفة التاريخية) والتي تتمثل في تكلفة اقتناء أو شراء أو إنشاء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أو إعادة بناء هذه الأصول وحسب طبيعة كل أصل، ويكون

معدل الإهلاك السنوي لهذه الأصول هو ٥% في حالة المباني والإنشاءات والسفن والطائرات، ١٠% في حالة الأصول المعنوية المشتراة.

مثال: شركة تمتلك عقاراً بلغت تكلفة إنشاؤه مليون جنيه ويستهلك سنوياً بمعدل ٢% سنوياً، ولذلك حملت قائمة الدخل المعدة في نهاية عام ٢٠xx بإهلاك العقار وقدره ٢٠ ألف جنيه. المعاملة الضريبية لإهلاك العقار لهذه الشركة وأثره على إعداد الإقرار الضريبي علي النحو التالي:

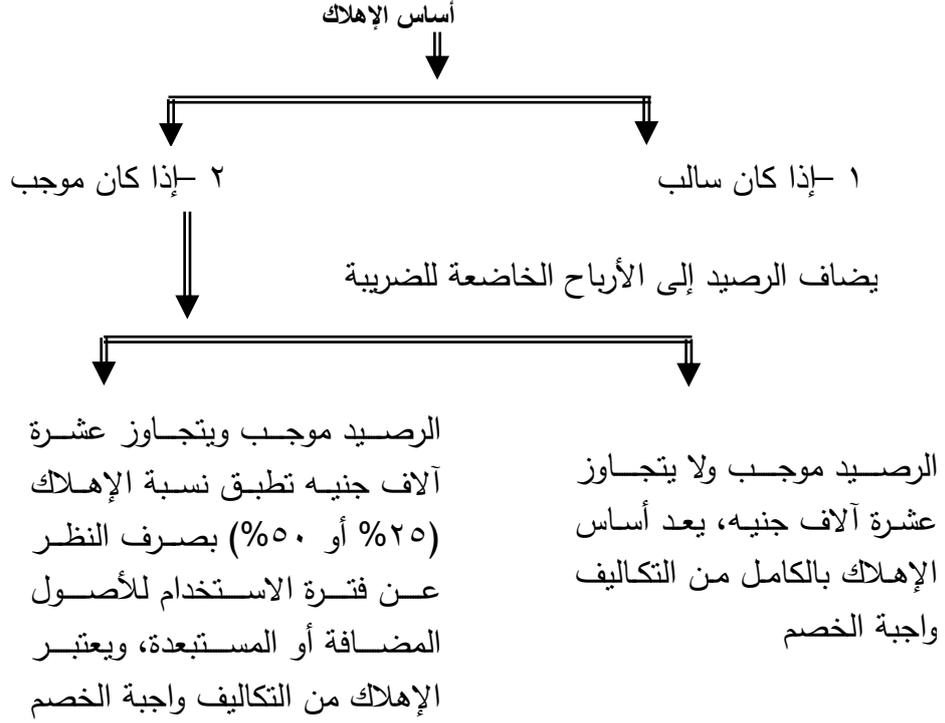
| | |
|---|-------|
| صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل) | xxx |
| يضاف: | |
| الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل | ٢٠٠٠٠ |
| يخصم: | |
| الإهلاك الضريبي للعقار: ويحسب على النحو التالي: | ٥٠٠٠٠ |
| مليون جنيه $\times ٥\% = ٥٠٠٠٠$ جنيه. | |
| صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة) | xxx |

المجموعة الثانية: الأصول التي يتم إهلاكها طبقاً لنظام أساس الإهلاك وبطريقة القسط المتناقص:

تشمل أصول هذه المجموعة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الإلكترونية وجميع أصول النشاط الأخرى من آلات ومعدات ووسائل نقل وأثاث وغيرها. ويتم إهلاك هذه الأصول بمعدل ٥٠% من أساس الإهلاك في حالة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الإلكترونية، وبمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك في حالة الأصول الأخرى. ويتحدد أساس الإهلاك وفقاً لحكم المادة (٢٦) من القانون على النحو التالي:

| | |
|-------|--|
| xx | قيمة الأصول القابلة للإهلاك في بداية الفترة الضريبية، أي بعد خصم مجمع الإهلاك الضريبي للفترات الضريبية السابقة. |
| x | + تكلفة الأصول المضافة خلال الفترة الضريبية (تطوير - تحسين - تجديد - إعادة البناء) بغض النظر عن تاريخ بداية استخدامها. |
| (x) | - القيمة البيعية لما تم بيعه خلال الفترة الضريبية من تلك الأصول أو قيمة التعويض المتحصل عن فقدها أو إهلاكها. |
| _____ | |
| x x | أساس الإهلاك |

ويلاحظ مما سبق أن أساس الإهلاك يتحدد وفقاً للقيمة الدفترية للأصل في بداية الفترة الضريبية وهي تمثل قيمة الأصل بعد استبعاد مجمع الإهلاك للفترات السابقة ، وهذا يؤكد اتباع طريقة القسط المتناقص لحساب إهلاك هذه الأصول، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقال الأساس بما يوازي قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو بقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. هذا إذا كان أساس الإهلاك موجب ويتجاوز عشرة آلاف جنيه، فيحسب الإهلاك الضريبي الواجب خصمه بمعدل ٥٠% أو ٢٥% حسب نوع الأصول من أساس الإهلاك الناتج، وإذا كان موجب ويبلغ عشرة آلاف جنيه أو أقل، فيكون الإهلاك الضريبي بمقدار أساس الإهلاك بالكامل، أما إذا كان أساس الإهلاك سالب فيكون الناتج إيراد خاضع للضريبة ويضاف إلي الوعاء الضريبي. والشكل التالي يوضح الاحتمالات المختلفة لأساس الإهلاك:



يتضح مما سبق أن أساس الإهلاك يتحدد في ضوء عدة عوامل وهي:

١ - يتم حساب أساس الإهلاك لكل مجموعة من الأصول المتماثلة، وليس لكل أصل على حدة.

٢ - تتحدد قيمة الأصول في بداية الفترة الضريبية على أساس رصيد الأصول المتماثلة (آلات، أثاث، وسائل نقل، --- الخ)، مخصوماً منه مجمع الإهلاك الضريبي لهذه الأصول في بداية الفترة الضريبية ذاتها.

٢ - تكون تكلفة الأصول المستخدمة، هي تكلفة الأصول التي بدأ في استخدامها خلال العام.

٣ - تكون تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية هي تكلفة مشتريات الأصول وكافة الإضافات خلال الفترة مثل تكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تؤدي إلى إطالة العمر الإنتاجي للأصول. مع مراعاة أن حساب أساس الإهلاك يتم لكل مجموعة أصول معاً لذلك لا يأخذ في الاعتبار تاريخ الإضافات لهذه الأصول، أي أن حساب إهلاك هذه الأصول خلال أي فترة ضريبية يتم على أساس افتراض أن هذا التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء تم في بداية الفترة الضريبية.

٤ - يحسب أساس الإهلاك اعتماداً على خصم القيمة البيعية للأصول التي تم بيعها خلال الفترة أو قيمة التعويض الذي حصلت عليه المنشأة بسبب فقد أو هلاك الأصل خلال الفترة الضريبية. ويتم هنا حساب أساس الإهلاك بصرف النظر عن تاريخ بيع أو فقد أو هلاك الأصول المذكورة.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أساس حساب الإهلاك طبقاً لنصوص المادة (٢٦) لا يأخذ في الاعتبار القيمة البيعية المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي للأصول، وقد يكون السبب في ذلك هو أنه كثيراً ما تكون القيمة المتبقية للأصول ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها عند حساب أساس الإهلاك.

مثال:

أظهرت دفاتر وسجلات إحدى المنشآت القيم التالية لبنود الآلات والمعدات والأجهزة في ٢٠xx/١/١:

| بيان | التكلفة الدفترية بالجنيه | مجمع الإهلاك بالجنيه |
|-----------------------|--------------------------|----------------------|
| آلات ومعدات ميكانيكية | ٣٠٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |
| آلات ومعدات كهربائية | ٢٠٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ |
| آلات ومعدات مساعدة | ٥٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ |

وفي ٢٠xx/٣/١ تم البدء في استخدام آلات ومعدات ميكانيكية قيمتها ١٥٠٠٠ جنيه كانت مازالت في طور الإنشاء والترتيب حتى بداية عام ٢٠xx، وظهرت ضمن تكلفة المشروعات تحت التنفيذ في ١٢/٣١ من العام السابق.

في ٢٠xx/٥/١٥ تم شراء آلات ومعدات مساعدة بمبلغ ٦٠٠٠ جنيه وبدأت المنشأة في استخدامها في بداية الشهر التالي.

في ٢٠xx/٨/١ تم بيع آلات ومعدات كهربائية مستغنى عنها بقيمة قدرها ١٠٠٠٠٠ جنيه.

في المثال السابق يحسب أساس الإهلاك كالاتي:

أ - القيمة الدفترية للآلات والمعدات بعد خصم مجمع إهلاك هذه الأصول في بداية الفترة

$$= (٥٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠) + (٤٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠) + (٢٠٠٠٠ - ٥٠٠٠٠٠) = ٤٤٠٠٠٠ جنيه$$

ب - تكلفة الأصول المستخدمة خلال الفترة = تكلفة الآلات والمعدات التي تم تعليتها من المشروعات تحت التنفيذ إلى الأصول الثابتة خلال الفترة والبالغة ١٥٠٠٠ جنيه وبصرف النظر عن تاريخ البدء في استخدام هذه الآلات والمعدات.

ج - القيمة البيعية للآلات والمعدات المستغنى عنها خلال الفترة = ١٠٠٠٠٠ جنيه.

د - أساس إهلاك الآلات والمعدات = ٤٤٠٠٠٠ + ١٥٠٠٠ + ٦٠٠٠ - ١٠٠٠٠٠ = ٣٦١٠٠٠ جنيه، ويحسب الإهلاك بنسبة ٢٥% على هذا المبلغ لأن رصيد أساس الإهلاك بالموجب وتجاوز عشرة آلاف جنيه.

هذا وتنص الفقرة الأخيرة من المادة (٢٦) أنه إذا كان أساس الإهلاك بالسالب، يضاف الرصيد السالب إلى الأرباح التجارية والصناعية للمنشأة، وذلك لأن أساس الإهلاك سيكون بالسالب في حالة إذا كانت قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو قيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة أكبر من حاصل جمع القيمة الدفترية للأصول في بداية الفترة وتكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء، وهو يمثل بذلك ربح خاضع للضريبة.

ففي المثال السابق لو افترضنا أن القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية تبلغ ٥٠٠٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالاتي

$$= 440,000 + 15,000 - 6,000 = 449,000 \text{ جنيه.}$$

في هذا المثال يتضح أن أساس الإهلاك بالسالب لذلك تضاف القيمة السالبة إلى أرباح المنشأة والخاضعة للضريبة.

وأخيراً تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٢٦) أيضاً على أنه إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، يعد أساس الإهلاك بالكامل من التكاليف واجبة الخصم. ففي المثال السابق إذا كانت القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية ٤٥٥,٠٠٠ جنيه، في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالآتي:

$$= 440,000 + 15,000 - 6,000 = 449,000 \text{ جنيه}$$

في هذا الحالة الأخيرة يتضح أن أساس الإهلاك لم يتجاوز ١٠,٠٠٠ جنيه لذلك يعد من التكاليف الواجبة الخصم مبلغ الـ ٦,٠٠٠ جنيه بالكامل دون الحاجة إلى ضرب مبلغ أساس الإهلاك في نسبة أو معدل إهلاك الآلات والمعدات.

ويثار هنا تساؤل بشأن احتساب إهلاك للأصول المهلكة دفترياً بالرغم من أنها مازالت تستخدم في أعمال المنشأة وهل يسمح للمنشأة باستهلاك قيمة هذه الأصول بالرغم من أن قيمتها في الدفاتر والسجلات المحاسبية للمنشأة أصبحت صفراً؟ وللإجابة على هذا التساؤل يجب التفرقة بين حالتين:

الحالة الأولى: إذا كان الأصل تم إهلاكه بالكامل محاسبياً ولكنه لم يهلك بالكامل ضريبياً، في هذه الحالة نجد أن معدل الإهلاك المحاسبي الذي تستخدمه المنشأة في تصوير نتائج أعمالها وإعداد مركزها المالي أكبر من معدل الإهلاك الضريبي، وهنا يجوز للمنشأة أن تدرج بإقرارها ضمن تكاليفها واجبة الخصم إهلاك هذا الأصل المحسوب على الأسس المعتمدة ضريبياً، ويستمر احتساب هذا الإهلاك حتى يصبح الأصل مهلكاً ضريبياً وبعد ذلك لا يسمح للمنشأة بإدراج أي إهلاك لهذا الأصل ضمن التكاليف واجبة الخصم حتى لو كان مازال يستخدم في أعمال المنشأة.

الحالة الثانية: إذا كان الأصل تم إهلاكه بالكامل محاسبياً وضريبياً، أو تم إهلاكه ضريبياً ولم يهلك محاسبياً، ففي هذه الحالة لا يجوز للمنشأة حساب أي إهلاكات ضريبية بالرغم من أنه مازال يستخدم في أعمال المنشأة، وإذا ظهر بقائمة الدخل أي إهلاك محاسبي لمثل هذه الأصول يضاف لصافي الربح بالإقرار الضريبي .

بفرض أن إحدى الشركات أدرجت ضمن مصروفاتها مبلغ ٧,٠٠٠ جنيه قيمة إهلاك سيارات مملوكة للشركة، وقد اتضح أن السيارات قد أهلكت دفترياً وكان معدل إهلاكها في السنوات السابقة هو نفس المعدل المعتمد ضريبياً، كما لم تدرج الشركة ضمن مصروفاتها قيمة إهلاك أثاث نظراً لأنه أهلك محاسبياً بالكامل ، ولكنه لم يهلك ضريبياً ، ويبلغ رصيد أساس الإهلاك لهذا الأثاث ٢٠,٠٠٠ جنيه ومعدل إهلاكه المعتمد ضريبياً ٢٥% سنوياً. لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| | |
|--|------|
| صافي الربح المحاسبي | ٠٠٠ |
| يضاف: | |
| قيمة إهلاك السيارات المستهلكة دفترياً بالكامل محاسبياً وضريبياً نظراً لأنه لا يجوز حساب إهلاك لهذه الأصول حتى لو كانت مازالت تستخدم في أعمال الشركة. | ٧٠٠٠ |
| يخصم: | |
| قيمة إهلاك الأثاث الذي تم إهلاكه محاسبياً ولكنه غير مهلك ضريبياً، ويحسب الإهلاك الضريبي كالتالي: | ٥٠٠٠ |
| ٢٠٠٠٠ جنيه \times ٢٥% = ٥٠٠٠٠ جنيه. | |

٢/٢ الإهلاك المعجل: (المادة ٢٧)

تنص المادة (٢٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالمادة السادسة من القانون ١٧ لسنة ٢٠١٥ على أنه يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٥) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة ٣٠% المذكورة، ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

لقد استهدف المشرع الضريبي من هذا الخصم تشجيع المنشآت على تجديد آلياتها ومعداتنا باستمرار حتى تواكب التقدم الفني والتكنولوجي وحتى يمكنها إدخال كل جديد ومستحدث أولاً بأول مما يعطي دفعة قوية للاستثمار، فتعجيل إهلاك الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة واسترداد قيمتها في مدة قصيرة يشجع المنشآت على المداومة على استبدال آلياتها ومعداتنا لكي لا تتخلى عن متابعة التطور في فنون الإنتاج، وهذا هو الذي يدعوننا أن نطلق عليه لفظ (الإهلاك المعجل أو الإضافي). ويعمل الإهلاك المعجل على تخفيف العبء الضريبي على المنشأة في السنة التي يتم فيها اقتناء الآلات والمعدات مراعاة لما تحملته المنشأة من أعباء مقابل اقتناء هذه الآلات والمعدات. ويشترط لاعتبار الإهلاك المعجل من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

- ١ - أن تكون الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل جديدة أو مستعملة.
- ٢ - أن تحصل المنشأة على الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل بأي طريقة سواء عن طريق الشراء من الغير أو عن طريق التصنيع داخل المنشأة.
- ٣ - أن تكون الآلات والمعدات التي يطبق عليها الإهلاك المعجل مستخدمة في الإنتاج سواء كانت مستخدمة في الإنتاج ذاته أو في العمليات المكملة للإنتاج داخل عنابر الإنتاج.
- ٤ - أن يحسب الإهلاك المعجل بناءً على طلب الممول ولمرة واحدة، وفي السنة التي تم استخدام الآلات والمعدات فيها وليس السنة التي تم شراؤها أو تصنيعها فيها.
- ٥ - يسمح بخصم الإهلاك المعجل مرة واحدة فقط للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة في السنة التي يبدأ فيها استخدام هذه الآلات والمعدات.

٦ - يحسب الإهلاك المعجل بنسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة بصرف النظر عن المدة التي تم الاستفادة خلالها من هذه الآلات و المعدات في السنة التي بدأ فيها استخدامها، ومعنى ذلك أن الإهلاك المعجل يحسب بنسبة ٣٠% سواء تم استخدام الآلات والمعدات في الإنتاج في بداية السنة المالية أو في اليوم الأخير منها.

٧ - يسمح للمنشأة بحساب الإهلاك العادي عن نفس السنة المذكورة وبالنسب المعتمدة ضريبياً وعلى المبلغ الذي يتبقى من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك المعجل، ومعنى ذلك أنه يتم إدراج القيمة الباقية من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك المعجل إلى أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (٢٦) من القانون . أي أن الإهلاك الضريبي العادي للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة يحسب بعد خصم نسبة ٣٠% مقابل الإهلاك المعجل وذلك خلال السنة التي يبدأ فيها استخدام هذه الآلات والمعدات الجديدة وجميع السنوات التالية.

٨ - يجب للاستفادة من خصم الإهلاك المعجل أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

هذا ويراعى عند احتساب الإهلاك المعجل ما يلي:

(١) أن الإهلاك المعجل لا يمثل نقصاً حقيقياً في تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة، وإنما هو ميزة منحها المشرع للممولين لتحقيق أهداف معينة. وبناء على ذلك فهو لا يسجل بالدفاتر المحاسبية ولا يخصم من القيمة الدفترية لهذه الآلات والمعدات، ويقتصر أثره على الإقرار الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب.

(٢) الإهلاك المعجل ليس إعفاء من الضريبة ولكنه تأجيل لدين الضريبة، حيث على مدار العمر الإنتاجي للأصول التي حسب لها إهلاك معجل سيتحقق وفر ضريبي في السنة التي حسب فيها الإهلاك المعجل ، وهذا الوفر سيكون مساوياً للزيادة في التكلفة الضريبية التي ستحملها المنشأة في السنوات التالية والتي أصبح فيها الأصل مهلكاً ضريبياً. فعلى سبيل المثال قامت أحد الشركات الصناعية خلال الفترة الضريبية ٢٠٠٠ x ٢٠٠١ بشراء آلة لاستخدامها في مجال نشاطها الإنتاجي، وبلغت التكاليف الاستثمارية المنفقة لاقتناء هذه الآلة حتى تصبح صالحة للاستعمال ١٨٠ ألف جنيه، ولقد بدأت الشركة في استخدامها بالفعل من أول شهر أكتوبر في ذات الفترة الضريبية. ولما كانت الشركة تستهلك تلك الآلات بمعدل ١٠% سنوياً وفقاً لمعايير المحاسبة، فلقد حملت قائمة الدخل باهلاك لهذه الآلة عن فترة استخدامها حتى نهاية الفترة الضريبية بلغ مقداره ٤٥٠٠ جنيه، وتقدمت الشركة بطلب للمصلحة للاستفادة من خصم نسبة ٣٠% عن الآلة الجديدة عند تحديد وعاء الضريبة عن ذات السنة. لبيان أثر هذا الإنفاق الاستثماري على إعداد الإقرار الضريبي يتم ما يلي:

| | |
|---|-------|
| صافي الربح المحاسبي | ** |
| يضاف: | |
| الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل . | ٤٥٠٠ |
| يخصم: | |
| الإهلاك الضريبي : ويتحدد على النحو التالي : | ٨٥٥٠٠ |
| إهلاك معجل: ويسمح به نظراً لأن الآلة تستخدم في النشاط الإنتاجي للشركة ، وبدأ في استخدامها خلال الفترة الضريبية ، ويتم حسابه على النحو التالي : | |
| $١٨٠٠٠٠ \times ٣٠\% = ٥٤٠٠٠$ جنيه | |
| إهلاك عادي : ويتم حسابه بالمعدل المعتمد ضريبياً والبالغ ٢٥% ، على مقدار التكاليف الاستثمارية لاقتناء الآلة بعد استبعاد مقدار الإهلاك المعجل ، وذلك على النحو التالي : | |
| الأساس الذي يحسب عليه الإهلاك = $١٨٠٠٠٠ - ٥٤٠٠٠$ | |
| = ١٢٦٠٠٠ جنيه | |
| الإهلاك الضريبي العادي = $١٢٦٠٠٠ \times ٢٥\% = ٣١٥٠٠$ جنيه | |
| الإهلاك الضريبي المسموح به = $٣١٥٠٠ + ٥٤٠٠٠ = ٨٥٥٠٠$ جنيه. | |

٣/٢ إهلاك الأصول المهداة:

وهي تلك الأصول التي تحصل عليها المنشأة على سبيل الهدية أو المساعدة على ممارسة نشاطها دون أن تتحمل أية مقابل نظير اقتناء هذه الأصول. ويتم محاسبياً تقييم تلك الأصول على أساس قيمتها العادلة وقت اقتنائها، وتسجل بالدفاتر ويتم إهلاكها على أساس هذه القيمة، وتحمل قائمة الدخل بهذا الإهلاك المحاسبي طوال العمر الإنتاجي لهذه الأصول. وقد نصت المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية من القانون علي عدم خضوع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد (٢٥) (٢٦) (٢٧) من القانون.

٣ – الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة:

يشترط لكي يسمح باعتبار الرسوم والضرائب (مثل الضرائب العقارية على الأماكن المملوكة للمنشأة وتزاول فيها نشاطها والضرائب الجمركية على الخامات والبضائع المستوردة، ورسوم الإنتاج، ورسوم الدمغة، ورسوم تجديد رخص السيارات، وضريبة المبيعات) كأحد التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

أ – أن تكون الرسوم والضرائب متعلقة بنشاط المنشأة وتساهم في إنتاج الإيرادات، وعلى ذلك فإن الضرائب الخاصة بصاحب المنشأة أو أحد الشركاء فيها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، كما أن الضرائب على مرتبات العاملين بالمنشأة لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأن عبئها يقع على العاملين وليس على المنشأة، أما إذا كانت المنشأة تتحمل الضريبة على المرتبات وما في حكمها بالنيابة عن العاملين فيها فإن

الضريبة في هذه الحالة تعتبر كميزة نقدية تدفعها المنشأة للعاملين وبالتالي تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن تدرج ضمن المزايا النقدية عند حساب الضريبة على مرتبات العاملين.

ب - أن يمثل المبلغ المدفوع رسوم وضرائب وليست تعويضات عن عدم سداد الرسوم والضرائب أو التأخير في سدادها.

ج- أن لا تكون من الضرائب التي تؤديها المنشأة بموجب القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

د - أن تكون الرسوم والضرائب مؤيدة بالمستندات وتكون خاصة بالسنة محل المحاسبة.

ويراعى ما يلي بالنسبة للرسوم و الضرائب التي تعتبر أحد بنود التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

- (١) تعتبر الرسوم والضرائب التي تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى وعاء الضريبة المصرية، فإذا دفعت منشأة أجنبية تعمل في مصر ضريبة لدولة أجنبية عن أرباح تحققت في مصر، فإن هذه الضريبة تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة المصرية، لأن نص المادة (٢٣) لم يستثنى غير الضريبة المفروضة بمقتضى القانون المصري.
- (٢) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الضرائب التي تخصمها المنشأة بمعرفتها من الإيرادات المستحقة للغير لتقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب نظراً لأن عبء هذه الضريبة لا يقع على المنشأة حيث أن دورها هنا هو دور الوسيط، ومن أمتلتها الضريبة التي تحتجزها المنشأة من أي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته على أن تقوم المنشأة بتوريد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، والضريبة على مرتبات والتي تحتجزها المنشأة من مرتبات موظفيها والعاملين بها ثم تقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة.
- (٣) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الضرائب الجمركية المدفوعة عن أصول ثابتة مستوردة نظراً لأنها تضاف إلى ثمن الأصل المختص وتستهلك معه على سنوات عمره الإنتاجي. أما إذا كانت هذه الضرائب على بضائع مستوردة أو مواد خام أو قطع غيار فإنها تضاف إلى تكلفة هذه البضائع أو المواد أو قطع الغيار وتعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا ما تم استخدامها.
- (٤) لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما تتحمله المنشأة من ضريبة دمغة نسبية عن التعاملات في الأوراق المالية، حيث صدر في الآونة الأخيرة القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧ وفرض ضريبة دمغة نسبية على التعاملات في الأوراق المالية المصرية أو الأجنبية، المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية أو غير المقيدة، وتم فرضها على كل من البائع والمشتري. ونصت الفقرة قبل الأخيرة من المادة الثالثة من القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧ بأن لا تعد هذه الضريبة من التكاليف الواجبة الخصم، مما يترتب عنه أن هذه الضريبة إذا أدرجت ضمن المصروفات في قائمة الدخل يتم ردها للأرباح في الإقرار الضريبي.

مثال: أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٣٦٠٠٠٠٠ جنيه كرسوم وضرائب وقد اتضح أن هذا المبلغ

يتضمن ما يلي:

٣٢٠٠٠ جنيه ضرائب على مرتبات العاملين، وقد قامت المنشأة بخصم هذه الضرائب وتوريدها لمصلحة الضرائب.

٢٥٠٠ جنيه غرامة تأخير عن سداد الضريبة المستحقة على أرباح الشركة عن أعوام سابقة.

٦٥٠٠٠ جنيه رسوم أجنبية استحققت وسددت على إحدى الصفقات التي عقدتها المنشأة بالخارج.

٧٠٠٠ جنيه ضريبة مخصومة على عمولة مدفوعة لأحد الأشخاص الذي يمتحن مهنة السمسرة في إحدى الصفقات التي قامت بها المنشأة في مصر.

٣٧٠٠٠٠ جنيه ضرائب جمركية على آلات ومعدات تستخدمها الشركة في نشاطها.

٥٠٠ جنيه ضريبة دمغة نسبية تحملتها الشركة عن بيعها لمجموعة أسهم من استثماراتها المالية.

المطلوب: بيان أثر ما سبق على إعداد الإقرار الضريبي، لتحديد الربح الخاضع للضريبة

الحل

| صافي الربح المحاسبي | ** |
|--|--------|
| يضاف: | |
| ضرائب المرتبات على العاملين نظراً لأنها عبء يقع على العاملين وليس على المنشأة. | ٣٢٠٠٠ |
| غرامات تأخير عن سداد الضريبة لأن هذا المبلغ لا يمثل تكلفة على المنشأة. | ٢٥٠٠ |
| الرسوم الأجنبية يسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم طالما أنها تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي. | ---- |
| ضريبة مخصومة على العمولة المدفوعة لأحد الأشخاص نظراً لأن عبأها لا يقع على المنشأة ودورها هنا هو دور الوسيط. | ٧٠٠٠ |
| الضرائب الجمركية على الآلات والمعدات فلا يسمح بها نظراً لأن هذه الضرائب تعتبر مصروفات رأسمالية ولا يجب أن تضاف إلى قيمة الآلات والمعدات وما يسمح به كتكلفة هو الإهلاك الضريبي. | ٣٧٠٠٠٠ |
| ضريبة دمغة نسبية تحملتها الشركة عن بيع أسهم من استثماراتها المالية، حيث لا تعد من التكاليف واجبة الخصم. | ٥٠٠ |

٤ - أقساط التأمين الاجتماعي:

تنص الفقرة الرابعة من المادة (٢٣) على خصم أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي.

وتعتبر حصة رب العمل في التأمين الاجتماعي على العاملين لديه جزء من تكلفة العمالة أو الأجر الشامل، وبالتالي فهي تأخذ حكم الأجر من ناحية اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم دون حاجة إلى النص على ذلك، ومع ذلك فقد نصت المادة (٢٣) صراحة على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم تأكيداً لذلك ومنعاً لأي لبس قد يثار بشأنها.

أما بالنسبة لحصة العاملين في التأمين الاجتماعي فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأنها عبئها يقع على العاملين أنفسهم، وهي تستقطع من مرتباتهم شهرياً وتورد إلى الهيئة العامة للتأمين الاجتماعي أو الهيئة العامة للتأمين والمعاشات حسب الأحوال.

وتقضي تعليمات مصلحة الضرائب بضرورة مطابقة استثمارات السداد للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي على ما حمل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من أقساط للتأمين الاجتماعي، فالعبرة هنا بسداد هذه الأقساط فعلاً. فعلى سبيل المثال أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه كأقساط تأمين اجتماعي، وقد اتضح ما يلي:

- ١ - يتضمن هذا المبلغ ٤٠٠٠ جنيه حصة العاملين في التأمين الاجتماعي.
 - ٢ - يمثل الباقي حصة المنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين لديها ، علماً بأن المرتبات السنوية للعاملين ٩٠٠٠٠ جنيهاً وأقساط التأمين الملزم بها صاحب العمل تمثل ٢٤% من الأجر الشهري للعامل.
- لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| | |
|---|------|
| صافي الربح المحاسبي | ** |
| يضاف: | |
| حصة العاملين في التأمين الاجتماعي حيث لا تعتبر من المصروفات نظراً لأنها عبء على العاملين أنفسهم. | ٤٠٠٠ |
| الزيادة عن حصة المنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين: نظراً لأن حصة المنشأة في التأمين = ٣٠٠٠٠ جنية - ٤٠٠٠ = ٢٦٠٠٠ جنية، والمبلغ المسموح به قانوناً كأقساط تأمين اجتماعي يساوي = ٩٠٠٠٠ جنية x ٢٤% = ٢١٦٠٠ جنية، فإن الزيادة غير المسموح بها كمصروفات = ٢٦٠٠٠ - ٢١٦٠٠ = ٤٤٠٠ جنية. | ٤٤٠٠ |

٥ - المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة:

تنص الفقرة الخامسة من المادة (٢٣) على خصم المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحته أو شروط خاصة، وذلك بما لا يجاوز ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤوله المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص. هذا، وتعرف المادة الأولى من القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ صندوق التأمين الخاص بأنه كل نظام لأي جمعية أو نقابة أو هيئة مكون من أفراد تربطهم مهنة أو عمل واحد أو أي صلة اجتماعية ويتألف بدون رأسمال ويكون الغرض منه أن يؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة في حالات زواج العضو أو أولاده أو بلوغه سنًا معينة أو وفاته، التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق، عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث. وتتكون موارد الصندوق من اشتراكات الأعضاء أي العاملين بالمنشأة، ما تساهم به الجهة التي يتبعها الصندوق أي المنشأة أو صاحب العمل، ما تساهم به الدولة، إيرادات استثمار أموال الصندوق.

والمبالغ المقصودة بالخصم هنا هي ما تساهم به المنشأة أو صاحب العمل في الصندوق، أما اشتراكات العاملين بالمنشأة فإن عبئها يقع على العاملين أنفسهم، ويقوم العاملون بدفع هذه الاشتراكات بأنفسهم أو تستقطعها المنشأة من أجورهم وتوردها إلى الصندوق، وفي الحالتين لا تعتبر هذه الاشتراكات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها عبئها يقع على العاملين أنفسهم.

هذا ويفهم من نص المادة (٢٣) أن المبالغ التي يتم استقطاعها من أموال أو أرباح المنشآت سنوياً لمقابلة مكافأة نهاية الخدمة أو المعاشات تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم سواء ظهرت كبنود مكافآت نهاية الخدمة والمعاشات أو كون لها مخصص بهذا الاسم، وقد تطلب المشرع أن تتوافر الشروط التالية حتى يمكن اعتبار هذه المبالغ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

(أ) أن يكون الهدف من إنشاء الصندوق هو التوفير أو الادخار أو المعاش أو غيرها مما له طبيعة ادخارية.

- (ب) أن يخضع نظام الصندوق لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو قانون أنظمة التأمين الاجتماعي البديلة رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ .
- (ج) ألا تتجاوز المبالغ المستقطعة والتي تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ٢٠% من مجموع أجور ومرتببات جميع العاملين بأقسام وفروع وإدارات المنشأة، فإذا زادت عن ذلك ردت الزيادة إلى الوعاء الضريبي.
- (د) أن يكون للصندوق لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة من مبالغ في هذا الصندوق يقابل التزاماتها عن مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.
- (هـ) أن تكون أموال الصندوق منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص وليس لحساب المنشأة نفسها. وبالتالي تدخل المبالغ المستقطعة في ملكية الصندوق ولا يكون للمنشأة أي حق عليها ولا تملك التصرف فيها إلا في حدود لوائح الصندوق.
- ويشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة أن يكون لدي النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة، وأن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص، وأن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة.
- فعلي سبيل المثال أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ ٦٥٠٠٠ جنية كمخصص معاشات، وقد اتضح أن المنشأة مصرح لها بإنشاء صندوق خاص له لائحة خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة للعاملين المشتركين في هذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، كما اتضح أن أموال الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص. هذا وقد بلغ إجمالي مرتببات وأجور العاملين والمدرجة ضمن مصروفات المنشأة ٣٠٠٠٠٠ جنية.
- لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| صافي الربح المحاسبي | ** |
|--|------|
| يضاف: | |
| قيمة الزيادة في مخصص المعاشات حيث يسمح بخصم ما يقابل ٢٠% من إجمالي مرتببات العاملين طالما توافرت الشروط المطلوبة لاعتماد هذا المبلغ ضمن المصروفات. | ٥٠٠٠ |
| ٢٠% من إجمالي المرتببات = ٢٠% × ٣٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنية. | |
| الزيادة عن نسبة ٢٠% = ٦٥٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنية. | |

٦ - أقساط التأمين:

تختلف المعالجة الضريبية لأقساط التأمين على النحو التالي:

١/٦ أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد: تنص الفقرة السادسة من المادة (٢٣) من القانون على خصم أقساط التأمين التي يعقدها

الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة. وتعتبر هذه الأقساط من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في حالة الشخص الطبيعي المالك للمنشأة الفردية، وكذلك في حالة التأمين الذي يعقد ضد عجز أو وفاة أو للحصول على مبلغ أو إيراد للشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص، ويكون ذلك بالشروط التالية:

١ - أن يكون التأمين على الحياة لمقابلة أخطار العجز أو الوفاة أو أن يكون لتكوين أموال أي الحصول على مبلغ أو إيراد في حالة بلوغ سن معينة وسواء كان المبلغ دوري أو كدفعة واحدة. وعلى ذلك فأقساط التأمين الصحي التي يعقدها الممول لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢ - أن لا تتجاوز قيمة الأقساط السنوية ٣٠٠٠ جنيه في السنة، أي يتم مقارنة مبلغ الأقساط السنوية المدفوعة مع مبلغ ٣٠٠٠ جنيه ويعد تكلفة أيهما أقل.

ويشار هنا تساؤل عما إذا كان المقصود بمبلغ الـ ٣٠٠٠ جنيه في حالة شركات الأشخاص أن تكون الأقساط السنوية لكل شريك على حدة في حدود هذا المبلغ أو أن المبلغ لكل الشركاء معاً. ومن الواضح طبقاً لنصوص المادة (٢٣) من أن مبلغ الـ ٣٠٠٠ جنيه يعتبر حد أقصى للتكلفة واجبة الخصم سواء كان التأمين لمصلحة شريك واحد أو لمصلحة الشركاء جميعاً.

٢/٦ أقساط التأمين على ممتلكات أصحاب المنشأة أو الشركاء فيها: تعتبر هذه الأقساط تصرفاً أو استعمالاً أو توزيعاً للربح، لذلك فهي لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/٦ أقساط التأمين على أصول المنشأة وموجوداتها: تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أقساط التأمين على أصول المنشأة وموجوداتها ضد الحريق أو السرقة أو الضياع أو الاختلاس أو خيانة الأمانة وكذلك أقساط التأمين ضد حوادث العمل.

٤/٦ التأمينات لدى الغير والتي تسترد بعد انتهاء الغرض منها (مثل تأمين الإيجار وتأمين عدادات الكهرباء والمياه وتأمين التليفون والتأمينات المودعة لدى الغير كضمان لحسن التوريد أو تنفيذ العمليات وتأمين دخول المزايدات والمناقصات): لا تعتبر هذه التأمينات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأن المنشأة تستردها مرة ثانية، فهي تعتبر من أصول المنشأة وتظهر بميزانيتها ضمن بند الأرصدة المدينة الأخرى.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى شركات التضامن ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ ١٤٨٠٠ جنيه كأقساط تأمين، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

٣٥٠٠ جنيه أقساط التأمين على حياة الشريك المتضامن.

١٣٠٠ جنيه أقساط التأمين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن.

٦٠٠٠ جنيه قسط التأمين السنوي على أحد أصول المنشأة ويبدأ سريان الوثيقة في أول أبريل.

٤٠٠٠ جنيه تأمين دخول إحدى المناقصات.

لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| صافي الربح المحاسبي. | ** |
|---|------|
| يضاف: | |
| قيمة الزيادة في أقساط التأمين على حياة الشريك المتضامن بما لا يجاوز ٣٠٠٠ جنيه في السنة. | ٥٠٠ |
| قيمة أقساط التأمين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن لأنه يعتبر تصرفاً أو استعمالاً أو توزيعاً للربح. | ١٣٠٠ |
| قيمة الزيادة في قسط التأمين على أحد أصول المنشأة والذي يخص السنة $٦٠٠٠ \times ٩ = ٤٥٠٠$ جنيه. | ١٥٠٠ |
| | ١٢ |
| وعلى ذلك فإن الزيادة في القسط والتي لا تخص السنة $٦٠٠٠ - ٤٥٠٠ = ١٥٠٠$ جنيه | |
| تأمين الدخل في إحدى المناقصات لأنه يسترد | ٤٠٠٠ |

٧ - التبرعات والإعانات:

تنص الفقرة السابعة من المادة (٢٣) على خصم التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية

وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أيضاً كان مقدارها. وتنص الفقرة الثامنة من المادة المذكورة على خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز ١٠% من الربح السنوي الصافي للممول.

وتعتبر التبرعات والإعانات استعمالاً للأرباح أو تصرفاً فيه وليست تكليفاً عليه ولكن المشرع نص على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشروط معينة تشجيعاً للمنشآت على التبرع لأعمال الخير والتي تمثل أحد جوانب التكافل الاجتماعي في المجتمع.

وعند معالجة التبرعات والإعانات يجب التفرقة بين نوعين من هذه التبرعات والإعانات وذلك حسب الجهات المدفوعة لها على النحو التالي:

١/٧ التبرعات المدفوعة للحكومة و وحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة: ويسمح بخصم هذه التبرعات بالكامل وبدون أية شروط وأياً كان مقدارها، وتسمح مصلحة الضرائب بخصم المبالغ المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي بالكامل حيث يعامل البنك كأنه جهة حكومية.

٢/٧ التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية: يسمح بخصم هذه التبرعات والإعانات بالشروط التالية:

أ - أن تكون هذه التبرعات والإعانات قد دفعت فعلاً.

ب- أن تكون هذه التبرعات والإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها أو تكون مسددة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي أو لمؤسسات البحث العلمي المصرية، وبالتالي لا تخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للأفراد أو الأحزاب السياسية أو المنظمات المهنية ولدور العلم والمستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي وللهيئات والمؤسسات الأهلية والاجتماعية غير المصرية.

ج- ألا تزيد قيمة هذه التبرعات والإعانات عن ١٠% من صافي ربح الممول، وعلى ذلك فلا يجوز خصم هذه التبرعات والإعانات إذا حققت المنشأة خسارة، والمقصود بصافي الربح هنا هو صافي الربح الضريبي وليس صافي الربح المحاسبي. وتضاف هذه التبرعات والإعانات مؤقتاً إلى وعاء الضريبة للوصول إلى صافي الربح الضريبي، ثم يتم حساب نسبة الـ ١٠% من صافي الربح وتخصم قيمة التبرعات والإعانات أو المبلغ المقابل لنسبة الـ ١٠% من صافي الربح أيهما أقل. هذا، ولقد جرى التطبيق العملي عند إعداد الإقرار الضريبي اعتماد نسبة التبرعات على أساس — من صافي الربح الضريبي المعدل.

د- ألا تكون هذه التبرعات والإعانات قد خصمت من وعاء ضريبة أخرى، ولا يجوز إعادة خصمها بعد ذلك من وعاء أي ضريبة أخرى.

هذا وإن كانت المنشأة تدفع التبرعات والإعانات بغرض الدعاية والإعلان عن المنشأة فتعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التي سيتم ذكرها عند تناول هذا النوع من المصروفات فيما بعد.

علي سبيل المثال بلغت الأرباح الصافية لإحدى الشركات ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه، وقد أدرجت الشركة ضمن

مصرفاتها مبلغ ٧٤٠٠٠ جنيه تبرعات وإعانات وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن:

١٣٠٠٠ جنيه تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية.

٤٠٠٠ جنيه تبرع لبنك ناصر الاجتماعي.

٥٠٠٠ جنيه تبرعات وعت المنشأة بسدادها خلال العام القادم مساهمة منها في إقامة حفل خيري سوف تقيمه إحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة.

١٠٠٠٠ جنيه تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر.

١٢٠٠٠ جنيه تبرع لأحد الأحزاب السياسية المصرية مساهمة في الحملة الانتخابية للحزب.

٣٠٠٠٠ جنيه تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة.

ليبيان أثر المعاملة الضريبية للتبرعات السابقة على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| | |
|---|--------|
| صافي الربح المحاسبي | ٣٥٠٠٠٠ |
| يضاف: | |
| تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية نظراً لأنه يسمح بخصمها أيأ كان مقدارها وبدون أية شروط. | — |
| تبرع لبنك ناصر الاجتماعي حيث يعامل معاملة الجهة الحكومية | — |
| تبرعات وعت المنشأة بسدادها نظراً لأنه يشترط أن تكون التبرعات قد دفعت فعلاً. | ٥٠٠٠ |
| تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر نظراً لأنه يشترط لاعتبار التبرعات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون قد دفعت لهيئات أو مؤسسات أهلية مصرية. | ١٠٠٠٠ |
| تبرعات لأحد الأحزاب السياسية المصرية نظراً لأنها لا تعتبر من الهيئات أو المؤسسات الأهلية أو دور العلم والمستشفيات أو مؤسسات البحث العلمي المصرية. | ١٢٠٠٠ |
| تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة وهي <u>تضاف مؤقتاً</u> . | ٣٠٠٠٠ |
| صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات | ٤٠٧٠٠٠ |
| يخصم: | |
| قيمة التبرعات المدفوعة والمتوفرة فيها الشروط والتي أضيفت مؤقتاً وهي ٣٠٠٠٠ جنيه والتي يجب ألا تزيد عن ١٠% من صافي الربح الضريبي ، وتحسب نسبة الـ ١٠% من صافي الربح الضريبي كالتالي : | ٣٠٠٠٠ |
| ٤٠٧٠٠٠ جنيه x ١٠ / ١١٠ = ٣٧٠٠٠ جنيه | |
| ويتم مقارنة مقابل نسبة الـ ١٠% من صافي الربح البالغة ٣٧٠٠٠ جنيه والمبلغ المدفوع وهو ٣٠٠٠٠ جنيه ويخصم أيهما أقل وهو ٣٠٠٠٠ جنيه | |
| صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة) | ٣٧٧٠٠٠ |

٨- الجزاءات والغرامات المالية والتعويضات:

تنص الفقرة التاسعة من المادة (٢٤) من القانون على خصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسنوليته العقدية، ويقصد بالجزاءات المالية هنا الغرامات والمصروفات القضائية التي يحكم بها على المنشأة أو أصحابها أو موظفيها. ويشترط لاعتبار الجزاءات المالية والتعويضات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

(أ) أن تكون ذات صفة إيرادية، ومن ثم فلا يسمح بخصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تتحملها المنشأة في سبيل الحصول على أصل ثابت.

(ب) أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة أو بحقوقها لدى الغير أو بحقوق الغير لديها، ومن أمثلتها المخالفات التي تفرض على المنشأة بسبب إشغالها للطريق عند قيامها بتنفيذ عملية مقاولات، أو غرامات أضرار تسببت فيها إحدى سيارات المنشأة، أو الغرامات التي تفرض على المنشأة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الأمن الصناعي، أو المصروفات القضائية المتعلقة بالمنازعة على إحدى الصفقات، أو المصروفات القضائية المتعلقة بمطالبة أحد المدنيين بالمستحق عليه. أما الجزاءات المالية والتعويضات التي يحكم بها على الممول أو أحد العاملين لديه بسبب نشاط غير خاضع للضريبة أو بسبب تصرفاتهم الشخصية فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ج) ألا تكون متعلقة بغرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب الممول أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية وذلك وفقا لصريح نص الفقرة الثانية من المادة (٢٤) من القانون.

(د) ألا تكون متعلقة بمخالفة قوانين الضرائب حتى لا يستفيد الممول من خطأ أو جرم ارتكبه، ولعدم تشجيعه على مخالفة هذه القوانين مستقبلا.

أما بالنسبة للجزاءات المالية والغرامات التي تقع على الممول باسمه الشخصي بالرغم من ارتباطها بنشاط المنشأة (مثل غرامة مخالفة التسعيرة أو الغش التجاري أو تقليد العلامات التجارية أو بسبب مزاوله أنشطة غير مشروعة) فإن تعليمات مصلحة الضرائب تقضى بعدم اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بسبب طبيعتها الشخصية وعدم أخلاقيتها ومخالفتها للنظام العام، ولكن هناك بعض الآراء التي تنادي باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم للأسباب التالية:

(١) أن المنشأة كشخصية معنوية هي التي ارتكبت المخالفة، وبالتالي يجب أن تتحمل بتكلفة أية غرامات بسبب ذلك.

(٢) أن المشرع الضريبي لا يهتم بمدى مشروعية أو أخلاقية الإيراد الذي يخضع للضريبة، وبالتالي لا يمكن الاحتجاج بأن الغرامات التي تتعلق بهذه الإيرادات مخالفة للنظام العام.

(٣) أن عدم الاعتراف بالغرامة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم يعنى ازدواجا في العقوبة التي توقع على المنشأة نظرا لأن المنشأة تقوم بسداد الغرامة بالإضافة إلى سداد الضريبة على قيمة الغرامة.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ ٨٦٠٠ جنيه كتعويضات وغرامات، وقد اتضح ما يلي:

- ١ - يتضمن المبلغ ١٨٠٠ جنيه رسوم أرضية بجمرك السويس نتيجة التأخير في التخليص على إحدى السيارات المستوردة لحساب الشركة.
 - ٢ - يتضمن المبلغ ٣٢٠٠ جنيه غرامات تأخير بسبب عدم تنفيذ توريد بضاعة إلى إحدى الشركات المساهمة في الموعد المتفق عليه.
 - ٣ - لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ ٨٠٠ جنيه غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني.
 - ٤ - لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ ٢٠٠٠ جنيه غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي للعام الماضي في الميعاد القانوني.
- لبيان أثر المعاملة الضريبية للتعويضات والغرامات والجزاءات على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| ** | صافي الربح المحاسبي |
|------|---|
| | يضاف: |
| ١٨٠٠ | رسوم أرضية بجمرك السويس لأنها تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف على القيمة الرأسمالية للسيارة ويسمح بالإهلاك الضريبي لها. |
| -- | غرامات تأخير تعد تكلفة مسموح بها قانوناً نظراً لأنها متعلقة بنشاط المنشأة. |
| | يخصم: |
| ٨٠٠ | غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني لأنها متعلقة بنشاط المنشأة. |
| -- | غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي لأنها متعلقة بمخالفة قانون الضرائب. |

٩- الديون المعدومة:

تنص المادة (٢٨) من القانون على أنه يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

- ١- أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.
- ٢- أن يكون الدين المعدوم مرتبطاً بنشاط المنشأة، أي نشأ بسبب أعمال المنشأة ونشاطها الخاضع للضريبة.
- ٣- أن يكون قد سبق إدراج وتسجيل مبلغ الدين في حسابات المنشأة.
- ٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه ولم تتمكن من تحصيله.

ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

- أ- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
- ب- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
- ج- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا قضائيا واقيا من الإفلاس، بناءً على طلب المدين لقاضي التفليسة مع جماعة الدائنين بشرط موافقة الدائنين الحائزين على ثلثي قيمة الديون، ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ م .

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

يقصد بالديون المعدومة تلك الديون التي تتحقق المنشأة من أنها لم تعد قابلة للتحصيل بصفة مؤكدة، ومن العوامل التي تؤكد استحالة التحصيل إفلاس المدين فعلاً أو عدم وجوده لمغادرته البلاد مع عدم وجود أموال له، أو وجود تنازل من الدائنين عن جزء من دينهم لإعسار المدين ووجود صلح واقى من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة مع صدور حكم من المحكمة بإقرار هذا الصلح، أو وفاة المدين دون أن يخلف تركة يمكن الرجوع إليها. ويلاحظ هنا أن مجرد إجراء بروتستو عدم الدفع وأوامر الحجز التحفظية لا يدل على إعسار أو إفلاس المدين لأنه مجرد إجراء أولى الغرض منه لفت نظر المدين ليستعد لمقابلة ما عليه من التزامات. هذا ولا يعتبر تقادم الدين سبباً لإعدامه بل لا بد من اتخاذ إجراءات المطالبة به حتى بعد انقضاء مدة التقادم لأن المدين قد يعترف بالدين ويقوم بسداده. وإذا وجد ضامن لمدين أفلس فعلاً، فلا يعتبر الدين معدوماً لأنه يمكن الرجوع على هذا الضامن ومطالبته بالدين.

وتأسيساً على ما سبق تعتبر الديون المعدومة من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت الشروط التالية:

- (أ) أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.
- (ب) أن يكون الدين المعدوم مرتبطاً بنشاط المنشأة أي نشأ بسبب أعمال المنشأة ونشاطها الخاضع للضريبة.
- (ج) أن يكون قد سبق إدراج وتسجيل مبلغ الدين في حسابات المنشأة.
- (د) أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله، ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين:

- ١- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
- ٢- صدور حكم من محكمة أول درجة بالزام المدين بأداء قيمة الدين.
- ٣- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة.
- (هـ) أن يمر ١٨ شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين.

(و) أن يثبت إعدام الدين في دفاتر وحسابات المنشأة وأن يتم إقفال حساب المدين نهائياً في السنة الضريبية التي اعتبر فيها معدوماً. ويجب أخذ تعهد على المنشأة بإدراج ما يمكن تحصيله من هذا الدين مستقبلاً ضمن الإيرادات في السنة التي يحصل فيها.

(ز) أن تقدم المنشأة تقريراً من أحد المحاسبين المقيدین بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر جميع الشروط السابقة.

هذا وتجزئ مصلحة الضرائب اعتماد بعض الديون المدومة الصغيرة القيمة والتي تزيد مصاريف المطالبة القضائية بها على قيمتها ضمن التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم بدون توافر الشروط السابقة ما عدا الشرط الخاص بأن يثبت إعدام الدين بدفاتر المنشأة وإفقال حساب المدين نهائياً، وأن تكون نتيجة إفلاس المدين أو عدم وجوده وذلك دون اشتراط اتخاذ إجراءات قضائية للمطالبة بالدين.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل المبالغ التالية:

١- مبلغ ٣٢٠٠ جنيه كدين معدوم بسبب وفاة أحد المدينين الظاهر رصيد مديونيتهم بحسابات الشركة والتي تبين انتظامها بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه حيث تبين أن تركة المدين لا تكفي إلا لسداد ٣٦% مما عليه من التزامات وحقوق للغير، وقد قامت الشركة برفع دعوى على ورثة المدين للمطالبة بالدين وحصلت على حكم ابتدائي بأحقيتها في المبالغ وقد صدر الحكم بعد ١٥ شهراً من وفاة المدين علماً بأن الدين نشأ بسبب بيع بضاعة للمدين قبل وفاته بخمسة أشهر.

٢- مبلغ ١٥٠٠ جنيه كدين معدوم بسبب إفلاس أحد المدينين بعد ١٦ شهراً من استحقاق الدين وعدم قدرته على سداد المبلغ بالكامل، وما زالت الدعوى التي رفعتها الشركة للمطالبة بالمبلغ متداولة أمام المحاكم.

لبيان المعاملة الضريبية للمبالغ الموضحة و أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| صافي الربح المحاسبي | xx |
|---|------|
| يضاف: | |
| دين معدوم بسبب وفاة المدينين نظراً لتوافر كافة شروط إدراجه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومنها مرور ١٨ شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين حيث مر ٥ شهور من تاريخ استحقاق الدين قبل وفاة المدين و ١٥ شهراً بعد وفاة المدين وحتى تاريخ صدور الحكم بأحقية المنشأة في الدين | -- |
| دين معدوم بسبب إفلاس المدين نظراً لعدم مرور ١٨ شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين. | ١٥٠٠ |

وتجدر الإشارة هنا إلى ما يلي بشأن المعالجة الضريبية للديون المدومة:

١ - في حالة البنوك، إذا سبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة الديون الناتجة عن قروض منحها البنك لأحد عملائه واعتمدت مصلحة الضرائب هذا المخصص يمكن إقفال الديون التي أهدمت في حساب المخصص، فإذا زادت الديون المعدومة عن رصيد المخصص تظهر الزيادة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يهدم فيها الدين، أما إذا زاد المخصص عن الديون التي أهدمت فعلا تظهر الزيادة ضمن إيرادات البنك في السنة التي يهدم فيها الدين. ومن الطبيعي أنه إذا لم يسبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة هذه الديون تظهر الديون المذكورة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يهدم فيها الدين بالكامل.

٢ - إذا أدرجت المنشأة في حسابها الختامي ديون مشكوك في تحصيلها فإنها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها لم تصبح بعد في حكم الخسارة المؤكدة ويتعين ردها إلى وعاء الضريبة.

١٠ - المخصصات:

المخصصات محاسبياً هي مبالغ تحجز من إيرادات المنشأة لمواجهة خسائر أو أعباء أو التزامات مالية مؤكدة الحدوث ولكنها غير محدودة المقدار أو يصعب تقدير قيمتها بدقة، وتعتبر المخصصات عبء تحميلي على الإيرادات وهي تحسب سواء كانت نتيجة أعمال المنشأة ربحاً أو خسارة.

وتنص المادة (٢٤) من القانون في فقرتها الأولى على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها، أي أنه عند تحديد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتم الوصول إلى صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة بدون السماح بإدراج أية مخصصات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. وتنص المادة (٥٢) من القانون في فقرتها الثانية على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عند تحديد الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ما عدا ما يأتي:

أ - ٨٠% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.

ب - المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم ١٠ لسنة ١٩٨١.

وتأسيساً على ما سبق لا يسمح عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بإدراج أية مبالغ لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها باستثناء أنواع محددة من المخصصات التي تكونها البنوك وشركات التأمين. ويشترط لاعتبار المخصصات السابقة التي تكونها البنوك وشركات التأمين من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

أ - أن تكون المخصصات مقيدة بحسابات ودفاتر المنشأة.

ب- أن تستعمل المخصصات في الغرض الذي كونت من أجله، فإذا استخدم أي مخصص في غير الغرض الذي كون من أجله فإنه يدخل ضمن الإيرادات في أول سنة تحت الفحص.

وفي هذا تنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية علي أنه يجب أتباع القواعد التالية لتحديد المخصصات والمبالغ التي تعد من التكاليف واجبة الخصم في البنوك والمؤسسات المصرفية:

- ١- يتم تحديد المخصصات التي تم تكوينها خلال العام وفقاً للمعايير الصادرة عن البنك المركزي بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة ٨٠% ضمن التكاليف واجبة الخصم.
 - ٢- يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المدومة التي حدثت خلال العام، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ ٨٠% المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة.
 - ٣- يراعي إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلى الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون مدومة قبل تطبيق القانون، أما بالنسبة للقروض التي تمت معالجتها وفقاً لأحكامه فيتم إضافة ٨٠% مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي.
- وتنص المادة (٦٠) من اللائحة التنفيذية أنه في تطبيق حكم البند (٢) من المادة (٥٢) من القانون تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المهمشة، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة، ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلى وعاء الضريبة.

١١ - الأجور والمرتببات:

القاعدة العامة أن أجور ومرتببات العاملين بالمنشأة تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أياً كانت طريقة حسابها يومية أو أسبوعية أو نصف شهرية أو شهرية أو على أساس الإنتاج (بالقطعة) وسواء كانت هذه الأجور والمرتببات عن عمل أصلي أو إضافي، وأياً كانت وسيلة أدائها نقدية أو عينية مثل ما تتحمله المنشأة من نفقات في سبيل توفير مسكن أو ملابس أو مأكلاً أو نقل أو علاج للعاملين بها، وسواء أخذ الأجر شكل المرتب الثابت أو العمولة على المبيعات أو النسبة المئوية من الربح طالما كانت هناك علاقة عمل، ويراعى أن العبرة بما حصل عليه العامل فعلاً كنسبة من الربح المحاسبي بصرف النظر عن التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب على هذا الربح. وبالنسبة للمزايا العينية يجب ملاحظة أنه إذا كانت المنشأة تقوم بتوفير المزايا للعاملين ثم تستقطع من أجورهم ومرتبباتهم جزءاً مما تحمته كمساهمة من العاملين في تكلفة هذه المزايا فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو صافي ما تحمته المنشأة مقابل توفير المزايا للعاملين، أي تكاليف هذه المزايا مخصوماً منها مساهمة العاملين في هذه المزايا. وما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو إجمالي الأجور والمرتببات وليس الصافي، فإجمالي الأجور والمرتببات هو مقابل تكلفة العمالة التي تستخدمها المنشأة بصرف النظر عن أن العاملين أنفسهم لا يحصلوا على هذه المبالغ نظراً لأن هناك بعض المبالغ التي تستقطع منها وتورد إلى الجهات المستحقة لها كالضرائب على الأجور والمرتببات والتأمينات واشتراكات النقابات والنوادي. وبالنسبة لضريبة المرتببات التي تستقطع من مرتببات العاملين فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأنه عنها يقع على العامل وليس المنشأة. هذا وتوجد بعض أنواع الأجور والمرتببات التي تدفعها المنشأة، ويتطلب الأمر توضيح معالجتها الضريبية

وهي:

١/١١ مرتب الشريك المتضامن:

لا يجوز أن يعتبر مرتب الشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية البسيطة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ، حيث يعتبر الشريك المتضامن هو الشريك المدير باعتباره شريكاً برأسماله وعمله وما يحصل عليه من الشركة يعتبر مقابلاً لامتزاجهما معاً . كما أنه من المتعارف عليه محاسبياً أن مرتب الشريك المتضامن يعتبر توزيعاً للربح وليس تحمياً عليه.

٢/١١ مرتب الشريك الموصي:

لا يجوز للشريك الموصي أن يؤدي أي عمل من أعمال الإدارة ولا يجوز له أن يتعاقد بأسم الشركة حتى لا يعتقد الغير أنه شريك متضامن، ولكن يجوز للشريك الموصي القيام ببعض الأعمال الداخلية نظير أجر أو مرتب مقابل ما يؤديه من عمل، لذلك يعتبر ما يتقاضاه الشريك الموصي من أجر من الشركة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/١١ المرتبات التي تدفع لأحد الشركاء مقابل تنازله عن كل أو جزء من نصيبه في المنشأة:

لا تعد هذه المرتبات من التكاليف واجبة الخصم نظراً لأنها لا تمثل أجراً مقابل عمل وإنما هي ثمناً لحصة الشريك التي باعها أو تنازل عنها وتسدد له على أقساط في صورة مرتب.

٤/١١ مرتبات أقارب الممول:

يسمح المشرع الضريبي بإدراج أجور ومرتببات أقارب الشركاء في الشركات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بالشروط التالية:

١. أن تكون الأجور والمرتببات المدفوعة للأقارب مقابل عمل فعلي في الشركة، فإذا اتضح أن العمل صوري أو غير جدي يرد الأجر إلى وعاء الضريبة.
٢. أن تكون الأجور والمرتببات المدفوعة للأقارب في حدود أجور ومرتببات أمثالهم في المؤهلات والخبرات، فإذا اتضح أن الأجر مغالى فيه يتم اعتماد أجر المثل فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وتضاف الزيادة إلى وعاء الضريبة.
٣. أن تكون الأجور والمرتببات قد دفعت فعلاً.

٥/١١ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام:

تعد هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم ، حيث يقع عبء الضريبة عن هذه المبالغ على رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة ذاتهم، وبالتالي تعتبر تكلفة على الشركة. هذا وفي حالة شركات قطاع الأعمال العام تعد هذه المبالغ تكلفة طالما كان هذا العضو من غير المساهمين، فيعد بذلك في حكم الموظف العامل بالشركة، ويعد ما يسدد له تكلفة. بينما إذا كانت هذه المبالغ مسددة لعضو مجلس إدارة يمثل مساهمي القطاع الخاص في مثل هذه الشركات أو كان عضواً من نوى الخبرة، فإن ما يدفع له من مكافآت عضوية وبدلاتها ليس من التكاليف واجبة الخصم، ويضاف إلى أرباح الشركة، وبذلك تتحمل الشركة الضريبة عنه.

٦/١١ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين في شركات الأموال (قطاع خاص) مقابل عملهم الإداري:

تعد هذه المبالغ من التكاليف الواجبة الخصم، لأنها مسددة مقابل عمل إداري يقوم به العضو بالشركة، ويسمى في هذه الحالة بالعضو المنتدب، ويتحمل العضو ضريبة المرتبات المستحقة عن المبالغ التي حصل عليها نظير عمله الإداري. أما المكافآت والبدلات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال مقابل عضوية المجلس، فإنها تعد بمثابة توزيعات من أرباح الشركة وليست تكلفة على الإيراد، وبالتالي تضاف على أرباح الشركة الخاضعة للضريبة وبذلك تتحمل الشركة الضريبة عن هذه المبالغ.

٧/١١ المقابل الذي يدفع للمساهمين عن حضور الجمعية العامة للمساهمين في شركات الأموال:

يعد بمثابة توزيعاً للأرباح بالنسبة لهؤلاء المساهمين، وبالتالي لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم، ويضاف على أرباح الشركة الخاضعة للضريبة، وتتحمل الشركة الضريبة عن هذا المقابل.

٨/١١ المرتبات الرأسمالية:

أجور ومرتبات المهندسين والفنيين والعمال والخاصة بصنع أو تركيب أو إعداد أو تجهيز الأصول الثابتة لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم حيث تعتبر مصروفات رأسمالية تضاف إلى قيمة هذه الأصول وتستهلك معها على سنوات عمرها الإنتاجي.

٩/١١ مرتبات العاملين المتغيبين والذين يستدعون للخدمة العسكرية:

تعتبر هذه المرتبات من التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود استخدامهم مازالت قائمة ورأت المنشأة أنه من مصلحتها الاحتفاظ بهم.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ ٨٠٠٠٠ جنيه كمرتبات وأجور، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

١ - مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه مرتب سنوي للشريك أحمد (متضامن)، ومبلغ ٣٠٠٠ جنيه مرتب سنوي للشريك هشام (موصي).

٢ - مبلغ ٧٠٠٠ جنيه سلف للعاملين.

٣ - مبلغ ٦٠٠٠ جنيه مرتب سنوي لابن شقيق الشريك أحمد، علماً بأن مرتب المثل ٣٠٠ جنيه شهرياً.

٤ - مبلغ ٣٠٠٠ جنيه مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة.

٥ - مبلغ ٢٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية، علماً بأن الشركة قد أبطت على العقود المحررة مع هؤلاء العاملين لحين عودتهم من الخدمة العسكرية.

ليبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| صافي الربح المحاسبي | ** |
|---|-------|
| يضاف: | |
| مرتب الشريك المتضامن أحمد حيث لا يعتمد ضمن المصروفات باعتباره توزيعاً للربح. | ١٥٠٠٠ |
| مرتب الشريك الموصي هشام حيث يعتمد ضمن التكاليف والمصروفات المسموح بخصمها. | -- |
| سلف العاملين لا تعد من التكاليف لأنها مستردة. | ٧٠٠٠ |
| الزيادة في قيمة المرتب المدفوع لابن شقيق الشريك المتضامن أحمد عن مرتب المثل، وتحسب كالاتي: | ٢٤٠٠ |
| ٦٠٠٠ ج - (٣٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر) = ٢٤٠٠ جنيه. | |
| مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة حيث تعتبر مصروفات رأسمالية ولايسمح بخصمها، ولكن تضاف إلي تكلفة الآلة ويسمح بالإهلاك الضريبي كتكلفة واجبة الخصم . | ٣٠٠٠ |
| مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية حيث تعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود استخدامهم مازالت قائمة. | -- |

١٢ - مصروفات الإعلان والدعاية:

يسمح المشرع الضريبي بخصم المصروفات التي تنفقها المنشأة على سبيل الإعلان والدعاية عن نشاطها ومنتجاتها وخدماتها وفروعها من إيراداتها الخاضعة للضريبة. وهنا يجب التفرقة بالنسبة لمصروفات الإعلان والدعاية بين الحالات التالية:

١/١٢ الإعلان الدوري أو التذكيري:

يتسم هذا النوع من المصروفات بالدورية والتكرار من عام لآخر، ويقتصر أثره على السنة المالية التي تم فيها، لذلك تعتبر نفقات هذا الإعلان مصروفاً إيرادياً يتعلق بإنتاج الربح في السنة التي أنفقت فيها وتخصم مرة واحدة وبالكامل من أرباح هذه السنة.

٢/١٢ الهدايا المجانية:

قد تقوم المنشأة بتوزيع بعض منتجاتها كهدايا للإعلان عن هذه المنتجات، كما قد تقوم المنشأة بتوزيع أجنات ومفكرات ونتاج وأقلام وحقائب وساعات وغيرها والتي تحمل اسم المنشأة أو شعارها أو علامتها التجارية بقصد الدعاية لها، وتعتبر جميع هذه النفقات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في نفس السنة التي أنفقت فيها طالما أنها تتسم بالدورية والتكرار وأن تكون قيمتها غير مبالغاً فيها. أما إذا كان حجم هذه النفقات كبيراً نسبياً ولا تنفق بصورة دورية فإنها توزع على الفترات الزمنية التي تستفيد منها.

٣/١٢ الحملات الإعلانية:

قد تقوم المنشآت بحملات إعلانية كبيرة عند بدء نشاطها أو عند تقديم منتج جديد لأول مرة أو عند فتح سوق جديد لمنتجاتها أو تنشيط مبيعات أحد المنتجات الذي هبط توزيعه أو لمواجهة منافسة منتجات بديلة، وعادة يمتد أثر هذه الحملات الإعلانية لعدة سنوات إلا أنه وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (المعيار المحاسبي المصري رقم ٢٣)،

يجوز محاسبياً تحميلها مرة واحدة على أرباح السنة التي تمت فيها الحملة دون أن توزع على سنوات الاستفادة منها، أما ضريبياً فطالما أخذ قانون الضريبة على الدخل بمعايير المحاسبة المصرية فيسمح ضريبياً باعتبار هذه المبالغ من ضمن التكاليف الواجبة الخصم.

٤/١٢ الإعلانات الثابتة (اللوحات الإعلانية):

قد تمتلك المنشآت لوحات إعلانية ثابتة خشبية أو حديدية أو ضوئية في الطرق والميادين وأعلى المباني والملاعب وغيرها، وتعتبر تكلفة هذه الإعلانات الثابتة من ضمن الأصول الثابتة، ويعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم قسط الإهلاك السنوي لهذه الإعلانات الثابتة والذي يحسب بنسبة ٢٥% سنوياً باعتبارها من أصول النشاط الأخرى، كما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نفقات صيانة وإصلاح وتشغيل هذه الإعلانات الثابتة. أما إذا كانت المنشأة تستأجر هذه الإعلانات الثابتة من الغير فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو القيمة الإيجارية المستحقة عن الفترة وفقاً لعقد الإيجار الخاص بهذه الإعلانات الثابتة.

علي سبيل المثال أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ ٨٥٠٠٠ جنيه كمصروفات للإعلان والدعاية، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

١ - مبلغ ٥٠٠٠ جنيه قيمة أجنادات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم الشركة وتوزع سنوياً بمناسبة بدء العام الجديد.

٢ - مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه قيمة حملة إعلانية من بداية السنة عن منتج جديد للشركة.

٣ - مبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه قيمة لوحات إعلانية ثابتة في الطرق والميادين من بداية السنة ولم يدرج إهلاك لها بالدفاتر، علماً بأن معدل الإهلاك الضريبي السنوي لها ٢٥%.

٤ - مبلغ ١٣٠٠ جنيه مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة.

ليبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| | |
|--|-------|
| صافي الربح المحاسبي | ٨٥٠٠٠ |
| يضاف: | |
| قيمة أجنادات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم المنشأة حيث يسمح بخصمها بالكامل طالما أنها دورية وغير مبالغ فيها. | -- |
| قيمة الحملة الإعلانية عن منتج جديد للمنشأة تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة، ولكن يسمح بها كمصروفات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية . | -- |
| قيمة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر من ضمن الأصول الثابتة ولا يسمح بها كتكلفة وتضاف في الإقرار، على أن يسمح بالإهلاك الضريبي لها كتكلفة واجبة الخصم . | ٤٠٠٠٠ |
| مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر مصروفات إيرادياً يسمح بخصمها بالكامل . | -- |

| | |
|---|-------|
| يخصم : | ١٠٠٠٠ |
| الإهلاك الضريبي الخاص باللوحات الإعلانية : | |
| الإهلاك الضريبي = ٤٠٠٠٠٠ × ٢٥% = ١٠٠٠٠٠ جنيه. | |

١٣ - العمولات المدفوعة:

تطلق هذه التسمية عادة على ما يتقاضاه العاملون بالمنشأة - علاوة على أجورهم ومرتباتهم - أو ما يتقاضاه الشركاء أو ما يتقاضاه الغير في مقابل الجهود والخدمات التي بذلها وكان لها تأثير في زيادة وتسهيل أعمال المنشأة بصفة عامة، ومن أمثلة هذه العمولات كل من عمولة الشراء أو عمولة البيع أو غيرها.

وتتوقف المعالجة الضريبية للعمولات المدفوعة على الشخص أو الجهة التي تدفع لها العمولات على النحو

التالي:

١/١٣ العمولات المدفوعة للعاملين بالمنشأة:

تعتبر هذه العمولات في حكم الأجور والمرتبات وتخضع لضريبة المرتبات وهي لذلك تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢/١٣ العمولات المدفوعة للشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية:

لا تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ولا يسمح باستبعادها من إيرادات المنشأة لأنها تعتبر من استعمالات الربح أو توزيعاً له.

٣/١٣ العمولات المدفوعة للشريك الموصي في شركات التوصية:

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم طالما حصل عليها الشريك الموصي عن عمله في المنشأة كأحد العاملين بها.

٤/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لديهم سجل تجاري:

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مع مراعاة إخطار مأموري الضرائب المختصة بما حصل عليه الأشخاص أو الجهات من عمولات وخاصة إذا كانت مبالغها كبيرة.

٥/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لا ترتبط بنشاطهم (العمولات أو السمسرة العارضة):

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط:

١. أن تكون هذه العمولات قد دفعت لأشخاص أو جهات حقيقية وليست وهمية ولا ترتبط بنشاطهم.
 ٢. أن تكون المنشأة قد قامت بخصم الضريبة من المنبع عن العمولات المدفوعة وقامت بتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة، وذلك وفقاً لأحكام المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
 ٣. أن تكون العمليات التي صرفت عنها هذه العمولات قد أدرجت بدفاتر المنشأة.
- ٦/١٣ العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات ترفض المنشأة ذكر أسمائهم:

لا تعتبر هذه العمولات من التكاليف واجبة الخصم لاحتمال أن تكون صورية مقصود منها التهرب من الضريبة، ولكن إذا اقتنع الفاحص الضريبي بجدية الصرف وضرورته لطبيعة أعمال المنشأة فيسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط أن تعامل مثل العمولات والسمسرة العارضة وتخصم عليها الضريبة المستقطعة من المنبع وتورد لمصلحة الضرائب وفقاً لأحكام المادة (٥٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٩ .

٧/١٣ العمولات المدفوعة لشراء أصول ثابتة:

تعتبر هذه العمولات من المصروفات الرأسمالية التي تضاف إلى تكلفة الأصول الثابتة وتستهلك معها على سنوات عمرها الإنتاجي، وبالتالي فلا تعتبر هذه العمولات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

١٤ - الإيجارات:

يسمح بخصم قيمة إيجارات العقارات التي تشغلها المنشأة، ويقصد بالعقارات هنا جميع الأماكن التي تزاول فيها المنشأة نشاطها سواء الإنتاجي أو تلك التي تلزم لإدارتها سواء كانت هذه المباني مستخدمة في شكل معارض بيع أو مخازن أو جراجات أو مراكز للأبحاث، وسواء كانت على شكل مبنى أو على شكل أراضي فضاء.

ويجب التفرقة عند تحديد القيمة الإيجارية للعقارات التي يسمح بخصمها بين حالة أن المنشأة تستأجر العقارات من الغير، وحالة أن العقارات التي تشغلها المنشأة مملوكة لها، وحالة أن المباني المملوكة للمنشأة مقامة على أرض غير مملوكة لها وذلك على النحو التالي:

١/١٤ العقارات المستأجرة من الغير:

إذا كانت العقارات التي تشغلها المنشأة مملوكة للغير وتمارس فيها المنشأة نشاطها بناء على عقد إيجار فإن ما يسمح بخصمه هو الإيجار الفعلي الذي تلتزم المنشأة بدفعه للمؤجر طبقاً للعقد الموقع بين الطرفين.

وتجدر الإشارة هنا إلى ما يلي:

- (١) يسمح بخصم الإيجار الذي يخص السنة محل المحاسبة ولا يسمح بخصم الإيجار المستحق عن فترات سابقة أو الإيجار المدفوع مقدماً عن فترات قادمة، وذلك طبقاً لأساس الاستحقاق.
- (٢) لا يسمح بخصم أي تأمينات مودعة لدى المؤجر حيث أنها لا تمثل نفقة وإنما هي مبالغ يتم استردادها عند انتهاء عقد الإيجار.
- (٣) لا يسمح بخصم أية نفقات أخرى متعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل مصروفات الصيانة والترميمات والعوائد والحراسة والمياه والإنارة نظراً لأن العقار غير مملوك للمنشأة، وذلك باستثناء الحالات التي تتحمل فيها المنشأة هذه المبالغ وفقاً لشروط عقد الإيجار .
- (٤) لا يسمح بخصم قيمة الإيجار الخاص بسكن أصحاب المنشأة إذا كان يقيمون في جزء من المباني التي تشغلها المنشأة وتزاول فيها نشاطها.
- (٥) يسمح بخصم المصروفات الإيرادية المؤجلة المتعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل خلو الرجل مقابل إخلاء العقار للمنشأة حيث تعتبر هذه المصروفات من ضمن مصروفات التأسيس والتي يتم معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية بتحميلها على سنة إنفاقها.

(٦) إذا كانت المنشأة تؤجر جزءاً من المبنى الذي تستأجره، يعتبر الإيجار المدفوع بالكامل من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن يعتبر الإيجار المحصل بمثابة إيرادات تدخل ضمن وعاء الضريبة، أو يستبعد من مبلغ الإيجار المدفوع المبلغ الذي تحصل عليه المنشأة نظير تأجيرها لجزء من العقار للغير وبحيث يظهر الصافي فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

علي سبيل المثال إذا كانت الشركة تستأجر العقار الذي تشغله وقد أدرجت ضمن مصروفاتها بقائمة الدخل ٣٩٤٠٠ جنيه إيجاراً للعقار وقد اتضح ما يلي:

- ١ - الإيجار الشهري للعقار طبقاً لعقد الإيجار ٢٠٠٠ جنيه.
 - ٢ - يتضمن بند الإيجار قيمة إيجار الثلاثة شهور الأولى من العام القادم.
 - ٣ - يتضمن بند الإيجار مبلغ ٥٠٠٠ جنيه مودع كتأمين إيجار لدى صاحب العقار.
 - ٤ - يتضمن بند الإيجار ٤٠٠ جنيه الضريبة العقارية على العقار، وكذلك ٤٠٠٠ جنيه مصاريف صيانة العقار، وهي بنود أنفاق يتحملها المستأجر (الشركة) وفقاً لبنود عقد الإيجار.
 - ٥ - تؤجر الشركة جزء من العقار للغير مقابل إيجار شهري قدره ٣٠٠ جنيه، لم يدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل .
- لبيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة يتم ما يلي:

| صافي الربح المحاسبي. | ** |
|--|------|
| يضاف: | |
| قيمة الإيجار المدفوع مقدماً طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي ٢٠٠٠ جنيه x ٣ شهور = ٦٠٠٠ جنيه. | ٦٠٠٠ |
| قيمة تأمين الإيجار لأنه لا يمثل نفقة فعلية ويتم استرداده في نهاية مدة العقد. | ٥٠٠٠ |
| قيمة الضريبة العقارية، وكذلك مصاريف الصيانة تعد تكلفة طالما نص عقد الإيجار على أن تتحملها الشركة | -- |
| قيمة الإيجار عن الجزء المؤجر للغير ، حيث يعد إيراد لم يخضع للضريبة | ٣٦٠٠ |

٤/٢ العقارات المملوكة للمنشأة:

لا يسمح بخصم أي إيجار للعقارات المملوكة للمنشأة وتزاول فيها أنشطتها، ولكن القانون يسمح بأن تخصص المصروفات المتعلقة بالعقارات كمصروفات الترميم والصيانة والحراسة والمياه والإنارة، ويسمح القانون أيضاً بخصم إهلاك العقارات المملوكة للمنشأة.

٤/٣ المباني المملوكة للمنشأة ومقامة على أرض مملوكة للغير:

يسمح بخصم الإيجار الفعلي للأرض المستأجرة بالإضافة إلى مصاريف الصيانة اللازمة للمحافظة على المباني وذلك في الحالتين التاليتين:

١. الاتفاق في عقد الإيجار الأرض على أن يقوم المستأجر بإزالة المباني التي أقامها عند نهاية مدة العقد أو يقوم بتسليم المباني للمؤجر بعد دفع ثمنها للمنشأة التي أقامتها، وبالإضافة إلى ذلك يحق للمستأجر إهلاك قيمة المبنى على مدة التعاقد.

٢. الاتفاق في عقد إيجار الأرض على أن تؤول المباني في نهاية مدة العقد إلى المؤجر صاحب الأرض دون دفع أي تعويض لمن أقامها، وفي هذه الحالة يسمح للمستأجر بخصم إهلاك قيمة المبنى على مدة التعاقد. هذا ويسمح أيضاً بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أية إيجارات أخرى بخلاف إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة مثل إيجارات السيارات والآلات والمعدات والأجهزة وتعامل ضربياً طبقاً لنفس القواعد السابق توضيحها عند معالجة إيجار العقارات.

١٥ - الإكراميات:

هي المبالغ التي تدفعها المنشأة للغير لتسهيل أداء أعمالها أو دفع ما قد تتعرض له من خسائر أو أضرار مالية سواء أخذت شكل منحة نقدية أو عينية أو سلع مجانية من منتجات المنشأة، وتتصف الإكراميات بأنها في كثير من الأحيان لا تكون مؤيدة بالمستندات لذلك فهي تثير الكثير من المشاكل عند اعتمادها من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. ويجرى العمل حالياً بمصلحة الضرائب على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت الشروط التالية:

(أ) أن ترتبط بنشاط المنشأة وتتعلق بتحقيق الربح أو المحافظة عليه، وإذا تبين أن الإكراميات لا تحقق أي نفع للمنشأة وإنما هي مجرد إسراف من صاحب أو أصحاب المنشأة أو مديريها فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، ولا يعتد هنا بكونها مخالفة للنظام العام طالما أن الأرباح التي نتجت من العمليات التي دفعت الإكراميات من أجلها تخضع للضريبة.

(ب) أن يثبت جدية صرفها سواء من خلال اعتماد الفاحص الضريبي على وسائل الإثبات الأخرى وحسن تقديره ومدى تمشيها مع العرف السائد في مجال نشاط المنشأة.

(ج) ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بالمستندات بما في ذلك الإكراميات على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

١٦ - مصروفات الصيانة:

تعتبر مصروفات الصيانة من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التالية:

(أ) أن تكون المنشأة ملزمة بسداد مصروفات الصيانة، فإذا قامت المنشأة متطوعة بتحمل تكاليف صيانة سيارة جديدة خلال فترة الضمان وكان عقد شراء السيارة ينص على قيام

البائع بتحمل هذه التكاليف، فإن نفقاتها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ب) أن تكون الأصول التي تجري عليها عمليات الصيانة مملوكة للمنشأة وتستخدم لتحقيق أغراضها، فلا يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم مصروفات صيانة السيارة الشخصية لأحد الشركاء بالشركة.

(ج) أن تكون مصروفات الصيانة ذات طبيعة إيرادية أي تنفق بغرض المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصول حتى تكون صالحة للاستخدام والتشغيل، ولا فرق هنا بين أن تقوم المنشأة بإجراء عملية الصيانة بنفسها أو أن تكلف أحد الأفراد أو الجهات المتخصصة بذلك.

أما مصروفات الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية مثل مصروفات إجراء عمرة لأحد الأصول أو تجديد مبنى المنشأة بشكل كامل، فإنها تضاف إلى تكلفة الأصول الخاصة بها وتستهلك معها خلال عمرها المتوقع أو خلال الفترة الباقية من عمر الأصل الأصلي أيهما أقرب حدوثاً. وبالنسبة لمصروفات الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية ولكن قيمتها ضئيلة نسبياً مثل تجديد إطارات السيارات المملوكة للمنشأة وبطاريات هذه السيارات، فيسمح عادة باعتبارها من النفقات الإيرادية وبالتالي يمكن اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في سنة إنفاقها. وأخيراً فإن نفقات الصيانة التي تمتد إلى عدة فترات مثل تعاقد المنشأة مع أحد مراكز الصيانة المتخصصة لمدة ثلاث سنوات وسداد المبلغ بالكامل بصورة فورية، ففي هذه الحالة يتعين توزيع هذه النفقات على سنوات العقد، وبالتالي فإن ما يعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الجزء الذي يخص كل سنة على حدة ابتداء من السنة التي يدفع فيها المبلغ المذكور والسنة أو السنوات التالية التي يمتد إليها التعاقد.

١٧ - مصروفات التأسيس:

يقصد بمصروفات التأسيس كافة المبالغ التي تنفقها المنشأة على تكوينها مثل مصاريف تحرير وتسجيل ونشر عقد إنشاء المنشأة، وتكاليف دراسات الجدوى الاقتصادية للمشروع، ونفقات تجارب التشغيل، والرسوم التي تتحملها المنشأة للحصول على الرخص والتصاريح والموافقات اللازمة لمباشرة نشاطها، ومصاريف حفل الافتتاح والدعاية والإعلان عن المنشأة. وتعتبر مصروفات التأسيس من النفقات الإيرادية المؤجلة التي لا تخص السنة التي أنفقت فيها، ولكن يتم معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وتحمل كتكلفة بالكامل على سنة إنفاقها.

١٨ - مصاريف السفر والانتقال:

تعتبر مصاريف السفر والانتقال لأصحاب المنشأة من الشركاء أو المساهمين أو مديريها أو العاملين بها من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التالية:

- (أ) أن تكون مصاريف السفر والانتقال حقيقية ومتعلقة بأعمال المنشأة وليس لأغراض شخصية مثل العلاج أو السياحة أو الترفيه.
- (ب) أن تكون مصاريف السفر والانتقال مؤيدة بالمستندات.
- (ج) أن تكون مصاريف السفر والانتقال غير مبالغاً فيها، فقد تطول مدة إقامة الممول بالخارج عن المدة اللازمة لإنجاز المهمة التي سافر من أجلها، ففي هذه الحالة يدخل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم القدر المناسب من هذه المصروفات ويرد ما يزيد عن هذا القدر إلى وعاء الضريبة.
- ### ١٩ - الخسائر:

تختلف المعالجة المحاسبية للخسائر على النحو التالي:

١/١٩ الخسائر الرأسمالية:

وهي الخسائر التي تنتج عن التصرف في الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة، وقد سبق الإشارة عند معالجة الأرباح الرأسمالية إلى أن المادة (١٧) من القانون تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية والأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشآت غير القابلة بطبيعتها للإهلاك، وأيضاً تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة أو المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول، وطالما أن المشرع الضريبي يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

كما سبق الإشارة إلى أن المادة (١٧) من القانون لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وجميع أصول المنشأة الأخرى بخلاف تلك التي تخضع أرباحها الرأسمالية للضريبة، وطالما أن المشرع الضريبي لا يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٢/١٩ خسائر السرقات أو الاختلاس أو الحريق:

وهي الخسائر التي تصيب أصول المنشأة من نقص فعلي دون أن يكون النقص ناتجاً عن استخدامها في عمليات المنشأة، سواء كان سبب هذا النقص هو السرقة أو الاختلاس أو الحريق، وسواء تعلق الأمر بأصل ثابت أو بأصل متداول (نقدية، بضاعة، أوراق مالية، أوراق تجارية لحامله)، طالما أنها تعتبر من ممتلكات المنشأة. ولا يسمح بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يصيب أصول المنشأة من نقص فعلي أو خسائر بسبب الحوادث المذكورة إذا وجد من يدفع تعويضاً عنها (المسئول عن السرقة أو الاختلاس أو الحريق، أو شركة التأمين)، أما إذا لم تحدد المسؤولية عن هذه الحوادث ولم تكن هذه الحوادث مغطاة تأمينياً فإن البعض يري أن هذه الخسائر تعد من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وذلك بغض النظر عن كون الممول قد تراخى أو أهمل في تنفيذ الحكم الذي استصدره على السارق أو المختلس أو المهمل بالتعويض لأن الممول لا يحاسب على ما فرط في تحصيله من ربح أو أهمل فيه من خسائر بل يحاسب على ما تحقق فعلاً من أرباح أو خسائر، ويرى البعض الآخر أنها لا تعد من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وإذا زاد مبلغ التعويض الذي تحصل عليه المنشأة عن قيمة الخسارة تدخل الزيادة في وعاء الضريبة، وإذا حدث العكس فإن باقي الخسارة تدخل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

٣/١٩ خسائر إعادة التقييم (التقدير):

أوضحت المادة (٥٣) القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ المعاملة الضريبية بشأن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ولكنها لم تتناول المعاملة الضريبية في حالة تحقق خسائر رأسمالية نتيجة إعادة تقييم. ويمكن أن نؤسس على ما ورد فيه نص بالنسبة للأرباح الناتجة عن إعادة التقييم المعاملة الضريبية في حالة تحقق خسائر، بمعنى أن القانون في المادة (٥٣) أخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة، وفي مقابل ذلك إذا حدثت خسائر رأسمالية تعد تكلفة وتخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

هذا ولقد أجازت المادة (٥٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، وذلك بالشروط التالية:

١ - ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتغيير الشكل القانوني، ولا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانوني شخص غير مقيم.

٢ - إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني (قبل إعادة التقييم) وذلك لأغراض حساب الضريبة.

٣ - أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.

وتأسيساً على ما سبق نستطيع أن نؤكد أنه في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، واختياره ما أجازته المادة (٥٣) من تأجيل لدين الضريبة، وتوافرت الشروط السابق الإشارة إليها، وكانت نتيجة إعادة التقييم خسائر فلا تعتبر هذه الخسائر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

أما إذا لم تتوافر هذه الشروط فيطبق كقاعدة عامة إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة، وإذا نتج خسائر إعادة تقييم فإنها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

الباب الثالث

أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على

أرباح الأشخاص الاعتبارية

الباب الثالث

أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على

أرباح الأشخاص الاعتبارية

١- الأحكام المتعلقة بالمعاملات التجارية والمالية بين الأشخاص المرتبطة:

تنص المادة رقم (٣٠) من قانون الضريبة على الدخل على أنه إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها ، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد .

وطبقاً لنص المادة رقم (١) من قانون الضريبة على الدخل يُعرّف الشخص المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بعلاقة تُؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك :

١- الزوج والزوجة والأصول والفروع.

٢- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر ٥٠ % على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويب.

٣- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

٤- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر ٥٠ % على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

ويُعرّف السعر المحايد طبقاً لنص المادة رقم (١) المشار إليها بأنه السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر ، ويتحدد وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل .

هذا، وقد أشارت المادة رقم (٣٩) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل إلى الطرق التي يمكن اتباع إحداها لتحديد السعر المحايد ، وهذه الطرق هي:

١- طريقة السعر الحر المقارن :

وفقاً لها يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة وأشخاص غير مرتبطين.

ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سلعة أو خدمة مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية :

أ- الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد.

ب - ظروف السوق .

ج - الظروف الخاصة بالعملية المعنية.

٢- طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً إليها هامش ربح :

وفقاً لهذه الطريقة ، يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة مضافاً إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة ، ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

٣- طريقة سعر إعادة البيع :

وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط ، ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملته مع أطراف مستقلة ، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

وطبقاً لنص المادة رقم (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون تكون الأولوية في تحديد السعر المحايد لطريقة السعر الحر المقارن ، وفي حالة عدم توافر البيانات اللازمة لتطبيق هذه الطريقة يتم تطبيق إحدى الطريقتين الأخريين المنصوص عليهما في المادة السابقة.

وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق الثلاث المشار إليها في المادة السابقة ، يجوز اتباع أي طريقة من الطرق الواردة بنموذج منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية أو أي طريقة أخرى ملائمة للممول.

وفي جميع الأحوال يجوز الاتفاق مسبقاً بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

ويتعين على مصلحة الضرائب طبقاً لنص المادة رقم (٣٨) من اللائحة التنفيذية للقانون، التحقق من تطبيق الأشخاص المرتبطين للسعر المحايد في معاملاتهم بشأن تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية وتوزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية إلى تتم فيما بينهم كسراء أو بيع أو تبادل للاستثمارات في الأوراق المالية ، التنازل أو الحصول على نشاط

أو عقود أو جزء منها ... إلخ.

مثال (١) :

بلغ صافى الربح الذى أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى شركات التضامن التى تمارس نشاطاً صناعياً ٢٥٣٦٠٠ جنيه فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٤ ، وفى ٥ / ٢ / ٢٠١٥ قدمت الشركة إقرارها الضريبي مرفقاً به حسابات المنشأة إلى مصلحة الضرائب . وعند قيام مأمور الضرائب المختص بفحص هذه الحسابات التى تبين له انتظامها اتضح الآتى :

١- تقوم الشركة بتسعير منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح قدره ٢٠ % من التكلفة ، مع منح المشتري لصفقات تتجاوز ٥٠٠٠ وحدة خصماً قدره ٢ % من ثمن البيع.

٢- تتضمن إيرادات المبيعات المسجلة بدفاتر الشركة ما مقداره ١٥٠٠٠٠٠ جنيه قيمة ٦٠٠٠ وحدة قامت ببيعها لمنشأة فردية مملوكة لأحد الشركاء الموصين فيها ، ولقد تحددت هذه القيمة على أساس التكلفة دون إضافة هامش الربح الذى تحققه الشركة على مبيعاتها للغير) وذلك مع العلم بأن المنشأة الفردية فى فترة الإعفاء الضريبي بسبب بدء مزاوله النشاط).

٣- قامت الشركة ببيع بعض المباني المملوكة لها إلى المنشأة الفردية المملوكة للشريك الموصي على أساس صافى القيمة الدفترية لها وقدره ٣٥٠٠٠٠٠ جنيه ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق لمثل هذه المباني (السعر الحر) يُقدر بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه . ولقد تبين للفاحص أن حساب الأرباح والخسائر للشركة لم يتضمن أية أرباح رأسمالية تتعلق بالمباني المشار إليها على اعتبار أنه تم بيعها على أساس صافى التكلفة الدفترية لها.

المطلوب :

بيان أثر التعديلات التى يُجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى صافى الربح الضريبي مع بيان أسباب التعديل.

| | | |
|----------------------------------|--------|--|
| إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات | ٤٣٠٠٠٠ | |
| إجمالي الخصومات | - | |
| صافي الربح الخاضع للضريبة. | ٤٣٠٠٠٠ | |

٢- الأحكام المتعلقة بترحيل الخسائر :

خرج المشرع الضريبي على مبدأ استقلال السنوات المالية عندما نص في المادة رقم (٢٩) من القانون على " أنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى.

وقد راعى المشرع في تقرير هذا الحكم أن قواعد المحاسبة السليمة تقتضى نقل خسارة سنة معينة إلى حساب السنوات التالية لها ، وبحيث لا تحسب المنشأة ربحاً في هذه السنوات إلا ما زاد على مبلغ الخسارة المذكورة.

وإذا كانت حياة المنشأة تقسم إلى فترات محاسبية أو مالية يتم خلالها تحديد نتائج أعمالها من ربح أو خسارة وتحديد مركزها المالي ، فإن ذلك لا ينفى أن هذه الفترات المالية ليست إلا حلقات متصلة في سلسلة واحدة تؤثر نتائج بعضها في بعض وترتبط فيما بينها جميعاً برباط وثيق. فقد تُحقق المنشأة خسارة في إحدى السنوات مما يترتب عليه إنقاص رأس المال بمقدار هذه الخسارة ، ويقتضى مبدأ ثبات رأس المال أن تحافظ المنشأة على رأس مالها من الهلاك باعتباره الضمان العام للدانين . ويكون الحفاظ على رأس المال عن طريق استخدام الأرباح المحققة في السنوات التالية في تخفيض أو محو رصيد الخسائر التي تحققت حتى يتم تغطيتها بالكامل ورد رأس المال إلى حالته التي كان عليها قبل تحقيق الخسائر.

يتضح إذن أن نص المادة رقم (٢٩) والذي يسمح بترحيل الخسائر إنما يتفق وتحقيق العدالة ، إذ أن إخضاع أرباح سنة معينة للضريبة على الرغم من وجود خسائر مرحلة من سنوات سابقة يعنى فرض الضريبة على جزء من رأس المال ، وهذا أمر يخالف القواعد المستقرة للضريبة.

أضف إلى ذلك أنه قد يكون مفيد من الناحية الاقتصادية إعانة المشروعات على تخطي العقبات التي تُواجهها والتي قد ترجع لظروف خارجة عن إرادتها ، وذلك عن طريق السماح لها بترحيل الخسائر إلى سنوات تالية . إلا أنه لا يجوز أن تُرحل الخسائر لأكثر من خمس سنوات تالية للسنة التي تحققت فيها الخسارة، ولعل المشرع راعى أنه بعد ذلك لا بد وأن يتمكن المشروع من تحقيق فائض وإلا فإنه لا يستحق الرعاية.

وعند تطبيق المادة رقم (٢٩) من القانون والتي تتعلق بترحيل الخسائر يجب توافر عدة شروط هي :

أ- أن تكون الخسائر التي يسمح بترحيلها قد تم التوصل إليها طبقاً لأحكام قانون الضرائب ، وليست الخسائر التي تحددت في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، حيث قد يُوجد تعارض أحياناً بين القواعد المحاسبية والقواعد الضريبية عند تحديد نتيجة أعمال المنشأة من ربح أو خسارة .

وتقتضى تعليمات مصلحة الضرائب بأن مدلول الخسارة التي يجوز ترحيلها مواده أنه يجب أن يُخصم من الخسائر الدفترية ما عساه أن يكون هناك من مبالغ تحملتها المنشأة، وكان ينبغي إعادة ضمها للأرباح عند حساب الضريبة ، فيما لو كانت هناك أرباح مثل مرتب صاحب المنشأة وفوائد رؤوس أموال الشركاء في شركات الأشخاص .

ب - أن تكون الخسائر التي يُسمح بترحيلها قد تحددت بعد استبعاد الإعفاءات التي وردت بنص المادة رقم (٥٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وذلك تطبيقاً لنص الفقرة التي أضيفت إلى هذه المادة بمقتضى نص المادة رقم ١٢ من القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ والتي سوف تُشير إليها فيما بعد عندما نتناول الإعفاءات الضريبية.

فإذا فرضنا مثلاً أن الإعفاءات الضريبية التي تستفيد منها إحدى شركات التضامن طبقاً لنص المادة رقم (٥٠) تُقدر بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه، وأن الخسارة الضريبية التي تحددت لهذه الشركة بعد خصم الإعفاءات الضريبية المشار إليها تُقدر بمبلغ ١٥٠٠٠٠٠ جنيه ، في هذه الحالة تتم المحاسبة على النحو التالي:

$$\begin{array}{r} \text{الخسارة الضريبية (بعد خصم الإعفاءات الضريبية) (١٥٠٠٠٠٠ ج)} \\ + \text{الإعفاءات} \\ \hline \text{ج ١٠٠٠٠٠} \\ \hline \text{ج ٥٠٠٠٠٠} \end{array}$$

الخسائر المرحلة للسنة أو السنوات التالية

ج - مراعاة عدم استنزال الضرائب المخصومة وفقاً لحكم المادة رقم (٥٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، والتي سنشير إليها فيما بعد إذا كان صافي الوعاء الخاضع للضريبة "خسارة"، وفي جميع الأحوال لا يتم ترحيل المبالغ المخصومة وفقاً لحكم المادة رقم (٥٨) من القانون للسنة أو السنوات التالية.

د - أن تُرحل خسارة كل سنة على حده لمدة خمس سنوات تالية متتابعة فقط ، ويتم ترحيل الخسارة بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تُمسك حسابات منتظمة أم لا .

وتنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٥٥) من قانون الضريبة على الدخل على ألا يسرى حكم المادة رقم (٢٩) المشار إليها على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة إذا طرأ تغيير في ملكية رأس مالها بنسبة تزيد على ٥٠ % من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت على أن يُصاحب ذلك تغيير النشاط .

ويُشترط لسريان حكم الفقرة السابقة على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.

يُوضح نص هذه المادة أن هناك ثمة أمور إذا تحققت بالنسبة لأي شخص اعتباري من الأشخاص الخاضعين للضريبة على الدخل فإن مبدأ ترحيل الخسائر لا يُطبق بالنسبة له - أي لا يستفيد من ترحيل الخسائر للسنوات التالية بالشروط التي حددها القانون ، وهذه الأمور هي :

أ - إذا حدث تغيير في ملكية رأس مال الشركة (الشخص الاعتباري) بنسبة تزيد على ٥٠% من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت .

ب - إذا صاحب التغيير في ملكية رأس مال الشركة (الشخص الاعتباري) تغيير في النشاط الذي تمارسه. وطبقاً لنص المادة رقم (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون لا يُعتبر تغييراً للنشاط إضافة نشاط مرتبط بالنشاط الأصلي أو مكمل له.

يُضاف إلى هذين الأمرين أمر ثالث بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم هو :

ج - أن تكون أسهم الشركة غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية (البورصة).

ويُفهم من ذلك أنه إذا كانت أسهم الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية فإن هذه الشركات تستفيد من تطبيق مبدأ ترحيل الخسائر حتى وإن تحقق الأمرين الأول والثاني السابق الإشارة إليهما.

وبشكل عام ، وطبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٦٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ، فإنه في حالة عدم توافر أي من الشروط الواردة بالبند (أ)، (ب)، (ج) المشار إليها ، يحق للشركة ترحيل الخسائر بشرط ألا تتحقق هذه الشروط مجتمعة خلال الثلاث سنوات التالية لتحقيق أي منها.

ونُقدم فيما يلي بعض الأمثلة التي توضح كيفية ترحيل الخسائر :

مثال (١) :

البيانات التالية خاصة بالشركة (س) ، وهي تتضمن الإيرادات والتكاليف الواجبة الخصم من هذه الإيرادات وصافي الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً وذلك لحساب الربح الخاضع للضريبة (الأرقام بالجنيه) :

| السنوات | الإيرادات | التكاليف واجبة الخصم | صافي الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً | الربح الخاضع للضريبة |
|---------|-----------|----------------------|---------------------------------------|----------------------|
| ٢٠١٠ | ١٢٠٠٠٠ | ١٧٠٠٠٠ | (٥٠٠٠٠) | - |
| ٢٠١١ | ١٥٥٠٠٠ | ١٧٥٠٠٠ | (٢٠٠٠٠) | - |
| ٢٠١٢ | ١٩٢٠٠٠ | ١٨٢٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | - |
| ٢٠١٣ | ٢٢٠٠٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | ٣٠٠٠٠ | - |
| ٢٠١٤ | ٢٤٥٠٠٠ | ٢٠٥٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |
| ٢٠١٥ | ٢٧٠٠٠٠ | ٢٢٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ |

يُلاحظ من المثال السابق ما يلي :

(١) بلغ صافي الخسارة المعتمد ضريبياً في سنة ٢٠١٠ م ٥٠٠٠٠ جنيته، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لكي تخضع من أرباح سنة ٢٠١٢ م، ٢٠١٣ م، وجزء من أرباح سنة ٢٠١٠ م. وبذلك لم يتجاوز ترحيل الخسارة مدة الخمس سنوات التي نص عليها القانون.

(٢) بلغ صافي الخسارة المعتمد ضريبياً في سنة ٢٠١١ م ٢٠٠٠٠ جنيته ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لكي تخضع من أرباح سنة ٢٠١٤ ، وبذلك يكون ترحيل الخسارة في حدود مدة الخمس سنوات المنصوص عليها في القانون .

(٣) تم التصرف في أرباح سنة ٢٠١٤ م من الناحية الضريبية كالآتي :

صافي الربح المعتمد ضريبياً في سنة ٢٠١٤ م ٤٠٠٠٠ جنيته.

(-) جزء من الخسائر المرحلة الخاصة بسنة ٢٠١٠ م (١٠٠٠٠) جنيته.

الباقي ٣٠٠٠٠ جنيته.

(-) الخسائر المرحلة الخاصة بسنة ٢٠١١ م (٢٠٠٠٠) جنيته .

الربح الخاضع للضريبة في سنة ٢٠١٤ م ١٠٠٠٠ جنيته .

(٤) بلغ صافي الربح المعتمد ضريبياً في سنة ٢٠١٥ م ٥٠٠٠٠ جنيته، وهذا الربح يخضع بالكامل للضريبة في هذه السنة ، حيث أنه لا توجد خسائر مرحلة من السنوات السابقة إلى هذه السنة.

مثال (٢) :

البيانات التالية خاصة بالشركة (ص) ، وهي تتضمن الإيرادات والتكاليف الواجبة الخصم من هذه الإيرادات وصافي الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً وذلك لحساب الربح الخاضع للضريبة (الأرقام بالجنيه):

| السنوات | الإيرادات | التكاليف واجبة الخصم | صافى الربح أو الخسارة المعتمد ضريبياً | الربح الخاضع للضريبة |
|---------|-----------|----------------------|---------------------------------------|----------------------|
| ٢٠١٠ | ٧٠٠٠٠ | ١١٠٠٠٠ | (٤٠٠٠٠) | - |
| ٢٠١١ | ٩٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | (٣٠٠٠٠) | - |
| ٢٠١٢ | ١٢٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠٠ | صفر | - |
| ٢٠١٣ | ١٤٠٠٠٠ | ١٣٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | - |
| ٢٠١٤ | ١٥٥٠٠٠ | ١٤٠٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | - |
| ٢٠١٥ | ١٧٥٠٠٠ | ١٦٥٠٠٠ | ١٠٠٠٠ | - |
| ٢٠١٦ | ٢٢٠٠٠٠ | ١٨٠٠٠٠ | ٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠ |

يتضح من هذا المثال الآتي :

(١) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١٠ م ٤٠٠٠٠ جنيه ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لتخصم من أرباح السنوات التالية ، حيث تم تغطية ٣٥٠٠٠ جنيه من هذه الخسارة عبارة عن ١٠٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٣ م بالكامل ، ١٥٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٤ م بالكامل ، ١٠٠٠٠ جنيه أرباح سنة ٢٠١٥ م بالكامل ، وما تبقى من الخسارة وقدره ٥٠٠٠ جنيه لا يتم ترحيله بعد ذلك حتى لا يتجاوز مدة الخمس سنوات التي يتم خلالها ترحيل الخسارة كما نص القانون.

(٢) بلغ صافى الخسارة المعتمد ضريبياً فى سنة ٢٠١١ م ٣٠٠٠٠ جنيه ، ولقد تم ترحيل هذه الخسارة لتخصم من أرباح سنة ٢٠١٦ م ، وبذلك لم يتجاوز ترحيل الخسارة مدة الخمس سنوات ، أما الباقي من أرباح سنة ٢٠١٦ وقدره ١٠٠٠٠ جنيه فإنه يخضع للضريبة فى هذه السنة.

٣- الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة والدفعات المقدمة:

تضمن القانون إجراءات معينة تهدف إلى ضمان تحصيل الضريبة وإحكام حصر الممولين ومنع التهرب الضريبي وتوفير السيولة للخزانة العامة على مدار السنة والبعد عن التقديرات الجزافية ، وهذه الإجراءات هي الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

١ / ٣ . الخصم تحت حساب الضريبة :

• الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم ٥٩ من القانون (الفقرة الأولى):

يقضى نص المادة رقم (٥٩) من قانون الضريبة على الدخل (الفقرة الأولى) بعد التعديل بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ بأنه يتعين علي الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخضع نسبة من كل مبلغ يزيد عن ثلاثمائة جنية تدفعه علي سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيا كانت مقدارها ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق علي هؤلاء الأشخاص ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

الجهات الملزمة بالخصم تحت حساب الضريبة ، كما وردت بنص المادة رقم (٥٩) ، هي

:

١ - وزارات الحكومة ومصالحها ، ووحدات الإدارة المحلية ، والهيئات العامة، والهيئات القومية الاقتصادية أو الخدمية ، وشركات ووحدات القطاع العام ، وشركات قطاع الأعمال العام، وشركات الأموال ، والمنشآت والشركات الخاضعة لقوانين الاستثمار، وشركات الأشخاص التي يجاوز رأسمالها خمسين ألف جنيه أياً كان شكلها القانوني ، والشركات المنشأة بمقتضى قوانين خاصة ، والشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، وفروع الشركات الأجنبية، ومخازن الأدوية ومكاتب الاستيراد، والجمعيات التعاونية ، والمؤسسات الصحفية ، والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية ومراكز الشباب والاتحادات والمستشفيات والفنادق والجمعيات والمؤسسات الأهلية على اختلاف أغراضها ، والمكاتب المهنية ومكاتب التمثيل الأجنبية ، ومنشآت الإنتاج السينمائي والمسارح ودور اللهو ، وصناديق التأمين الخاصة المنشأة بالقانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بأي قانون آخر.

٢- الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدتها قرار من الوزير :

لقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٥) لسنة ٢٠٠٥ هذه الجهات والمنشآت ، حيث نص في المادة الأولى منه على أن تلتزم الجهات والمنشآت الآتية بالخصم تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي ، وذلك متى زاد رقم أعمالها السنوي على ٢٥٠.٠٠٠ جنيه سنوياً وفقاً لقائمة الدخل :

١ - منشآت المقاولات والتوريدات. ٢- مكاتب التصدير.

٣- الوكلاء التجاريون. ٤- وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية .

٥- منشآت النقل السياحي.

٦- منشآت الإنتاج التليفزيوني والمسرحي والإذاعي.

٧- المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعي وفقاً لأحكام القانون رقم (٢٤) لسنة ١٩٧٧ فى شأن السجل الصناعي ، وكذلك المنشآت التي لا تخضع لأحكام القانون المشار إليه إذا كانت تُزاول أحد أوجه النشاط المدرجة فى القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية.

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل ، وتلتزم الجهة أو المنشأة التي لم تقم بخصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير.

وطبقاً لنص المادة رقم (٨٢) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون توريد الجهات والمنشآت ، المنصوص عليها فى المادة (٥٩) من القانون، للمبالغ التي تم خصمها تحت حساب الضريبة من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقاً للآتي :

١- أن يتم التوريد على النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية المنصوص عليها فى الفقرة الثالثة من هذه المادة.

٢- أن يتم التوريد فى موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام.

٣- أن يتم التوريد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة.

من ناحية أخرى ، أبقى المشرع ، بمقتضى نص المادة رقم (٦٠) من قانون الضريبة على الدخل ، أشخاص القطاع الخاص المشار إليها فى المادة رقم (٥٩) السابق الإشارة إليها من الخضوع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة إذا ثبت لمصلحة الضرائب أن لديها سجلاً منتظماً تلتزم بموجبه بأداء المبالغ الربيع سنوية المدفوعة مقدماً وذلك طبقاً لأحكام الفصل الثاني من الباب الأول من الكتاب الخامس بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهو ما سنشير إليه فيما يلى.

• الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم ٥٩ مكرر من القانون (الفقرة الأولى):

أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، ثم عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ ، وتقضى هذه المادة بعد التعديل بأنه يتعين علي الجهات المنصوص عليها فى البند ١ من الفقرة الأولى من المادة ٥٩ من القانون والمشار إليها والتي تتولي بيع أو توزيع أي سلع

أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للإتجار فيها أو تصنيعها أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التي تحصل من هؤلاء الأشخاص.

ويلاحظ من هذا التعديل أن المشرع لم يلزم الجهات المنصوص عليها في البند ١ من الفقرة الأولى من المادة ٥٩ بالخصم بشكل مباشر وإنما ألزمها بإخطار المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ التي تم تحصيلها.

• الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة رقم ٥٩ مكرر (١) من القانون (الفقرة الأولى):

أضيفت هذه المادة بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، ثم عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وتقضى هذه المادة بعد التعديل بأنه يتعين على علي الجهات المنصوص عليها في البندين ١، ٢ من الفقرة الأولى من المادة ٥٩ من هذا القانون أن تخطر المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ والإجراءات التي تحصلها من المستأجرين للاماكن المملوكة لها والمعدة للإيجار أو التصنيع فيها أو تقديم أو إعداد أية خدمات أو مأكولات أو مشروبات.

ويلاحظ من هذا التعديل أن المشرع ألغى قيام الجهات المنصوص عليها في البندين ٢، ١ من الفقرة الأولى من المادة ٥٩ بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة من الإجراءات التي تحصلها وإنما ألزمها بإخطار المصلحة ببيان عن التعاملات والمبالغ التي تم تحصيلها .

هذا، وقد أضاف المشرع المادة رقم ٥٩ مكرر ٢ بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢، والتي عدلت بالقرار بقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وتقضى بأن تحدد بقرار من الوزير السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية وأوجه النشاط وأنواع الإجراءات التي تسري عليها أحكام المادتين ٥٩ مكرر و٥٩ مكرر ١ من هذا القانون، وعلى الجهات والمنشآت المنصوص عليها في البندين ٢، ١ من الفقرة الأولى من المادة ٥٩ إخطار المصلحة ببيان بقيمة السلع والمنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتعاملات والمبالغ والإجراءات التي حصلت عليها من كل ممول في موعد أقصاه آخر أبريل وأخر يوليو وأخر أكتوبر وأخر يناير من كل عام عن الثلاثة أشهر السابقة وذلك طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية .

ويلاحظ من هذا التعديل أن المشرع ألزم الجهات التي تقوم بعملية توزيع وبيع المنتجات الصناعية والحاصلات الزراعية والتي تحصل على الإجراءات بقيمة تلك السلع والإجراءات في المواعيد المقررة وهي آخر أبريل وأخر يوليو وأخر أكتوبر وأخر يناير.

٢ / ٣ . الدفعات المقدمة :

استحدثت قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نظام الدفعات المقدمة، والذي

بمقتضاه يُمكن للممول أن يقوم بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية ، وهذا النظام ليس إلزامياً وإنما يُمكن للممول أن يختار بينه وبين نظام الخصم تحت حساب الضريبة الذي ورد بنص المادة رقم (٥٩) كما سبق وأن أشرنا . ولقد وردت الأحكام المتعلقة بنظام الدفعات المقدمة فى المواد من ٦١ إلى ٦٥ من قانون الضريبة على الدخل ، وسوف نتناول هذه الأحكام بالتفصيل فيما يلى :

* المقصود بنظام الدفعات المقدمة :

طبقاً لنص المادة رقم (٦١) من القانون يُقصد بنظام الدفعات المقدمة قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠ % من أي مما يأتي :

١ - آخر ضريبة أقر بها الممول .

٢ - الضريبة التي يُقدرها عن السنة التي يرغب فى تطبيق نظام الدفعات المقدمة عليها إذا كان الممول لم يسبق أن تقدم بإقرار ضريبي أو كان الإقرار الضريبي الذى تقدم به عن الفترة الضريبية السابقة على تقديم الطلب يتضمن خسارة.

وطبقاً لنص المادة رقم (٦٣) من القانون يلتزم الممول وفقاً لنظام الدفعات المقدمة بأن يُسدد النسبة المنصوص عليها فى المادة رقم (٦١) من القانون على ثلاث دفعات متساوية ، تُسدد كل دفعة منها على التوالي فى مواعيد لا تُجاوز الثلاثين من يونيو والثلاثين من سبتمبر والحادي والثلاثين من ديسمبر من كل عام.

وللممول بعد أداء الدفعة الثانية إخطار المصلحة بخفض القسط الثالث أو عدم أدائه إذا تبين أن أرباحه عن العام الكامل ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن العام السابق عليه.

ويجوز تخفيض عدد الدفعات عندما تكون المدة المتبقية بعد تقديم الطلب المشار إليه فى المادة رقم (٦١) أقل من اثني عشر شهراً على أن تُسدد كل دفعة من هذه المبالغ إلى مأمورية الضرائب المختصة طبقاً للأوضاع والإجراءات وعلى النموذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون (المادة رقم ٨٥ من اللائحة التنفيذية للقانون).

يُوضح نص المادة رقم (٦٣) من القانون كيفية قيام الممول المنتزم بنظام الدفعات المقدمة بسداد تلك الدفعات ومواعيد السداد وكيفية تسوية الدفعات المقدمة فى نهاية الفترة الضريبية . وفيما يتعلق بتسوية الدفعات المدفوعة مقدماً مع الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار الضريبي السنوي فطبقاً لنص المادة المشار إليها يتم خصم ما سبق وأن سدده الممول من دفعات مقدمة تحت حساب الضريبة من الضريبة المستحقة عليه من واقع الإقرار الضريبي السنوي الذى يُقدمه إلى مصلحة الضرائب فى نهاية الفترة الضريبية ، ويخصم من الضريبة المستحقة على الممول من واقع الإقرار الضريبي أيضاً العائد المستحق على الدفعات المقدمة التي سددها الممول خلال الفترة الضريبية ، ويُحسب هذا العائد على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي (على أن يُخصم منه ٢%) مع

استبعاد كسور الشهر والجنيه.

مثال (٥) : قامت إحدى شركات التضامن الملتزمة بنظام الدفعات المقدمة في سداد الضريبة بسداد ثلاث دفعات مقدماً تحت حساب الضريبة المستحقة على إيرادات النشاط التجاري التي تمارسه ، وذلك على النحو التالي:

٨٠٠٠ ج في ٣٠ / ٦ / ٢٠١٥ .

٨٠٠٠ ج في ٣٠ / ٩ / ٢٠١٥ .

٨٠٠٠ ج في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ .

فإذا علمت أن الضريبة المستحقة على هذه الشركة من واقع الإقرار الضريبي الذي قدمته إلى مأمورية الضرائب المختصة عن الفترة الضريبية المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ تُقدر بمبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : حساب المبلغ الذي تقوم الشركة بسداده لمأمورية الضرائب المختصة لاستكمال الضريبة المستحقة عليها ، وذلك مع العلم بأن الشركة قدمت إقرارها الضريبي للمأمورية في ١٠ / ١ / ٢٠١٦ ، وأن سعر الائتمان والخصم المعلن من قبل البنك المركزي ١٤ % .

الحل:

الضريبة المستحقة على الشركة من واقع الإقرار الضريبي ٥٠٠٠٠ ج.

(-) الدفعات المدفوعة مقدماً تحت حساب الضريبة

$$(٢٤٠٠٠) = (٨٠٠٠ + ٨٠٠٠ + ٨٠٠٠) =$$

(-) العائد المستحق على المبالغ المدفوعة مقدماً :

العائد المستحق على الدفعة الأولى

$$(٤٨٠) = \frac{٦}{١٢} \times (٢\% - ١٤\%) \times ٨٠٠٠ =$$

العائد المستحق على الدفعة الثانية

$$(٢٤٠) = \frac{٣}{١٢} \times (٢\% - ١٤\%) \times ٨٠٠٠ =$$

العائد المستحق على الدفعة الثالثة

$$(صفر) = صفر \times (٢\% - ١٤\%) \times ٨٠٠٠ =$$

$$\underline{\underline{٢٥٢٨٠}}$$

هذا ، وتقضى المادة رقم (٦٥) من قانون الضريبة على الدخل بأن يُعفى الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة في أي من الحالتين الآتيتين :

أ - تكبد الممول خسارة معتمدة ضريبياً لمدة سنتين متتاليتين .

ب - تغيير الشكل القانوني للمنشأة أو الشركة .

وللمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية بين تقديرات الممول لأرباحه وبين الأرباح الفعلية التي خضعت للضريبة في كل سنة يطبق فيها النظام . وعلى المصلحة إخطار الممول بذلك بموجب كتاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول.

٣/٣ . العلاقة بين نظام الدفعات المقدمة ونظام الخصم تحت حساب الضريبة:

طبقاً لنص المادة رقم (٦٢) من قانون الضريبة على الدخل للممول أن يختار بين نظام الخصم تحت حساب الضريبة الذي تنظمه أحكام المادة رقم (٥٩) من القانون وبين الالتزام بأحكام نظام الدفعات المقدمة.

ويكون الاختيار بموجب طلب يُقدمه الممول إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل ستين يوماً على الأقل من بداية الفترة الضريبية التي يرغب في تطبيق الدفعات المقدمة ابتداءً منها.

وعلى المصلحة أن ترد على طلب الممول بقرارها في شأن الطلب خلال ستين يوماً من تاريخ تقديمه ، ويُعتبر عدم الرد خلال هذه المدة رفضاً للطلب.

وتُحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون النموذج الذي يُقدم عليه الطلب والمستندات التي يجب إرفاقها به والإجراءات التي تُتبع في إخطار الممول بقرار المصلحة في شأنه (المادة رقم ٨٣ ، ٨٤ من اللائحة التنفيذية للقانون).

هذا، ويجوز للممول العدول عن نظام الدفعات المقدمة كما قضى بذلك نص المادة رقم (٦٤) من قانون الضريبة على الدخل والذي بمقتضاه يجوز للممول أن يعدل عن اختياره لنظام الدفعات المقدمة وأن يلتزم بنظام الخصم تحت حساب الضريبة وفقاً للمادة رقم (٥٩) من القانون ، وذلك بالشرطين الآتيين :

أ - أن يكون الممول قد طبق نظام الدفعات المقدمة خلال سنة كاملة على الأقل وأن يكون قد سدد جميع المستحقات المقررة وفقاً لهذا النظام.

ب - أن يتقدم الممول بطلب إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن نظام الدفعات المقدمة اعتباراً منها.

وتلتزم المصلحة بقبول الطلب عند توافر الشرطين السابقين، وأن تخطر الممول بقرارها خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب ، وإلا اعتبر عدم الإخطار خلال هذه المدة قبولاً للطلب.

وتُحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون الإجراءات التي تتبع في تقديم الطلب وفي الإخطار بقرار المصلحة (المادة رقم ٨٦ ، ٨٧ من اللائحة التنفيذية للقانون).

٣ / ٤ . التحصيل تحت حساب الضريبة :

تناول القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة في المواد من ٦٦ إلى ٦٩ ، وفيما يلي الجهات التي أُلزمتها القانون بالتحصيل تحت حساب الضريبة:

(١) الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار ولأنشطة الحرفيين :

طبقاً لنص المادة رقم (٦٦) من قانون الضريبة على الدخل يتعين على الجهات التي تمنح تراخيص للإتجار بالجملة في الخضر والفاكهة والحبوب وغيرها من المواد الغذائية ، أو تلك التي تمنح تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية، أن تحصل عند تجديد الترخيص مبلغاً تحت حساب الضريبة ممن يصدر باسمه التجديد، ويحظر على تلك الجهات تجديد الترخيص إلا بعد تحصيل هذا المبلغ.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يُجاوز ١٠% من رسم التجديد.

(٢) مصلحة الجمارك :

طبقاً لنص المادة رقم (٦٧) من قانون الضريبة على الدخل يتعين على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القطاع الخاص نسبة من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للإتجار فيها أو تصنيعها ، وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق عليهم.

وفي حالة التنازل عن هذه السلع أو تظهير مستنداتهما إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير.

ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يُجاوز ٢ % من قيمة الواردات ، ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

(٣) المجازر :

تنص المادة رقم (٦٨) من قانون الضريبة على الدخل بأنه على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة أن تحصل مع رسوم الذبح المقررة مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة ، وذلك عن كل رأس من الذبائح.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من قيمة الرسم.

(٤) أقسام المرور:

تنص المادة رقم (٦٩) من قانون الضريبة على الدخل بأنه على أقسام المرور الامتناع

عن تجديد أو نقل رخصة تسيير سيارات الأجرة أو النقل المملوكة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ويصدر بتحديد هذا المبلغ قرار من الوزير بما لا يجاوز ١٠ % من الرسم المقرر للترخيص المفروض بقانون المرور الصادر بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣، ويتم تحصيل ذلك المبلغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقاً للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة وفقاً لقانون المرور.

٣ / ٥ . أحكام عامة تتعلق بنظام الخصم والتحصيل لحساب الضريبة :

تضمن القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أحكاماً عامة تسرى في جميع حالات الخصم والتحصيل لحساب الضريبة وذلك في المادتين رقم (٧٢) ورقم (٧٣) من القانون. وتنص المادة رقم (٧٢) على أن تلتزم الجهات المنصوص عليها في المواد ٥٩ مكرراً، ٥٩ مكرراً(١)، ٥٩ مكرراً(٢)، ٦٦ و ٦٧ و ٦٨ و ٦٩، ٧١، ٧٠ من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته، بتوريد قيمة ما حصلته أو خصمته أو أضافته من مبالغ تحت حساب الضريبة إلى المصلحة ، وذلك طبقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

وفي حالة عدم خصم أو إضافة أو توريد المبالغ الواجب خصمها أو إضافتها تلتزم الجهة بأن تؤدي للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير.

وطبقاً لنص المادة رقم (٨٩) من اللائحة التنفيذية للقانون يكون توريد المبالغ التي تم تحصيلها تحت حساب الضريبة ، طبقاً للمادة (٧٢) من القانون ، في موعد أقصاه آخر ابريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النموذج رقم (٤١ : خصم وتحصيل) مرفقاً به الشيك أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونية المنصوص عليها في هذه اللائحة .

وأخيراً، تقضى المادة رقم (٧٣) من قانون الضريبة على الدخل بعدم سريان أحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة.

٤ - توزيعات الأرباح:

أخضعت المادة (٥٦ مكرراً) للضريبة المستقطعة من المنبع التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة نتيجة مساهماتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية. ويكون سعر الضريبة على التوزيعات ١٠% دون خصم أية تكاليف، ويخفض سعر الضريبة إلى ٥% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من رأس المال أوحقوق التصويت بشرط أن لا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

وتُعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تُحققها من خلال منشأة دائمة في مصر موزعة حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة. وتُستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يُقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية.

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

هذا، وتُحسب التكلفة التي يتم استبعادها من التكاليف واجبة الخصم طبقاً لما ورد بالكتاب الدوري لمصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠١٦ على النحو التالي:

تكلفة الاستثمار والتمويل المتعلقة بتوزيعات الأرباح المستبعدة

= (اجمالي توزيعات الارباح الخاضعة للضريبة القطعية ÷ إجمالي الإيرادات) x تكلفة الاستثمار والتمويل.

وطبقاً لنص المادة رقم (٣٢ مكرراً) من اللائحة التنفيذية للقانون "يُقصد بتكلفة التمويل والاستثمار المبالغ المستحقة أو المدفوعة والمحملة على القوائم المالية (قائمة الدخل أو الميزانية) ومنها العوائد المدفوعة أو المستحقة على الودائع والقروض والسلفيات والديون وأية صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة إلى المصاريف العمومية والإدارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط، ولا تدخل الإهلاكات والمخصصات ضمن المصاريف العمومية والإدارية.

٥ - فوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك، وفوائد أدون وسندات الخزنة:

تنص المادة (رقم ٥٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون رقم ١٠١ لسنة ٢٠١٢ على الآتي:

١- مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢ % و ذلك دون خصم أي تكاليف، و يلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال على الأكثر. هذا، وقد نصت المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة السابقة على النموذج (١٥ مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة".

ومؤدى هذا النص أن الضريبة التي يتحملها أي بنك اكتب في هذه السندات تخصم من الضريبة التي تستحق على أرباح هذا البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة.

ويترتب عن هذا ضرورة أن يظهر العائد المستحق عن هذه السندات في قائمة دخل البنك الذي حصل عليها بالكامل على أن تخصم الضريبة المستحقة عن هذه السندات من الضريبة المستحقة على أرباح هذا البنك والمثال التالي يوضح ذلك.

٢- تخضع عوائد أدون الخزنة للضريبة بسعر ٢٠% و ذلك دون خصم أي تكاليف و يلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة و توريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخصم.

٣- تخضع عوائد سندات الخزنة للضريبة بسعر ٢٠% و ذلك دون و يلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة و توريدها إلى مصلحة الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة. وتخصم من الضريبة المستحقة على الجهة ، الضريبة المحسوبة وفقاً لأحكام هذه المادة على عوائد أدون و سندات الخزنة الداخلة في وعاء الضريبة المدرجة بالقوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالي الضريبة المستحقة على للأرباح الخاضعة للضريبة. ويترتب على هذه المعالجة الضريبية ضرورة إدراج إجمالي عوائد أدون وسندات الخزنة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل للأشخاص الاعتبارية الحاصلين عليها، أما الضريبة المستقطعة منها فيتم استئزالها من الضريبة المستحقة على أرباح المنشأة، في حدود الضريبة المقطوعة أو المحسوبة أيهما أقل. هذا، وقد حددت المادة (٥٢ مكرراً ٥) من اللائحة التنفيذية المعدلة بقرار وزير المالية رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥، كيفية حساب الضريبة المحسوبة وذلك على النحو التالي:

$$\text{الضريبة المحسوبة} = \frac{\text{إجمالي الإيرادات المدفوع عنها}}{\text{الضريبة المستقطعة}} \times \text{الضريبة المستحقة}$$

إجمالي إيرادات النشاط ككل خلال الفترة

مثال (١) المعالجة الضريبية لعوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك:

قام أحد البنوك بالاكتتاب في سندات أصدرتها وزارة المالية غير معفاة من الضريبة بمبلغ مليون جنيه بمعدل عائد ١٥%، ولقد حصل البنك على صافي العائد بعد خصم الضريبة المستحقة ٣٢%، ولم تظهر هذه الإيرادات ضمن قائمة الدخل لهذا البنك باعتبار أنه سدد عنها الضريبة، علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل بلغ ٨ مليون جنيه بدون عائد السندات.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية لعائد السندات والضريبة المستحقة عنه.

الحل:

أ - تحديد عائد السندات والضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة عنه:

$$\text{عائد السندات} = ١٠٠٠٠٠٠٠ \times ١٥\% = ١٥٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$\text{الضريبة المستقطعة من المنبع} = ١٥٠٠٠٠٠٠ \times ٣٢\% = ٤٨٠٠٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

ب - تحديد أرباح البنك الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

$$\text{صافي الدخل} \quad ٨ \text{ مليون جنيه.}$$

$$+ \text{عائد السندات بالكامل} \quad ١,٥ \text{ مليون جنيه.}$$

$$\text{صافي الربح الخاضع للضريبة} \quad ٩,٥ \text{ مليون جنيه.}$$

ج - تحديد الضريبة المستحقة على أرباح البنك:

$$\text{الضريبة المستحقة على أرباح البنك} = ٩٥٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢,٥\% = ٢١٣٧٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

الضريبة واجبة السداد تحدد على النحو التالي:

$$\text{الضريبة واجبة السداد} \quad ٢١٣٧٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$(-) \text{ الضريبة المستقطعة من المنبع (٤٨٠٠٠٠٠) جنيه.}$$

$$\text{الضريبة المستحقة السداد} \quad ١٦٥٧٥٠٠ \text{ جنيه.}$$

ويقصد بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع من الضريبة التي تستحق على أرباح البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة، أنه في حالة إذا كانت الضريبة على أرباح البنك أقل من الضريبة المستقطعة من المنبع ، فلا يسمح بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع إلا في حدود الضريبة المستحقة على أرباح البنك.

مثال (٢):

بفرض أن صافي الربح الضريبي لأحد البنوك بلغ ١٠٠ مليون جنيه شاملاً ٨٠ مليون جنيه عائد سندات أصدرتها وزارة المالية لصالح هذا البنك، وأن هذا العائد أستقطع منه ضريبة مستقطعة من المنبع ٣٢% ، وأن الضريبة على أرباح البنك ٢٢,٥%.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبة للبنك وتحديد الضريبة المستحقة على أرباحه.

الحل:

الضريبة المستقطعة من المنبع = ٨٠ مليون جنيه × ٣٢% = ٢٥٦٠٠٠٠٠٠ جنيه.

الضريبة المستحقة على أرباح البنك =

١٠٠ مليون جنيه × ٢٢,٥% = ٢٢,٥ مليون جنيه.

الضريبة واجبة السداد تُحسب كالتالي:

الضريبة المستحقة على الأرباح ٢٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه

يخصم وفي حدود هذه الضريبة:

الضريبة المستقطعة من المنبع (٢٢٥٠٠٠٠٠٠) جنيه فقط

الضريبة واجبة السداد صفر

ويبقى من الضريبة المستقطعة من المنبع ٣١٠٠٠٠٠٠٠ جنيه لا يحق للبنك خصمها أو استردادها من أية ضرائب.

مثال (٢) المعالجة الضريبية لعوائد سندات وأذون الخزانة:

قام أحد البنوك المصرية باستثمار مبلغ ١٠٠ مليون جنيه في أذون خزانة بمعدل عائد ١٢% سنوياً لمدة ١٨٠ يوماً (ستة أشهر)، وكان العائد الذي يستحق للبنك في نهاية المدة يبلغ ٦ مليون جنيه، استقطع منه ١٢٠٠ ألف جنيه ضريبة مستقطعة من المنبع بمعدل ٢٠% وحصل البنك على الصافي ، وأدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل المعدة في نهاية العام إجمالي عائد الأذون ، وأدرجت الضريبة المستقطعة من المنبع ضمن المصروفات.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لعائد أذون الخزانة والضريبة المستقطعة من المنبع، إذا علمت أن إجمالي إيرادات البنك بما فيها عائد أذون الخزانة بلغ ٢٥٠ مليون جنيه، وأن

صافي أرباح البنك بعد إضافة واستبعاد الإيرادات والتكاليف المعتمدة ضريبياً على التوالي بلغ ٥٠ مليون جنيه.

الحل:

تكون المعاملة الضريبية على النحو التالي :

| | |
|-----------|--|
| ٥٠٠٠٠٠٠٠ | صافي أرباح البنك بعد الإضافة والاستبعاد |
| | يضاف: |
| ١٢٠٠٠٠٠٠ | الضريبة المستقطعة من المنبع (حيث لا تُعد من التكاليف الواجبة الخصم). |
| ٥١٢٠٠٠٠٠٠ | صافي ربح البنك الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية |
| ١١٥٢٠٠٠٠٠ | الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية = $٥١٢٠٠٠٠٠ \times ٢٢,٥\%$ |
| | يستنزل الضريبة المستقطعة من المنبع على عائد أدون الخزنة أو الضريبة المحسوبة أيهما أقل. الضريبة المحسوبة $= (٦٠٠٠٠٠٠ \div ٢٥٠٠٠٠) \times ١١٥٢٠٠٠٠ = ٢٧٦٤٨٠$ جنيه يخصم الضريبة المحسوبة لأنها الأقل (٢٧٦٤٨٠) |
| ١١٢٤٣٥٢٠ | الضريبة واجبة السداد |

٦ - خصم الضريبة الأجنبية من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

سمح المشرع بمقتضى نص المادة رقم (٥٤) من القانون بخصم الضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها أية شركة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج من الضريبة المستحقة على أرباحها والتي تتحدد وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل ، وبشرط تقديم المستندات المؤيدة لها.

ويُقصد بالأرباح المحققة في الخارج طبقاً لنص المادة رقم (٦٥) من اللائحة التنفيذية للقانون أرباح العمليات والفروع والتوزيعات ونتاج التعامل في الأوراق المالية التي تحصل عليها الشركات المقيمة مقابل استثماراتها في شركات بالخارج والإتاوات والإيجارات والعوائد المحصلة على قروض ممنوحة بالخارج.

وطبقاً لنص الفقرة الأخيرة من المادة رقم (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون يتم حساب الضريبة الواجبة السداد في مصر على أساس إجمالي الأرباح المحققة في الخارج الداخلة ضمن إيرادات الشركة المقيمة مضمناً في سعر الضريبة المنصوص عليه في الفقرة الأولى من المادة (٤٩) من القانون.

ويسمح المشرع بهذا الخصم منعاً للازدواج الضريبي حتى لا تخضع إيرادات الشركة للضريبة مرتين (مرة للضريبة الأجنبية ، ومرة للضريبة المصرية).

وطبقاً لنص المادة رقم (٥٤) المشار إليها لا يجوز أن يتجاوز الخصم المذكور (يقصد الضريبة الأجنبية) الضريبة واجبة السداد في مصر والتي كان يمكن أن تُستحق عن الأرباح المحققة من أعمال في الخارج.

هذا يعني أنه إذا كانت الضريبة المصرية المستحقة على الأرباح المحققة من أعمال في الخارج أكبر من الضريبة الأجنبية التي قامت الشركة المقيمة بأدائها عن أرباحها المحققة في الخارج تلتزم الشركة في هذه الحالة بسداد الفرق فقط إلى مصلحة الضرائب وذلك بعد استئصال الضريبة الأجنبية . أما إذا كانت الضريبة المصرية المستحقة على الأرباح المحققة من أعمال في الخارج أقل من الضريبة الأجنبية التي قامت الشركة المقيمة بأدائها عن تلك الأرباح ، في هذه الحالة ينتهي التزام الشركة بما سددته من ضرائب أجنبية.

هذا ، ويُشترط لخصم الضرائب الأجنبية المشار إليها أن تكون الشركة قد سددتها فعلاً وأن تُقدم المستندات المؤيدة لذلك.

وهكذا يتضح أن هناك ثمة شروطاً يتعين توافرها لكي يُسمح للشخص الاعتباري بخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة بالخارج من الضريبة على الدخل في مصر. ولقد حددت المادة رقم (٦٦) من اللائحة التنفيذية للقانون هذه الشروط فيما يلي :

- ١- أن تقدم الشركة المستندات المؤيدة لسداد الضريبة الأجنبية لحسابها .
- ٢- ألا يتجاوز خصم الضريبة المؤداة في الخارج الضريبة واجبة السداد في مصر التي يتم تحديدها وفقاً للقانون.
- ٣- ألا يتجاوز ما يدخل في نظام الخصم بالنسبة للضريبة على التوزيعات ونواتج التعامل في الأوراق المالية الضريبة المباشرة المستقطعة من هذه المبالغ.

من ناحية أخرى ، تنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٥٤) من القانون على أنه لا تُخصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

وطبقاً لهذا النص فإنه لا يجوز إجراء مقاصة بين الخسائر التي تُحققها الشركة المقيمة عن أعمالها في الخارج والأرباح التي قد تُحققها عن أعمالها في مصر ، كما أنه لا يجوز ترحيل هذه الخسائر لكي تُخصم من أرباح السنوات التالية - أي أن الشركة لا تستفيد بمبدأ ترحيل الخسائر الذي أقره قانون الضريبة على الدخل وذلك إذا كانت هذه الخسائر ناتجة عن ممارسة الشركة المقيمة لأعمالها في الخارج .

وطبقاً لنص المادة رقم (٦٧) من اللائحة التنفيذية للقانون تُعامل الأرباح المحققة في كل دولة على حدة معاملة مستقلة عن الأرباح المتحققة من الدول الأخرى ، ولا يجوز خصم خسائر النشاط في دولة من أرباح النشاط في دولة أخرى.

أسئلة وتطبيقات

**الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
شركات الأشخاص - شركات الأموال**

أولاً : أسئلة نظرية

السؤال الأول :

تكلم بإيجاز فيما يلي :

- ١- نطاق سريان الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
- ٢- المنشآت والهيئات التي تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الصادرة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال الثاني :

"طبقاً لنص المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الشخص الاعتباري التي تنتج من مزاوله النشاط التجاري أو الصناعي إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر " .

اشرح هذه العبارة بالتفصيل موضعاً الحالات التي إذا تحققت تكون مصر مركزاً للإدارة الفعلي للشخص الاعتباري ؟

السؤال الثالث :

"طبقاً لنص المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء في مصر أو في الخارج " .

اشرح هذه العبارة موضعاً الحالات التي يُعد فيها الشخص الاعتباري مقيماً في مصر طبقاً لنص المادة رقم (٢) من القانون ؟

السؤال الرابع :

" طبقاً لنص المادة رقم (٤٧) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر " .

اشرح هذه العبارة موضعاً مفهوم المنشأة الدائمة طبقاً لما ورد بنص المادة رقم (٤) من القانون مدعماً إجابتك ببعض الحالات التي تعد في حكم المنشأة الدائمة وبعض الحالات الأخرى التي لاتعد في حكم المنشأة الدائمة ؟

السؤال الخامس : أكتب بإيجاز فيما يلي :

- ١- الاستثناءات على مبدأ سنوية الربح الخاضع للضريبة .

٢ - أذكر المبادئ التي تحكم تحديد أرباح الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة على الدخل الصادرة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال السادس: تكلم بإيجاز فى النقاط التالية:

- ١- المعالجة الضريبية لإيرادات الأوراق المالية المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية.
 - ٢- المعالجة الضريبية لإيرادات الأوراق المالية غير المقيدة فى بورصة الأوراق المالية المصرية.
 - ٣- المعالجة الضريبية للإعانات والمنح التى قد تحصل عليها منشأة الأعمال من الحكومة.
 - ٤- المعالجة الضريبية للديون المعدومة المحصلة.
 - ٥- المعالجة الضريبية للإيرادات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من العمولة أو السمسرة العارضة.
 - ٦- المعالجة الضريبية لأرباح تقييم أرصدة العملات الأجنبية لدى منشأة الأعمال.
- السؤال السابع:

وضح الفرق بين المعالجة الضريبية للإيرادات التى قد تحصل عليها منشأة الأعمال من العمولة أو السمسرة العارضة ، والإيرادات التى قد تحصل عليها من العمولة أو الوساطة المتصلة بمباشرة المهنة.

السؤال الثامن: وضح المعالجة الضريبية للمعاملات المالية التالية:

- ١- عائدات أذون وسندات الخزانة التى تحصل عليها منشأة الأعمال الحائزة لها.
- ٢- عائدات السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك التى تحصل عليها منشأة الأعمال الحائزة لها.
- ٣- إيرادات تأجير العقارات المملوكة للمنشأة للغير.
- ٤- إيرادات تأجير الآلات الميكانيكية أو الكهربائية أو الالكترونية أو السيارات التى تملكها المنشأة للغير.
- ٥- التعويضات أو الغرامات التى تحصل عليها المنشأة عن طريق أحكام القضاء.
- ٦- التعويضات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من شركة التأمين عن هلاك أصل من الأصول المتداولة المؤمن عليه لدى شركة التأمين.
- ٧- التعويضات التى تحصل عليها منشأة الأعمال من شركة التأمين عن هلاك المباني أو المنشآت أو التجهيزات المؤمن عليها لدى شركة التأمين.

السؤال التاسع:

وضح المعاملة الضريبية للأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تتحقق للشخص الاعتباري من المصادر الآتية طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :

- ١- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى تنتج من بيع المباني أو المنشآت والتجهيزات

الداخلة فى ممتلكات المنشأة .

٢- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع السيارات أو الآلات والمعدات
الداخلة فى ممتلكات المنشأة .

٣- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأصول المعنوية (مثل شهرة
المحل والعلامات التجارية) الداخلة ضمن ممتلكات المنشأة .

٤- الأرباح الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأراضى الداخلة فى ممتلكات المنشأة .

٥- الأرباح التى قد تنتج عن سداد الالتزامات طويلة الأجل التى على المنشأة للغير.

٦- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تتحقق من إعادة تقدير المنشأة لأصولها
وخصومها.

٧- الأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التى قد تنتج من بيع الأوراق المالية المملوكة للمنشأة .

السؤال العاشر:

أذكر الشروط الواجب توافرها فى التكاليف واجبة الخصم عند تحديد صافى أرباح النشاط
التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة؟

السؤال الحادي عشر:

وضح المعالجة الضريبية للعوائد (الفوائد) المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على
القروض والسلفيات التي حصلت عليها لتمويل استثماراتها.

السؤال الثاني عشر:

أذكر الشروط التي أوردتها المشرع بنصوص قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة
٢٠٠٥ لاعتبار كل عنصر من عناصر النفقات التالية من قبيل التكاليف واجبة الخصم من
الإيرادات الخاضعة للضريبة:

١- الديون المدومة.

٢- الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة.

٣- المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الادخار أو المعاش.

٤- التبرعات والإعانات التي تُدفع للجمعيات والمؤسسات الأهلية.

٥- الجزاءات المالية والتعويضات التي تُستحق على الممول .

٦- عوائد القروض المستخدمة في النشاط.

السؤال الثالث عشر:

وضح المعالجة الضريبية لكل مما يأتي:

- ١- المخصصات والاحتياطيات .
 - ٢- إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة والمستأجرة من الغير .
 - ٣- أجور ومرتببات العاملين بالمنشأة.
 - ٤- مصروفات الدعاية والإعلان .
 - ٥- الخصم المسموح به.
 - ٦- المصروفات القضائية.
 - ٧- العمولات المدفوعة.
 - ٨- الإكراميات والهدايا.
 - ٩- مصروفات الصيانة والإصلاحات .
 - ١٠- الخسائر التي تتعرض لها أصول المنشأة .
 - ١١- المصروفات المشتركة.
- السؤال الرابع عشر:

وضح المعالجة الضريبية لما يلي:

- ١- العوائد (الفوائد) المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية.
 - ٢- حصص الأرباح وأرباح الأسهم الموزعة.
 - ٣- مقابل الحضور الذي يدفع للمساهمين بمناسبة حضور الجمعيات العمومية.
 - ٤- الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات التي تفرض على المنشأة بسبب ارتكاب جنائية أو جنحة عمدية.
 - ٥- الضريبة على دخل الشركة من النشاط التجاري أو الصناعي.
 - ٦- الاحتياطيات التي تكونها المنشأة لمواجهة خسائر محتملة.
 - ٧- عوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.
- السؤال الخامس عشر :

أذكر الشروط التي حددها المشرع الضريبي لإعفاء كل من الأرباح أو الإيرادات الآتية إعفاءً نهائياً من الخضوع للضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية :

- ١- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأسهم والسندات .
- ٢- عوائد السندات وصكوك التمويل .

٣- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع صكوك التمويل ووثائق الاستثمار .
السؤال السادس عشر:

وضح الشروط والقواعد المتعلقة بترحيل الخسائر عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية كما وردت بنص المادة رقم (٢٩) ، والمادة رقم (٥٥) ، من قانون الضريبة على الدخل.

السؤال السابع عشر:

فرق بين أسلوبى الخصم والتحصيل لحساب الضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي .

السؤال الثامن عشر:

وضح مفهوم نظام الدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي ، وعلاقته بنظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال التاسع عشر :

وضح بايجاز الأحكام المتعلقة بالمعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح كما وردت بنص المادة رقم (٥٦ مكرراً) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

السؤال العشرون :

أذكر المعالجة الضريبية للضريبة الأجنبية التي تقوم بأدائها شركة مساهمة مقيمة عن أرباحها المحققة في الخارج.

ثانياً: تمارين محلولة

تمرين رقم (١):

بلغ صافي الخسارة الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت الصناعية (شركة تضامن) ٠,٠٠٨ مليون جنيه في ٢٠١٥/١٢/٣١، وفي ٢٠١٦/٢/٥ قدمت المنشأة إقرارها الضريبي مرفقاً به حساباتها إلى مصلحة الضرائب . وعند قيام مأمور الضرائب المختص بفحص هذه الحسابات التي تبين له انتظامها اتضح الآتي (الأرقام بالمليون جنيه):

- ١- هناك فاتورة مبيعات قدرها ٠,٠٠٥ تسلمها العميل فعلاً ولم تُثبت في دفاتر المنشأة.
- ٢- قيدت ضمن المبيعات بضاعة أمانة لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذي يُعادل ١٣٠% من تكلفتها ، غير أنه اتضح في نهاية السنة أن هذه البضاعة لم تُباع بالكامل لأن هناك بضاعة تكلفتها ٠,٠٥ لازالت متبقية لدى الوكلاء .
- ٣- أن بضاعة آخر المدة قدرت بمبلغ ٠,٤٥ ، وهو يُمثل سعر السوق للبضاعة بعد تخفيضه بنسبة ١٠% ، وذلك مع العلم بأن سعر السوق أقل من التكلفة، وأن المنشأة اعتادت تقدير بضاعة آخر المدة على أساس سعر السوق أو التكلفة أيهما أقل.
- ٤- في ٢٠١٥ / ٢ / ١ قامت المنشأة بشراء حاسبات آلية وأجهزة لتخزين البيانات بلغت تكلفتها ٠,٠٦ ، وتم استخدامها في النشاط مباشرة. وفي ٢٠١٥ / ٣ / ١ قامت المنشأة ببيع بعض الحاسبات الآلية وأجهزة تخزين البيانات المملوكة لها بمبلغ ٠,٠٢ محققة خسارة رأسمالية قدرها ٠,٠١ أدرجتها في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر .
- ٥- في ٢٠١٥ / ١٠ / ١ قامت المنشأة باستيراد آلة جديدة بلغت تكلفتها ٠,٢٥ ، وبلغت الضرائب والرسوم الجمركية المستحقة عليها ٠,٠٢ حملتها للجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر . (الآلة لم تستخدم في النشاط خلال السنة) .
- ٦- يشمل بند المرتبات الذي ظهر بالجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر ٠,٠٠٥ سلف للعاملين، ٠,٠١٨ المرتب السنوي للشريك المدير (شريك متضامن)، ٠,٥٥ مرتبات مسددة للعاملين (المرتب الشهري للعاملين ٠,٠٥) .
- ٧- يتضمن بند مصاريف الصيانة ٠,٠٢ قيمة تركيب محرك جديد لإحدى الآلات في ٢٠١٥/١٠/١ .
- ٨- يتضمن بند الديون المعدومة الذي ظهر بحساب الأرباح والخسائر ٠,٠٢ قيمة كمبيالة مسحوبة على أحد العملاء استحققت ورفض العميل الدفع فقامت المنشأة بعمل بروتستو عدم الدفع، ٠,٠١ دين لدى منشأة أخرى أعلن إفلاسها وليس هناك أمل في تحصيله نظراً لاتخاذ المنشأة الإجراءات القانونية لاستيفاء الدين ومرور أكثر من ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه .

| | | | |
|---|------|--------|---|
| مرتب الشريك المتضامن . | | ٠,٠١٨ | |
| مرتبات مستحقة للعاملين لم تثبت في الدفاتر. | ٠,٠٥ | | |
| قيمة المحرك الجديد . | | ٠,٠٢ | ٧ |
| الإهلاك المحاسبي للآلات. | | ٠,١ | |
| الإهلاك الضريبي للآلات. | ٠,٠٨ | | |
| ديون معدومة لم يثبت إعدامها. | | ٠,٠٢ | ٨ |
| إجمالي الربح (الخسارة) المحاسبي + الإضافات. | | ٠,٢٩ | |
| إجمالي الخصومات. | | (٠,٢٢) | |
| صافي الربح الخاضع للضريبة . | | ٠,٠٧ | |

* الضريبة المستحقة على أرباح الشركة عن عام ٢٠١٥

$$= ٠,٠٧ \times ٢٢,٥\% = ٠,١٥٧٥ \text{ م/ج.}$$

❖ أسباب التعديل وملاحظات الحل:

٢- ربح البضاعة المتبقية لدى الوكلاء بدون بيع في نهاية السنة تم حسابه كآلاتي:

$$\text{ربح البضاعة المتبقية لدى الوكلاء} = ٠,٠٥ \times ٣٠\% = ٠,١٥ \text{ م/ج.}$$

٣- مقدار التخفيض في سعر السوق للبضاعة تم حسابه كآلاتي :

$$\text{سعر السوق للبضاعة} = ٠,٤٥ \times ١٠٠ \div ٩٠ = ٠,٥ \text{ م/ج.}$$

(-) قيمة بضاعة آخر المدة كما قدرتها الشركة = (٠,٤٥) م/ج.

$$= ٠,٠٥ \text{ م/ج.}$$

صافي التكلفة الدفترية للحاسبات المعتمدة ضريبياً

$$\text{في } ٢٠١٥/١/١ = ٠,٢ - ٠,٠٩ = ٠,١١ \text{ م/ج.}$$

+حاسبات آلية وأجهزة تخزين البيانات المشتراة خلال السنة = ٠,٠٦ م/ج.

(-)حاسبات آلية وأجهزة تخزين البيانات المباعة خلال السنة = (٠,٠٢) م/ج.

$$\text{أساس الإهلاك في } ٢٠١٥/١٢/٣١ = ٠,١٥ \text{ م/ج.}$$

$$\text{الإهلاك الضريبي} = 0,15 \times 50\% = 0,075 \text{ م/ج.}$$

$$\text{الإهلاك المحاسبي} = (0,05) \text{ م/ج.}$$

٤- الضرائب والرسوم الجمركية المتعلقة بالآلة المستوردة تعتبر جزء من التكلفة الرأسمالية للآلة، وبالتالي يجب إضافتها إلى التكلفة الرأسمالية للآلة، حيث يحسب لها إهلاك طبقاً للمعدلات المعتمدة ضريبياً بالنسبة للآلات. ونظراً لأن الشركة قد أدرجتها ضمن مصروفاتها الجارية في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر، فإنه يتعين إضافتها إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

٥- سلف العاملين التي أدرجتها الشركة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لا تعد من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الشركة سوف تستردها مرة أخرى.

❖ مرتب الشريك المتضامن المدير الذي أدرجته الشركة في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر لا يعد من قبيل التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

$$\text{❖ المرتبات السنوية للعاملين} = 0,05 \times 12 \text{ شهر} = 0,6 \text{ م/ج.}$$

$$\text{(-) المرتبات المسددة للعاملين خلال السنة} = 0,55 \text{ م/ج.}$$

$$\text{المرتبات المستحقة للعاملين في نهاية السنة} = 0,05 \text{ م/ج.}$$

٦- تكلفة المحرك الجديد للآلة تعد من المصروفات الرأسمالية التي يجب أن تضاف إلى تكلفة الآلات لكي تؤخذ في الاعتبار عند حساب الإهلاك. ونظراً لأن الشركة قد أدرجتها في الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر باعتبارها مصروفاً إيرادياً على خلاف طبيعتها فإنه يتعين ردها مرة أخرى إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

$$\text{❖ صافي التكلفة الدفترية للآلات في ٢٠١٥/١/١} = 0,5 - 0,2 = 0,3 \text{ م/ج.}$$

$$\text{+ تكلفة المحرك الجديد} = 0,02 \text{ م/ج.}$$

$$\text{أساس الإهلاك في ٢٠١٥/١٢/٣١} = 0,32 \text{ م/ج.}$$

$$\text{الإهلاك الضريبي للآلات} = 0,32 \times 25\% = 0,08 \text{ م/ج.}$$

$$\text{❖ الإهلاك المحاسبي للآلات} = 0,1 \text{ م/ج.}$$

٧- الديون المعدومة والتي تقدر بمبلغ ٠,٠٢ م/ج لم يثبت إعدامها طبقاً للشروط التي حددها قانون الضريبة على الدخل، وبالتالي يتعين رد هذه الديون مرة أخرى إلى الأرباح الخاضعة للضريبة.

تمرين رقم (٢):

الشركة الوطنية للصناعات الهندسية، شركة مساهمة مصرية (قطاع خاص)، يبلغ رأسمالها المصدر والمدفوع بالكامل مليون جنيه، هذا وتبلغ الاحتياطيات والأرباح المحتجزة من السنوات السابقة ٤٠٠ ألف جنيه. أظهرت قائمة الدخل المعدة في ٢٠٠١/١٢/٣١ صافي ربح يبلغ ٨٥٠ ألف جنيه، وقد تقرر توزيعه على النحو التالي:

| | |
|----------|---|
| ٨٥٠٠٠٠ | صافي الربح |
| (٨٥٠٠٠) | يخصم منه ١٠% احتياطي قانوني |
| ٧٦٥٠٠٠ | الباقى |
| (٥٠٠٠٠) | دفعة أولى للمساهمين والعاملين ٥% من رأس المال المدفوع |
| ٧١٥٠٠٠ | الباقى |
| (٧١٥٠٠) | مكافأة أعضاء مجلس الإدارة ١٠% من الباقى |
| ٦٤٣٥٠٠ | الباقى |
| (١٠٠٠٠٠) | دفعة ثانية للمساهمين والعاملين ١٠% من رأس المال المدفوع |
| ٥٤٣٥٠٠ | الباقى ويرحل كأرباح محتجزة للعام التالي |

ولقد اتضح لك بفحص حسابات الشركة ما يلي:

١- أن الشركة قامت بتوزيع الدفعة الأولى والثانية المقررة للمساهمين والعاملين بها، كما قامت بسداد المكافأة المقررة من الأرباح لأعضاء مجلس الإدارة.

٢- ظهر في قائمة الدخل ٥٠٠٠٠٠ جنيه فوائد مدينة مدفوعة عن القروض والسلفيات المستحقة على الشركة والتي تبلغ ٥ مليون جنيه.

٣- ظهر إهلاك الآلات بدفاتر الشركة بمبلغ ٢٠ ألف جنيه، وتبين أنه تم حسابه بمعدل ١٠% سنوياً على أساس تكلفة اقتناء هذه الآلات والتي ظهرت بقائمة المركز المالي بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه. واتضح من الفحص أن تكلفة اقتناء الآلات تمثل ١٠٠ ألف جنيه، وهي التكلفة التاريخية لاقتناء آلات الشركة بالإضافة إلى ١٠٠ ألف جنيه تكلفة اقتناء آلة جديدة دخلت الإنتاج مع بداية العام الحالي، هذا مع العلم بأن مجمع إهلاك هذه الآلات في أول العام والمعتمد ضريبياً يبلغ ٥٠ ألف جنيه، وأن معدل إهلاك الآلات المعتمد ضريبياً ٢٥%.

٤- ظهر بقائمة الدخل بند مخصصات بخلاف الإهلاك بمبلغ ٩٠٠٠٠ جنيه، واتضح أنها تتضمن ٦٠٠٠٠ جنيه مخصص هبوط أسعار البضاعة، وذلك بمقدار الانخفاض في سعر السوق عن سعر التكلفة الذي يتم

على أساسه تقييم المخزون في نهاية العام وفقاً للسياسة التي تتبعها الشركة في هذا الشأن، والباقي وقدره ٣٠.٠٠٠ جنيه عبارة عن مخصص ديون مشكوك في تحصيلها على مدينين في حالة إفلاس.

٥ - أدرج ضمن المصروفات العمومية والإدارية والظاهرة بقائمة الدخل المبالغ الآتية:

٨.٠٠٠ جنيه تبرعات مدفوعة لمعهد الأورام التابع لجامعة القاهرة.

٤.٠٠٠ جنيه تبرعات مدفوعة لمستشفى الهلال الأحمر.

١٢.٠٠٠ جنيه الرواتب المدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب نظير عمله الإداري.

١٠.٠٠٠ جنيه بدلات حضور مدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة، ومقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين.

٦ - أدرج ضمن الإيرادات العادية بقائمة الدخل ٢٣٠ ألف جنيه إيراد استثمارات مالية، تبين أنها عبارة عن ٥٠ ألف جنيه أرباح بيع بعض الأسهم المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية، والباقي وبلغ ١٨٠ جنيه توزيعات أرباح حصلت عليها الشركة (بعد خصم ٥% ضريبة مستقطعة من المنبع) ناتجة من مساهمتها في شركة تابعة لها، وتبلغ نسبة مساهمتها ٩٠% من أسهم الشركة التابعة وذلك لأكثر من عامين.

المطلوب:

تحديد صافي ربح الشركة والخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وحساب الضريبة المستحقة بفرض أن سعر الضريبة عن هذه السنة ٢٥%.

الحل

الإقرار الضريبي

| بيان | يخصم | يضاف |
|--|------|--------|
| صافي الربح (من قائمة الدخل) | | ٨٥.٠٠٠ |
| ١ - الدفعة الأولى والثانية المدفوعة للمساهمين وللعاملين (١٥.٠٠٠ جنيه) لا تعد تكلفة على الشركة وذلك وفقاً لأحكام المادة (٥٢) من القانون، حيث تعتبر توزيعاً للأرباح، وطالما لم تدرج بقائمة الدخل فلا تؤثر على الإقرار الضريبي. | | -- |
| ٢ - المكافأة المسددة من الأرباح لأعضاء مجلس الإدارة (٧١٥٠٠ جنيه) لا تعد تكلفة وذلك وفقاً لأحكام المادة (٥٢) من القانون، حيث تعتبر توزيعاً للأرباح، وطالما لم تدرج بقائمة الدخل فلا تؤثر على الإقرار الضريبي. | | |

٣- الفوائد المدينة المدفوعة عن القروض والسلفيات (٥٠٠٠٠٠٠٠ جنيهه) تعتمد كتكلفة طالما كانت مسددة عن قروض وسلفيات لا تتجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية.

متوسط حقوق الملكية =

حقوق الملكية في ١/١ + حقوق الملكية في ١٢/٣١

٢

أ- حقوق الملكية في ١/١ = ١٠٠٠٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠٠٠ = ١٤٠٠٠٠٠٠٠ جنيهه

ب- حقوق الملكية في ١٢/٣١ تحسب كالتالي:

حقوق لملكية في ١/١ ١٤٠٠٠٠٠٠

+ الاحتياطي القانوني ٨٥٠٠٠

+ الأرباح المحتجزة والمرحلة ٥٤٣٥٠٠

٢٠٢٨٥٠٠

ج- متوسط حقوق الملكية

= (٢٠٢٨٥٠٠ + ١٤٠٠٠٠٠٠) ÷ ٢ = ١٧١٤٢٥٠ جنيهه

د - أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية =

١٧١٤٢٥٠ × ٤ أمثال = ٦٨٥٧٠٠٠ جنيهه

∴ تعتمد الفوائد المدينة بالكامل وذلك لأنها مسددة عن قروض وسلفيات قدرها ٥ مليون جنيه، ولا تتجاوز أربعة أمثال حقوق الملكية. وبالتالي لا تؤثر على الإقرار.

٤- إهلاك الآلات: يتضمن هذا البند ما يلي:

(٦٠٠٠٠)

٢٠٠٠٠

أ- إهلاك معجل للآلات الجديدة بمعدل ٣٠% وذلك طالما دخلت الآلة في الإنتاج خلال عام ٢٠٠٥، ويسمح بخصمه في الإقرار الضريبي، وذلك طبقاً لنص المادة (٢٧) من القانون

١٠٠٠٠٠٠ جنيهه × ٣٠% = ٣٠٠٠٠٠٠ جنيهه تخصم في الإقرار، مع الإهلاكات المسموح بها ضريبياً.

ب- الإهلاك العادي للآلات:

ويتم حسابه ضريبياً بمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك المحدود وفقاً للمادة (٢٦) من القانون ويحدد كالتالي:

أساس الإهلاك:

القيمة الدفترية للآلات في ١/١ ١٠٠٠٠٠٠

| | | |
|--|--|-------|
| <p>(-) مجمع إهلاك الآلات في ١/١ (٥٠٠٠٠)</p> <p>(+) قيمة الآلات الجديدة بعد استبعاد نسبة ٣٠% $\frac{70000}{(30000 - 10000)}$</p> <p>أساس الإهلاك الذي يحسب ١٢٠٠٠٠</p> <p>عليه قسط الإهلاك المعتمد ضريبياً</p> <p>∴ الإهلاك المعتمد ضريبياً لبند الآلات = $120000 \times 25\% = 30000$ جنيه .</p> <p>بما أن ما ظهر في قائمة الدخل ٢٠٠٠٠ جنيه وهو يمثل الإهلاك المحاسبي ، فيرد بالإقرار ويضاف على صافي الربح ، ويخصم الإهلاك المسموح به ضريبياً ، ومقداره = $30000 + 30000 = 60000$ جنيه</p> | | |
| <p>٥- مخصصات بخلاف الإهلاك: هذا البند يتضمن ما يلي:</p> | | |
| <p>أ- مخصص هبوط أسعار البضاعة (٦٠٠٠٠ جنيه) يعتمد كتكلفة وذلك طالما كانت المنشأة تتبع في تقييم بضاعة آخر المدة سعر التكلفة، وكانت أسعار السوق أقل، وطبقاً لمبدأ الحيطة والحذر يسمح في هذه الحالة بتكوين مخصص هبوط أسعار يعتمد ضمن تكاليف النشاط، ولا يؤثر على الإقرار الضريبي.</p> <p>ب- مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (٣٠٠٠٠ جنيه)، طبقاً للمادة (٥٢) من القانون لا تعتمد كتكلفة واجبة الخصم ولا يسمح بها في قائمة الدخل، وتضاف في الإقرار.</p> | | ٣٠٠٠٠ |
| <p>٦ - تبرعات مدفوعة لمعهد الأورام التابع لجامعة القاهرة: (٨٠٠٠٠ جنيه)، تعتمد كتكلفة التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية، الأشخاص الاعتبارية أياً كان مقدارها، ولا تؤثر على الإقرار الضريبي.</p> | | --- |
| <p>٧- تبرعات لمستشفى الهلال الأحمر (٤٠٠٠٠ جنيه)، تعتمد كتكلفة تلك التبرعات المدفوعة لجهات خيرية معترف بها ولمستشفيات تابعة</p> | | ٤٠٠٠٠ |
| <p>للإشراف الحكومي وذلك في حدود ١٠% في صافي الربح الخاضع للضريبة، ولذلك تضاف في تلك التبرعات مؤقتاً لحين الوصول لصافي الربح المعدل ثم تحسب كالتالي:</p> <p>التبرعات المدفوعة أو ١٠/١٠ من صافي الربح المعدل أيهما أقل.</p> | | |
| <p>٨ - الرواتب المدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب نظير العمل الإداري (١٢٠٠٠٠ جنيه) تعتمد كتكلفة واجبة الخصم على الشركة ويسمح بها في قائمة</p> | | -- |

| | | |
|---|-------|---|
| <p>الدخل وذلك لأنه سوف يتم محاسبة العضو المنتدب عن هذه المبالغ ضمن الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور، وبالتالي تعتبر تكلفة بالنسبة للشركة ولا تؤثر على الإقرار الضريبي.</p> | | |
| <p>٩ - بدلات الحضور لأعضاء مجلس الإدارة ومقابل الحضور للمساهمين (١٦٠٠٠٠)، طبقاً لأحكام المادة (٥٢) لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم البدلات المدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة وكافة المبالغ المدفوعة للمساهمين لمقابل حضور الجمعية العمومية، وطالما أدرجت هذه المبالغ ضمن عناصر قائمة الدخل تضاف في الإقرار.</p> | | ١٦٠٠٠٠ |
| <p>١٠ - إيرادات الاستثمارات المالية :</p> <p>أ- ٥٠٠٠٠ جنيه أرباح بيع بعض اسهم والسندات المقيدة بسوق الوراق المالية تعفى من الخضوع للضريبة طبقاً لأحكام المادة (٥٠) حيث نصت على أن يعفى من الضريبة نتاج التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق المالية ، ويؤجل خصمها في الإقرار بعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة .</p> <p>ب - ١٥٠٠٠٠ جنيه توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية نتيجة مساهمتها في أشخاص اعتبارية أخرى ، تعفى أيضاً من الخضوع للضريبة طبقاً لأحكام المادة (٥٠) تخصم في الإقرار الضريبي ولكن بعد تحديد الوعاء الخاضع للضريبة.</p> | | |
| <p>مجموع خانة ما يضاف</p> <p>مجموع خانة ما يخصم</p> <p>صافي الربح المعدل</p> <p>يخصم منه التبرعات لجمعية الهلال الأحمر المدفوعة أو ١٠% من صافي الربح الضريبي أيهما أقل:</p> <p>التبرع المدفوع ٤٠٠٠٠ جنيه</p> <p>الحد المسموح به ضريبياً =</p> <p>$١٠٤٠٠٠٠ \times ١١٠/١٠ = ٩٤٥٤٥$ جنيه</p> <p>∴ يخصم ٤٠٠٠٠ جنيه لأنها الأقل.</p> <p>صافي الربح الخاضع للضريبة</p> <p>يستبعد الإعفاءات بموجب القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ :</p> <p>أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة ، والتوزيعات التي حصلت عليها الشركة نتيجة مساهمتها في أشخاص اعتبارية أخرى .</p> <p>الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .</p> | ٦٠٠٠٠ | <p>١١٠٠٠٠٠</p> <p>(٦٠٠٠٠)</p> <p>١٠٤٠٠٠٠</p> <p>(٤٠٠٠٠)</p> <p>١٠٠٠٠٠٠</p> <p>(٢٠٠٠٠٠)</p> <p>—</p> <p>٨٠٠٠٠٠</p> |

تمرين رقم (٣):

شركة الصناعات الوطنية، شركة مساهمة مصرية يبلغ رأس مال الشركة المصدر والمكتتب فيه والمدفوع بالكامل ١٠ مليون جنيه، وبلغ صافي ربح الشركة ٢.٥ مليون جنيه وذلك من واقع قائمة الدخل المعدة عن العام المنتهي في ٢٠٠٠/١٢/٣١. وبلغ نصيب العاملين من هذه الأرباح ٥٠ ألف جنيه، كما بلغت مكافآت أعضاء مجلس الإدارة من هذه الأرباح ١٦٠ ألف جنيه، ولقد تبين من فحص عناصر قائمة الدخل ما يلي:

١ - ظهرت مبيعات الشركة بمبلغ ١٢ مليون جنيه، واتضح أنها تتضمن مبيعات بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه عبارة عن بضاعة من منتجات الشركة مبيعة لأحد العملاء، ونظراً لأنها لم تسلم له حتى نهاية العام فلقد ظهرت هذه البضاعة ضمن مخزون آخر المدة بتكلفتها، علماً بأن الشركة تقوم بتسعير منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً إليها ٢٥% منها هامش ربح.

٢ - تبين أن الشركة تمتلك بضاعة تبلغ تكلفتها ١٦٠ ألف جنيه قامت الشركة بتصديرها للخارج وأمنت عليها لدى أحد شركات التأمين ضد مخاطر نقلها للخارج، ولما كانت هذه البضاعة قد فقدت نتيجة تعرض الباخرة التي تحملها للغرق فقد حصلت الشركة على تعويض قدره ٢٠٠ ألف جنيه، ولقد أدرج في قائمة الدخل فرق التعويض كإيرادات غير عادية.

٣ - تضمن بند المصاريف العمومية والإدارية بقائمة الدخل المبالغ الآتية:

٢٢٠ ألف جنيه أجور ومرتبات مدفوعة لموظفي الإدارة والحسابات بالشركة (الأجور الشهرية ٢٠ ألف جنيه)

١٥٠ ألف جنيه إكراميات (بدون مستندات).

٤٥٠ ألف جنيه ضرائب مسددة عن أرباح الشركة.

١٠٠ ألف جنيه ضرائب دمغة.

٦٠ ألف جنيه مصاريف وعمولات بنكية.

٤ - أدرج بند المخصصات بخلاف الإهلاك بقائمة الدخل بمبلغ ٦٠٠ ألف جنيه واتضح أنه عبارة عن الآتي:

٥٠٠ ألف جنيه مخصص ديون مشكوك فيها مكون على مدينين في حالة إفلاس.

١٠٠ ألف جنيه مخصص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة والمكون لها صندوق خاص وله لائحته ونظامه الخاص ومنفصل عن أموال الشركة علماً بأن إجمالي الأجور الشهرية لكافة العاملين والموظفين بالشركة تبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه.

٥ - تتمثل مصاريف التمويل بقائمة الدخل ، ٣٢٠ ألف جنيه فوائد مدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات بلغ رصيدها في نهاية العام ٣ مليون جنيه.

٦ - أدرج ضمن المصروفات غير العادية بقائمة الدخل ١٨٠ ألف جنيه تعويض دفعته الشركة لأحد الشركات المنافسة لها، نظراً لما أصاب هذه الشركة من ضرر، وذلك بناء على حكم قضائي.

٧ - ظهر بقائمة الدخل ضمن المصاريف مرتبات ومكافآت عضو مجلس الإدارة المنتدب نظير عمله الإداري بمبلغ ١٢٠٠٠٠٠ جنيه، وكذلك بدلات حضور مجلس الإدارة المنصرفة لأعضاء المجلس خلال السنة وتبلغ ١٠٨٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة والذي يمثل وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لأحكام القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

الحل

الإقرار الضريبي

| التعليق | يخصم | يضاف |
|---|---------|---------|
| صافي الربح (من قائمة الدخل) | | ٢٥٠٠٠٠٠ |
| ١- نصيب العاملين في الأرباح ومكافآت أعضاء مجلس الإدارة : تعتبر هذه المبالغ توزيعاً للأرباح وليست تكلفة. ويترتب عن ذلك أنها لا تخصم من صافي ربح الشركة ويتم محاسبة الشركة عن صافي ربحها شاملاً هذه المبالغ، ولا تؤثر في الإقرار الضريبي. | | |
| ٢- البضاعة المباعة لم تسلم بعد: | ٣٢٠٠٠٠٠ | |
| تعتبر هذه البضاعة من مبيعات الشركة، وطالما أدرجت ضمن المبيعات فلا تؤثر على إقرار الشركة، إلا أنه كان يجب أن لا تظهر ضمن مخزون آخر المدة ولذلك ينبغي تحديد تكلفتها والتي ظهرت بها ضمن بند المخزون وخصمها من أرباح الشركة بالإقرار الضريبي. هذا وطالما الشركة تقوم بتحديد سعر البيع على أساس التكلفة مضافاً لها ٢٥% هامش ربح فيمكن تحديد تكلفة البضاعة المباعة على الوجه الآتي: | | |

| | | |
|---|-------|--------|
| <p>تكلفة البضاعة المباعة والتي تخصم في الإقرار =</p> $320000 = \frac{100}{125} \times 400000$ <p>جنيه</p> | | |
| <p>٣- التعويض عن فقد بضاعة:</p> <p>يخضع مبلغ التعويض عن فقد البضاعة بالكامل للضريبة لأن تكلفة البضاعة المفقودة ظهرت بالدفاتر ضمن التكاليف. وطالما ظهر في قائمة الدخل فرق التعويض فقط والذي يبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه، فيجب أن يضاف في الإقرار باقي مبلغ التعويض والذي يقابل تكلفة البضاعة ويبلغ ١٦٠٠٠٠ جنيه (٤٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠٠)</p> | | ١٦٠٠٠٠ |
| <p>٤- المصاريف العمومية والإدارية: هذا البند يتضمن ما يلي:</p> <p>أ- أجور ومرتبات موظفي الإدارة والحسابات:</p> <p>تعتبر كافة الأجور والمرتبات المستحقة عن السنة تكلفة وتبلغ = ٢٠٠٠٠ × ١٢ شهر = ٢٤٠٠٠٠ جنيه. وبما أن ما ظهر في قائمة الدخل ٢٢٠ ألف جنيه فقط فيجب أن يخصم في الإقرار بمقدار الفرق ويتحدد على النحو الآتي:</p> <p>الأجور التي تخصم في الإقرار =</p> $200000 = 240000 - 200000$ <p>جنيه</p> | ٢٠٠٠٠ | |
| <p>ب- ضرائب مسددة عن أرباح الشركة:</p> <p>٤٥٠٠٠٠ جنيه لا تعد الضرائب المسددة على أرباح الشركة من التكاليف، وذلك لأن الضريبة تمثل حق الدولة في أرباح الشركة، وطالما ظهرت هذه الضرائب ضمن المصاريف تضاف في الإقرار.</p> | | ٤٥٠٠٠٠ |

| | | |
|--|--|---------|
| <p>ج- ضرائب الدمغة: ١٠٠ ألف جنيه تعد من الضرائب غير المباشرة والتي تتحملها الشركة، وتعتبر من التكاليف الواجبة الخصم كافة الضرائب التي تتحملها الشركة، وطالما ظهرت بقائمة الدخل لا تؤثر.</p> | | |
| <p>د- المصاريف والعمولات البنكية: ٦٠ ألف جنيه تعد هذه المصاريف من التكاليف التي يسمح بها ضريبيا وطالما ظهرت بقائمة الدخل فلا تؤثر.</p> | | |
| <p>هـ - الإكراميات: ١٥٠ ألف جنيه:</p> <p>تعتبر الإكراميات من المصاريف التي تكون عادة بدون مستندات، ولقد سمح المشرع الضريبي بمثل هذه المصروفات كتكلفة في حدود ٧% من المصاريف الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات. وبما أن ما يعد من المصاريف العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات مبلغ ٤٠٠ ألف جنيه والتي تتمثل في (أجور موظفي الإدارة والحسابات ٢٤٠.٠٠٠ + ١٠٠.٠٠٠ دمغات + ٦٠.٠٠٠ مصاريف بنكية)</p> <p>فإن الإكراميات المسموح بها بدون مستندات تحسب على النحو التالي =</p> $٢٨٠.٠٠٠ = ٧\% \times ٤٠٠.٠٠٠$ <p>∴ الفرق ويبلغ = ٢٨٠.٠٠٠ - ١٥٠.٠٠٠ = ١٣٠.٠٠٠</p> <p>١٣٠.٠٠٠ جنيه يضاف في الإقرار</p> | | ١٣٠.٠٠٠ |

| | | |
|--|--|-------------------------|
| <p>٥ - المخصصات بخلاف الإهلاك: هذا البند يتضمن ما يلي:</p> <p>أ- مخصص الديون المشكوك فيها: ٥٠٠ ألف جنيه لا يعد من التكاليف ولا يسمح به ويضاف على صافي الربح بالإقرار.</p> <p>ب- مخصص تعويضات ترك الخدمة: ١٠٠ ألف جنيه</p> <p>تعد تكلفة المبالغ التي تستقطعها الشركة من أموالها لتمويل الصناديق الخاصة المنشأة لمقابلة تعويضات ومكافآت نهاية الخدمة، وذلك فيما لا يجاوز ٢٠% من الأجور والمرتبات.</p> <p>∴ إجمالي الأجور والمرتبات السنوية =</p> <p>٦٠٠٠٠ × ١٢ شهر = ٧٢٠٠٠٠ جنيه</p> <p>∴ المبلغ المسموح به كمخصص لتعويضات ترك الخدمة =</p> <p>٧٢٠٠٠٠ × ٢٠% = ١٤٤٠٠٠ جنيه.</p> <p>وظالما أن مبلغ مخصص لم يتجاوز الحد المسموح به، فيعتمد كتكلفة ولا يؤثر.</p> | | <p>٥٠٠٠٠٠</p> <p>--</p> |
| <p>٦- الفوائد المدينة المدفوعة: ٣٢٠ ألف جنيه</p> <p>يعد من التكاليف الواجبة الخصم الفوائد المدينة المدفوعة عن قروض وسلفيات لا تتجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية . وظالما كان مبلغ القروض والسلفيات لم يتجاوز رقم رأس المال المصدر والمكتتب فيه والمدفوع بالكامل، فإن مبلغ الفوائد يعتمد بالكامل ضمن التكاليف. ولا يؤثر عند إعداد الإقرار.</p> | | |

| | | |
|---|---------|---------------------------------|
| <p>٧- التعويضات القضائية التي دفعتها الشركة: ١٨٠٠٠٠ جنية:</p> <p>تعتبر هذه التعويضات والتي تستحق على الشركة نتيجة مسؤولياتها القانونية من التكاليف التي يسمح بها في قائمة الدخل ولا تؤثر.</p> | | |
| <p>٨- مرتبات مكافآت العضو المنتدب: ١٢٠ ألف جنية</p> <p>يعد من التكاليف الواجبة الخصم المبالغ التي يتقاضاها العضو المنتدب مقابل عمله الإداري وطالما ظهرت في قائمة الدخل لا تؤثر.</p> | | |
| <p>٩- بدلات الحضور لأعضاء مجلس الإدارة ١٠٨٠٠٠ جنية:</p> <p>لا يعد من التكاليف البدلات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة، وتعتبر من أرباح الشركة وتضاف في الإقرار على صافي الربح.</p> | | ١٠٨٠٠٠ |
| <p>صافي الربح الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية).</p> | ٣٤٠٠٠٠٠ | ٣٨٤٠٠٠٠ (٣٤٠٠٠٠٠) ٣٥٠٠٠٠٠ |

التمرين رقم (٤):

شركة الأمل التجارية شركة مساهمة مصرية مسجلة في بورصة الأوراق المالية، يبلغ رأسمالها المصدر ٢٠ مليون جنيه والمدفوع منه ١٢ مليون جنيه، قدمت إليك قائمة الدخل المعدة عن السنة المنتهية في ٣١/١٢/٢٠xx وطلب منك إعداد الإقرار الضريبي، وبالفحص اتضح ما يلي:

١ - يبلغ الفائض القابل للتوزيع ٦،٢ مليون جنيه، وذلك بعد خصم الضريبة على أرباح الشركة بمعدل ٢٢،٥ %، وتقرر توزيعه على النحو التالي : ١٠% احتياطي قانوني، ٥% دفعة أولى للمساهمين والعمال، ١٠% من الباقي مكافأة لأعضاء مجلس الإدارة، والباقي يتم ترحيله إلى الاحتياطي العام.

٢ - بلغت الإيرادات الاجمالية للشركة من واقع قائمة الدخل ٤٠ مليون جنيه.

٣ - ظهر بقائمة الدخل رواتب وبدلات حضور أعضاء مجلس الإدارة والتي تبلغ ٤٠٠ ألف جنيه وكذلك مبلغ ٦٠ ألف جنيه كمقابل حضور جلسات الجمعية العامة للمساهمين.

٣ - تضمن بند إيرادات الاستثمارات المالية بقائمة الدخل ما يلي:

٧٦٠ ألف جنيه صافي نصيب الشركة في توزيعات أرباح شركة الحسن التابعة والمقيمة في مصر (التي ساهمت الشركة في تأسيسها منذ سنتين بنسبة ٧٥% من رأسمالها) بعد خصم ٥% الضريبة المستقطعة من المنبع على توزيعات الأرباح.

٢٠٠ ألف جنيه فوائد سندات مقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية.

١٦٠ ألف جنيه أرباح بيع أسهم غير مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

٤ - بند الاهلاكات ظهر في قائمة الدخل على النحو التالي:

٢٠٠٠٠ جنيه إهلاك مباني الشركة بمعدل ٢% سنويا من التكلفة.

٣٠٠٠٠ جنيه إهلاك أثاث وتجهيزات الشركة المكتتبية بمعدل ١٥% من تكلفتها علما بأن مجمع الإهلاك الضريبي لهذه الأثاثات والتجهيزات في بداية العام بلغ ٦٠٠٠٠٠ جنيه.

١٨٠٠٠ جنيه إهلاك أجهزة حاسبات ونظم معلومات بمعدل ٣٠% سنويا، علما بأنها مقتناه حديثا مع بداية العام .

٥ - تضمن بند التبرعات والإعانات للغير البنود التالية:

٢٥٠٠٠٠ جنيه تبرعات لبنك ناصر الاجتماعي.

١٥٠٠٠٠ جنيه تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية.

٦ - ظهرت المصروفات الإدارية والعمومية بمبلغ ٢ مليون جنيه وهي عبارة عن العناصر التالية:

٢٥٠٠٠ جنيه الضريبة العقارية عن العقارات التي تمتلكها الشركة وتشغلها.

١٦٩٠٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين.

٢٧٠٠٠٠٠ جنيه حصة الشركة في صندوق التأمين الخاص بالعاملين.

١٥٠٠٠ جنيه مصروفات قضائية.

٧ - تضمن بند المخصصات الأخرى: ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة منها ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص لديون مستحقة على إحدى الشركات التي أشهرت إفلاسها بالفعل وقامت الشركة بالإجراءات القانونية اللازمة للمطالبة بالديون منذ أكثر من عامين ولم تتمكن من تحصيلها، والباقي مخصص مكون بنسبة من رقم المدينين الباقين.

٨ - ظهر بقائمة الدخل مبلغ ٢٣٥٠٠٠٠٠ جنيه مخصص للضرائب المتنازع عليها عن أرباح سنوات سابقة .

٩ - تضمنت الإيرادات غير العادية بقائمة الدخل ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه مخصصات انتفى الغرض منها ، وهي عبارة عن مخصصات سبق تكوينها في أعوام سابقة لمواجهة تعويضات قضائية ولم تعتمد مصلحة الضرائب.

١٠ - ظهرت المصروفات غير العادية بقائمة الدخل بمبلغ ١٤٠٠٠٠٠ وهي عبارة عن خسائر ناتجة من بيع أسهم شركات مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي لعام ٢٠xx وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وحساب الضريبة المستحقة على الشركة.

الحل

أولاً: تمهيد الحل:

١- توزيع الأرباح ليس له تأثير على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٢- الضريبة على أرباح الشركة والتي خصمت من صافي الربح بمعدل ٢٢,٥%، لاتعد تكلفة طبقاً لنص البند (٣) من المادة (٢٣) ، ولذلك يجب أن تضاف في الإقرار ، ويتم حسابها على النحو التالي:

$$\text{صافي الربح قبل الضريبة} = ٦٢٠٠٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{٧٧,٥} = ٨٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة على الأرباح} = ٨٠٠٠٠٠٠ \times ٢٢,٥\% = ١٨٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٣- رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة، ومقابل الحضور: هذا البند يتضمن ما يلي:

أ - رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة: ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه:

لا تعد تكلفة واجبة الخصم طبقاً لنص المادة (٥٢) من القانون طالما ليست مقابل عمل إداري وتضاف على الأرباح الخاضعة للضريبة في الإقرار.

ب - مقابل حضور جلسات الجمعية العمومية للمساهمين: ٦٠٠٠٠٠ جنيه:

لا يعد تكلفة واجبة الخصم طبقاً للمادة (٥٢) والقانون وتضاف على الأرباح الخاضعة للضريبة في الإقرار.

٤- إيرادات الاستثمارات المالية: هذا البند يتضمن ما يلي:

أ - توزيعات الأرباح التي حصلت عليها الشركة من مساهمتها في شركة الحسن المقيمة في مصر ٧٦٠٠٠٠٠ جنيه:

نظراً لأن هذه الإيرادات عبارة عن توزيعات حصلت عليها شركة الأمل من شركة الحسن التابعة لها (والتي تمتلك شركة الأمل فيها ٧٥% من رأس مالها)، وكما أنها تحتفظ بهذه النسبة لمدة سنتين، فإن هذه التوزيعات طبقاً لنص البند (١٠) من المادة (٥٠) من القانون تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، مع مراعاة أخضاع ١٠% من إجمالي هذه التوزيعات مقابل المصروفات غير القابلة للخصم، وأستبعاد ما زاد عن ذلك، ويتم ذلك على النحو التالي:

أولاً: تحديد إجمالي التوزيع:

طالما ما ظهر في قائمة الدخل مبلغ ٧٦٠ ألف جنيه بعد خصم ٥% الضريبة المستقطعة من المنبع ، فإن هذا المبلغ يمثل ٩٥% من مبلغ إجمالي التوزيع، ولتحديد إجمالي مبلغ التوزيع يتم الضرب في مقلوب مكمل الضريبة.

$$\text{إجمالي مبلغ التوزيع} = ٧٦٠٠٠٠ \times \frac{١٠٠}{٩٥} = ٨٠٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ثانياً: تحديد قيمة النسبة الخاضعة للضريبة = $800000 \times 10\% = 80000$ جنيه

٣ - تحديد مبلغ التوزيعات الذي يخصم في الاقرار =

$$760000 - 80000 = 680000 \text{ جنيه}$$

تعفى من الخضوع للضريبة وتخصم من الأرباح عند إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة.

ب- فوائد السندات مقيدة ببورصة الأوراق المالية: ٢٠٠٠٠٠ جنيه

تعفى من الخضوع للضريبة فوائد السندات المقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية طبقاً لنص المادة (٥٠) وتخصم عند إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة، على أن يضاف في الاقرار ما يقابلها من تكاليف التمويل والاستثمار.

ج- أرباح بيع الأسهم المملوكة للشركة ١٦٠٠٠٠ جنيه:

أوقف العمل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٣ والخاص بأخضاع أرباح بيع الأسهم في وعاء مستقل بعد خصم الخسائر المحققة، وبالتالي فإن هذه الإيرادات تعتبر مازالت معفاة من الخضوع للضريبة، ويتم خصمها، وإضافة ما يقابلها من تكاليف التمويل والاستثمار، عند إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، على أن لا تعتمد خسائرها ضريبياً.

د - تكاليف التمويل والاستثمار: وتتمثل في نصيب الإيرادات المعفاة من المصاريف العمومية والإدارية والبالغ اجمالاً ٢ مليون جنيه فقط، وذلك لعدم وجود مصاريف تمويلية في هذه الحالة.

نصيب الإيرادات المعفاة من تكاليف التمويل والاستثمار =

$$200000 \times (160000 + 200000) = 180000 \text{ جنيه}$$

$$400000$$

٥ - إهلاك الأصول الثابتة:

وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يضاف لصافي الربح الإهلاكات المحاسبية والبالغة ٦٨ ألف جنيه (٢٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ + ١٨٠٠٠)، على أن تخصم الإهلاكات الضريبية المعتمدة على النحو التالي:

أ- الإهلاك الضريبي للمباني: ويحسب على أساس ٥% من تكلفة هذه المباني والتي تمثل قيمتها الدفترية.

$$\therefore \text{القيمة الدفترية للمباني} = 200000 \times 100 = 1000000 \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{الإهلاك الضريبي} = 1000000 \times 5\% = 50000 \text{ جنيه}$$

ب- الإهلاك الضريبي للأثاث والتجهيزات المكتبية: ويحسب بمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك والتي يتمثل في القيمة الدفترية بعد استبعاد مجمع إهلاك السنوات السابقة.

$$\therefore \text{القيمة الدفترية للأثاث والتجهيزات} = 300000 \times 100 = 2000000 \text{ جنيه}$$

$$\text{أساس الإهلاك} = 2000000 - 60000 = 1400000 \text{ جنيه}$$

∴ الإهلاك الضريبي = ١٤٠٠٠٠ × ٢٥% = ٣٥٠٠٠ جنيه

ج- الإهلاك الضريبي للحاسبات ونظم المعلومات:

ويحسب على أساس ٥٠% من أساس الإهلاك والتي يتمثل في القيمة الدفترية للحاسبات والنظم بعد استبعاد مجمع إهلاك السنوات السابقة، والذي لا يوجد في هذه الحالة لأن تلك الأصول مقتناه حديثاً.

∴ القيمة الدفترية = ١٨٠٠٠ × ١٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاك الضريبي = ٦٠٠٠٠ × ٥٠% = ٣٠٠٠٠ جنيه

∴ الإهلاكات الضريبية التي تخصم في الإقرار =

١١٥٠٠٠ = ٣٠٠٠٠ + ٣٥٠٠٠ + ٥٠٠٠٠ جنيه.

٦- التبرعات والإعلانات: نفرق بين

أ- تبرعات لبنك ناصر الاجتماعي ٢٥٠٠٠٠ جنيه وتعتمد ضريبياً بالكامل ولا تؤثر عند إعداد الإقرار باعتبارها تبرعات مدفوعة لجهات حكومية.

ب- تبرعات لجمعية الهلال الأحمر المصرية: ١٥٠٠٠٠ جنيه تضاف مؤقتاً على أن يخصم بعد تحديد صافي الربح المعدل في حدود - من صافي الربح المعدل أو التبرع المدفوع أيهما أقل.

ج- حصة الشركة في صندوق التأمين الخاص للعاملين: ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه:

تعد تكلفة واجبة الخصم طالما توافرت الشروط الآتية:

١- أن يكون هذا الصندوق مكون للتوفير أو الادخار أو المعاش وذلك لمقابلة مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش

٢- أن تكون أموال هذا الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة.

٣- أن يكون له نظام أو لائحة خاصة.

٤- أن تكون أموال الصندوق مستثمرة لحسابه.

٥- أن لا تتجاوز حصة المنشأة ٢٠% من مجموع مرتبات وأجور العاملين.

∴ الحصة المسموح بها = ١٦٩٠٠٠٠ × ٢٠% = ٣٣٨٠٠٠٠ جنيه

بما أن المدرج بقائمة الدخل ٢٧٠٠٠٠٠ جنيه فهو في حدود المسموح به ويعتمد بالكامل ولا يؤثر في الإقرار.

د - المصاريف القضائية: ١٥٠٠٠٠ جنيه تعد تكلفة واجبة الخصم ولا تؤثر في الإقرار.

٧- المخصصات : عبارة عن:

أ - ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة لدين على أحد الشركات التي أشهر إفلاسها وقامت الشركة باتخاذ إجراءات قانونية للمطالبة بالدين منذ أكثر من عامين ولم تتمكن من تحصيله. يسمح القانون باعتبارها تكلفة فعلية واجبة الخصم طالما تم اتخاذ

الإجراءات القانونية الجادة للمطالبة بالدين ومضى أكثر من ١٨ شهراً منذ تاريخ استحقاق الدين. وبالتالي لا تؤثر عند إعداد الإقرار الضريبي.
ب - ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ديون معدومة بنسبة من المدينين. فلا يعد تكلفة ويضاف على الأرباح بالإقرار.

ج - ٢٣٥٠٠٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب متنازع عليها.

لا يعتد بهذا البند كتكلفة واجبة الخصم ويتم إضافته في الإقرار.

٨- خسائر بيع أسهم مقيدة في سوق الأوراق المالية ١٤٠٠٠٠٠ جنيه:
طالما أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية معفاة من الضريبة، فلا تعتمد ضريبياً خسائر بيع الأوراق المالية، وتضاف في الإقرار.

٩- المخصصات التي انتفي الغرض منها ٢٣٠٠٠٠٠ جنيه:

طالما لم تعتمد هذه المخصصات عند تكوينها كتكلفة فلا تعد إيراداً خاضعاً للضريبة عند انتهاء الغرض منها وتخصم من الأرباح في الإقرار.

ثانياً: الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة:

سوف يظهر الإقرار الضريبي موضحاً ما يلي:

| صافي الربح (من قائمة الدخل) | يضاف: |
|-----------------------------|--|
| ٦٢٠٠٠٠٠٠ | |
| | * الإهلاكات المحملة على الحسابات |
| ٦٨٠٠٠ | * الضريبة على أرباح الشركة |
| ١٨٠٠٠٠٠ | * التبرعات لجمعية الهلال الأحمر |
| ١٥٠٠٠٠ | * المخصصات على اختلاف أنواعها: |
| | مخصص ديون معدومة |
| ٢٠٠٠٠٠ | مخصص ضرائب متنازع عليها |
| ٢٣٥٠٠٠٠ | * خسائر ناتجة عن بيع أوراق مالية |
| ١٤٠٠٠٠ | * مقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين |
| ٦٠٠٠٠ | * رواتب وبدلات أعضاء مجلس الإدارة لا تواجه |
| | عمل إداري |
| ٤٠٠٠٠٠ | تكاليف التمويل والاستثمار للإيرادات المعفاة. |
| ١٨٠٠٠ | اجمالي ما يضاف |
| ٥١٨٦٠٠٠ | يخصم: |

| | | |
|-------------|---------|---|
| | ١١٥.٠٠٠ | * الإهلاكات الضريبية |
| | ٢٣.٠٠٠ | * مخصصات انتفى الغرض منها |
| (٣٤٥.٠٠٠) | | اجمالي ما يخصم |
| ١١٠.٤١٠.٠٠٠ | | صافي الربح المعدل |
| | | يخصم منه: |
| | | التبرعات لجمعية الهلال الأحمر: |
| | | المدفوع ١٥٠.٠٠٠ جنيه |
| | | أو $١٠٠.٣٧٢٧ = \frac{١٠}{١٠٠} \times ١١٠.٤١٠.٠٠٠$ جنيه |
| (١٥٠.٠٠٠) | | يخصم أيهما أقل وهو المبلغ المدفوع |
| ١٠٨.٩١٠.٠٠٠ | | صافي الربح الضريبي (المعدل) |
| | | تستبعد الإعفاءات التالية: |
| (١٦٠.٠٠٠) | | أرباح بيع أسهم |
| (٦٨٠.٠٠٠) | | توزيعات أرباح مساهمة الشركة في شركة مقيمة |
| (٢٠٠.٠٠٠) | | فوائد سندات مقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية |
| ٩٨٥١٠.٠٠٠ | | الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. |

ثالثاً: حساب الضريبة المستحقة على الشركة:

الضريبة المستحقة على صافي الربح = $٢٢,٥ \times ٩٨٥١٠.٠٠٠ = ٢٢١٦٤٧٥$ جنيه

التمرين رقم (٥) :

قدمت لك الشركة السعودية المصرية للإستثمار (شركة أستثمار مشترك ومركزها الرئيسي بالقاهرة) ، بيانات عن بعض المعاملات المالية المتعلقة بالقروض والديون المستحقة على الشركة وفوائدها ، وذلك عن العام المنتهي في ٢٠١٢/٣١ / ٢٠١١ ، وكانت على النحو التالي :

أولاً : بيانات القروض والسلفيات المستحقة على الشركة :

بلغ رصيد القروض والسلفيات المستحقة على الشركة في أول العام ١٠ مليون جنيه ، وهو عبارة عن قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق بمعدل فائدة سنوي ١٠،٥% ، وحصلت الشركة خلال العام على القروض والسلفيات الآتية :

١- قرض من أحد البنوك بمبلغ ٢٥ مليون جنيه وبمعدل فائدة ١١% سنوياً.

٢- قرض من أحد جهات التمويل بمبلغ ٥ مليون جنيه، وبمعدل فائدة ١٥% سنوياً .

ثانياً : الفوائد المدينة المستحقة :

بلغت إجمالي الفوائد المدينة المستحقة على القروض والسلفيات ٣٢٥٠٠٠٠٠ جنيه، وهي عبارة عن :

١٠٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض من العام السابق والذي يمثل رصيد أول المدة .

١٧٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد البنوك بمعدل فائدة ١١% .

٤٥٠٠٠٠ الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل بمعدل فائدة ١٥% .

ثالثاً : بيانات أخرى :

١ - متوسط حقوق الملكية للشركة ٢،٥ مليون جنيه .

٢ - سعر الخصم والإنتمان في بداية السنة يبلغ ٧% .

المطلوب :

باعتبارك المستشار الضريبي للشركة فقد طلب منك تحديد مقدار الفوائد المدينة التي تعتمد ضريبياً وأثر ذلك على إعداد الإقرار الضريبي للشركة .

الحل

تمهيد : نص القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما يلي :

أولاً : الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الائتمان ، ويتحدد هذا السعر على أساس سعر الإئتمان المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية .

ثانياً : الفوائد المدينة المدفوعة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية

وتأسيساً على ما سبق تتحدد المعاملة الضريبية للفوائد المدينة على النحو التالي :

أ - الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الائتمان :

وتتمثل هذه الفوائد في فائدة القرض الثاني الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل .

معدل فائدة القرض ١٥ % .

مثلي معدل الائتمان = ٧ % × ٢ مثل = ١٤ %

الزيادة عن مثلي معدل الائتمان = ١٥ % - ١٤ % = ١ %

نسبة الزيادة إلى معدل فائدة القرض = ١ : ١٥

إذاً مقدار الفائدة التي تجاوزت مثلي سعر الائتمان =

$$٤٥٠٠٠٠ \times \frac{١}{١٥} = ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه (لا تعد من التكاليف)}$$

١٥

ب - الفوائد المدينة عن قروض وسلفيات تتجاوز ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية : وتتحدد على النحو التالي :

١ - تحديد متوسط القروض والسلفيات لعام ٢٠٠٠ :

ويتحدد على النحو التالي :

رصيد القروض والسلفيات في ١/١ ١٠٠٠٠٠٠٠

رصيد القروض والسلفيات في ١٢/٣١ =

$$٤٠٠٠٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠$$

متوسط القروض والسلفيات = $\frac{٤٠٠٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠٠}{٢} = ٢٥٠٠٠٠٠٠$ جنيه

٢

٢ - متوسط حقوق الملكية = ٢٥٠٠٠٠٠٠ جنيه

٣ - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =

٢٥ مليون جنيه : ٢,٥ مليون جنيه

١٠ : ١

٤ - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = ٤ : ١

٥ - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =

$$\frac{١٠ - ٤}{١٠} \times ١٠٠ = ٦٠\%$$

١٠

٦ - مقدار الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت ٤ أمثال متوسط حقوق الملكية =

الفوائد المدينة (بعد استبعاد الزيادة عن مثلي سعر الائتمان) \times نسبة الزيادة في القروض =

$$(٣٢٥٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠) \times ٦٠\% = ١٩٣٢٠٠٠ \text{ جنيه (ولا تعد من التكاليف)}$$

إذاً الفوائد المدينة التي لا تعد من التكاليف =

$$١٩٦٢٠٠٠ = ١٩٣٢٠٠٠ + ٣٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ويتم إضافتها لصافي الربح في الإقرار .

ثالثاً: تمارين غير محلولة

تمرين رقم (١):

شركة الصناعات المتحدة شركة توصية بسيطة مكونة من الشريك المتضامن عمرو وحصته في رأس مال الشركة ١٥٠٠٠٠ جنية، والشريكين الموصيين رجب وأسماله ٧٥٠٠٠ جنية، وسليم وأسماله ٧٥٠٠٠ جنية. وينص عقد الشركة على احتساب فائدة على رؤوس أموال الشركاء بنسبة ٦% سنوياً. ولقد أوضح ح/ الأرباح والخسائر المعد للشركة ما يلي:

| | | | |
|---------------------|--------|--------------------------|--------|
| مجمّل الربح | ٢٠٠٠٠٠ | مرتبات العاملين والشركاء | ٩٦٠٠٠ |
| أرباح رأسمالية | ٢٥٠٠٠ | مصروفات عمومية وإيرادية | ٣٤٠٠٠ |
| إيرادات سندات تنمية | ١٢٠٠٠ | إهلاك الأصول الثابتة | ٢٤٠٠٠ |
| (بنك مركزي) | | مخصصات | ٣٠٠٠٠ |
| إيرادات متنوعة | ٨٠٠٠ | صافي الربح | ٦١٠٠٠ |
| | ٢٤٥٠٠٠ | | ٢٤٥٠٠٠ |

وبفحص عناصر ح/ الأرباح والخسائر اتضح ما يلي:

١ - بند الأرباح الرأسمالية عبارة عن ٢٠٠٠٠ جنية أرباح ناتجة عن بيع قطعة أرض مملوكة للشركة، والباقي أرباح ناتجة عن بيع بعض الأسهم المملوكة للشركة، علماً بأن هذه الأسهم غير مقيدة في سوق الأوراق المالية.

٢ - بند الإيرادات المتنوعة يتضمن ٥٠٠٠ جنية ديون معدومة محصلة كانت مصلحة الضرائب اعتمدت منها ٣٠٠٠ جنية فقط كديون معدومة في سنة إعدامها.

٣ - بند المرتبات عبارة عن:

٦٠٠٠٠ جنية المرتبات السنوية المستحقة للعاملين.

٢٤٠٠٠ جنية مرتب الشريك المتضامن عمرو نظير الإدارة.

١٢٠٠٠ جنية مرتب الشريك الموصي رجب باعتباره رئيس حسابات الشركة.

٤ - بند المصاريف العمومية والإدارية يتضمن الفائدة على رأس مال الشركاء ، بجانب مبلغ ٥٠٠٠ جنية تأمين عطاءات ومناقصات، ١٠٠٠٠ جنية مصاريف فواتير الكهرباء والمياه وتليفون الشركة، والباقي مصاريف بوفيه الشركة مؤيدة بمستندات داخلية.

٥ - بند إهلاك الأصول الثابتة عبارة عن:

٩٠٠٠ إهلاك العقار المملوك للشركة والتي تزاوّل فيه أعمالها، وتم حسابه بمعدل ٥% من القيمة الاستبدالية للعقار والتي تبلغ ٣ أمثال قيمته الدفترية.

١٢٠٠٠ إهلاك الآلات والمعدات الصناعية والمملوكة للشركة، وتم حسابه بمعدل ١٠% من القيمة الدفترية لتلك الآلات والمعدات، علماً بأن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً ٢٥% من أساس الإهلاك المحدد قانوناً، وبلغ مجمع إهلاك الآلات ضريبياً حتى بداية السنة ٥٧٠٠٠ جنيه. هذا مع العلم بأن الشركة قد أدخلت في الإنتاج خلال العام آلة جديدة بلغت تكلفتها الرأسمالية ٥٠٠٠٠ جنيه ولم تحسب عنها أي إهلاك في الدفاتر والسجلات، نظراً لأنها مازالت في مراحل التشغيل المبدئية.

٣٠٠٠ إهلاك أثاث وتجهيزات الشركة تم حسابه بمعدل ١٠% سنوياً من قيمتها الدفترية، علماً بأن تلك الأثاثات والتجهيزات اهلكت بالكامل وفقاً للمعدلات المعتمدة ضريبياً.

٦ - بند المخصصات عبارة عن ١٧٠٠٠ جنيه مخصص هبوط أسعار البضاعة، كون بمقدار الفرق بين سعر السوق وسعر التكلفة علماً بأن الشركة تقوم بتحديد قيمة المخزون بصافي قيمته البيعية أو التكلفة أيهما أقل، والباقي مخصص التزامات محتملة.

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

تمرين رقم (٢):

شركة توصية بسيطة فيها الشريك محمد شريك متضامن، والشريك محمود شريك موصي، ويتولى إدارة الشركة الشريك محمد نظير مرتب شهري قدره ٢٠٠٠ جنية، على أن يقوم الشريك محمود بوظيفة رئيس حسابات الشركة براتب شهري ١٥٠٠ جنية، وينص عقد الشركة على أن يحصل كل شريك على فائدة عن رأسماله بمعدل ١٠% سنوياً من رأس مال الشركة البالغ ١٥٠ ألف جنية والمقسم بين الشريكين بنسبة ٢ : ١ على التوالي، بينما يقتسمان الأرباح والخسائر بالتساوي.

ولقد أوضح د/ أ.خ المعد في ٢٠١٥/١٢/٣١ صافي ربح قدره ٨٠٠٠٠ جنية، وتبين من فحص عناصر الإيرادات والمصروفات ما يلي:

- ١ - ظهر بالجانب الدائن بد/ أ.خ إيراد استثمار أوراق مالية بمبلغ ١٢٠٠٠ جنية، وتبين أنها عبارة عن صافي الإيراد من استثمارات الشركة في أذون خزانة مصدرة من البنك المركزي المصري، بعد خصم ٢٠% الضريبة المستقطعة من المنبع.
- ٢ - ظهر بالجانب المدين بد/ أ.خ مصاريف صيانة بمبلغ ٣٥٠٠٠ جنية وتبين أنها عبارة عن ١٥٠٠٠ جنية مصاريف الصيانة الدورية اللازمة للمحافظة على أصول الشركة والباقي عبارة عن تكلفة عقد صيانة طويل الأجل للآلات والمعدات الإنتاجية لمدة أربع سنوات على أن يبدأ تنفيذ العقد من أول شهر يوليو ٢٠١٥ .
- ٣ - بند الإهلاكات الظاهر في د/ أ.خ اتضح أنه عبارة عن ثمن شراء أجهزة حاسب آلي وبرامج سوفت وير (Soft ware) تمت في بداية العام بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنية ورأت الشركة استهلاكها بالكامل، علماً بأن معدل إهلاك مثل هذه الأجهزة والمعتمد ضريبياً ٥٠%.
- ٤ - ظهر بند الأجور والمرتبات في د/ أ.خ بمبلغ ٩٠ ألف جنية واتضح أنه عبارة عن ٢٤ ألف جنية المرتب السنوي للشريك محمد، ١٨ ألف جنية المرتب السنوي للشريك محمود، ٤٨ ألف جنية المرتبات السنوية المستحقة للعاملين بالشركة.
- ٥ - حملت الشركة د/ أ.خ بفوائد مدينة تبلغ ٤٠٠٠٠ جنية واتضح أنها عبارة عن الفائدة المسددة عن رأس مال الشركاء، والباقي فوائد عن قروض وسلفيات من أشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة.
- ٦ - بند المخصصات ظهر في د/ أ.خ بمبلغ ٢٢٠٠٠ جنية ولقد تبين أنها عبارة عن ٣٠٠٠ جنية مخصص ديون مشكوك فيها، ٥٠٠٠ جنية مخصص ضرائب، والباقي مخصص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة للعاملين والموظفين بالشركة.
- ٧ - حمل د/ أ.خ بتأمينات مدفوعة بلغت ١٨٠٠٠ جنية ولقد اتضح أنها عبارة عن ٩٠٠٠ جنية حصة الشركة في التأمينات الاجتماعية للعاملين والموظفين بها، ٦٠٠٠ جنية التأمينات الاجتماعية المسددة عن الشريك المتضامن محمد، والباقي تأمين مناقصات وعطاءات.

٨ - بلغت مسحوبات الشريك محمد خلال السنة ٥٠٠٠ جنيه حصل عليها نقداً وذلك خصماً من حساب الشركة بالبنك، بينما الشريك محمود قام بسحب أصناف من منتجات الشركة لأغراضه الشخصية تبلغ تكلفتها ٥٠٠٠ جنيه، بينما بلغ سعر بيعها ٧٠٠٠ جنيه ولم تسجل بالدفاتر.

المطلوب:

بيان أثر نتائج الفحص السابقة على صافي ربح الشركة، وتحديد الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

تمرين رقم (٣):

بلغ صافى الربح الذى أظهرته قائمة الدخل لإحدى شركات المساهمة المصرية (قطاع خاص) عن السنة المالية المنتهية فى ٣١ / ١٢ / ٢٠١٥ مبلغ ١,٣ مليون جنيه، وفيما يلى بعض البيانات المستخرجة من دفاتر الشركة والمتعلقة بإعداد الإقرار الضريبي:

❖ تضمنت المصروفات التي حمل بها حساب الأرباح والخسائر في الجانب المدين منه ما يلى :

(١) ٠,١ رواتب مدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب مقابل عمله الإدارى، ٠,٠٥ بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة، ٠,٠٤ مقابل حضور المساهمين اجتماعات الجمعيات العمومية .

(٢) مخصصات واحتياطيات عبارة عن :

* ٠,١ احتياطي ارتفاع أسعار الأصول الثابتة، ٠,٠٤ احتياطي طوارئ، ٠,٣ مخصص ديون معدومة.

* ١,٣٤ مخصص إهلاك الآلات والمعدات منها ٠,٤ مخصص إهلاك آلة جديدة اشتريتها الشركة فى ٢٠١٥/١/١ واستخدمتها فى الإنتاج فى أول مارس ٢٠١٤ - ولقد حسب هذا الإهلاك على أساس ٣٠% كاستهلاك إضافي و ١٠% كاستهلاك عادى من التكلفة الدفترية للآلة وذلك من تاريخ استخدامها فى النشاط، ٠,٠١ مخصص إهلاك آلة قامت الشركة ببيعها فى ٢٠١٥/٧/١ وكانت تعمل فى النشاط حتى ذلك التاريخ- ويُقدر صافى الربح المحقق من بيع الآلة بمبلغ ٠,٠٦ وهو يمثل الفرق بين سعر بيع الآلة وصافى تكلفتها الدفترية والذي يُقدر بمبلغ ٠,٣٦ - ولقد قامت الشركة بإدراج صافى ربح بيع الآلة فى الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر وإدراج مصاريف فك وإزالة التجهيزات التي كانت تُقام عليها والتي بلغت ٠,٠٢ فى الجانب المدين من الحساب. (التكلفة الدفترية للآلات فى ٢٠١٥/١/١ م ٩ ومجمع إهلاكها المعتمد ضريبياً ٥).

* ٠,٠٤٨ إهلاك مبنى إداري مملوك للشركة قامت ببيعه فى ٢٠١٥/١٠/١ بمبلغ ٠,٥ وكان المبنى مستغلاً فى النشاط حتى تاريخ البيع، ولقد حسب هذا الإهلاك على أساس ٤% من التكلفة الدفترية للمبنى (مجمع الإهلاك المحاسبي للمبنى ١,٢ والضريبي ١,٤٤ وذلك حتى ٢٠١٥/٩/٣٠).

هذا، وقد تبين أن حساب الأرباح والخسائر للشركة يتضمن فى الجانب الدائن منه أرباح بيع المبنى كما تحددت من وجهة نظرها).

(٣) ٠,١ الضرائب والرسوم عبارة عن ٠,٠٦ ضرائب ورسوم جمركية عن بضائع مستوردة، ٠,٠٠٤ ضريبة عقارية مربوطة على العقار المملوك للشركة (١٠%) والذى تشغله بأنشطتها، ٠,٠٣٦ مبالغ مخصومة من المنبع تحت حساب الضريبة على

أرباح الشركة.

(٤) ٠,٦٦ مصروفات عمومية وإدارية منها ٠,٠٦ مصروفات غير مؤيدة بمستندات (تمثل نسبة ١٠% من إجمالي المصروفات المؤيدة بمستندات) ، ٠,٠١٦ غرامة لمخالفة قانون منع الاحتكار، ٠,٠١ غرامة عن التأخير في توريد بضائع لبعض العملاء .

(٥) ٠,٤ تأمينات عبارة عن ٠,١٢ أقساط تأمين ضد السرقة والحريق ، ٠,٠٣ تأمين مناقصات حكومية عن توريد بضائع ، ٠,٢٥ مبالغ مسددة لحساب صندوق التأمين الاجتماعي لصالح العاملين (مجموع المرتبات والأجور السنوية للعاملين بالشركة ١,٢) .

(٦) ١,٦ فوائد القروض والسلفيات التي حصلت عليها الشركة من البنوك لتمويل أنشطتها خلال الخمس سنوات السابقة على السنة الحالية ٢٠١٥ (متوسط معدل الفائدة ٢٠%) - سعر الائتان والخصم لدى البنك المركزي في ٢٠١٥/١/١ م ٩% .

❖ تضمنت الإيرادات التي ظهرت في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر ما يلي:

(٧) ٠,٠١٦ تعويض من شركة التأمين عن حريق شب بأحد مخازن الشركة أتلّف بضاعة تكلفتها ٠,٠١

(٨) ٠,٢ فوائد دائنة عبارة عن ٠,٠٤٢ فوائد بيع بالتقسيط ، ٠,١٢ عوائد حصلت عليها الشركة من استثماراتها في الأوراق المالية التي أصدرها البنك المركزي المصري ، ٠,٠٣٨ ، عائد السندات المملوكة للشركة والمقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية المصرية.

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي الذي تقوم الشركة بتقديمه لمصلحة الضرائب متضمناً صافى الربح الخاضع للضريبة مع ذكر الملاحظات التي استندت إليها في إعداد الإقرار.

تمرين رقم (٤):

أظهرت قائمة الدخل المعدة لشركة مبارك التجارية (شركة مساهمة مصرية) عن العام المنتهي في ٣١ / ١٢ / ٢٠xx ربحاً صافياً قبل الضرائب قدره ٣٥٠ ألف جنيه ، وأتضح من فحص بنود الإيرادات والمصروفات ما يلي:

١ - أظهرت البيانات التحليلية لتكلفة المبيعات المدرجة بقائمة الدخل ، مخزون آخر المدة بمبلغ ٤٥٠ ألف جنيه على أساس التكلفة حيث كانت أقل من صافي القيمة البيعية ، وأتضح أن هذا المبلغ لم يشمل بضاعة مستوردة من الخارج ولم تصل لمخازن الشركة حتى نهاية العام، بلغت تكلفتها ١٧١ ألف جنيه شاملة ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي بفئة ١٤%، بينما أدرج ضمن مبلغ المخزون بضاعة تكلفتها ٢٠٠ ألف جنيه لدى وكلاء الشركة ، وأتضح أنه تم بيع نصفها قبل نهاية العام ولم تسجل كمبيعات ، علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس التكلفة مضافاً لها هامش ربح ٢٠%، وتبلغ عمولة الوكيل ٢,٥% من ثمن البيع.

٢ - ظهر بند الضرائب والرسوم بقائمة الدخل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه ، وأتضح أنه يشمل ١٢٠ ألف جنيه ضريبة مبيعات الشركة، ٨٠ ألف جنيه ضريبة دمغة مستحقة بواقع ٤ في الألف على القروض والسلفيات التي حصلت عليها الشركة من البنك الذي تتعامل معه بمبلغ ٢٠ مليون جنيه وذلك مع بداية العام الحالي، ولم يسدد منها أي مبلغ خلال العام، هذا وبلغت فوائد هذه القروض والسلفيات المحملة على قائمة الدخل ٢٢٠ ألف جنيه ، علماً بأن متوسط حقوق الملكية يبلغ ٤ مليون جنيه، وأن معدل الائتمان المعلن من البنك المركزي في أول العام ٩% .

٣ - أن بند الإهلاك المحمل على قائمة الدخل يشمل ٢٠٠ ألف جنيه إهلاك عقارات الشركة بمعدل ٢% سنوياً ، ٣٠٠ ألف جنيه إهلاك حاسبات وأنظمة معلومات الكترونية بمعدل ٣٠% سنوياً، كان قد تم شراؤها وبدأ في استخدامها في العام السابق، ٥٠٠ ألف جنيه إهلاك وسائل نقل تم شراؤها وبدأ في استخدامها في النشاط من أول يوليو من العام الحالي، وتهلك بمعدل ٢٠% سنوياً.

٤ - ظهر بند الإيرادات المتنوعة بقائمة الدخل بمبلغ ٣٠٥ ألف جنيه، وأتضح أنه عبارة عن ١٠٠ ألف جنيه مخصصات أنتفى الغرض منها، ١٠٠ ألف جنيه فوائد ودائع الشركة بالبنوك المصرية ، والباقي إيرادات من استثمارات الشركة في صناديق استثمار خارج مصر واتضح أن هذا المبلغ يمثل صافي الإيرادات المستحقة بعد استبعاد ٢٥% ضريبة مسددة في الخارج عن هذه الإيرادات.

٥ - تضمن بند المصروفات العمومية والإدارية المدرج بقائمة الدخل ما يلي:

١٨٠٠ ألف جنيه أجور ومكافآت عاملين، ٢٤٠ ألف جنيه مرتب العضو المنتدب للشركة نظير عمله الإداري، ٦٠ ألف جنيه بدلات أعضاء مجلس الإدارة نظير حضور اجتماعات المجلس، ٥٠٠ ألف جنيه مساهمة الشركة في صندوق العاملين المنشأ لمقابلة تعويضات ترك الخدمة، والذي تستثمر أمواله في حسابات خاصة ويخضع

لإشراف هيئة الرقابة على التأمين، ١٥٠ ألف جنيه تبرعات لجهات خيرية مشهورة
وخاضعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للشركة.

فهرس الجزء الأول

| رقم الصفحة | الموضوع |
|------------|--|
| ٥ | مقدمة الكتاب |
| ٧ | الجزء الأول : الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية |
| ١١ | الباب الأول : نطاق سريان الضريبة وسعرها |
| ٢٥ | الباب الثاني : تحديد الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية |
| ٢٨ | الفصل الأول: الايرادات الخاضعة للضريبة. |
| ٨٠ | الفصل الثاني: التكاليف الواجبة الخصم . |
| ١٢٧ | الباب الثالث: أحكام إضافية تتعلق بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية |
| ١٥٣ | تطبيقات الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية |
| ١٩٣ | فهرس الجزء الأول |

الجزء الثاني

الضريبة على القيمة المضافة

ضريبة الدمغة

الباب الأول

الضريبة على القيمة المضافة

الباب الأول

الضريبة على القيمة المضافة

مقدمة:

مرت الضرائب والرسوم السلعية في جمهورية مصر العربية بالعديد من مراحل التطور. ففي عام ١٩٢١ فرضت رسوم الإنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك بالإضافة إلى فرض رسوم الاستهلاك على السلع المستوردة. وفي عام ١٩٨١ صدر أول تشريع ضريبي يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك في ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١. ثم تم الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١، واقتصر تطبيقها على المرحلة الأولى وتشمل المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، ثم أضيفت المرحلة الثانية والثالثة وشملت تاجر الجملة وتاجر التجزئة وذلك بموجب القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١ لتكتمل حلقات الضريبة لتصبح قابلة لتطبيقها كضريبة على القيمة المضافة.

ولقد كان التفكير دائماً في التحول نحو ضريبة القيمة المضافة لعلاج المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، وكان الأمر يحتم ليس مجرد إجراء تعديل على القانون الحالي، ولكن إصدار تشريع ضريبي جديد يعالج هذه المشكلات جميعاً. وظهرت محاولات عديدة لتحقيق ذلك في عام ٢٠٠٨، إلا أن الظروف السياسية وما أعقبها من ثورات انعكست على الأحوال الاقتصادية في مصر، حالت دون إصدار هذا التشريع الجديد.

وإزاء العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة، والذي يتمثل علاجه في زيادة موارد الدولة مع ضغط الإنفاق العام، فإن الحكومة المصرية اتجهت إلى الإسراع في إصدار تشريع للضريبة على القيمة المضافة يعالج المشكلات التطبيقية الناتجة عن الضريبة العامة على المبيعات، وبما يؤدي لزيادة الحصيلة الضريبية عن طريق شمول نطاق الضريبة على جميع السلع والخدمات، وتم ذلك بموجب القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦.

وفي هذا الباب سنتناول أحكام الضريبة على القيمة المضافة من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها.

الفصل الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها.

الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها وإجراءات تحصيلها.

الفصل الرابع: خصم ورد الضريبة.

الفصل الخامس: الإعفاءات من الضريبة.

الفصل السادس: الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات.

الفصل الأول

الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها

مراحل تطور الضريبة:

تطورت الضرائب والرسوم السلعية في جمهورية مصر العربية من الضريبة على الإنتاج إلى الضريبة على الاستهلاك ثم إلى الضريبة العامة على المبيعات لتصبح بعد ذلك ضريبة على القيمة المضافة إذا ما امتدت لمختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

أولاً: الضريبة على الإنتاج:

بدأت مصر في فرض رسوم الإنتاج منذ عام ١٩٢١ عندما فرضت الدولة رسم إنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك تبعاً، بالإضافة إلى فرض رسوم استهلاك على السلع المستوردة والمفروض على مثيلاتها المحلية رسوم إنتاج. وكان من نتائج هذه الأوضاع أن تفرقت الأحكام التي تنظم رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك مما أدى إلى تباين الأسس والقواعد التي تنظم هذه الرسوم.

ثانياً: الضريبة على الاستهلاك:

في عام ١٩٨١ صدر أول تشريع ضريبي يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك في ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ وما تلاه من تعديلات. إلا أن التطبيق العملي للضريبة على الاستهلاك أسفر عن وجود العديد من المشاكل والثغرات أهمها ما يلي:

- ١ - تعدد طرق حساب الضريبة على السلع المختلفة، حيث أخذ بأكثر من معيار في حساب تلك الضريبة، فاتخذت الوحدة المنتجة كأساس لحساب الضريبة على بعض السلع، كما اتخذت النسبة من قيمة السلعة كأساس لحساب الضريبة على البعض الآخر.
- ٢ - تباين نسب الضريبة وتعددتها حيث أن الضريبة تراوحت ما بين ٢% و ٥٠% على المنتج المحلي، وما بين ١,٩٥% و ٣٢,٥% على السلع المستوردة.
- ٣ - خضوع بعض السلع المنتجة محلياً لفئات ضريبة أعلى من المستورد، مما ترتب عليه خلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة.
- ٤ - وجود ازدواج وتكرار في دفع الضريبة، حيث تدفع الضريبة على كل منتج يدخل في إنتاج السلعة النهائية بالإضافة إلى تحمل السلعة النهائية بالضريبة المفروضة.

٥ - استحقاق الضريبة عند سحب السلعة من المخازن وقبل إتمام بيعها مما أدى إلى الارتباك في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وإلى تعدد شكاوى المكلفين بأداء الضريبة.

٦ - سداد الضريبة كل عشرة أيام مما خلق العديد من المشاكل والإجراءات التي تثقل كاهل الممول وتعقد معاملاته مع مصلحة الضرائب.

ثالثاً: الضريبة العامة على المبيعات:

ونتيجة للمشاكل والثغرات التي شابت تطبيق الضريبة على الاستهلاك بدأ التفكير في الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات منذ عام ١٩٧٧. وبعد القيام بالعديد من الدراسات والأبحاث تم إلغاء الضريبة على الاستهلاك والأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١.

ولقد راعى المشرع في القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ تلافى العيوب والمشاكل التي صاحبت تطبيق الضريبة على الاستهلاك ومن مظاهر ذلك:

١ - استحقاق الضريبة العامة على المبيعات عند إتمام واقعة بيع السلعة الخاضعة للضريبة وليس عند السحب من المخازن كما كان هو الحال في الضريبة على الاستهلاك.

٢ - السماح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وكذلك خصم الضريبة على مردودات المبيعات بهدف التخلص من ازدواج وتكرار الضريبة الذي كان سائداً في ظل نظام الضريبة على الاستهلاك.

٣ - فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع المثل المحلى بما يعمل على تنشيط وتشجيع التصنيع المحلى بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذي كان يخلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة في أغلب الأحيان.

٤ - التدرج في سعر الضريبة العامة على المبيعات حسب أهمية السلعة لجموع المواطنين، فهناك سلع معفاة من الضريبة و سلع تخضع للضريبة بسعر منخفض (٥%)، وأخرى تخضع للضريبة بسعر مرتفع (٣٠%) بالإضافة إلى السعر العام للضريبة (١٠%).

٥ - سهولة الإجراءات وتبسيطها ويتمثل ذلك في تقديم إقرار الضريبة لمحصلة الضرائب على المبيعات شهرياً محدداً فيه الضريبة الواجبة السداد بعد خصم الضريبة على المدخلات والمردودات وسداد الضريبة خلال الشهرين التاليين لشهر المحاسبة بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذي كان يقضى بوجود السداد كل عشرة أيام.

ولقد بينت المادة الأولى من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ مراحل تطبيق الضريبة في المراحل الثلاث الآتية:

المرحلة الأولى: ويكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

المرحلة الثانية: ويكلف فيها بالإضافة للمكلفين السابقين تاجر الجملة.

المرحلة الثالثة: ويكلف فيها بالإضافة لما سبق تاجر التجزئة.

ونصت المادة الرابعة من القانون ١١ لسنة ١٩٩١ على أن تسري المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون، ثم تم التوسع في نطاق فرضها لمرحلة تاجر الجملة وتاجر التجزئة بموجب القانون ١٧ لسنة ٢٠٠١، وذلك ليشمل نطاق فرضها مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، وبما يمكن من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة.

رابعاً: الضريبة على القيمة المضافة:

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على مقدار الزيادة التي تطرأ على قيمة السلعة في كل مرحلة من مراحل انتقالها من المنتج لتاجر الجملة ولتاجر التجزئة ثم المستهلك النهائي.

فلو افترضنا أن سلعة ما تحتاج لإنتاجها مواد خام تكلفتها ٣٠٠ جنيه، ويقوم منتج السلعة ببيعها لتاجر الجملة بمبلغ ٧٥٠ جنيه والذي يبيعها بدوره لتاجر التجزئة بمبلغ ١٠٥٠ جنيه. ويقوم تاجر التجزئة ببيع السلعة للمستهلك النهائي بمبلغ ١٥٠٠ جنيه.

وبفرض أن سعر الضريبة ١٠% فالمطلوب حساب الضريبة المستحقة على السلعة.

يمكن التوصل للضريبة على القيمة المضافة المستحقة على السلعة بإتباع أحد الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: فرض الضريبة على مقدار الزيادة فقط التي تطرأ على قيمة السلعة في كل مرحلة كما يتضح من الجدول التالي:

| المرحلة | القيمة المضافة | الضريبة الواجبة السداد |
|--|---------------------|--------------------------|
| - مرحلة منتج المادة الخام | $300 =$ | $300 \times 10\% = 30$ ج |
| - مرحلة منتج السلعة | $750 = 300 - 450$ | $450 \times 10\% = 45$ ج |
| - مرحلة تاجر الجملة | $1050 = 750 - 300$ | $300 \times 10\% = 30$ ج |
| - مرحلة تاجر التجزئة | $1500 = 1050 - 450$ | $450 \times 10\% = 45$ ج |
| إجمالي الضريبة المسددة على السلعة في مراحلها المختلفة = 150 جنيه | | |

الأسلوب الثاني: فرض الضريبة على ثمن بيع السلعة في كل مرحلة مع خصم الضريبة التي سبق سدادها في المرحلة السابقة، وعلى ذلك نجد:

بالتطبيق على بيانات المثال السابق يتم ما يلي :

١. منتج المادة الخام : يقوم عند البيع لمنتج للسلعة باستخراج فاتورة يوضح فيها ما يلي :

| | |
|-----------------------------|-------|
| ثمن البيع | ٣٠٠ ج |
| + ضريبة القيمة المضافة | ٣٠ ج |
| إجمالي الثمن للمنتج الصناعي | ٣٣٠ ج |

على أن يقوم منتج المادة الخام بتوريد الضريبة الواردة في الفاتورة لمصلحة الضرائب وهي في هذه الحالة تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .

٢. المنتج الصناعي للسلعة : يقوم منتج السلعة عند بيع السلعة تامة الصنع لتاجر الجملة بتحرير فاتورة يوضح فيها ما يلي :

| | |
|---------------------------|-------|
| ثمن البيع | ٧٥٠ ج |
| + ضريبة القيمة المضافة | ٧٥ ج |
| إجمالي الثمن لتاجر الجملة | ٨٢٥ ج |

على أن يقوم الصناع عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخله من المادة الخام وتوريد الفرق لمصلحة الضرائب.

∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = 75 - 30 = 45 جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .

٣. تاجر الجملة : يقوم تاجر الجملة عند البيع لتاجر التجزئة بتحرير فاتورة موضحا فيها ما يلي:

| | |
|----------------------------|--------|
| ثمن البيع | ١٠٥٠ ج |
| + ضريبة القيمة المضافة | ١٠٥ ج |
| إجمالي الثمن لتاجر التجزئة | ١١٥٥ ج |

على أن يقوم تاجر الجملة عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخله من السلع تامة الصنع وتوريد الفرق لمصلحة الضرائب .

∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = ١٠٥ - ٧٥ = ٣٠ جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .

٤. تاجر التجزئة :يقوم تاجر التجزئة عند البيع للمستهلك النهائي بتحرير فاتورة تشمل ما يلي :

| | |
|--------|------------------------|
| ١٥٠٠ ج | ثمن البيع |
| ١٥٠ ج | + ضريبة القيمة المضافة |
| ١٦٥٠ ج | إجمالي الثمن للمستهلك |

على أن يقوم تاجر التجزئة عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سداده على مدخله من السلع وتوريد الفرق .

∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = ١٥٠ - ١٠٥ = ٤٥ جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة

سوف نلاحظ أن مجموع الضرائب التي تم توريدها = ٣٠ + ٤٥ + ٣٠ + ٤٥ = ١٥٠ جنيه وهي نفس الضريبة على إجمالي القيمة المضافة والموضحة في الأسلوب الأول .

وكان التفكير دائماً في التحول نحو ضريبة القيمة المضافة لعلاج المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات والتي تمثل أهمها في العناصر التالية:

١ - اختلاف حد التسجيل بين الفئات المكلفة بالضريبة بالإضافة إلى انخفاض مقداره نظراً لما طرأ على الاقتصاد المصري من ارتفاع معدلات التضخم.

٢ - خضوع بعض الخدمات للضريبة وليس كل الخدمات، مع عدم السماح بخصم ضريبة مدخل الخدمة الخاضعة للضريبة، مما يترتب عنه زيادة تكلفة أداء الخدمة أو انخفاض أرباح مؤدي الخدمة.

٣ - يقتصر خصم ضريبة مدخل السلع على الضريبة المسددة على المدخل الذي يظهر في التكوين الأساسي للسلعة، وليس لجميع المدخلات المباشرة وغير المباشرة واللازمة لإنتاج السلعة.

٤ - خضوع بعض السلع لضريبة الجدول فقط، في مرحلة الإنتاج أو الاستيراد مع عدم خضوعها في مراحل البيع والتوزيع.

٥ - خضوع بعض السلع أو الخدمات وفقاً لاتفاقيات تحاسبيه، كما في حالة المقاولات، والمشغولات الذهبية.

٧ - تعدد فئات الضريبة العامة على المبيعات، حيث أثارت مشكلات ترتبط بتحديد فئة الضريبة الواجبة التطبيق على بعض السلع والخدمات.

٨ - فرض ضريبية إضافية تستحق بواقع ٠,٥ % من الضرائب التي لم تسدد عن كل أسبوع تأخير أو كسوره، وبذلك يبلغ مقدارها الفعلي عن السنة ٢٦ % ، وهو معدل أعلى من معدل الفائدة السائد في الأسواق المصرفية. بالإضافة إلى طريقة احتسابها في حالات الفروق الضريبية الناتجة عن الفحص، حيث يتم حساب الضريبة الإضافية من تاريخ انتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرار الذي نتج عن فحصه فروعاً ضريبية، وليس من تاريخ الفحص.

٩ - عدم السماح بخصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية (فيما عدا الآلات والمعدات وقطع غيارها وأجزاؤها)، على أساس أن مشتري هذه السلع يقوم باستخدامها في نشاطه، وبالتالي يعد هو مستهلك هذه السلع ويتحمل ضريبتها.

١٠ - إحالة الطعن في تقديرات مصلحة الضرائب أو النزاع على هذه التقديرات إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات. وفي هذا اختلاف عن إجراءات الطعن والاعتراض المعمول بها في مجال المنازعات الضريبية، من الطعن أمام لجان الطعن ، ثم إحالة الخلاف إلى القضاء في حالة الاعتراض على قرارات لجان الطعن. وكان الهدف من هذه اللجان هو سرعة إنهاء المنازعات بين المسجلين ومصلحة الضرائب ، إلا أن التطبيق العملي أثبت تبني هذه اللجان لرأي المصلحة، مما أعاق إنهاء هذه المنازعات وضياع أو تأخر تحصيل جزء من الحصيلة الضريبية المستهدفة.

ولعلاج المشكلات السابق الإشارة إليها، والانتقال بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة، فإن الأمر حتم إصدار تشريع ضريبي جديد يعالج هذه المشكلات جميعاً، وصدر من أجل ذلك القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وتمثلت الملامح الرئيسية لهذا القانون فيما يلي:

١ - خضوع جميع السلع والخدمات كمبدأ عام، باستثناء بعض السلع والخدمات المقترح إعفاؤها من الضريبة، على أن يرفق بالقانون جدول يحدد أنواع هذه السلع والخدمات.

٢ - زيادة وتوحيد حد التسجيل، ليصبح نصف مليون جنيه لجميع الفئات المكلفة بالضريبة، فيما عدا الفئات التي تتعامل في السلع والخدمات المدرجة بالجدول، فتكون ملزمة بالتسجيل بغض النظر عن رقم أعمالها.

٣ - توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة، ليكون سعر عام واحد لجميع السلع والخدمات.

٤ - وضع ضوابط محددة لتحديد القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية والمستوردة، وكذلك في حالات البيع لأشخاص مرتبطة.

٥ - تعديل سعر الضريبة الإضافية لتصبح ١,٥ % عن كل شهر تأخير أو كسوره يلي فترة السداد المحددة قانوناً، وبذلك تصبح هذه الضريبة ١٨ % عن السنة، بدلاً من ٢٦ % في حالة القانون الحالي.

٦ - معالجة المشكلات الناتجة عن تحديد قيمة المبيعات في حالة البيع بالتقسيط.

٧ - خصم ضريبة المدخلات المباشرة وغير المباشرة، للسلع والخدمات.

٨ - توسيع قاعدة رد الضريبة لتشمل ليس فقط الضريبة المسددة على مدخل الصادرات، لتشمل الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، والرصيد الدائن للضريبة، والذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.

٩ - إخضاع سلع الجدول لضريبة القيمة المضافة.

١٠ - التكاليف العكسي في حالة الخدمات المستوردة من الخارج، حيث يلتزم من يتلقى الخدمة بتوريد الضريبة على القيمة المضافة.

١١ - توحيد إجراءات الطعن على تقديرات المصلحة للضريبة، لتصبح بذات إجراءات الطعن في الضريبة على الدخل، وبذلك يتم توحيد الإجراءات القانونية في حالة المنازعات الضريبية، وبما يمكن من إصدار تشريع موحد لإنهاء المنازعات الضريبية.

١٢ - النص صراحة على إخضاع السلع المستعملة للضريبة على القيمة المضافة.

أهداف الضريبة على القيمة المضافة:

حل قانون الضريبة القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم ١١ لسنة ١٩٩١، لتحقيق مجموعة من الأهداف ترمى في مجملها إلى تدعيم الإصلاح الاقتصادي في مصر والذي تسعى الدولة إلى تحقيقه. وتتلخص هذه الأهداف وفقاً لما تضمنه قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية فيما يلي:

١ - تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل لعبء الضريبة، وذلك عن طريق تقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع والخدمات الضرورية والأساسية رعاية لذوى الدخل المحددة.

٢ - حصول الحكومة على موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة في مجالات التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة والمرافق الاقتصادية الأساسية بدلاً من التمويل بالعجز وما يصاحبه من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومي.

٣ - تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية عن طريق خصم الضريبة على مدخل الإنتاج من الضريبة على القيمة المضافة، وذلك منعاً للازدواج الضريبي، وبما يحقق تخفيض في التكلفة.

٤ - تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر (صفر) ورد ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية والصادرات الخدمية في السوق الخارجية.

خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

١ - أنها ضريبة غير مباشرة:

تعتبر الضريبة العامة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على استثمارات الثروة والدخل عند إنفاقها، حيث يقوم شخص معين بدفع هذه الضريبة ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن بيع السلعة للشخص الأخير، وهذا يعنى وجود وسيط بين المستهلك المتحمل لعبء الضريبة وبين الخزنة العامة للدولة ممثلة في مصلحة الضرائب.

٢ - ضريبة تسري على السلع والخدمات في كافة مراحل تداولها،:

نصت المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بان تسري الضريبة على السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها ، إلا ما استثنى بنص خاص.

٢ - أنها ضريبة رقابية:

يمكن لمصلحة الضرائب أن تستخدم الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة للرقابة على ممولي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ويمكن تحقيق هذه الرقابة عن طريق إجراء المقارنات بين رقم أعمال الممول من واقع إقراره ودفاتره والفحص الذي يتم لأغراض الضريبة على الأرباح، وبين حجم مبيعاته من واقع إقراراته ودفاتره والفحص الذي يتم لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وسوف تفيد نتيجة هذه المقارنات في تضيق فرص التهرب الضريبي سواء بالنسبة للضرائب العامة أو الضريبة على القيمة المضافة. هذا، ونشير أيضاً في هذا المجال أنه بعد تطبيق الضريبة في كافة مراحل التداول يكون من مصلحة كل مكلف التأكد من قيام الطرف الآخر بسداد الضريبة حتى يستطيع هو خصمها من الضريبة المستحقة عليه عند بيع السلعة أو تأدية الخدمة.

٣ - أنها ضريبة سلعية:

تفرض ضريبة القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات سواء كانت منتجة محلياً أو مستوردة إلا ما يستثنى منها بنص خاص. ولقد أكدت المادة (٥) من القانون أن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتحقق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين، وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الالكترونية. كما توضح نفس المادة أن الضريبة على القيمة المضافة تستحق في حالة استعمال المكلف للسلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

٤ - أنها ضريبة إقليمية:

أخذ المشرع المصري بمبدأ إقليمية الضريبة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة وجعلها تسرى مكانياً على السلع والخدمات الخاضعة لها داخل حدود جمهورية مصر العربية دون أن تتجاوزها، فقتصر تحصيل الضريبة على القيمة المضافة على إقليم الدولة فقط، وبالتالي لا يمتد سريان تحصيل الضريبة لخارج حدود إقليم الدولة.

ويتمشى هذا المبدأ مع مبدأ الوصول ، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة في الدولة المستهلكة للسلعة أو الخدمة، ويتطلب تطبيق هذا المبدأ أن تفرض الضريبة على الصادرات بسعر صفر ، وعلى الواردات بالمعدل المطبق في الدولة التي وردت إليها

٥ - أنها ضريبة قابلة للخصم وغير قابلة للخصم في آن واحد:

تجمع ضريبة القيمة المضافة بين خاصيتين متعارضتين في نفس الوقت، فهي ضريبة قابلة للخصم طبقاً لنص القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، حيث نصت المادة رقم (٢٢) على أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع والخدمات ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من المبيعات وما سبق تحميله من هذه الضريبة على المدخلات.

من ناحية أخرى تعتبر ضريبة القيمة ضريبة غير قابلة للخصم وذلك في الحالات التالية:

أ - ضريبة الجدول، وذلك فيما لم يرد له نص خاص.

ب - ضريبة المدخل المدرج ضمن التكلفة.

ج - السلع والخدمات المعفاة.

٦ - أنها ضريبة عادلة:

تحقق ضريبة القيمة المضافة 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 في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لجموع المواطنين وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع بالنسبة لأسعار الضريبة كلما كانت السلعة ترفيهية أو تكميلية، من خلال إخضاع هذه السلع لضريبة جدول وضريبة القيمة المضافة. فيلاحظ أن بعض السلع الترفيهية مثل التلفزيون أكبر من ٣٢ بوصة يخضع لضريبة جدول تمثل رسماً بمعدل ٨%، على أن يخضع ثمن التلفزيون مضافاً له الرسم البالغ ٨% ، لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤%، فيكون بذلك إجمالي الضريبة المسددة عن هذه السلعة ٢٣،١٢%

٧ - أنها ضريبة نسبية في معظم الحالات ونوعية في بعض الحالات:

يعد سعر ضريبة القيمة المضافة سعر نسبي وغير تصاعدي حيث يبلغ سعرها ١٤% على السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة. هذا بالإضافة إلى السعر (صفر%) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج. ويستثنى من السعر النسبي بعض السلع حيث تكون الضريبة عليها نوعية وهي السلع التي جاءت في أولاً بالجدول المرافق للقانون، حيث تستحق الضريبة بالنسبة لهذه السلع حسب السعر الموضح أمام كل منها .

أهم المفاهيم المرتبطة بفرض الضريبة على القيمة المضافة:

تضمنت المادة (١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بعض المفاهيم والتعريفات التي يتم التعامل بها في مجال فرض الضريبة على القيمة المضافة. ونظراً لأهمية هذه المفاهيم بالنسبة للقارئ حتى يتوافر له الفهم الكامل للجوانب التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة ، فسوف نورد أهمها فيما يلي:

المكلف: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون ، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته.

المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى مصلحة الضرائب المصرية وفقاً لأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦.

السلعة: كل شيء مادي أباً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً.

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

الخدمة المصدرة: هي الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد إلى متلقيها في الخارج، سواء تم تقديمها من شخص مقيم في مصر أو لديه منشأة دائمة بها أو غير مقيم في مصر ولكن يقدم الخدمة من داخلها.

السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة للقانون.

الضريبة: يقصد بها الضريبة على القيمة المضافة.

ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق للقانون.

الضريبة على المدخلات: الضريبة التي تحملها المكلّف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المدخلات غير المباشرة: تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة، وتكاليف البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية والعمومية.

البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري.

مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المستورد: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد.

الفاتورة الضريبية: هي الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من وزير المالية أو من يفوضه.

الفترة الضريبية: فترة شهر تنتهي حتى آخر يوم من الشهر الميلادي الذي يقدم عنه المسجل إقراره الضريبي الشهري.

سعر الضريبة في قانون الضريبة على القيمة المضافة:

أخذ المشرع المصري عند فرضه للضريبة على القيمة المضافة بنظام الفئة الواحدة للضريبة، عدا السلع والخدمات المبينة في الجدول المرافق للقانون، حيث يكون سعر الضريبة على سلع وخدمات الجدول على النحو المحدد قرين كل منها:

السعر العام للضريبة:

نصت المادة رقم (٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن يكون السعر العام للضريبة على القيمة المضافة (١٣%) عن العام المالي ٢٠١٧/١٦، (١٤%) اعتباراً من العام المالي ٢٠١٨/١٧، على أن يخصص نسبة (١%) للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، ويعتبر هذا الاتجاه لتخصيص جزء من الحصيلة الضريبية لتمويل برامج العدالة الاجتماعية خروج عن مبدأ عدم التخصيص المعمول به عن إعداد الموازنة العامة للدولة، ولكنه يؤكد أن للضريبة دور اجتماعي بجانب دورها المالي المتمثل في تحقيق حصيلة ضريبية لتمويل الموازنة العامة للدولة.

سعر الضريبة على الآلات والمعدات:

استثنت المادة (٣) من السعر العام للضريبة، ونصت على أن يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (٥%) ، وذلك فيما عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب.

ويلاحظ فيما يتعلق بتطبيق الاستثناء السابق ما يلي:

- ١- يطبق السعر ٥% في حالة الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلع أو تأدية خدمات، فإذا كان استخدام الآلات والمعدات في غير الإنتاج السلعي أو الخدمي، فيكون السعر العام هو الواجب التطبيق.
 - ٢- يطبق السعر ٥% في حالة الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة أو غير خاضعة (معفاة)
 - ٣- يطبق السعر ٥% سواء كانت الآلات والمعدات مستوردة أو تم شراؤها من السوق المحلي.
 - ٤- تشمل الآلات والمعدات في تطبيق السعر ٥% خطوط الإنتاج الكاملة حتى ولو وردت مجزأة، أما أجزاء الآلات أو المعدات وقطع غيارها فتخضع للضريبة بالسعر العام.
 - ٥- يخضع للضريبة بالسعر العام الأتوبيسات وسيارات الركوب حتى ولو كان اقتناؤها بغرض استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة.
- سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تقضى الفقرة الثانية من المادة رقم (٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بفرض ضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، وبالتالي فإن ناتج ضرب قيمة السلعة المصدرة في الفئة (صفر) سوف يكون صفراً، وهو ما يعني عدم تحصيل ضريبة قيمة مضافة على هذه السلع والخدمات وذلك تشجيعاً للصادرات، وتطبيقاً لمبدأ أساسي في فرض ضريبة القيمة المضافة وهو مبدأ الوصول أو المقصد والذي يتم على أساسه فرض الضريبة في الدولة التي تقصدها السلعة أو الخدمة ، ويتحتم خضوعها بسعر صفر في الدولة التي تخرج (تصدر) منها.

ويتطلب فرض الضريبة بسعر صفر على هذه السلع والخدمات ضرورة توافر الشروط التالية:

أ - بالنسبة للسلع المصدرة : يجب توافر الشروط الآتية:

- (١) يتبع المصدر الإجراءات الجمركية المقررة عند تصدير السلعة.
 - (٢) أن يحتفظ بالمستندات الدالة على عملية التصدير بما فيها شهادة الصادر ، لمدة خمس سنوات من تاريخ التصدير.
- ب - بالنسبة للخدمات المصدرة :

يجب لتطبيق السعر صفر على الخدمات المصدرة إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بموجب عقد أداء الخدمة أو بأي وسيلة تتفق مع طبيعة الخدمة .

ولقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة رقم (٥) المستندات التي ينبغي توافرها في حالة الخدمات المصدرة وهي على النحو التالي:

(١) صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص ، متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة.

(٢) صورة من المستندات التي تفيد سداد قيمة الخدمة بواسطة تحويل بنكي من الخارج إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي المصري، أو بأي من طرق السداد أو التسويات التي وردت بالمادة رقم (٣٥) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة.

في حالة عدم الالتزام بالشروط السابق الإشارة إليها للسلع والخدمات المصدرة تفرض الضريبة في حالة استحقاقها كما لو كانت السلعة أو الخدمة تم بيعها في السوق المحلي.

هذا ويترتب على فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر إمكانية قيام المصدر باسترداد الضرائب السابق تحصيلها على هذه السلع إذا صدرت بحالتها، أو استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخل الذي استخدم في تصنيعها.

سعر الضريبة على سلع وخدمات الجدول المرافق للقانون:

تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها فيه لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها. وينقسم الجدول المرافق للقانون لجزئين وهما على النحو التالي:

الجزء الأول: ويشمل السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، وتستحق الضريبة لمرة واحدة عند إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة أو الاستيراد، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه.

من أمثلة السلع الخاضعة لضريبة الجدول فقط التبغ والسجائر ومنتجات النفط من البنزين والكيروسين والسولار، ومن أمثلة الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط الخدمات الاستشارية والمهنية وخدمات النقل المكيف بين المحافظات وخدمات الإنتاج الإعلامي والبرامجي والأفلام السينمائية وأعمال الدراما التلفزيونية.

الجزء الثاني: ويشمل السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، وتخضع لضريبة الجدول لمرة واحدة ، بينما تخضع لضريبة القيمة المضافة في مراحل تداولها المختلفة. يكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها في هذا الجزء، ويكون سعر ضريبة القيمة المضافة هو السعر العام.

من أمثلة السلع الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المياه الغازية وأجهزة التكييف ووحداتها المستقلة، ومن الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة خدمات الاتصالات عن طريق شبكة المحمول.

وبصفة عامة يكون سعر ضريبة الجدول صفر في حالة السلع والخدمات التي يتم تصديرها.

ويلاحظ أن هذا النمط من التسعير للضريبة قد يلقي بالكثير من الصعوبات على المسجلين المكلفين بالضريبة ، حيث يجب أن يكونوا ملمين بأنواع السلع المختلفة وضريبة الجدول المفروضة عليها، وتحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة في حالة فرض ضريبة جدول بجانب ضريبة القيمة المضافة.

الفصل الثاني

الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها

الواقعة المنشئة للضريبة:

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة تلك الواقعة التي يترتب على حدوثها استحقاق الضريبة، ولقد تناولت المادة (٥) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ تلك الواقعة على النحو التالي:

أ - طبقاً للفقرة الأولى من المادة (٥) من القانون تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية.

هذا وقد بينت المادة (١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الصور المختلفة لتحقق واقعة البيع أو أداء الخدمة، وحصرتها في ثلاث وقائع أيهم أسبق وهي على النحو التالي:

١ - إصدار الفاتورة للمشتري.

أو ٢ - تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

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

ب - طبقاً للفقرة الثانية من المادة (٥) من القانون تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أيماً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وذلك في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها.

ج - طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (٥) من القانون تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر أيماً كانت الوسيلة التي تؤدي بها.

يتضح مما سبق أن المشرع فرق بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المنتجة محلياً وبين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة. فبالنسبة للسلع والخدمات المنتجة محلياً فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة. أما بالنسبة للسلع المستوردة من خارج البلاد فإن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لهذه السلع هي نفس الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. أما بالنسبة للخدمات المستوردة تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة أداء الخدمة إلى متلقيها في مصر.

د - طبقاً للفقرة الخامسة من المادة (٥) من القانون يعتبر في حكم البيع الموجب لاستحقاق الضريبة استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي صورة من صور التصرفات القانونية. وبناء على ذلك فإن مسحوبات

صاحب المشروع الفردي المكلف وكذلك مسحوبات الشركاء في شركات التضامن المكلفة والتي تتم في صورة بضاعة أو خدمات تخضع للضريبة القيمة المضافة.

ولقد عرفت المادة (١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الاستهلاك الشخصي بأنه استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط، وعرفت الاستخدام الخاص بأنه استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط .

وأوضحت المادة (٨) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن لا تستحق الضريبة على ما

يلي :

١ - السلع العابرة.

٢- انتقال السلعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع أو خارجه مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات المؤداة على ذات السلعة.

٢ - انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التابعة إلى منافذ البيع والتوزيع المملوكة لذات المسجل، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات المؤداة على ذات السلعة.

ولقد تناول المشرع الضريبي بعض السلع والخدمات بمعاملة ضريبية خاصة بفرض الضريبة وخرج عن القواعد العامة لفرضها، وذلك في بعض المجالات وورد بشأنها نصوص بالقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٦٦ لسنة ٢٠١٧ ، وسوف يتم تناول تلك المعاملة الضريبية من خلال تناول النقاط التالية:

١ - السلع والخدمات المحلية والمستوردة:

جاء قانون الضريبة على القيمة المضافة عاماً وشاملاً بشأن فرض تلك الضريبة على جميع السلع والخدمات إلا ما استثنى منها بنص خاص، وذلك طبقاً لنص المادة (٢) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧. وبالتالي فإن الأصل في هذا القانون بالنسبة لكافة السلع والخدمات هو الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، والاستثناء هو الإعفاء منها بالنسبة لما نص عليه صراحة.

إلا أن المشرع الضريبي في القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٧ وضع معاملة ضريبية خاصة للسلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق بالقانون، فقسم الجدول المرافق للقانون لقسمين، الأول ويشمل سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ولا تخضع لضريبة القيمة المضافة مثل التبغ والسجائر والزيوت النباتية للطعام والمقاولات وأعمال التشييد والبناء والخدمات المهنية، بينما الثاني فيشمل سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة مثل المياه الغازية وأجهزة التكييف والثلاجات والسيارات والتلفزيونات وخدمات الاتصال عن طريق شبكات المحمول.

هذا، ويجب التفرقة بين كل من السلع والخدمات المحلية والسلع والخدمات المستوردة وذلك من حيث المعاملة الضريبية وتحديد واقعة استحقاق الضريبة، وهو ما سيتضح لنا فيما يلي:

أ - تعتبر واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية، ولا يشترط لتحقيق هذه الواقعة أداء ثمن السلعة أو الخدمة بالكامل أو انتقال ملكيتها من البائع إلى المشتري، بل يكفي إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو أداء الخدمة أو تحصيل جزء من الثمن لاستحقاق الضريبة.

وهكذا يتضح أنه إذا تم بيع السلعة أو الخدمة بالأجل أو بالتقسيط مع الحفاظ على حق الملكية، أو لم يحصل الثمن بالكامل، فإن الضريبة تستحق عليها بمجرد إصدار الفاتورة أو التسليم للمشتري أو تحصيل مقدم الثمن وهذا يسبب مشكلة كبيرة للمكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها، وذلك في حالة إذا ما تأخر أو توقف المشتري المدين عن سداد باقي الثمن للمكلف أو إعلان إفلاسه مما يترتب عليه تعطيل أموال المكلف عن طريق قيامه بدفع الضريبة مقدماً وإثبات حقه في استردادها وذلك عن المبالغ التي تعتبر ديوناً معدومة.

ب - تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة عند إتمام الإفراج عنها من الجمارك وذلك طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (٥) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، كما تستحق الضريبة في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، ويحق للمستورد في هذه الحالة خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركي من الضريبة المستحقة عند تداولها.

يتضح من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة هي الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وهذا ما يتعارض مع طبيعة الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة تستحق عند بيع السلعة وليس عند استيرادها. ويترتب على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة عند الإفراج الجمركي عنها حرمان المستورد من جزء من أمواله السائلة التي كان باستطاعته استثمارها وتحقيق عائد منها. أضف إلى ذلك، أنه في حالة تعرض السلع المستوردة للتلف بعد استيرادها، فإن المستورد يعجز عن استرداد الضريبة التي دفعها بالنسبة لهذه السلع عند الإفراج الجمركي.

ج - تكون الواقعة المنشئة للضريبة للخدمات المستوردة هي واقعة أداء الخدمة إلى متلقيها في مصر، أي كانت الوسيلة التي تؤدي بها .

ولقد أستخدم القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ قاعدة التكاليف العكسي لتطبيقها في حالة الخدمات المستوردة، حيث وفقاً لهذه القاعدة يتم فرض الضريبة في بلد متلقي الخدمة، ويكون المكلف بالضريبة هو متلقي الخدمة وليس مؤدي الخدمة، باعتبار أن متلقي الخدمة هو المستورد، فيكون عليه نفس الالتزام الضريبي مثله مثل المستورد في حالة السلع المستوردة.

٢ - الضريبة على السلع والخدمات في المناطق والمدن الحرة:

وضع المشرع الضريبي قواعد خاصة باستحقاق الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات التي يتم استيرادها من المناطق والمدن الحرة، أو تلك التي ترد لتلك المناطق والمدن من خارجها ، وذلك من خلال المادتين (٦)، (٧) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، وهذه القواعد شملت ما يلي:

أ - تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات، خاضعة للضريبة، من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد (خارج المنطقة الحرة).

وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة معاملة السلع والخدمات المستوردة عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

ب - تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة والواردة للمناطق أو المدن أو الأسواق الحرة للاستهلاك المحلي داخل هذه الأماكن، ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل المدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، وتستحق الضريبة في هذه الحالة عند الإفراج الجمركي عن السلع من الجمارك، وعند خروج هذه السلع والخدمات من تلك المناطق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد لا تستحق ضريبة قيمة مضافة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عن هذه السلع أو الخدمات فقط.

ج - يخضع للضريبة بسعر صفر السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد.

د - يخضع للضريبة بسعر صفر على ما تستورده المشروعات الموجودة في المناطق والمدن والأسواق الحرة من سلع أو خدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك المناطق عدا سيارات الركوب.

هـ - لا تستحق الضريبة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

٣ - السلع التي تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية:

يقضى البند (٢) من المادة (٢٧) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٧ بأنه يجوز بقرار من وزير المالية إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

يتضح من هذا النص أن القانون أجاز إعفاء ما تستورده المعاهد العلمية والتعليمية من ضريبة المبيعات وذلك بشرط موافقة وزير المالية، وأن تستخدم السلع المستوردة في الأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية، وأن يتم استيراد هذه السلع بواسطة تلك المعاهد بنفسها.

٤ - السلع الرأسمالية:

أخذ المشرع الضريبي عند فرض ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحكام القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بمفهوم ضريبة القيمة المضافة الاستهلاكية ، وهو ما يسمح بخصم مشتريات السلع الرأسمالية عند تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة.

فالسلع الرأسمالية مثلها مثل أي سلعة تخضع عند تداولها للضريبة على القيمة المضافة سواء كانت محلية أو مستوردة، مع السماح لمقتني هذه السلع بأن يسترد الضريبة المسددة عنها عند الاقتناء ، وذلك عن طريق الرد أو الخصم من الضريبة المستحقة عليه عن مبيعاته، حيث فرق المشرع بين السلع الرأسمالية الممثلة في آلات ومعدات ومقتناه للإنتاج ، وباقي أنواع السلع الرأسمالية ، فسمح في حالة الآلات والمعدات برد الضريبة المسددة على تلك السلع عند اقتنائها وذلك وفقاً لأحكام المادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، ويعتبر ذلك دعماً للمنشآت الإنتاجية عن طريق تخفيض أعباء هذه المنشآت باستردادها لضريبة القيمة المضافة المسددة على الآلات والمعدات الإنتاجية، بينما بالنسبة لباقي أنواع السلع الرأسمالية وقطع الغيار فسمح بخصم الضريبة المسددة عنها في الإقرارات الشهرية للضريبة، وفقاً لأحكام المادة (٢٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، وسواء في حالة رد الضريبة أو خصمها فإن هذه المعاملة الضريبية سيكون مؤداها تخفيض تكلفة هذه السلع الرأسمالية بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج الكلية.

وينبغي أن نشير هنا إلى أن المشرع عامل هذه السلع الرأسمالية للمشروعات بالمناطق والمدن والأسواق الحرة معاملة ضريبية تؤدي أيضاً لتخفيض تكلفة اقتناء تلك السلع، حيث أخضع للضريبة بسعر صفر السلع الرأسمالية للمشروعات الموجودة في المناطق والمدن والأسواق الحرة واللازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك المناطق عدا سيارات الركوب.

٥ - الخدمات الخاضعة للضريبة:

تقضى المادة رقم (٢) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بفرض الضريبة على جميع الخدمات، وتعتبر واقعة أداء الخدمة هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، ولقد سبق أن أوضحنا أن هذه الواقعة تثبت بتحقيق أحد حالات ثلاث أيهم أسبق وهم إصدار الفاتورة أو أداء الخدمة أو استلام الثمن، إلا أنه في حالة الخدمات المستمرة، وهي الخدمات التي حددتها المادة (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون، وتشمل خدمات الاتصالات بالتليفون أو الفاكس، وخدمات شركات النظافة والحراسة، خدمات مقاولات التشييد والبناء، وخدمات نقل البضائع والمواد، فطبقاً للمادة (٣٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٧ تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة إصدار الفاتورة. فمثلاً في قطاع المقاولات يعتبر تقديم المستخلص هو الواقعة المنشئة للضريبة باعتباره الفاتورة المصدرة على أن يتم السداد وفقاً للإقرار الشهري.

هذا ويعتبر المقاول من الباطن مسدداً للضريبة إذا كان العقد الذي يعمل من خلاله قد سدد عنه الضريبة بمعرفة المقاول العمومي، وعليه الالتزام بتقديم الإقرارات طبقاً للقانون موضعاً بها سابقة سداد الضريبة بواسطة المقاول العمومي.

ولقد أوضحت المادة رقم (٣) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة الخدمات الآتية:

- ١ - الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر.
- ٢ - الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص بناءً على عقد الشركة.
- ٣ - الأعمال التي تقوم بها مكاتب التمثيل أو الاتصال أو المكاتب الفنية أو العلمية المنشأة وفقاً لقانون الشركات لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج، في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها.
- ٤ - الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية.
- ٥ - عمليات الإقراض التي تتم بين الشركة القابضة أو الأم وشركاتها التابعة ، أو تتم فيما بين بعضها البعض.
- ٦ - عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية.

الأشخاص المكلفون بالضريبة:

يقصد بالأشخاص المكلفين بالضريبة كل شخص طبيعي أو اعتباري مسجل لدى مصلحة ضرائب المصرية، والذين يقومون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للمصلحة وفقاً لقواعد وإجراءات محددة ومنظمة لها. وحددت المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن يكون المكلفون الملتزمون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها هم على النحو الآتي:

المنتجون.

المستوردون .

مؤدو الخدمات.

وكلاء التوزيع .

المصدرون.

التجار ، فيما عدا المتعاملين منهم في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، حيث يلتزم هؤلاء بتحصيل وتوريد ضريبة الجدول فقط، دون ضريبة القيمة المضافة.

الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم.

وسوف نتناول هذا المجال من خلال عرض النقاط الآتية:

أ - الأشخاص المطالبون بالتسجيل:

وفقاً لأحكام المادتين (١٦) ، (٤١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ، والمادتين (١٨) ، (٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون، يلتزم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية كل من:

١ - كل شخص طبيعي أو اعتباري خاصاً كان أو عاماً يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها في أية سنة مالية أو جزء منها خمسائة ألف جنيه.

ويلاحظ أن المشرع ألزم بالتسجيل متى بلغت مبيعات المكلف من السلع والخدمات الخاضعة والمعفاة حد التسجيل المشار إليه، وليس السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فقط. فبفرض أن تجار يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بلغ حجم مبيعاته منها ١٥٠ ألف جنيه، ويتعامل في سلع أخرى معفاة من الضريبة وكان حجم مبيعاته منها ٤٠٠ ألف جنيه ، يلتزم هذا التاجر بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب، لأن إجمالي مبيعاته من السلع الخاضعة والمعفاة تجاوز حد التسجيل المشار إليه والبالغ ٥٠٠ ألف جنيه.

٢ - كل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته.

٣ - كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته. ولقد أفرد القانون باباً خاصاً لضريبة الجدول أوضح فيه قواعد استحقاقها ونطاق فرضها ، وكيفية حسابها والإقرار عنها ، والالتزامات التي تقع على المتعاملين في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول.

هذا ويجب على كل مكلف أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل المشار إليه.

هذا وبالنسبة للمستورد والمصدر ووكلاء التوزيع والمتعاملين في سلع وخدمات الجدول، فهم ملزمون بالتسجيل مع بداية نشاطهم ، وإذا لم يتقدموا بالتسجيل يعتبروا مسجلون بحكم القانون.

ولا تسري أحكام التسجيل على المنتجين والمستوردين الذين يقتصر نشاطهم على سلع معفاة، وكذلك على الشخص الطبيعي غير المكلف الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة، حتى وإذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

ب - التسجيل الاختياري:

بالرغم من أن القانون وضع حد للتسجيل لدى مصلحة الضرائب إلا أنه في نفس الوقت سمح بالتسجيل الاختياري للأشخاص الذين لم يبلغوا حد التسجيل المشار إليه. فنصت المادة رقم (١٨) من القانون والمادة (٢٢) من اللائحة التنفيذية على أن يجوز للشخص

الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المقرر، أن يتقدم إلى المصلحة طالباً تسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لذلك ويصبح مكلفاً بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، ويستفيد أيضاً بمزايا الخصم والرد والتي سوف نتناولها في الصفحات التالية من هذا المرجع.

ج - تسجيل الممثل أو الوكيل لشخص غير مقيم والتكليف العكسي:

استحدث القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في حالة قيام الأشخاص غير المقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها، ببيع سلعة أو أداء خدمة لشخص غير مسجل داخل البلاد، أن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر، يلتزم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية، ويقع على عاتق هذا الممثل أو الوكيل سداد الضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب المستحقة على الشخص غير المقيم.

وألقى القانون على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم الذي يتعامل معه قد عين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك، أعمل القانون قاعدة التكليف العكسي وألزم المقيم المتعامل بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة.

أما بالنسبة للعلاقة بين معاملات الشخص غير المقيم والتكليف العكسي فهي ناتجة عن الأخذ بالمبدأ المعمول به في فرض ضريبة القيمة المضافة، وهو فرض الضريبة في بلد متلقي الخدمة، فتناولت المادة (٣٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ التكليف العكسي في حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل ببيع خدمة داخل البلاد ولم يقيم الشخص غير المقيم بتعيين ممثل له أو وكيل عنه، وقررت بين ما يلي:

١ - حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل بأداء خدمة داخل البلاد لشخص مقيم مسجل غير لازمة لنشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، وهنا يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها لمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع.

٢ - حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل بأداء خدمة داخل البلاد لشخص مقيم مسجل ولازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت، بمعنى أن الشخص المقيم الذي حصل على الخدمة يلتزم بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع، باعتباره مورد، ثم يقوم بخصمها في إقراراته باعتباره مستورد أو مشتري لخدمة لازمة لنشاطه.

د - حقوق وواجبات المسجل:

شمل قانون الضريبة على القيمة المضافة العديد من الحقوق التي منحها للمسجل، والتي في مجملها تحقق له ميزة تنافسية عن غير المسجل، كما ألقى عليه بواجبات يلتزم بها عند حساب الضريبة وتوقيت تحصيلها وتوريدها والإقرار

عنها ، والدفاتر والمستندات الواجب الاحتفاظ بها للمحاسبة عن الضريبة ولأغراض الفحص الضريبي.

ومن أهم حقوق وواجبات المسجل هو ما سوف نعرضه فيما يلي:

حقوق المسجل:

يعتبر من أهم ما منحه قانون ضريبة القيمة المضافة من حقوق للمسجل ما يلي:

١ - خصم الضريبة:

يكون من حق المسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات، ما سبق حسابه أو سداده من ضريبة على مردودات مبيعاته، ومدخلات إنتاجه من السلع والخدمات، ومشترياته بغرض الاتجار.

٢ - رد الضريبة:

سمح قانون الضريبة على القيمة المضافة برد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي قام المسجل بتصديرها للخارج سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات صدرت للخارج. ويؤدي رد الضريبة إلى تخفيض تكلفة المصدر المسجل وزيادة قدرته على المنافسة في الأسواق الخارجية.

كما سمح قانون ضريبة القيمة المضافة برد الضريبة للمسجل في حالات أخرى وهي رد الضريبة المحصلة بالخطأ، ورد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وكذلك رد الرصيد الدائن للضريبة الذي مر عليه أكثر من ستة فترات ضريبية متتالية. ويترتب عن حالات رد الضريبة مزايا اقتصادية عديدة منها زيادة السيولة لدى المسجل، وتخفيض تكلفة إنتاجه بما يمكنه من تسعير منتجاته من السلع والخدمات بأسعار تنافسية، تمكنه من زيادة حجم مبيعاته وزيادة ربحيته.

٣ - إجراء المقاصة:

سمح القانون للمسجل بإجراء مقاصة بين ما يستحق له لدى مصلحة الضرائب من ضريبة قيمة مضافة مع ما يكون مستحقاً عليه من ضرائب بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

واجبات المسجل:

أما بالنسبة لواجبات المسجل، فلقد ألزم القانون المسجل بعدة التزامات يعتبر من أهمها ما يلي:

١ - شهادة التسجيل:

يلتزم المسجل بأن يضع شهادة تسجيله في مكان ظاهر بمقر نشاطه الرئيسي، وأن تشمل فواتيره رقم تسجيله الضريبي بجانب البيانات الأخرى الفاتورة.

٢ - الفواتير الضريبية:

نصت المادة رقم (١٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن يلتزم المسجل منذ تسجيله بأن يحرر عن كل عملية بيع سلعة أو أداء خدمة فاتورة ضريبية تشمل أسمه ورقم تسجيله وقيمة مبيعاته والضريبة المستحقة، ويقوم بتحصيل الضريبة الواردة في فواتيره، وتوريدها لمصلحة الضرائب ضمن إقرارته الضريبية.

٣ - الدفاتر والسجلات والمستندات :

نصت المادة رقم (١٣) بأن يلتزم المسجل بإمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً ويسجل فيها أول بأول العمليات التي يقوم بها، على أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة لها وصور فواتير البيع لمدة خمس سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه الدفاتر والسجلات.

٣- الإقرار الضريبي:

نصت المادة رقم (١٤) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن يلتزم المسجل بتقديم إقرار ضريبي شهري عن الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجدول المستحقة أو إحداها، يتضمن مبيعاته ومدخلاته ويوضح فيه قيمة الضريبة التي سيقوم بتوريدها وذلك في موعد أقصاه شهرين بعد نهاية الشهر الذي يقدم عنه الإقرار وذلك فيما عدا إقرار شهر أبريل حيث تكون مدة تقديم الإقرار وسداد الضريبة شهر ونصف بعد نهاية الشهر أي في موعد أقصاه ١٥ يونيو.

في حالة إذا تأخر المسجل عن تقديم الإقرار خلال المهلة المحددة قانوناً وبما لا يجاوز ستين يوماً، يعاقب وفقاً للمادة (٦٦) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بغرامة لا تقل عن ٥٠٠ جنية ولا تجاوز ٥٠٠٠ جنية، وضريبة إضافية مقدارها ١,٥% من الضرائب المستحقة السداد ولم تسدد وذلك عن كل شهر تأخير أو كسورة.

فبفرض أن ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد على أحد المسجلين عن إقرار شهر يناير من عام ٢٠١١ بلغت ٨٠ ألف جنية، ولقد قدم إقراره عن هذا الشهر وسدد الضريبة المستحقة عنه في منتصف شهر مايو من ذات العام، فيتحدد مقدار الضريبة المستحقة السداد في هذه الحالة على أساس مدة تأخير شهرين بعد نهاية المهلة المحددة قانوناً لسداد الضريبة وتقديم الإقرار وذلك على النحو التالي:

| | |
|--|------------|
| الضريبة المستحقة | ٨٠٠٠٠ جنية |
| + الضريبة الإضافية = ٨٠٠٠ × ١,٥% × ٢ شهر | ٢٤٠٠ جنية |
| الضريبة المستحقة السداد | ٨٢٤٠٠ جنية |

ويعاقب المسجل بالغرامة البالغة ٥٠٠ جنية والضريبة المستحقة والضريبة الإضافية.

هذا وإذا تجاوزت مدة التأخير أكثر من الستين يوماً التالية لنهاية المهلة القانونية لتقديم الإقرار وسداد الضريبة، يعاقب المسجل وفقاً لأحكام المادة (٦٧) من قانون ضريبة القيمة المضافة، بالسجن لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تتجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين.

كما يلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي المشار إليه حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو لم يؤدي خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

الفصل الثالث

أسس تحديد وعاء الضريبة

وإجراءات تحصيلها

يقصد بوعاء الضريبة القيمة الخاضعة للضريبة، وحدد المشرع أسس تحديد القيمة الخاضعة للضريبة في المادة (١٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون، على النحو الآتي:

الأسس العامة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة:

أوضح القانون ولائحته التنفيذية بأن يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن، مع مراعاة ما يلي:

أولاً: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على أساس القيمة الواردة في الفاتورة التي يحررها البائع المسجل لمشتري مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمور.

ولعل النص هنا على ضرورة أن يكون المشتري مستقلاً عن البائع، يوضح أن التحويلات الداخلية التي تتم بين فروع أو قطاعات الشركة الواحدة وتثبت على أنها مبيعات داخلية، ويتم إثباتها في دفاتر الفرع المحول منه كمبيعات، وفي دفاتر الفرع المحول إليه كمشتريات ليست قيمتها خاضعة للضريبة، لأن إثباتها ليس بغرض تحديد رقم أعمال المنشأة ولكن بغرض محاسبة المسئولية وتحديد ربحية كل فرع، وذلك فيما عدا حالات الاستخدام الخاص أو الاستهلاك الشخصي، وهو ما سيتم تناوله في نقاط تالية.

ثانياً: تحسب القيمة الواجب دفعها والخاضعة للضريبة في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل، أو بقيمة أقل من سعرها، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

ثالثاً: تقبل الخصومات التجارية في حالة إذا كان البيع من سجل إلى مشتر مستقل عنه ، بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً، ولا يعتد بالخصم المعلق على شرط أو الذي لا يظهر في الفاتورة.

الخصم في المحاسبة أنواع متعددة تختلف في طبيعتها وأسبابها وتتباين من حيث تأثيرها في إثبات العمليات التي تتصل بها، ويمكن أن نحصر أنواع الخصم في نوعين رئيسيين هما: الخصم التجاري، والخصم النقدي، وسوف نناقش المعاملة الضريبية لهما على النحو التالي:

(١) الخصم التجاري: يعد الخصم التجاري وسيلة لتنشيط حركة المبيعات وجذب عدد أكبر من العملاء، ويعرف في بعض المعاملات "بخصم الكتالوج"، ويعبر عن نتيجة المساومة التي تمت بيع البائع والمشتري، وقد يمنحه البائع للتخلص من الموجود من البضاعة بمناسبة تغير

الفصول أو ورود أصناف وموديلات جديدة ويكثر التعامل به وخاصة في حالة التعامل مع تجار الجملة.

ويظهر هذا الخصم على الفاتورة حيث يثبت السعر المعلن في قوائم الأسعار لكل وحدة مبيعة، والقيمة الإجمالية للبضاعة المبيعة ثم يخصم منها قيمة الخصم التجاري ويتبقى صافي القيمة، وهذا الصافي يمثل القيمة المطلوبة من المشتري، والتي يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، ولقد نص صراحة على الأخذ بمثل هذه الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

مثال: بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته لأحد عملائه بمبلغ ١٠٠٠٠٠٠ جنيه مع منحه خصم تجاري ٥%.

المطلوب: تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة، علماً أن سعر الضريبة ١٤%.

الحل

تكون القيمة الخاضعة لضريبة المبيعات (وعاء الضريبة)

= ثمن البيع - الخصم التجاري.

$$= ١٠٠٠٠٠٠ - (٥\% \times ١٠٠٠٠٠٠) = ٩٥٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{وتكون الضريبة المستحقة} = ٩٥٠٠٠٠ \times ١٤\% = ١٣٣٠٠٠ \text{ جنيه}$$

هذا ويقوم البائع المسجل بتسجيل الضريبة على الفاتورة لتحميلها على المشتري بحيث تظهر الفاتورة وفقاً للشكل التالي:

| | |
|--------|----------------------------|
| ١٠٠٠٠٠ | إجمالي ثمن البيع |
| (٥٠٠٠) | (-) الخصم (٥%) |
| ٩٥٠٠٠ | الصافي |
| ١٣٣٠٠ | ضريبة القيمة المضافة (١٤%) |
| ١٠٨٣٠٠ | الإجمالي المستحق |

(٢) الخصم النقدي:

الخصم النقدي هو خصم معلق على شرط السداد ويعرف "بخصم تعجيل الدفع"، حيث يمنحه البائع إلى عملائه تشجيعاً لهم على سداد التزاماتهم فوراً أو خلال مدة تقصر من فترة أجل السداد. ويعد من وجهة نظر البائع تكلفة ويعرف بالخصم المسموح به، بينما من وجهة نظر المشتري يعد إيراداً ويعرف بالخصم المكتسب.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هي المعاملة الضريبية لمثل هذه الخصومات؟ وللإجابة على هذا السؤال نرى أنه طالما كان الأصل في القانون واللائحة التنفيذية أن الوعاء الخاضع

للضريبة يمثل القيمة المدفوعة فعلاً فيجب الأخذ بهذه الخصومات عند استحقاق الضريبة رغم أن اللائحة التنفيذية لم تنص على الأخذ بها صراحة واكتفت بالنص على الأخذ بالخصومات التجارية. وسوف نقدم المثال التالي لتوضيح وجهة نظرنا في هذه الجزئية.

مثال: بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه لأحد عملائه مع منحه خصم تجاري ٥%، وخصم نقدي ٢% إذا تم السداد خلال شهر.

المطلوب: بفرض أن سعر ضريبة القيمة المضافة ١٤%، فالمطلوب:

(أ) تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد خلال المهلة المحددة.

(ب) تحديد القيمة المضافة المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد بعد المهلة المحددة.

الحل

١ - عند البيع تحسب الضريبة المستحقة السداد كالتالي:

وعاء الضريبة = قيمة الصفقة - الخصم التجاري

$$= ٢٠٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠٠ \times ٥\%) = ١٩٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة والتي يتم الإقرار عنها في شهر البيع =

$$= ١٩٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٢٦٦٠٠ \text{ جنيه}$$

٢ - عند السداد: وهنا نميز بين:

أ - إذا كان السداد خلال المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

في هذه الحالة تكون القيمة المدفوعة فعلاً:

القيمة المستحقة - الخصم النقدي

$$= ١٩٠٠٠٠ - (١٩٠٠٠٠ \times ٢\%) = ١٨٦٢٠٠ \text{ جنيه}$$

وفي هذه الحالة يجب تعديل قيمة الضريبة المستحقة لتكن = $١٨٦٢٠٠ \times ١٤\%$ = ٢٦٠٦٨ جنيه.

وعلى البائع أن يحرر إشعار خصم بمقدار الفرق وقدره ٥٣٢ جنيه (٢٦٦٠٠ - ٢٦٠٦٨) ويتم خصمه في إقرار البائع عن الشهر الذي تم خلاله السداد وعلى المشتري أن يحرر إشعار إضافة.

ب - إذا كان السداد بعد مرور المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

ففي هذه الحالة سوف تكون القيمة المدفوعة فعلاً ١٩٠٠٠٠٠ جنيه، ولا يستفيد المشتري بالخصم، ولا توجد أية مشكلة ضريبية لأن الضريبة تم الإقرار عنها عند البيع على أساس القيمة المسددة في هذه الحالة.

(٣) خصم الكمية:

يمنح البائع هذا الخصم لعملائه بنسبة معينة لمن تزيد مشترياته السنوية أو خلال فترة محددة على كمية معينة. ويلاحظ أن هذا الخصم يحسب عادة في آخر العام أو في نهاية الفترة المحددة، حيث يقوم البائع بحساب إجمالي مبيعاته خلال السنة أو الفترة وحساب مقدار الخصم المستحق وإخطار عملائه به واستنزال مقداره من حسابهم المدين.

ويترتب على ما سبق أن البائع سيقوم بالإقرار عن منتجاته في إقراراته الشهرية وفقاً لقيمة هذه المبيعات بدون الخصم، على أن يقوم في نهاية السنة أو الفترة التي استحق عنها الخصم بعمل تسوية ضريبية وتحرير إشعار خصم بمقدار ضريبة القيمة المضافة التي تخص قيمة خصم الكمية، واستنزالها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة خلال الشهر الذي تم فيه منح خصم الكمية.

(٤) مسموحات المبيعات أو المشتريات:

وهي أحد أنواع الخصومات التي تمنح نظير تلف حدث في البضاعة المباعة أو بسبب عيوب ظهرت بعد تسليم البضاعة، وحتى لا يقوم المشتري برد البضاعة للمنشأة مع تحفيظه على أن يقوم بتصرفها يسمح له البائع بخصم نسبة من قيمة البضاعة المباعة.

ويعتبر هذا الخصم تعديلاً لقيمة البضاعة بالنقص، ويكون للبائع الحق في عمل إشعار خصم بمقدار الضريبة المستحقة عن قيمة هذه المسموحات، وخصمها من القيمة المضافة المستحقة عليه في إقرار الشهر الذي تم فيه منح هذه المسموحات.

رابعاً: تتضمن القيمة الخاضعة للضريبة جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة، والتغليف، والتستيف، والنقل، والتأمين، المفروضة من قبل البائع على المشتري.

مثال: كانت مبيعات احد المسجلين لأحد تجار الجملة بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وبخصم تجاري ٥%، وقام المسجل بتحرير الفاتورة للمشتري، موضحاً فيها قيمة البضاعة والخصم التجاري بالإضافة إلى مصاريف النقل البالغة ٣٠٠٠ جنيه والتي يتحملها المشتري وفقاً لاتفاقه مع البائع.

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة (ضريبة القيمة المضافة ١٤%) .

| | |
|--------|---|
| ١٠٠٠٠٠ | الحلقة المبيعات |
| (٥٠٠٠) | (-) الخصم التجاري = ١٠٠٠٠٠ × ٥% |
| ٩٥٠٠٠ | صافي القيمة |
| ٣٠٠٠ | + مصاريف النقل (التي يتحملها المشتري) |
| ٩٨٠٠٠ | وعاء ضريبة القيمة المضافة |
| ١٣٧٢٠ | الضريبة المستحقة = ٩٨٠٠٠ × ١٤% |

تحديد القيمة الخاضعة للضريبة (حالات خاصة):

وضع القانون بجانب الأسس العامة لتحديد القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة والتي تم تناولها في النقطة السابقة، أسس خاصة لتحديد القيمة في بعض الحالات سوف يتم تناولها من خلال النقاط التالية.

أولاً: البيع بين أشخاص مرتبطين:

في حالة بيع سلعة أو أداء خدمة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين أشخاص غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

عرفت المادة (١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ الشخص المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك :

١ - الزوج والزوجة والأصول والفروع .

٢ - شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.

٣ - شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

٤ - أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (٥٠%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

٥ - رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل.

ويلاحظ أن القانون أخذ في تحديد الشخص المرتبط بما جاء في قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وأضاف له علاقة رب العمل مع العاملين لديه، وذلك لم لوحظ في السوق المصرية من ممارسات بعض الأشخاص لإخفاء معاملاتهم وجعلها تتم عن طريق العاملين لديهم بهدف تجنب الضريبة.

مثال: الشركة الوطنية للصناعات والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، قامت خلال شهر xx ببيع ١٠٠٠ وحدة من منتجاتها لشركة شقيقة، وذلك بسعر التكلفة البالغ للوحدة ١٠٠ جنيه، علماً بأن السياسة البيعية للشركة تحدد سعر البيع منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً لها ٢٠% هامش ربح.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة عن مبيعات الشركة الوطنية للشركة الشقيقة.

الحل

بما أن البيع تم لشخص مرتبط (شركة شقيقة) فتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

$$\text{قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة} = ١٠٠٠ \times \text{وحدة} + (١٠٠ \times ٢٠\%)$$

١٠٠٠ وحدة × ١٢٠ جنيه = ١٢٠٠٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة = ١٢٠٠٠٠٠ × ١٤% = ١٦٨٠٠٠ جنيه

ثانياً: البيع بالمقايضة:

في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة أو الخدمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

وللمقايضة أشكال مختلفة فقد تتم عن طريق مقايضة سلعة بسلعة أو خدمة بخدمة أو سلعة مقابل خدمة، والمشكلة ليست في نوعية السلع أو الخدمات محل المقايضة، ولكن ترتبط أصلاً بقيمة السلع أو الخدمات محل المقايضة وخاصة في حالة اختلاف تلك القيمة. فمثلاً قد تقدم المنشأة (س) سلعة قيمتها وفقاً لقوى السوق ١٠٠ جنيه للمنشأة (ص)، مقابل خدمات تحصل عليها من المنشأة (ص) قيمة هذه الخدمات وفقاً لقوى السوق ٩٥ جنيه، وفي هذه الحالة يجب محاسبة كل منشأة عن أن هناك واقعتي بيع وشراء في آن واحد لكل منهما، ويجب على المنشأتين أن يراعي ذلك عند المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة، فتكون المنشأة (س) قد باعت سلعة بمبلغ ١٠٠ جنيه وتستحق الضريبة على هذا الأساس، وقامت بشراء خدمات بمبلغ ٩٥ جنيه ولها أن تخصم الضريبة على هذا المدخل على هذا الأساس، بينما المنشأة (ص) يكون الأمر عندها بالعكس، فتكون مبيعاتها من الخدمات بمبلغ ٩٥ جنيه وتستحق الضريبة عليها على هذا الأساس، وقامت بشراء سلع بمبلغ ١٠٠ جنيه ولها أن تخصم الضريبة عن هذا المدخل على هذا الأساس.

ثالثاً: الاستخدام الخاص والاستهلاك الشخصي:

تحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

مثال: قامت أحد المنشآت المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، بسحب ٧٠٠ وحدة من منتجاتها تبلغ تكلفة الوحدة الواحدة منها ١٠٠ جنيه بينما يبلغ سعر بيعها ١٢٠ جنيه، وذلك بواقع ٢٠٠ وحدة لاستخدامها في نشاطها، والباقي والبالغ ٥٠٠ وحدة لتقديمها كهدايا بمناسبة العام الجديد لأقرباء الشركاء وعملاء الشركة.

المطلوب: تحديد القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة وحساب الضريبة المستحقة.

الحل

أ - ٢٠٠ وحدة لاستخدامها في نشاط الشركة، تعد استخدام خاص، وتخضع للضريبة على أساس التكلفة.

القيمة الخاضعة للضريبة = ٢٠٠ وحدة × ١٠٠ ج = ٢٠٠٠٠ ج

ب - ٥٠٠ وحدة لتقديمها كهدايا لعملاء الشركة، تعد استهلاك شخصي، وتخضع للضريبة على أساس سعر البيع.

القيمة الخاضعة للضريبة = ٥٠٠ وحدة × ١٢٠ ج = ٦٠٠٠٠ ج

الضريبة قيمة المضافة = (٦٠٠٠٠ + ٢٠٠٠٠) × ١٤% = ١١٢٠٠ جنيه

رابعاً: البيع بالتقسيط:

نص البند (٦) من المادة رقم ١٠ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن تتضمن القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة لمبيعات التقسيط فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع.

جاء هذا النص نظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة، والتي يعد أحد صورها أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة كله أو بعضه أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة، وبذلك يعد البيع بالتقسيط بيعاً وتستحق الضريبة عن كامل ثمن البيع، ولما كان ثمن البيع بالتقسيط يشمل الفوائد الناتجة عن تأجيل السداد، وأن هذه الفوائد غير خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، فرأى المشرع الضريبي ضرورة وضع أساس موضوعي لحساب الضريبة على القيمة المضافة، فأخذ في الحساب الفائدة التي تستحق وفقاً لمعدلات الفائدة (سعر الائتمان والخصم) المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع واستبعتها عند حساب الضريبة من إجمالي مبلغ البيع بالتقسيط، بينما أعتبر الفوائد التي تزيد عن معدل الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع جزء من ثمن بيع السلعة أو الخدمة ويخضع للضريبة، ليصبح وعاء الضريبة على القيمة المضافة في حالة البيع بالتقسيط هو ثمن البيع في الظروف العادية مضافاً له فائدة البيع بالتقسيط التي تزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع.

مثال: بفرض أن ثمن البيع في الظروف العادية لمنتج ما تبلغ ١٠٠٠ جنيه، وفي حالة البيع بالتقسيط يكون سعر البيع ١٢٠٠ جنيه على أساس فائدة بيع بالتقسيط ٢٠%، فإذا كان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع ٩%، فتتحدد القيمة الخاضعة للضريبة في حالة البيع بالتقسيط على النحو التالي:

| | |
|-----------|--|
| ١٠٠٠ جنيه | ثمن البيع في الظروف العادية |
| ١١٠ جنيه | فائدة البيع بالتقسيط التي تزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي = (٢٠% - ٩%) × ١٠٠٠ = |
| ١١١٠ جنيه | القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة |

خامساً: السلع المستوردة:

نص الفقرة الثانية من المادة (٥) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ بأن تستحق ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك، كما تستحق الضريبة في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، ويحق للمستورد في هذه الحالة خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركي من الضريبة المستحقة عند تداولها.

ويترتب عن ما سبق أننا بالنسبة للسلع المستوردة أما واقعتين الأولى عند الإفراج عن السلع المستوردة من الجمارك، والثانية عند تداول هذه السلع في السوق المحلي.

بالنسبة للواقعة الثانية وهي واقعة البيع بالسوق المحلي، فيحكم تحديد القيمة الخاضعة للضريبة الأسس القانونية العامة التي سبق الإشارة إليها بالنسبة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة عند البيع، أما بالنسبة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة في مرحلة الإفراج من الجمارك (الواقعة الأولى)، فهي التي كانت تحتاج إلى نصوص تشريعية خاصة تحدد هذه القيمة، وتحدد أيضاً ما سيترتب عن سداد الضريبة عند الإفراج الجمركي باعتبارها بالنسبة للمستورد ضريبة تحت الحساب وليست نهائية، إلا في حالة الاستخدام الخاص أو الاستهلاك الشخصي، ولذلك جاء نص البند (٧) من المادة رقم (١٠) من القانون، وحدد قيمة السلعة المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بتلك السلع المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، ويمكن صياغة ذلك في صورة المعادلة الآتية:

$$\begin{array}{l} \text{وعاء الضريبة} \\ \text{على السلعة} \\ \text{المستوردة} \end{array} = \begin{array}{l} \text{القيمة التي تم} \\ \text{فرض الضريبة} \\ \text{الجمركية عليها} \end{array} + \begin{array}{l} \text{الضريبة} \\ \text{الجمركية} \end{array} + \begin{array}{l} \text{الرسوم والضرائب الأخرى} \\ \text{المفروضة على السلعة} \end{array}$$

مثال: قام أحد المستوردين باستيراد سلع من الخارج بلغت قيمتها الخاضعة للضريبة الجمركية ٢٥٠ ألف جنيه شاملة مصاريف الشحن والتفريغ والتأمين، وتخضع للضريبة الجمركية بفئة ٢٠% بالإضافة لرسم وارد ٢%.

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن هذه السلع عند الإفراج الجمركي.

الحل

| | |
|---------|---|
| ٢٥٠.٠٠٠ | قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية |
| ٥٠.٠٠٠ | + الضريبة الجمركية = ٢٠% × ٢٥٠.٠٠٠ |
| ٥.٠٠٠ | + أية رسوم أخرى = ٢% × ٢٥٠.٠٠٠ |
| ٣٠٥.٠٠٠ | الإجمالي (ويمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي) |
| ٤٢٧.٠٠ | ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي = ١٤% × ٣٠٥.٠٠٠ |

هذا وتستحق الضريبة على السلع المستوردة في مراحل تداولها داخل البلاد، مع السماح بخصم الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي .

مثال: بفرض في المثال السابق أن المستورد بعد أن أفرج عن السلع المستوردة قام بنقلها لمخازنه بالقاهرة، وبلغت تكاليف نقلها وتخزينها وتسويقها ٥٥ ألف جنيه، وقام ببيعها في السوق المحلي بهامش ربح ١٠% من تكلفتها.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة السداد عند بيع هذه السلع بالسوق المحلي.

الحل

| | |
|---------|---|
| ٣٠٥٠٠٠ | تكلفة الاستيراد |
| ٥٥٠٠٠ | + التكاليف الأخرى الإضافية (نقل وتخزين وتسويق) |
| ٣٦٠٠٠٠ | إجمالي التكلفة |
| ٣٦٠٠٠ | + هامش الربح = ١٠% × ٣٦٠٠٠٠ |
| ٣٩٦٠٠٠ | ثمن البيع |
| ٥٥٤٤٠ | ضريبة القيمة المضافة المستحقة = ١٤% × ٣٩٦٠٠٠ |
| (٤٢٧٠٠) | (-) الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي |
| ١٢٧٤٠ | الضريبة المستحقة السداد عند البيع بالسوق المحلي |

يراعى عند بيع السلع المستوردة بالسوق المحلي أن لا يقل ثمن بيعها عن القيمة المتخذة أساساً عند فرض ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة، ويعد من الأسباب التجارية التي تبرر تخفيض القيمة انخفاض القيمة السوقية نتيجة وجود بدائل ذات آليات أو تقنيات أعلى أو انخفاض الأسعار العالمية، الرواكد، البضاعة التالفة أو المعيبة.

عند تحديد قيمة السلع المستوردة في مرحلة الإفراج من الجمارك يجب مراعاة العوامل الآتية:

أ - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية بالكامل يتم تحديد قيمتها على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية، مضافاً لها الضرائب والرسوم الأخرى فيما عدا الضرائب الجمركية المعفاة منها، ويمكن صياغة ذلك في الصورة الآتية:

$$\text{وعاء الضريبة على السلع المستوردة} = \text{القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية عليها} + \text{الضرائب والرسوم الأخرى}$$

ب - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية جزئياً، أو تخفيضها يتم تحديد قيمتها على أساس قيمة هذه السلع المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية مضافاً إليها قيمة الضريبة الجمركية المخفضة وذلك على النحو الآتي:

$$\text{وعاء الضريبة على السلع المستوردة} = \text{قيمة السلعة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية} + \text{الضريبة الجمركية المخفضة} + \text{الضرائب والرسوم الأخرى}$$

وأشارت اللائحة التنفيذية على أن يخضع للضريبة الخدمات التي تؤدي على السلع المستوردة بما فيها النولون، سواء كانت تلك السلع خاضعة أو معفاة، وألزمت مصلحة الجمارك بتحصيل الضريبة.

أما بالنسبة للسلع المصنعة في المناطق الحرة فيتم معاملتها معاملة السلع المستوردة عند دخولها لداخل البلاد، ونصت المادة (١٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أن يتحدد وعاء الضريبة عليها على أساس كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

ويلاحظ هنا أن المشرع أراد أن يؤكد أنه في حالة التصنيع داخل المناطق والمدن الحرة ثم انتقال هذه السلع لداخل البلاد، فيجب أن تشمل قيمتها لأغراض الضريبة ليس قيمة المكونات الأجنبية فقط ولكن أيضاً قيمة ما أنفق عليها من مكونات محلية أثناء عملية تصنيعها في المناطق والمدن الحرة.

هذا ولقد نصت المادة (٢٢) من قانون الجمارك رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ والمعدل بالقانون ١٦٠ لسنة ٢٠٠٠ على أن تكون قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية هي قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول في أراضي جمهورية مصر العربية. ويتم تحديد القيمة الفعلية للسلع المستوردة من واقع عقود أو أصول فواتير الشراء والمستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من جهة تحريرها ومصحة الجمارك.

هذا وتكون المصروفات والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول كما حددتها المادة (٨) من قرار وزير المالية رقم ٧٦٥ لسنة ٢٠٠١ هي على النحو التالي:

- ١ - الدفعات التي تدفع بمعرفة المستورد وغير مدرجة بالثمن المدفوع فعلاً.
- ٢ - قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المشتري مجاناً أو بتكلفة مخفضة وتدخل في إنتاج السلع المستوردة مثل أعمال الهندسة والتطوير والرسومات اللازمة لإنتاج السلعة المستوردة والتي تنفذ خارج مصر.
- ٣ - العوائد والرسوم والتراخيص المتعلقة بالسلع محل التقويم التي يدفعها المستورد كشرط لبيع السلعة إليه.
- ٤ - قيمة أي جزء حصيلة عمليات إعادة بيع تالية أو تصرف أو استخدام السلع مستوردة تستحق للبائع بشكل مباشر أو غير مباشر.
- ٥ - تكلفة النقل والتأمين ونفقات الشحن والتفريغ والمناولة لتسليم السلع المستوردة في ميناء أو مكان الدخول بمصر.

سادساً: المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة :

تحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في حالة المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة المحلية بقيمة التشغيل (المصنعية) فقط، وفي حالة المستورد منها يكون بقيمة التشغيل (المصنعية) مضافاً لها الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة.

سابعاً: السلع المستعملة:

أخضع القانون للضريبة على القيمة المضافة في البند (١١) من المادة (١٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ السلع المستعملة والتي يكون سبق شراؤها ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين، على أن تكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة ٣٠% من القيمة البيعية. فبفرض أن أحد المسجلين اشترى معدات أو أجهزة لاستخدامها في نشاطه (أي استخدام خاص)، وبعد انتهاء عمرها الإنتاجي والذي بلغ خمس سنوات، قرر الاستغناء عنها وبيعها في السوق المحلي، وبلغ ثمن بيعها ١٠ آلاف جنيه، في هذه الحالة يخضع للضريبة على القيمة المضافة ٣٠% فقط من ثمن البيع أي يخضع ٣٠٠٠ جنيه ، وإذا كان سعر الضريبة ١٤% ف،ن الضريبة المستحقة تكون ٤٢٠ جنيه عن هذا البيع.

والنص السابق يوضح أن المقصود بالسلع المستعملة الخاضعة للضريبة وفق هذا النص هي الأصول الثابتة المنقولة والتي تكون في صورة آلات أو أجهزة أو معدات والتي من المعتاد يتم اقتناؤها لاستخدامها في النشاط ، وليست مخلفات الإنتاج أو التصنيع ، حيث أن هذه المخلفات قد تناولها القانون في مواضع أخرى، فأعفى بعضها مثل مخلفات صناعة الأغذية والورق ونفايات تدوير القمامة، وبعضها الآخر لم ينص على إعفائه وبالتالي فيخضع للضريبة على أساس كامل ثمن البيع.

ويشترط لسريان الضريبة على القيمة المخفضة (٣٠%) بالنسبة للسلع المستعملة توافر ما يلي:

- ١ - أن يكون المكلف هو الذي اشترى السلعة.
- ٢ - أن تكون هذه السلعة تم شراؤها جديدة ولم يسبق استعمالها من قبل .
- ٣ - أن يقوم المكلف باستعمالها محلياً، ولمدة سنتين على الأقل.

فإذا لم يتوافر أي شرط من الشروط السابقة، يكون وعاء الضريبة هو كامل ثمن البيع، كما نص بند (٨) المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون بشكل صريح على أن الحكم السابق بسريان الضريبة على القيمة المخفضة (٣٠%) لا يسري على السلع المستوردة مستعملة في الخارج أو المناطق الحرة، وعلى الفضلات والخردة، وعلى من يتاجر في السلع المستعملة، مثل تجار السيارات المستعملة، وفي مثل هذه الحالات يخضع للضريبة كامل ثمن البيع.

ثامناً: السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون والخاضعة لضريبة
الجدول وضريبة القيمة المضافة:

فرق قانون ضريبة القيمة المضافة عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة لمبيعات
السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول بالإضافة لضريبة القيمة المضافة بين السلع
والخدمات المحلية والسلع والخدمات المستوردة وذلك على النحو التالي:

أ - بالنسبة للسلع والخدمات المحلية: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة بالقيمة المدفوعة فعلاً
أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً لمجريات الطبيعة للأمور مضافاً لها
ضريبة الجدول.

مثال : بفرض أن منتج محلي يخضع لضريبة الجدول بسعر ٨% من ثمن البيع بالإضافة
لضريبة القيمة المضافة، وكان ثمن بيع هذا المنتج ١٠٠٠ جنيه ، فإن القيمة الخاضعة
لضريبة القيمة المضافة تتحدد على النحو التالي:

| | |
|-----------|---|
| ١٠٠٠ جنيه | ثمن بيع المنتج |
| ٨٠ جنيه | + ضريبة الجدول (٨% × ١٠٠٠) |
| ١٠٨٠ جنيه | القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة |

ب - بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة: فرق القانون بين:

١ - السلع المستوردة: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على أساس
القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من
الضرائب والرسوم المفروضة، وضريبة الجدول. أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على
القيمة المضافة على النحو التالي:

| | |
|------|--|
| xxx | قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية |
| xx | + الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة |
| xx | + ضريبة الجدول |
| xxxx | الإجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة |

٢ - الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلاً في أو الواجب دفعها بأي صورة من صور
أداء الثمن مضافاً إليها ضريبة الجدول. أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة
المضافة على النحو التالي:

| | |
|------|---|
| xxx | القيمة المدفوعة مقابل أداء الخدمة |
| xx | + ضريبة الجدول |
| xxxx | الإجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة |

تعديل القيمة الخاضعة للضريبة:

قد يحدث نتيجة للمعاملة بين بائع مسجل ومشتري مسجل تعديل قيمة صفقة قد تمت وسدد عنها ضريبة، هذا التعديل في قيمة الصفقة يستوجب إظهاره في الإقرار الضريبي لكل من البائع والمشتري في الشهر الذي تم فيه.

فلو افترضنا أن مستورد حرر فاتورة ضريبية إلى أحد المصانع متضمنة بيع ٣٠ طن من المواد الخام المستوردة بسعر ٥٠٠ جنيه للطن، وقام هذا المستورد بتقديم إقراره الضريبي الشهري متضمناً هذا البيع، ثم اكتشف أن سعر بيع الطن الموضح في الفاتورة ليس السعر الحقيقي نتيجة حدوث خطأ في التضريبات، وأن السعر الحقيقي هو ٦٠٠ جنيه للطن.

في هذه الحالة يجب على المستورد أن يقوم بتحرير إشعار إضافة بقيمة فرق الضريبة وإدراجه في إقراره الذي سيقدمه عن الشهر الذي حدث فيه التعديل، وعلى المشتري (صاحب المصنع) أن يصدر إشعار خصم ويدرجه في إقراره عن الشهر الذي حدث فيه التعديل.

ولقدورد في البند (٩) من المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون، المعالجة الواجب إتباعها نتيجة تعديل قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة على النحو الآتي:

أ - إذا كانت القيمة عدلت بالزيادة:

يقوم البائع بإضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب وبالنسبة للمشتري فيخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات (وذلك كما هو موضح في المثال السابق).

ب - إذا كانت القيمة عدلت بالنقص:

بالنسبة للبائع فيسمح له بالخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره، وبالنسبة للمشتري فعليه إضافة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة للضريبة المستحقة عليه للمصلحة بإقراره.

إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها:

تختلف الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية عن الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة وذلك على النحو الآتي:

١ - بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

طبقاً لنص المادة (٣١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، والمادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية للقانون، على المسجل أداء الضريبة دورياً إلى المأمورية المختصة وفق إقراره الشهري وذلك في الموعد المنصوص عليه في القانون، أي في موعد أقصاه الشهرين التاليين

لانتهاؤ شهر المحاسبه؁ ففما عدا شهر أبرفل؁ هفث تؤءف الضرففة فف موعء غاففه الفوم الخامس عشر من شهر فونفو.

فكون سءاء الضرففة فف شكل نقءف أو بشفك على مصرف معءمء من البنك المركزف؁ أو بءواله برفءفة؁ وأعطء الماءة (٣٩) من اللانءة الفنفذفة لرئفس مصلءة الضرابء الحق فف فءفء ءهءة ووسفة الفءصفل حسب طفبعة بعض السلع والءءماء.

٢ - بالنسبة للسلع المسءورءة:

طبقاً للفقرة الفاففة من الماءة (٣١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦؁ والفقرة الفاففة من الماءة (٣٩) من اللانءة الفنفذفة للقانون تؤءف الضرففة على السلع المسءورءة فف مرءة الإفراج عنها من ءمرك المءءص وقت سءاء الضرففة ءمركفة ووفقاً للإءراءاء ءمركفة المقررة فف هءا الشأن؁ ولا فءوز الإفراج النهافف عن هءه السلع قبل سءاء الضرففة المسءءة بالءامل.

٣ - بالنسبة للآلاء والمءاءاء المسءورءة:

نصء الماءة (٤٠) من اللانءة الفنفذفة على أن فءوز لرئفس المصلءة الإفراج المؤقت عن الآلاء والمءاءاء المسءورءة من الخارج واللاءة للعملفة الإءافءة وءلك ووفقاً لشروط السءاء والءءوء والقواعد والضماءاء الفف فصدربها قرار منه ولا فءوز الإفراج النهافف عن هءه السلع قبل أءاء الضرففة أو ضرففة ءءءول المسءءقففن أو كلففهما بالءامل.

ولقء شملت الماءة (٤٠) على ففسفراء فف سءاء الضرففة فف ءالة الآلاء والمءاءاء المسءورءة من الخارج لإءءاف سلعة أو فأءفة ءءمة معفاء من الضرففة أو من ضرففة ءءءول أو كلففهما؁ هفث نصء على أن فكون سءاء الضرففة المسءءة عند الإفراج من ءمرك على النحو الفالف:

فسءء ٥% من قفمة الضرففة المسءءة عند الإفراج المؤقت عن الآلاء والمءاءاء بالءمرك المءءص.

فسءء باقى الضرففة على أربع أقساط مءساوفة؁ فؤءف القسط الأول منها بعء انقضاء سنففن من فارفء الإفراج المؤقت.

فف ءالة الفأءر عن سءاء أف من هءه الأقساط؁ فسءءق ءامل الأقساط المءبقفة؁ بالإضافة للضرففة الإءاففة والفف فءم ءسابها فف هءه ءالة من فارفء الإفراج المؤقت وءى فارفء السءاء.

ءما شملت الماءة (٤٠) أيضاً ففسفراء فف سءاء الضرففة فف ءالة الأءوبفساء وسفراء الرءوب المسءورءة لأءراض ءءمة النقل السفافف؁ على النحو الفالف:

فسءء عند الإفراج ءمركف نسبة ٢٥% من الضرففة المسءءة سواء ءانء ضرففة قفمة مضافه أو ضرففة ءءول أو كلففهما.

يسدد الباقي على قسطين متساويين بعد انقضاء سنة من تاريخ الإفراج.

ولا يجوز التصرف في الآلات والمعدات أو سيارات الركوب والأتوبيسات المشار إليها ضمن التيسيرات في السداد التي نصت عليها المادة (٤٠) إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة.

٤ - بالنسبة للخدمات المستوردة :

نصت الفقرة الثانية من المادة (٣٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦، والمادة (٤٢) من اللائحة التنفيذية، أنه في حالة قيام شخص غير مقيم في مصر وغير مسجل، وليس له في مصر ممثل ضريبي أو وكيل عنه، بتقديم خدمات داخل البلاد، يجب على المستفيد من الخدمة حساب الضريبة وتوريدها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تلقي الخدمة.

ويطبق هذا الحكم أيضاً على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم أو المركز الرئيسي في الخارج إلى المنشآت التابعة لها أو فروعها في مصر، ويكون للفروع أو المنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليف هذه الخدمات مقابل استفادتها منها.

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد، تستحق ضريبة إضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وبذات الإجراءات.

ضمانات التحصيل:

أعطت المادة (٣٤) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ لمصلحة الضرائب الحق اتخاذ إجراءات الحجز الإداري طبقاً لأحكام قانون الحجز الإداري رقم ٣٠٨ لسنة ١٩٥٥، لتحصيل الضريبة في حالة تأخر المكلف عن سدادها.

كما جعلت المادة (٥١) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية لها الامتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية.

الفصل الرابع

خصم و رد الضريبة

يعتبر المبدأ المعمول به عند فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات خلال مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، أنها ضريبة تسترد خلال مراحل التداول ولا يتحملها إلا من حصل على السلعة أو الخدمة لاستهلاكها سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري. ولهذا السبب يشمل قانون الضريبة على القيمة المضافة قواعد لاسترداد الضريبة عن طريق خصم الضريبة السابق سددها أو ردها، وهذا ما سوف نتناوله من خلال النقاط التالية:

خصم الضريبة

سمح المشرع - في نص المادة (٢٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ والمواد من (٢٦) إلى (٣٠) من اللائحة التنفيذية للقانون - للمسجل عند حساب الضريبة المستحقة عليه أن يخصم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من ضريبة على مدخلاته، بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات التي تم بيعها بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها ويتم هذا الخصم على النحو التالي:

أولاً: خصم الضريبة على المردودات من المبيعات:

مردودات المبيعات هي عبارة عن ظاهرة تجارية متعارف عليها، ولقد عاجها المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة عن طريق السماح للمسجل بخصم ما قد سبق أن دفعه من الضريبة على المردودات من مبيعاته من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته خلال شهر المحاسبة.

ولقد نصت الفقرة أولاً من المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تخصم الضريبة على مردودات المبيعات بالشروط الآتية:

- ١ - يسمح بخصم الضريبة السابق سداده بالفعل عن السلع المرتدة.
- ٢ - أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وقيدت في السجلات والدفاتر المنتظمة للمسجل، وقد تم رد قيمتها للمشتري بما فيها من ضرائب أو تعليقات على حساب المسجل بالدفاتر.
- ٣ - يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقم مسلسل، ويظهر بهذا الإشعار كل البيانات الخاصة بالبائع والمشتري من اسم وعنوان ورقم وتاريخ الفاتورة الضريبية الأصلية وبيان الضريبة الواجبة الخصم والمضافة.

مثال:

بفرض أن مبيعات (أ) خلال شهر يناير كانت ٣٠٠ وحدة للعميل (س)، و ٤٠٠ وحدة للعميل (ص)، وذلك بسعر ١٠٠ جنيه للوحدة، وقدم إقراره عن شهر يناير متضمناً كمية المبيعات لعملائه، وسدد الضريبة المستحقة وقدرها ٩٨٠٠ جنيه بواقع ١٤% من ثمن البيع.

في شهر فبراير قام العميل (س) برد عدد ٣٠ وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات ، علماً بأن مبيعات (أ) خلال شهر فبراير بلغت ٤٠٠ وحدة.

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على (أ) عن شهر فبراير.

الحل

في هذه الحالة يجب على (أ) أن يصدر إشعار خصم بكمية الوحدات المردودة من الكميات المباعة خلال شهر فبراير، ويكون من حقه أن يقوم بتسوية الضريبة السابق سدادها عن ٣٠ وحدة المرددة وتكون الضريبة المستحقة عن مبيعات (أ) عن شهر فبراير كالتالي:

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير =

الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير - الضريبة عن الوحدات المرددة

$$= (٤٠٠ \text{ وحدة} \times ١٠٠ \text{ ج} \times ١٤\%) - (٣٠ \text{ وحدة} \times ١٠٠ \text{ ج} \times ١٤\%) =$$

$$= ٥٦٠٠ - ٤٢٠ = ٥١٨٠ \text{ جنيه.}$$

ثانياً: خصم الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات السلع والخدمات:

سمح القانون للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات. ويقصد بالضريبة على المدخلات لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنها الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء مباشرة أو غير مباشرة، والمتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة. وترجع فلسفة المشرع الضريبي في هذا النوع من الخصم إلى تخفيض العبء عن المستهلك النهائي، حيث أن عدم خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من الضريبة على قيمة مبيعاته يؤدي إلى اعتبارها جزء من عناصر تكلفة النشاط، مما يترتب عنه زيادة أسعار بيع السلع وبالتالي زيادة العبء على المستهلك وللايضاح ذلك نسوق المثال التالي:

مثال:

بفرض أن أحد تجار الجملة قام بشراء سلع من أحد الشركات الصناعية بمبلغ ١١٤٠ جنيه شاملة ١٤٠ جنيه ضريبة قيمة مضافة (١٤%)، وتبلغ المصاريف التي تحملها لبيع

هذه السلع لتاجر التجزئة ٥٠٠ جنيه، ويتم بيع السلع على أساس التكلفة بالإضافة إلى هامش ربح ٢٠% من التكلفة.

المطلوب: تحديد مقدار الضريبة على القيمة المضافة مع بيان أثر خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من قيمة الضريبة على المبيعات.

الحل

أ - في حالة تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة لا تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

$$\text{تكلفة السلعة} = ١٠٠٠ + ٥٠٠ = ١٥٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{سعر البيع} = ١٥٠٠ + (٢٠\% \times ١٥٠٠) = ١٨٠٠ \text{ ج}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند البيع لتاجر التجزئة

$$= ١٨٠٠ \times ١٤\% = ٢٥٢ \text{ ج.}$$

∴ إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة

$$= ١٨٠٠ + ٢٥٢ = ٢٠٥٢ \text{ ج.}$$

وفي هذه الحالة تكون الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة الضرائب تتحدد كالتالي:

$$\text{ضريبة القيمة المضافة - الضريبة المسددة على المدخلات (المشتريات)} = ٢٥٢ - ١٤٠ = ١١٢ \text{ ج.}$$

ب - في حالة عدم تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

$$\text{تكلفة السلعة} = ١٠٠٠ + ١٤٠ + ٥٠٠ = ١٦٤٠ \text{ جنيه.}$$

$$\therefore \text{سعر البيع} = ١٦٤٠ + (٢٠\% \times ١٦٤٠) = ١٩٦٨ \text{ جنيه.}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند البيع لتاجر التجزئة

$$= ١٩٦٨ \times ١٤\% = ٢٧٥,٥٢ \text{ جنيه.}$$

$$\therefore \text{إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة} = ١٩٦٨ + ٢٧٥,٥٢ = ٢٢٤٣,٥٢ \text{ جنيه.}$$

وفي هذه الحالة تكون الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة ضرائب المبيعات هي الضريبة المستحقة بالكامل (٢٧٥,٥٢ جنيه) دون السماح بخصم ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات.

ومما سبق نستنتج أن تطبيق مبدأ خصم الضريبة على المدخلات يترتب عنه أولاً انخفاض سعر البيع كنتيجة لانخفاض التكلفة، وثانياً انخفاض العبء الضريبي.

حالات خصم الضريبة على المدخلات:

نصت الفقرة ثانياً من المادة (٢٦) من اللائحة التنفيذية على خصم ما تحمله المسجل من ضريبة على ما يأتي :

١ - المدخلات من السلع والخدمات المباشرة وغير المباشرة، إذا كانت جميع مبيعات المسجل خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية، ونصت اللائحة التنفيذية للقانون بأن المدخلات غير المباشرة تشمل تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة وتكاليف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والعمومية.

٢ - المشتريات بغرض الاتجار.

٣ - ما سبق سداده من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية، وإيصال السداد بالجمرك.

مثال:

قامت الشركة الوطنية خلال شهر أبريل باستيراد سلع من الخارج بلغت قيمتها الاستيرادية (القيمة للأغراض الجمركية) ٢٥٠ ألف جنيه، وسدد عنها ضرائب جمركية ٥٠% وضريبة قيمة مضافة ١٤%، ولقد بلغت مبيعات الشركة خلال هذا الشهر ٤٠٠ ألف جنيه، وتخضع لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤%.

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة السداد عن شهر أبريل.

الحل

أ - حساب الضريبة على مبيعات الشركة = ٤٠٠.٠٠٠ × ١٤% = ٥٦.٠٠٠ جنيه

ب - حساب الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي:

وعاء الضريبة:

٢٥٠.٠٠٠

قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية

١٢٥.٠٠٠

+ الضريبة الجمركية ٥٠%

٣٧٥.٠٠٠

$$\text{ضريبة المبيعات المستحقة} = 375000 \times 14\% = 52500 \text{ جنيه}$$

ج - حساب ضريبة المبيعات المستحقة السداد:

$$\text{ضريبة المبيعات المستحقة} \quad 56000$$

$$\text{يخصم: ضريبة المبيعات على السلع المستوردة} \quad \underline{52500}$$

$$\text{الضريبة الواجبة السداد عن شهر أبريل} \quad 3500 \text{ جنيه}$$

هذا ويراعى عند خصم المدخلات ما يلي:

١ - إذا كانت الضريبة السابق سدادها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المبيعات خلال شهر المحاسبة:

يتم خصم الضريبة المستحقة على المبيعات من الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفادها، وذلك كله شريطة حيازة المسجل للفواتير الضريبية المؤيدة للضريبة المسددة.

مثال:

قامت أحدا الشركات الصناعية خلال شهر يناير بشراء خامات من السوق المحلي بمبلغ ٢٢٠ ألف جنيه وسددت عنها ضريبة قيمة مضافة ١٤%، واستخدمت هذه الخامات في إنتاج منتجاتها المتعددة، وكانت مبيعات هذه الشركة من منتجاتها خلال نفس الشهر ٢٠٠ ألف جنيه، تتضمن مبيعات نقدية بمبلغ ٨٠ ألف جنيه والباقي مبيعات آجلة، وتخضع مبيعات الشركة للضريبة بسعر ١٤%.

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير.

الحل

أ - حساب ضريبة القيمة المضافة على مبيعات الشركة النقدية والآجلة:

$$200000 \times 14\% = 28000 \text{ جنيه}$$

ب - حساب ضريبة القيمة المضافة المسددة على الخامات والقابلة للخصم:

$$220000 \times 14\% = 30800 \text{ جنيه}$$

ج - حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير:

$$\text{ضريبة القيمة المضافة المستحقة} \quad 28000$$

جنيه

$$\text{يخصم: الضريبة على المدخلات والقابلة للخصم} \quad \underline{30800 \text{ جنيه}}$$

$$\text{الباقي بالسالب} \quad (28000) \text{ جنيه}$$

ويمثل الباقي ضريبة قيمة مضافة قابلة للخصم من الضريبة المستحقة عن الشهر التالي (فبراير) ولا يستحق على الشركة عن شهر يناير ضرائب واجبة السداد.

٢ - إذا كانت بعض مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، والبعض الآخر معفى من الضريبة:

تخصم ضريبة المدخلات التي استخدمت في تحقيق المبيعات الخاضعة للضريبة فقط وتحسب على أساس نسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات أي تحسب قيمة المدخلات القابلة للخصم على النحو التالي :

المدخلات القابلة للخصم =

قيمة المدخلات خلال الفترة الضريبية × المبيعات الخاضعة
إجمالي المبيعات

مثال:

بلغت قيمة المواد الخام التي تم شراؤها من السوق المحلي من بائع مسجل ١٠٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة ق.م واستخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٦٠٠ ألف جنيه منها ٤٨٠ ألف جنيه مخرجات خاضعة للضريبة والباقي مخرجات معفاة.

المطلوب :

أ - تحديد مقدار المدخلات القابلة للخصم .

ب - تحديد مقدار الضريبة الواجبة السداد في هذه الحالة.

الحل

أ - المدخلات القابلة للخصم = ١٠٠.٠٠٠ × ٤٨٠.٠٠٠

٦٠٠.٠٠٠

= ٨٠.٠٠٠ جنيه

ب - الضريبة الواجبة السداد : تتحدد كالتالي :

| | | |
|-------|---------|--|
| ٦٧٢٠٠ | ٤٨٠.٠٠٠ | المبيعات: مبيعات خاضعة للضريبة بسعر ١٤% |
| ————— | ١٢٠.٠٠٠ | مبيعات معفاة من الضريبة |
| ٦٧٢٠٠ | ٦٠٠.٠٠٠ | إجمالي المبيعات/ضريبة ق.م المستحقة (١) |
| ١١٢٠٠ | ٨٠.٠٠٠ | (-) المدخلات : مدخلات قابلة للخصم: مدخلات السلع الخاضعة للضريبة |

| | | |
|-------|--------|---|
| _____ | ٢٠٠٠٠ | مدخلات غير قابلة للخصم : مدخلات السلع المعفاة |
| ١١٢٠٠ | ١٠٠٠٠٠ | أجمالي المدخلات / الضريبة القابلة للخصم (٢) |
| ٥٦٠٠٠ | | الضريبة الواجبة السداد (١ - ٢) |

٣ - تسري أحكام الخصم على مبيعات السلع والخدمات للجهات المعفاة:

يخصم أيضاً من ضريبة القيمة المضافة المستحقة ما سدده المسجل من ضريبة مدخلات لسلع أو خدمات تم بيعها لجهات معفاة مثل شركات البحث والتنقيب واستخراج البترول والمعادن والتي شملت اتفاقيتها الإعفاء الضريبية، وكذلك ضريبة مدخلات السلع والخدمات المباعة لجهات تمول بمنح صدر قانون بإعفائها.

مثال :

بفرض أن تاجر مسجل قام بشراء ٥٠٠٠ وحدة من السلع التي يتاجر فيها بمبلغ ١٠٠ جنيه للوحدة ، وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة ١٤% ، ولقد قام خلال الفترة الضريبية ببيع ٤٠٠٠ وحدة في السوق المحلي بسعر ١٣٠ جنيه للوحدة ، وباع الكمية المتبقية لشركة بدر للبترول (معفاة من الضريبة) بسعر ١٣٠ جنيه أيضاً.

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة على المسجل سدادها بعد إعمال قواعد الخصم.

الحل

| الضريبة (١٤%) | قيمة السلع | بيان |
|------------------|------------------|---|
| ٧٢٨٠٠ | ٥٢٠٠٠٠ ١٣٠٠٠٠ | المبيعات : ١ - مبيعات في السوق المحلي خاضعة بسعر ١٣% (٤٠٠٠ وحدة x ١٣٠ ج) ٢- مبيعات لشركة بدر للبترول (معفاة) ١٠٠٠ وحدة x ١٣٠ جنيه |
| ٧٢٨٠٠ | ٦٥٠٠٠٠ | أجمالي المبيعات / الضريبة المستحقة |
| (٧٠٠٠٠) | ٥٠٠٠٠٠ | يخصم: الضريبة على المدخلات لكل من السلع الخاضعة للضريبة والسلع المباعة لجهات معفاة (٥٠٠٠ وحدة x ١٠٠ جنيه x ١٤%) |
| ٢٨٠٠ | | الضريبة الواجبة السداد |

٤ - تخصم ضريبة المدخلات التي تم شراؤها خلال الفترة الضريبية سواء استخدمت هذه المدخلات في تحقيق مبيعات خلال ذات الفترة الضريبية أو بعدها:

سمحت المادة (٢٧) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة بأن تخصم ضريبة المدخلات في إقرار الشهر الذي تم خلاله الشراء ، بغض النظر عن ما إذا كانت هذه المدخلات استخدمت في النشاط خلال الفترة الضريبية (الشهر) أو لم تستخدم بعد ومازالت في المخازن.

فبفرض أن أحد المصانع المسجلة في مصلحة الضرائب المصرية، قد أشرت خلال شهر (xx) خامات بمبلغ ١٠٠٠ جنيه من بائع مسجل ، وسددت عنها ضريبة ١٤٠ جنيه (١٤%)، وبفرض أم المصنع أستخدم نصف هذه الخامات فقط في تصنيع منتجاته خلال الشهر، والنصف الباقي مازال في المخازن لم يتم تصنيعه بعد، فيكون من حق المصنع عند تقديم إقراره عن شهر (xx) أن يخصم من الضريبة المستحقة عليه ضريبة هذه الخامات بالكامل أي مبلغ ١٤٠ جنيه.

٥ - إذا كان المسجل قد قام بخصم الضريبة على مدخلات سلع معفاة من الضريبة في إقرارات سابقة يحرر إشعار إضافة بهذه الضريبة.

شروط خصم الضريبة على المدخلات:

نصت المادة (٣٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة إلى أنه في جميع حالات الخصم يشترط أن يقوم المسجل بتقديم شهادة موقعة من محاسب مقيد في جدول المحاسبين والمراجعين تفيد أحقية المسجل في خصم الضريبة.

ونرى أنه حتى يتثنى للمحاسب القانوني تقديم هذه الشهادة، فيجب عليه أن يتحقق من توافر ما يلي:

- ١ - أن المسجل يقوم بتقديم الإقرار الشهري في مواعده القانوني مصحوباً بالسداد.
- ٢ - أن يتم الخصم بمعرفة المسجل أو وكيله دون غيرهما، ويكون خصم الضريبة السابق سدادها ضمن الإقرار الشهري.
- ٣ - أن تكون الضريبة المخصومة عن مشتريات بغرض البيع أو مدخلات استخدمت في تصنيع سلع خاضعة للضريبة.
- ٤ - أن تكون السلع المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشتراه من بائع مسجل بموجب فاتورة ضريبية.
- ٥ - أن يتم الخصم في الإقرار في ذات الفترة الضريبية التي تم الشراء فيها.
- ٦ - الاحتفاظ بالفواتير الضريبية الدالة على سداد الضريبة.

ثالثاً: الحالات التي لا يسمح فيها بخصم الضريبة:

نصت الفقرة الأخيرة من المادة (٢٢) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على الحالات التي لا يسري عليها أحكام خصم الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات المباعة. وتنحصر هذه الحالات في ما يلي:

١ - ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص بالقانون.

٢ - ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.

٣ - السلع والخدمات المعفاة.

وسوف نتناول كل حالة من هذه الحالات بالتوضيح من خلال النقاط التالية:

١ - ضريبة الجدول:

تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها، ولا يسمح بخضم ضريبة الجدول المسددة على المدخلات من السلع والخدمات، وتعد بالنسبة لدافعها من عناصر التكلفة.

فرضية الجدول لها آلية خاصة، فهي لا تخضم (أي لا تسترد) ولا يخضم منها، فالمسجل الذي يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لضريبة الجدول، يقوم عند بيع السلعة أو تأدية الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها مع إقراره الشهري، والمشتري أو متلقي الخدمة والمسدد للضريبة ليس له حق الاسترداد وبالتالي يتحمل الضريبة ولا يمكنه في حالة إذا كانت هذه المبيعات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، خصمها في إقراراته من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعاته.

وجدير بالذكر أن هذا النص لا يخل بحق المسجل في خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وللضريبة القيمة المضافة، ويمكن توضيح ما يرتبط بالخضم في ضريبة الجدول من خلال الأمثلة التالية:

المثال الأول: شركة مسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية وتعمل في مجال تصنيع أجهزة تكييف، قامت خلال الفترة الضريبية باستيراد مستلزمات لتصنيع أجهزة التكييف بلغت قيمتها للأغراض الجمركية ٥٠٠ ألف دولار (سعر الدولار ١٦ جنيه) وسددت عنها ضريبة جمركية ٥٠% وضريبة قيمة مضافة ١٤% عند الإفراج الجمركي. استخدمت هذه المستلزمات في تصنيع ١٥٠٠ جهاز تكييف، ولقد تم خلال الفترة الضريبية بيع ١٠٠٠ جهاز لأحد الموزعين بسعر ٩٠٠٠ جنيه للجهاز، ويخضع جهاز التكييف كمنتج تام لضريبة الجدول بسعر ٨% من ثمن البيع، بالإضافة لضريبة القيمة المضافة ١٤%.

المطلوب حساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة الواجب عليه سدادها.

الحل

أ - حساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة على الأجهزة المباعة:

$$\text{قيمة المبيعات} = 1000 \text{ جهاز} \times 9000 \text{ جنيه} = 9000000 \text{ جنيه}$$

ضريبة الجدول = $9000000 \times 8\% = 720000$ جنيه ويجب على المسجل توريدها مع الإقرار.

وعاء ضريبة القيمة المضافة (إجمالي القيمة البيعية للأجهزة شاملة ضريبة الجدول) =

$$9000000 \text{ جنيه} + 720000 \text{ جنيه} = 9720000 \text{ جنيه}$$

ضريبة القيمة المضافة = $9720000 \times 14\% = 1360800$ جنيه وللمسجل أن يخضم منها ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي.

ب - حساب ضريبة القيمة المضافة المسددة عن الإفراج الجمركي :

| | |
|----------|--|
| ٨٠٠٠٠٠٠ | قيمة المستلزمات المستوردة = ٥٠٠٠٠٠٠ دولار x ١٦ جنيه |
| ٤٠٠٠٠٠٠ | + الضريبة الجمركية = ٨٠٠٠٠٠٠ x ٥٠% |
| ١٢٠٠٠٠٠٠ | وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي |
| ١٦٨٠٠٠٠ | ضريبة القيمة المضافة عند المسددة عند الإفراج الجمركي |

ج - حساب الضريبة المستحق على المسجل سدادها:

| | |
|-----------|---|
| ٧٢٠٠٠٠ | ضريبة الجدول |
| جنيه | |
| ١٣٦٠٨٠٠ | ضريبة القيمة المضافة |
| (١٦٨٠٠٠٠) | (-) ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي |
| (٣١٩٢٠٠) | ضريبة القيمة المضافة المستحقة (رصيد دانن) ويرحل ليخصم في إقرار الشهر التالي. |
| ٧٢٠٠٠٠ | الضريبة المستحقة السداد |
| جنيه | |

يلاحظ من المثال السابق أنه بالرغم من وجود رصيد للمسجل طرف مصلحة الضرائب نتيجة أن ضريبة القيمة المضافة المسددة تزيد من المستحقة، إلا أن هذا الرصيد لا يستنزف منه ما يستحق للمصلحة من ضريبة الجدول، فـضريبة الجدول يجب أن تسدد بالكامل، ولا يخصم منها ضريبة قيمة مضافة.

المثال الثاني: باستخدام بيانات المثال السابق وبفرض أن هناك موزع لأجهزة تكييف اشترى ١٠٠ جهاز من الشركة السابق ذكرها، بسعر ٩٠٠٠ جنيه للجهاز، مضافاً له ضريبة الجدول ٨%، وضريبة القيمة المضافة ١٤%، وخلال الفترة الضريبة باع هذه الأجهزة بسعر ١٠٠٠٠ جنيه للجهاز الواحد.

المطلوب: حساب الضريبة الواجب عليه سدها بعد إعمال قواعد الخصم

الحل

| | | |
|---------------|------------|---|
| الضريبة (١٤%) | قيمة السلع | بيان |
| ١٤٠٠٠٠ | ١٠٠٠٠٠٠ | أولاً: المبيعات |
| | | ثانياً المدخلات : |
| | | قيمة المدخلات ٩٠٠٠٠٠ |
| | | + ضريبة الجدول (٨%) ٧٢٠٠٠٠ |
| | | إجمالي قيمة المدخلات |
| | | ضريبة القيمة المضافة |
| | | = ٩٧٢٠٠٠ x ١٤% |
| | | = ١٣٦٠٨٠ |
| | | وتكون قابلة للخصم |
| ٣٩٢٠ | ٢٨٠٠٠ | القيمة المضافة / ضريبة القيمة المضافة الواجب سدها |

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

- أ - مبيعات الموزع لا تخضع لضريبة الجدول، ولكن تخضع لضريبة القيمة المضافة.
- ب - ضريبة الجدول المستحقة على المدخلات من أجهزة التكييف اعتبرت من تكلفة المدخلات، ولم يطبق بشأنها مبدأ الخصم.
- ج - ضريبة القيمة المضافة التي حسبت على إجمالي قيمة المدخلات، تم خصمها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعات الموزع من الأجهزة.
- وبالرغم من أن ضريبة الجدول لا يجوز الخصم منها إلا أن المشرع الضريبي في المادة رقم (٣٧) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ سمح بالتسوية (بالخصم) من ضريبة الجدول المستحقة في حالتين وهما:

- الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات.
 - ضريبة القيمة المضافة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع غيارها والمستخدم في إنتاج السلع أو الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط. أما إذا كانت السلع والخدمات خاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة فإن الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع غيارها يتم خصمها من ضريبة القيمة المضافة وليس من ضريبة الجدول.
- فبفرض أن منتج قام بشراء قطع غيار لآلاته بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة ١٤ ألف جنيه، وبفرض أنه يستخدم آلاته في إنتاج سلع تخضع لضريبة الجدول فقط، وكانت ضريبة الجدول المستحقة عن مبيعاته في الفترة الضريبية تبلغ ٢٠ ألف جنيه، فإن هذا المنتج يستطيع أن يقوم بخصم ضريبة قطع الغيار من ضريبة الجدول المستحقة ويسدد الباقي والبالغ في هذه الحالة ٦٠٠٠ جنيه.

وبفرض في المثال السابق أن المنتج يستخدم آلاته في إنتاج سلع تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، وكان يستحق عن مبيعاته ٢٠ ألف جنيه ضريبة جدول، ٣٠٨٠٠، ضريبة قيمة، ففي هذه الحالة سيقوم المنتج بسداد ضريبة الجدول بالكامل (٢٠ ألف جنيه)، أما ضريبة القيمة المضافة فيخصم منها ضريبة قطع الغيار ويسدد الباقي والبالغ في هذه الحالة ١٦٨٠٠ جنيه.

٢ - ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة:

إذا قام المسجل بتحميل حسابات التكلفة بدفاتره بضريبة القيمة المضافة المسددة على مدخلاته من السلع والخدمات، لا يحق له إن يستردها، ولا يحق له إعمال مبدأ الخصم.

٣ - الضريبة على المدخلات لسلع أو خدمات معفاة:

لا يسمح بخصم الضريبة المسددة عن المدخلات من السلع والخدمات التي تدخل في إنتاج سلع أو خدمات معفاة، وفي حالة إذا كان المسجل يتعامل في سلع أو خدمات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى فيكون خصم المدخلات بنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات، وهذا ما سبق أن تم تناوله عند تناول حالات خصم الضريبة على المدخلات.

رد الضريبة

توسع قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦ في الحالات التي يتم فيها رد الضريبة، ونصت المادة (٣٠) من القانون على هذه الحالات، وشملت الحالات الآتية:

١ - رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها.

٢ - رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

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

٤ - رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات.

وسوف نتناول كل حالة من هذه الحالات بالتوضيح من خلال النقاط التالية:

أولاً: الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها:

نص البند (١) من المادة (٣٠) من القانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها.

ولقد حددت المادة (٣٥) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التي يجب توافرها لرد الضريبة على الصادرات، وفرقت في تلك الشروط بين حالة السلع المصدرة للخارج، وحالة الخدمات المصدرة وبين تلك الشروط وذلك على النحو التالي:

أ - بالنسبة للسلع المصدرة: ينبغي لرد الضريبة توافر الشروط الآتية:

١ - أن تكون السلع أو مدخلاتها تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية.

٢ - ألا يكون قد سبق استعمالها بمعرفة المصدر.

٣ - أن تكون السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة قد تم تصديرها وفقاً للإجراءات الجمركية المتعارف عليها وبمعرفة مصلحة الجمارك.

٤ - أن يتم توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي، وفي حالة تعذر أثبات التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد ومنها:

- التسويات الناتجة عن البيع بالمقايضة، مع ضرورة تقديم ما يفيد أن قيمة السلعة المصدرة بالمقايضة سداداً لقيمة السلع المستوردة.

- التسويات بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها.

ويلاحظ أن هذا الشرط يعتبر قيداً على رد الضريبة المسددة على مدخلات السلع المصدرة، يهدف إلى توفير العملة الأجنبية للبنوك المصرية، ويعمل على ضمان عدم تهريب الأموال للخارج.

ب - بالنسبة للخدمات المصدرة: ينبغي لرد الضريبة توافر الشروط التالية:

١ - إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر وبين متلقيها في الخارج بتقديم عقد التوريد أو بأي وسيلة حسب طبيعت الخدمة.

٢ - تقديم صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة وعلى الأخص نوعها وقيمتها واسم ومحل إقامة كل من مؤدي الخدمة والمستفيد منها.

٣ - تقديم صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقي الخدمة بالخارج بواسطة تحويل بنكي إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي ، وفي حالة تعذر إثبات التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد أو التسويات السابق الإشارة إليها.

٤ - تقديم أصل الفاتورة الضريبية الخاصة بمدخلات أداء الخدمة.

٥ - أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة المطلوب ردها.

هذا وبجانب الشروط السابقة يجب لرد الضريبة على الصادرات أن يتوافر بصفة عامة الشروط التالية:

١ - لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بالفئة ذاتها والقيمة التي كانت سارية وقت السداد أو التحميل على ما تم تصديره بالفعل ، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن.

٢ - ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

٣ - ألا تدرج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة.

وقد تشمل عملية رد الضريبة كل من السلع المصدرة والسلع المستوردة المعاد تصديرها إلى الخارج سواء بحالتها أو استخدمت في صنوعات محلية مصدرة إلى الخارج.

وبالنسبة للمغادر للبلاد له حق استرداد الضريبة السابق سدداها للبايع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بمبلغ لا يقل عن خمسة آلاف جنيه مصري على أن يتم خروجها بصحبته.

ويتم استرداد الضريبة في هذه الحالة عن طريق المنفذ الجمركي أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة بموجب شيك يرسل بالبريد، وفي جميع الأحوال يخضع مصاريف إدارية ٥% من مبلغ الضريبة المسترد.

ثانياً: رد الضريبة التي حصلت بالخطأ:

نصت المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية على الشروط التي يجب أن تتوافر في حالة رد الضريبة المحصلة بالخطأ، وهذه الشروط هي:

- ١ - أن يتقدم المسجل بطلب كتابي إلى مصلحة الضرائب مبين فيه قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ.
- ٢ - أن يرفق بالطلب كل المستندات المؤيدة لوجهة نظره.

ثالثاً: رد الرصيد الدائن :

لوحظ من خلال التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات في بعض الحالات ظهور أرصدة دائنة لبعض المسجلين نتيجة زيادة مقدار الضريبة القابلة للخصم عن الضريبة المستحقة عليهم، مما يترتب عنه استحقاق ضريبة لهم، ولما كان قانون الضريبة العامة على المبيعات لا يسمح برد الرصيد الدائن المستحق للمسجلين، فكان هذا الرصيد يظل قائماً لفترات طويلة، بالإضافة إلى زيادته بشكل مستمر في بعض الحالات، مما يفقد المسجل إمكانية استرداد حقه أو ضياعه، وينعكس على سيولته وربحيته، ولذلك حاول المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة معالجة هذه المشكلة، ونصت المادة (٣٠) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على أحقية المسجل في رد الرصيد الدائن للضريبة والمستحق له لدى مصلحة الضرائب إذا مر عليه ست فترات ضريبية متتالية.

ولم تحدد اللائحة التنفيذية أية قواعد أو شروط لرد الضريبة في هذه الحالة سوى أن تتحقق مصلحة الضرائب من صحة هذا الرصيد قبل الرد. إلا أننا نؤكد أن ما سيتم رده هو المقدار الثابت من الرصيد الدائن إذا مر على ثبوته أكثر من ستة فترات ضريبية متتالية أي ستة أشهر.

فبفرض أن أحد المسجلين قدم إقراراته عن ستة فترات متتالية موضحة رصيد دائن على النحو التالي:

| الشهر | ١ | ٢ | ٣ | ٤ | ٥ | ٦ |
|---------------|-------|-------|------|------|-------|-------|
| الرصيد الدائن | ١٠٠٠٠ | ١٢٠٠٠ | ٨٠٠٠ | ٧٠٠٠ | ١٥٠٠٠ | ١٢٠٠٠ |

يكون له أحقية في رد الرصيد الدائن الثابت في هذه الأشهر الستة وهو أقل رصيد دائن والبالغ في هذه الحالة ٧٠٠٠ جنيه.

رابعاً: رد الضريبة على الآلات والمعدات:

استحدثت قانون الضريبة على القيمة المضافة رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي، عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. وهذا يعتبر حافزاً للمسجلين يشجع على مشروعات الإحلال والتجديد واقتناء الآلات والمعدات الأكثر حداثة.

ويحظر على المسجل التصرف في الآلات والمعدات التي تم رد الضريبة عليها لمدة خمس سنوات، وفي حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة معفاة من الضريبة قبل مضي الخمس سنوات التالية للرد يلتزم المسجل بسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف.

وينبغي أن نؤكد أنه في جميع حالات الرد السابق توضيحها لا يتم رد الضريبة إلا في حدود الرصيد الدائن، وفي موعد غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم المسجل لطلب الرد مؤيداً بالمستندات، على أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المسجل في رد الضريبة، شهادة موقعة من محاسب مقيد بسجل المحاسبين والمراجعين تفيد أحقية المسجل في رد الضريبة.

الفصل الخامس

الإعفاءات من الضريبة

يقصد بالإعفاء الضريبي عدم تحصيل الضريبة عن سلعة معينة أو خدمة معينة، على الرغم من أن هذه السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة، ويكون الإعفاء لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية أو لمنع الازدواج الضريبي. ويختلف الإعفاء الضريبي عن رد الضريبة، فرد الضريبة يعنى استحقاق الضريبة على السلعة وسدادها ثم ردها في الحالات التي يجيز فيها القانون ذلك.

شمل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ نوعين من الإعفاءات وهما على النحو التالي:

النوع الأول: إعفاءات وردت ضمن نصوص القانون.

النوع الثاني: إعفاءات وردت في جدول الإعفاءات المرافق للقانون ، والذي شمل عدد ٥٧ سلعة وخدمة معفاة من الضريبة.

وسوف يقتصر تناولنا على الإعفاءات التي وردت بنصوص القانون والتي شملتها المواد من المادة (٢٣) وإلى المادة (٢٨) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٧ .

أولاً: الإعفاءات التي تناولتها المواد (٢٣)، (٢٤)، (٢٥):

وهي مجموعة إعفاءات لبعض السلع مراعاة لقواعد المجاملة الدولية وتشمل هذه الإعفاءات ما يلي:

أ- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين بالجدول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

ب- ما يشتري أو يستورد من احتياجات السفارات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، فيما عدا السلع الغذائية والمشترىات الروحية والأدخنة.

ج- يعفى بالنسبة للسيارات سيارة واحدة للاستعمال الشخصي للدبلوماسي وخمسة سيارات للسفارة أو القنصلية للاستخدام الرسمي. ولقد أعطى القانون الحق للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

د- ما يستورد للاستعمال الشخصي لموظفي البعثات الدبلوماسية والقنصلية الذين لم يستفيدوا من الإعفاء في البند (أ) ولقد حدد القانون هذه السلع في الأمتعة الشخصية وأثاث وأدوات المنزل كذلك سيارة واحدة مستعملة ويشترط لهذا الإعفاء ما يلي :

١- المعاينة.

٢- اعتماد طلب الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية.

٣- التصديق من وزارة الخارجية.

٤- أن يكون ذلك في خلال ٦ شهور من وصول المستفيد.

ويشترط بشكل عام للتمتع بالإعفاءات السابقة الذكر المعاملة بالمثل، ويقصد بالمعاملة بالمثل إعفاء التشريعات الأجنبية لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي المصري من الضريبة على القيمة المضافة أو ما يماثلها.

ونصت المادة (٢٤) من القانون بأن يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت لمدة خمس سنوات التالية للإعفاء.

هذا وأجازت المادة (٢٥) من القانون لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية ، إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

ثانياً: إعفاءات المادة (٢٦) :

وهي مجموعة إعفاءات لبعض السلع من أهمها :-

أ - العينات التي تستهلك في أغراض المعامل الحكومية.

ب - إعفاء المتعلقات الشخصية المجردة من الصفة التجارية .

ج - ما يستورد من الخارج كبديل تالف أو فاقد لأشياء سبق أن وردت من قبل وتم دفع الضريبة عليها بالكامل، ويشترط لهذا الإعفاء تحقق مصلحة الضرائب من ذلك.

د - إعفاء الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية أو المستوردة أو المشتراه من المناطق الحرة وذلك في حدود الإعفاءات الجمركية التي يتمتع بها المسافر.

هـ - الأشياء التي تم تصديرها إلى الخارج وتم سداد الضريبة عليها بالكامل ثم أعيد استيرادها من الخارج بشرط تأكد مصلحة الضرائب من ذلك.

ثالثاً: إعفاءات المادة (٢٧) :

حيث أجاز القانون لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة وتشمل:

- أ - الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية.
- ب - ما يستورد لأغراض العلمية والتعليمية والثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

رابعاً: إعفاءات المادة (٢٨):

وهي إعفاءات السلع، والمعدات، والأجهزة، والخدمات التي تخدم أغراض التسليح والدفاع والأمن القومي، ويسرى الإعفاء أيضاً على مدخلات تصنيعها أو أدائها.

ونصت المادة (٢٨) من القانون على إعفاء كافة السلع والخدمات والأجهزة التي تخدم أغراض الدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها. ولقد تم تحديد هذه الإعفاءات طبقاً لشروط معينة نصت عليها المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية وهذه الشروط يمكن عرضها على النحو الآتي :

أ- بالنسبة للشروط التي تخص وزارة الدفاع :

١- أن تكون السلع والخدمات والأجهزة المعفاة محددة بشهادة من وزارة الدفاع باعتبارها لازمة لأغراض التسليح، على أن يصدق على هذه الشهادات رئيس هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه.

٢- أن تسرى المادة السابقة على جميع قيادات القوات المسلحة وإدارتها والصناديق التابعة لها أو الملحقة بها.

٣- أن يكون تمويل شراء هذه السلع والأجهزة أو المعدات من موازنة وزارة الدفاع أو من مواردها الذاتية.

٤- أن تكون هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة هي جهة التعامل مع المصلحة فيما يتعلق بتنظيم أحكام الإعفاء.

٥- يتم تشكيل لجنة خاصة من المصلحة وهيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة بقرار يصدر من رئيس المصلحة بالاتفاق مع رئيس هيئة الشؤون المالية لمتابعة الإجراءات التنفيذية المتعلقة بالإعفاء.

٦- عند قيام وزارة الدفاع بشراء أو استيراد أو بيع بعض الأصناف أو أداء بعض الخدمات غير المقرر إعفاءها من الضريبة، يجب على هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة إخطار مصلحة الضرائب بذلك لاتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة.

٧- تتبع الإجراءات التالية لتطبيق الإعفاءات سالفة الذكر.

أ- تحرر وزارة الدفاع شهادة تفيد أن الاحتياجات المطلوب تدبيرها للقوات المسلحة هـ] لأغراض التسليح وتقدم هذه الشهادات إلى:

- المنتج الصناعي.

أو - المستورد.

أو - مؤدى الخدمة.

على أن تكون هذه الشهادة معتمدة من رئيس هيئة الشئون المالية.

ب- يقوم المسجل بالبيع لوزارة الدفاع غير محمل بالضريبة مع إصداره الفاتورة الضريبية موضحا بها هذه الأصناف معفاة من الضريبة طبقا لنص المادة ٢٨ من القانون.

ج- تقوم وزارة الدفاع المختصة بالإعفاءات بقتيد بيانات الفواتير الضريبية الصادرة من المسجلين بدفاترها.

٨- يعمل عند تطبيق هذه الإعفاءات الجمركية بالنسبة للأصناف الواردة للقوات المسلحة لأغراض التسليح.

ب- بالنسبة للشروط التي تخص جهات أخرى بخلاف وزارة الدفاع :

شملت المادة ٢٨ من القانون بعض الجهات الأخرى بالإضافة إلى وزارة الدفاع هذه الجهات هي:

١- هيئة الأمن القومي.

٢- الهيئة العربية للتصنيع.

٣- الشركات ذات الطابع الحربي في الإنتاج والتابعة لوزارة الدفاع والإنتاج الحربي.

٤- وزارة الداخلية.

ولقد سمح المشرع لهذه الجهات بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة وذلك فيما يصدر فيه شهادة من الوزير أو رئيس الهيئة المختصة أو من يفوضه تفيد بأن هذه الاحتياجات لأغراض التسليح والدفاع والأمن القومي.

هذا وتلتزم هذه الجهات بسداد الضريبة على أي مشتريات واحتياجات لا تدخل ضمن الأغراض المنصوص عليها في هذه المادة، وعلى ما تم بيعه لجهات غير معفاة من الضرائب.

الفصل السادس

الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات

ألزم المشرع المسجل بإمساك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات. ولقد وضعت اللائحة التنفيذية للقانون القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها في تلك المستندات والدفاتر والسجلات وسوف نتناول في هذا الفصل بشيء من التفصيل القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها في المستندات وفي الدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق هذه الضريبة.

أولاً : المستندات (الفواتير الضريبية)

يقصد بالفواتير الضريبية تلك الفواتير التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس مصلحة الضرائب. وتلعب الفواتير الضريبية دوراً هاماً وفعالاً في تطبيق ضريبة المبيعات، حيث تعتبر الفواتير المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة، لذلك نصت المادة ١٢ من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على إلزام المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً.

ولقد نصت المادة رقم (١٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على مجموعة من الشروط الواجب توافرها في الفواتير الضريبية التي يحررها المسجل وهذه الشروط هي:

١ - أن تكون الفاتورة من أصل وصورة، يسلم الأصل إلى المشتري وتظل الصورة لدى المسجل.

٢ - أن تكون الفواتير مسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الكشط والشطب.

٣ - يجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل البيانات التالية:

أ - رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.

ب - اسم المسجل وعنوانه، ورقم التسجيل.

ج - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله الضريبي أو رقمه القومي إن كان غير مسجلاً.

د - بيان بالسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة من حيث الكمية والقيمة وفئة الضريبة مع بيان بإجمالي قيمة الفاتورة.

٤ - أن يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول.

وفي حالة إلغاء الفاتورة يلتزم المسجل بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وجميع صورها.

ولقد أجازت اللائحة التنفيذية لوزير المالية تعديل تلك البيانات أو إصدار نماذج لفواتير ضريبية تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين أو وضع ضوابط أخرى لها.

ولقد أجاز القانون للجمعيات التعاونية الإنتاجية والجمعيات الخيرية والأسر المنتجة والتي تقوم بشراء مستلزمات الإنتاج وبيعها لأعضائها من الحرفيين وأصحاب الورش والمصانع الصغيرة، والأسر المنتجة المسجلين أن تحرر بيانات للعضو مع فاتورة البيع يوضح فيه أن مستلزمات الإنتاج مشتراه من منتجين أو مستوردين وسبق للجمعية سداد ضريبة القيمة المضافة عنها وفئة الضريبة المقررة عنها وفقاً لأحكام القانون.

ولقد أعتبر المشرع المسجل الذي لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة أو إصدار غير المسجل لفواتير شاملة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول تهرباً ضريبياً يعاقب عليه القانون حسب العقوبات المنصوص عليها في المادة ٦٨ من القانون.

ثانياً: الدفاتر والسجلات:

تنص المادة (١٣) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ على ضرورة التزام المسجل بإمسك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها العمليات التي تتم أولاً بأول، وأن يحتفظ بهذه الدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات تالية لانتهاج السنة التي تم فيها القيد بالسجلات. ولقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد وإجراءات التسجيل في هذه السجلات وكذلك البيانات التي يجب أن تشملها المستندات المؤيدة لهذه البيانات.

وتنقسم أنواع الدفاتر والسجلات التي يلتزم المسجل بإمسكها إلى:

أ- الدفاتر والسجلات المحاسبية: وتتمثل في الدفاتر والسجلات الآتية:

- ١ - دفتر المشتريات: ويتضمن بيان بفواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية.
- ٢ - دفتر المبيعات: ويتضمن بيان بالفواتير الضريبية المحررة عن مبيعات المسجل.
- ٣ - دفتر المردودات: ويتضمن بيان بالمشتريات والمبيعات المرتدة وذلك من واقع بيانات أسعار الخصم والإضافة.
- ٤ - دفتر الصادرات: ويتضمن بيانات رسائل الصادر الجمركية، وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.
- ٥ - سجل المخازن: ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول.

٦ - دفتر اليومية العامة: ويسجل به كافة العمليات التجارية التي يقوم بها المسجل ، ومسحوباته الشخصية أو الخاصة، والمشغولات الداخلية ، ومقبوضاته ومدفوعاته، والعمليات الآجلة.

٧ - دفتر الجرد.

ب - دفتر ملخص الضريبة : وهو دفتر إحصائي يحتفظ المسجل به يوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة ويشتمل هذا الدفتر على البيانات التالية:

- إجمالي قيمة المبيعات بالإضافة إلى إجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.

- إجمالي قيمة الضريبة التي حملها على مبيعاته وعلى السلع والخدمات للاستعمال الشخصي أو للاستخدام الخاص، والتصرفات الأخرى، وذلك عن كل فترة ضريبية على حده.

- إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.

- قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.

- الضريبة المطلوب سدادها عن المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.

وينبغي على منتجي أو مستوردي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول معاص، أن يتضمن دفتر ملخص الضريبة بيانات إجمالي قيمة المبيعات بدون الضريبة وضريبة الجدول ، بالإضافة إلى ضريبة الجدول المطلوب سدادها عن كل فترة ضريبية.

ج - الدفاتر والسجلات التي يلتزم بها بإمسائها كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة لضريبة الجدول فقط :

تنص المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يلتزم كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة لضريبة الجدول أن يمك بالإضافة للدفاتر والسجلات المحاسبية السابق الإشارة إليها الدفاتر والسجلات الآتية:

- دفتر لإثبات السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.

- دفتر لقيد بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التي يقوم بها.

- دفتر ملخص ضريبة الجدول: يتضمن هذا الدفتر إجمالي العمليات المتعلقة بضريبة الجدول، وموضاً فيه رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الإجماليات.

د - الدفاتر والسجلات في الأنظمة المبسطة:

أجازت المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون في حالة المسجل الذي يتبع نظم محاسبية مبسطة ، أن يمك لأغراض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول الدفاتر الآتية:

١- دفتر المشتريات .

٢- دفتر المتحصلات اليومية.

٣- دفتر ملخص الضريبة.

هـ - الدفاتر والسجلات المحاسبية الاختيارية:

على الرغم من مجموعة السجلات والدفاتر السابقة الذكر والتي نص عليها المشرع في المادة (١٤) من اللائحة التنفيذية للقانون إلا أن العرف المحاسبي قد جرى على إمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المساعدة التي ترتبط بشكل التنظيم للمنشأة ومن هذه الدفاتر:

- دفتر الأستاذ العام.

- دفتر يومية مساعدة (دفتر يومية المشتريات، دفتر يومية المبيعات).

- دفتر أستاذ مساعد (أستاذ مساعد المدينين، أستاذ مساعد الدائنين).

و - قوائم البيانات:

نصت المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية أن يعتد بشرط آلة تسجيل النقد باعتبارها قائمة بيانات، وذلك في حالة استخدام ماكينات تسجيل النقدية أو أجهزة البيع الإلكترونية، على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

والجدير بالذكر أنه في حالة استخدام المسجل لأنظمة الحسابات الآلية فإنه يمكن اعتماد البيانات والملفات المستخدمة في ذلك كبديل للدفاتر والسجلات، وألزمته اللائحة التنفيذية المسجل في هذه الحالة أن يحتفظ بجانب الدفاتر والسجلات وصور الفواتير ومستندات البيانات، بشرط آلة تسجيل النقد والبيع الإلكتروني لمدة خمس سنوات تالية لانتهاؤ السنة التي أجري فيها القيد.

الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات:

من العرض السابق للدفاتر والسجلات اللازم إمساکها للمحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول، نخلص إلى أنه يجب أن تتوافر في الدفاتر والسجلات الشروط الآتية:

أ - أن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية منتظمة يتم القيد فيها أولاً بأول، وأن تكون ممسوكة طبقاً للقواعد المحاسبية الفنية المتعارف عليها.

ب - أن تكون صفحات الدفاتر والسجلات خالية من أي فراغ أو كتابة في الحواشي.

ج - تحفظ الدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات تالية لانتهاؤ السنة المالية التي أجري فيها القيد بالسجلات والدفاتر.

د - يجب أن تكون القيود فى الدفاتر والسجلات مؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة يسهل معها ضبط العمليات ومراجعة القيود المحاسبية وتكفل لمسئولى الفحص سهولة العمل.

هـ- يجب أن تكون الدفاتر أمينة تعبر بصدق عن نشاط المسجل، حيث لاتعتبر نظامية الدفاتر ولا التأييد بالمستندات دليل على أمانة الدفاتر.

وفى حالة توافر الشروط السابقة الذكر فى الدفاتر والسجلات الخاصة بالمسجل على مصلحة الضرائب الأخذ بها. والجدير بالذكر أن وجود بعض الأخطاء اليسيرة فى الدفاتر والسجلات لايعنى إهدار هذه الدفاتر والسجلات بشكل كلى، وإنما قد يحتاج الأمر إلى تعديل فى الإقرار الضريبي للمسجل بعد تدارك الخطأ وتصحيحه.

ثالثاً: الإقرار الضريبي:

يقصد بالإقرار الضريبي مايتقدم به المسجل من بيانات تتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة. ولقد أزم المشرع الضريبي المسجل بتقديم إقراره الضريبي شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المخصص لذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاى شهر المحاسبة مقترناً بسداد الضريبة، على أن يقدم إقرار شهر أبريل وتسدد الضريبة عنه فى موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وإذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار عطلة رسمية فيعتبر أول يوم تال للعطلة متمماً لهذه المدة.

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة فى خلال شهر المحاسبة.

ويجوز لبعض المصدرين أو المستوردين الذين يقومون بعملية تصدير أو إستيراد مرة واحدة أو مرتين فى السنة أن يقدم إقرار عن الشهر الذي تمت فيه عملية التصدير أو الاستيراد إذا ما أقرنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة، دون الحاجة إلى تقديم إقرار شهري.

هذا وفى حالة عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الخاص به فى الموعد المحدد له يكون من حق مصلحة الضرائب تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التى إستندت إليها المصلحة عند تقدير الضريبة.

شكل الإقرار الضريبي:

أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون نموذج الإقرار الذي يقدمه المسجل (نموذج ١٠ ض.ق.م)، ويلاحظ أن نموذج الإقرار يتكون من ثلاث أجزاء وهي على النحو التالي:

الجزء الأول: ويشمل إقرار عن ضريبة القيمة المضافة، وياتزم بإعداده المسجل الذي يتعامل فى سلع أوخدمات تخضع لضريبة القيمة المضافة، أو يتعامل فى كلاهما.

الجزء الثاني : ويشمل إقرار ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، ويلتزم بإعداده من يتعامل في سلع أو خدمات تخضع لضريبة الجدول فقط أو تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة.

الجزء الثالث : ويشمل إرشادات لإستيفاء بيانات الإقرار .

تعديل الإقرار الضريبي:

تنص المادة (١٥) من القانون ٦٧ لسنة ٢٠١٦ في فقرتها الأولى على أنه من حق مصلحة الضرائب أن تعدل في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المسجل وذلك إذا تبين للمصلحة الضرائب أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بإقرار المسجل في أية فترة ضريبية، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية.

وفي حالة قيام مصلحة الضرائب بإجراء تعديل على الإقرار الضريبي فإنه يجب على مصلحة الضرائب إخطار المسجل على النموذج المعد لذلك (نموذج ١٥ ض.ع.م.) بخطاب موسى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني ، أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني . ولصاحب الشأن الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

هذا وأوضحت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون مراعاة الآتي:

أ - في حالة تعديل الإقرار وإخطار المسجل بذلك خلال الثلاث سنوات الأولى والتي تبدأ من نهاية المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، يتم حساب الضريبة الإضافية على الفروق الضريبية الناتجة عن التعديل، من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الفروق.

ب - في حالة تعديل الإقرار وإخطار المسجل بذلك بعد مضي الثلاث سنوات المشار إليها، وقيام المسجل بالسداد في التاريخ المحدد بالإخطار، يتم حساب الضريبة الإضافية على الفروق الضريبية الناتجة عن التعديل، عن مدة الثلاث سنوات المذكورة فقط، فإذا لم يتم المسجل بالسداد ، يتم حساب الضريبة الإضافية عن الثلاث سنوات بالإضافة إلى الفترة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد.

الباب الثاني
ضريبة الدمغة

الباب الثانى ضريبة الدمغة

مقدمة:

أدخلت ضريبة الدمغة فى مصر منذ عهد الإمبراطورية الرومانية، ويعتبر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ هو أول تشريع موحد وجامع لأحكام الدمغة فى مصر، ثم تلا ذلك صدور القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١ وأخيراً القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ الذى أصبح بموجبه لضريبة الدمغة قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعائها. وفى أول يوليو ٢٠٠٦ صدر القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، ثم تلاه القانون ١١٥ لسنة ٢٠٠٨، ثم القانون ٩ لسنة ٢٠١٣.

وفى هذا الباب سنتناول ضريبة الدمغة كما وردت فى القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات فى الأبواب التالية:

الفصل الأول: ضريبة الدمغة (مفهومها، وخصائصها، واحكامها العامة).

الفصل الثانى: أوعية ضريبة الدمغة.

الفصل الأول

مفهوم ضريبة الدمغة وخصائصها، وأحكامها العامة

١/١. مفهوم ضريبة الدمغة:

الدمغة هي علامات تنقش بطريقة ميكانيكية أو آلية، لإضفاء الرسمية على المستند أو المحرر الذي نقشت عليه. ولقد تم استخدام كلمة الدمغة في الاصطلاح الحكومي أو الإداري بمعنى العلامة التي تضعها الدولة أو توضع باسم الدولة على بعض العقود والمحررات مقابل رسم معين يدفع للخزانة العامة. فالدمغة طريقة من طرق تحصيل الضرائب، ولا تقتصر على تلك التي تحصل عن طريق لصق طابع أو وضع أختام، ولكن امتدت إلى أنواع لا تحصل بهذا الطريق.

ولقد عرفت مصر الدمغة منذ القدم إلا أن أول تشريع موحد جامع لأحكام الدمغة كان بصدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ ثم عقبه القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١، ثم أخيراً صدر القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والذي بموجبه أصبحت الدمغة ضريبة بمعنى الكلمة - بعد أن كانت رسماً - لها قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعائها.

٢/١. خصائص ضريبة الدمغة:

تتلخص خصائص ضريبة الدمغة فيما يلي:

- ١ - ضريبة وليست رسماً: فهي فريضة تحصل عليها الدولة جبراً دون أن يحصل دافعها على مقابل مباشر.
- ٢ - ضريبة غير مباشرة: حيث تفرض على عمليات التداول لبعض أنواع المحررات والمعاملات والتصرفات والوقائع بمناسبة حدوثها.
- ٣ - ضريبة عينية: حيث أنها لا تراعي الظروف الشخصية للممول وتفرض بغض النظر عن حد الكفاف اللازم لمعيشة الفرد أو حالته الاجتماعية، وبغض النظر عما تكبده من نفقات في سبيل الحصول عليها.
- ٤ - ضريبة نسبية ونوعية: حيث تجمع ضريبة الدمغة بين النوعية والنسبية فتكون:

- أ - ضريبة نوعية: حيث تفرض في بعض الحالات على المحرر أو الواقعة بمبلغ محدود دون النظر إلى قيمة المعاملة.
- ب - ضريبة نسبية: حيث تفرض في حالات أخرى على أساس نسبة من قيمة المعاملات في المحرر أو التصرف.
- هـ - ضريبة إقليمية: فهي تفرض على المحررات التي تنشأ داخل مصر أو تنشأ في الخارج ويتم استعمالها داخل مصر.

٣/١. الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة:

تتمثل الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة في واقعة تحرير الأوراق الخاضعة للضريبة أو استعمال المحرر. ويقصد بالتحرير كتابة المحررات بالشكل الذي يحقق الغرض المنشود منها أي التحرير الكامل. أما الاستعمال فيقصد به استخدام المحرر في عمل من شأنه إنتاج أثر قانوني. هذا وتستحق الضريبة دون النظر إلى صحة المحررات أو أهلية محرريها.

٤/١. الأحكام العامة لضريبة الدمغة:

تتمثل الأحكام العامة لضريبة الدمغة في:

- ❖ أحكام فرض الضريبة واستحقاقها: وتتلخص في:
 - أ - تستحق ضريبة الدمغة على المحررات في تاريخ تحريرها دون النظر لصحتها.
 - ب - تستحق الضريبة على غير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها، وعلى الأشياء من تاريخ إعدادها الإعداد الذي تقتضيه طبيعتها والغرض منها.
- ❖ أحكام ربط الضريبة وإجراءات الطعن فيها: وتتلخص في:
 - أ - يجب أن يتضمن المحرر قيمة التعامل في الحالات التي تقتضي تحديد القيمة، وتلجأ مصلحة الضرائب إلى التقدير في حالة إذا لم يتضمن المحرر هذه القيمة أو كانت القيمة المذكورة به تقل بمقدار يزيد عن عشر القيمة الحقيقية. وللممول أن يطعن في هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له. وكذلك له أن يطعن في قرار لجنة الطعن بدعوى أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له.
 - ب - تتعدد الضريبة بتعدد الأحكام في المحرر الواحد.
 - ج - تتعدد الضرائب بتعدد النسخ والصور الممضأة.

- د - لمأمور الضرائب حق الإطلاع على كافة المحررات والمستندات والوثائق والسجلات.
- هـ - تحدد مصلحة الضرائب الضريبة المستحقة غير المؤداة وفقاً لما يتكشف لها من الإطلاع والمعاينة.

❖ أحكام التعامل مع الجهات الحكومية: وتتلخص في:

- أ - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة حكومية أخرى فلا تسري الضريبة.
- ب - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أخرى معفاة من الضريبة فلا تسري الضريبة أيضاً.
- ج - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أو شخص خاضع للضريبة فيتحمل هذا الشخص أو هذه الجهة كامل الضريبة المستحقة باستثناء:
- ١ - حالة تعدد نسخ أو صور المعاملة التي تحتفظ بها الجهة الحكومية، فيتحمل الشخص المتعامل الضريبة عن نسخته، والضريبة عن نسخة أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور المتعددة.
- ٢ - في حالة بيع أو شراء الأوراق المالية يتحمل المتعامل الضريبة التي يقع عبؤها عليه فقط.

٥/١. طرق تحصيل ضريبة الدمغة: وتتلخص في:

- أ - استعمال النماذج المدموغة مقدماً والتي تعدها مصلحة الضرائب.
- ب - الخاتم (الختم): وذلك كما في حالة دمغة الشيكات.
- ج - طوابع الدمغة: وهي من أكثر الطرق استعمالاً في تحصيل وأداء ضريبة الدمغة. وهو الأمر الذي أدى إلى أن يطلق على ضريبة الدمغة باللغة الإنجليزية Stamp Tax.
- د - الإخطار: حيث يتم أداء ضريبة الدمغة وفقاً لهذه الوسيلة بأن تتقدم الجهة صاحبة الشأن إلى مأمورية ضرائب الدمغة بإقرار يتضمن الوعاء الخاضع والضريبة المستحقة عليه ويتم سداد الضريبة نقداً أو بشيكات.
- هـ - التأشير: حيث تقوم الجهة صاحبة الشأن بتقديم المحررات المطلوب سداد الضريبة عنها إلى مأمورية ضرائب الدمغة ويتم توريد الضريبة على أن يؤشر على المحررات بما يفيد ذلك.
- و - آلات التخليص: وهو من أقل الطرق شيوعاً في أداء ضريبة الدمغة في الآونة الأخيرة.

٦/١. وسائل الرقابة على تنفيذ القانون:

وضع قانون ضريبة الدمغة وسائل تضمن تحقيق رقابة على أداء ضريبة الدمغة من خلال:

- أ - حق الإطلاع: حيث يكون لمأمور الضبط القضائي حق الإطلاع لدى الجهات الحكومية وغيرها من أشخاص القانون العام أو الخاص والممولين بصفة عامة، ولا يجوز منعهم من الإطلاع بسبب مزاوله المهنة أو النشاط.
- ب - واجبات الموظفين وغيرهم: وهي الواجبات التي ألقاها على كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه شأن ربط الضريبة أو تحصيلها.

٧/١. الأحكام الخاصة بتقادم الضريبة وردّها: وتتلخص في:

- أ - تقادم حق الخزنة: يسقط حق الخزنة في المطالبة بالضرائب المستحقة بمضي خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق وينقطع التقادم بإجراءات المطالبة بأداء الضريبة.
- ب - تقادم حق الممول: يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ضرائب دمغة سددت بدون وجه حق بمضي خمس سنوات من يوم أدائها.

٨/١. الإعفاءات:

- أ - يعفى من الخضوع لضريبة الدمغة الجهات الآتية:
 - ١ - هيئات التمثيل السياسي والقنصلي بشرط المعاملة بالمثل.
 - ٢ - الهيئات الدولية.
- ب - لا تخل أحكام هذا القانون بأحكام أي قوانين خاصة تقرر إعفاء من ضريبة الدمغة أو تحديد لسعرها أو من يقع عليه عبؤها.

٩/١. العقوبات:

- أ - يعاقب بالغرامة:
 - ١ - من يمتنع عن تقديم المحررات وغيرها أو إتلافها قبل انقضاء مدة التقادم.
 - ٢ - كل من توسط في التعامل أو تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أي محرر لم تؤد عنه ضريبة الدمغة.

- ٣ - كل من وقع أو قبل أو استعمل عقد أو محرر لم تؤد عنه الضريبة.
- ٤ - كل من باع أو عرض للبيع طوابع أو استمارات أو نماذج مدموغة بسعر يزيد عن سعرها المقرر.
- ب - يعاقب بالحبس والغرامة:
- ١ - من صنع مطبوعات أو نماذج تشبه علامات أو أختام وطوابع الدمغة.
- ٢ - من تعمد من موظفي الحكومة إساءة استعمال أختام الدمغة بطريقة تؤدي لضياع حق الدولة.
- ٣ - كل من باع أو شرع في بيع أو استعمل طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك.

الفصل الثاني

أوعية ضريبة الدمغة

تناول الباب الثاني من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ أوعية ضريبة الدمغة . ولقد لحق ذلك العديد من التعديلات كان آخرها القانون رقم (٩) لسنة ٢٠١٣ . هذا ويلاحظ أن المشرع الضريبي أخضع بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية، وأخضع البعض الآخر لنظام الضريبة النسبية بالإضافة إلى أنه أخضع أوعية أخرى للضريبة بنظامي الضريبة النسبية والنوعية معا وسوف نتناول أوعية ضريبة الدمغة في الفصول الآتية :

١/٢ . أوعية ضريبة الدمغة النوعية .

٢/٢ . أوعية ضريبة الدمغة النسبية .

٣/٢ . وعاء ضريبة الدمغة بنظام النسبية والنوعية معا .

١/٢. أوعية ضريبة الدمغة النوعية:

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية الذي يقوم علي فرض الضريبة علي المحرر أو الواقعة بمبلغ محدد دون النظر إلي قيمة المعاملة . وتسري ضريبة الدمغة بنظام الضرائب النوعية علي الآتي :

١ - الشهادات.

٢ - العقود وما في حكمها .

٣ - وثائق الأحوال الشخصية .

٤ - المحررات القضائية .

٥ - التصاريح والرخص الإدارية .

٦ - توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز وإستهلاكها.

٧ - الاشتراكات السلكية واللاسلكية .

وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الأوعية، ومن يتحمل عبأ الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

١/١/٢ - الشهادات:

تخضع الشهادات الدراسية النهائية (أو الأصلية) لضريبة الدمغة وفقاً للمادة (٣٩) من القانون على النحو التالي:

| مبلغ الضريبة | نوع الشهادة |
|--------------|---------------------------------------|
| ٦ جنيه | ١ - شهادة إتمام مرحلة التعليم الأساسي |
| ٩ جنيه | ٢ - شهادة الثانوية بأنواعها |
| ١٢ جنيه | ٣ - شهادة فوق المتوسط |
| ١٥ جنيه | ٤ - شهادة البكالوريوس أو الليسانس |
| ٣٠ جنيه | ٥ - شهادة دبلوم الدراسات العليا |
| ٣٠ جنيه | ٦ - شهادة الماجستير |
| ٦٠ جنيه | ٧ - شهادة الدكتوراة |

ويتحمل الضريبة مستلم الشهادة وتتعدد ضريبة الدمغة بتعدد الشهادات.

ولا تسري هذه الفئات علي الشهادات والإقرارات المؤقتة بالحصول علي المؤهل الدراسي.

٢/١/٢ - العقود وما في حكمها:

نصت المادتين رقم (٤٤) ورقم (٤٥) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن تسري ضريبة دمغة نوعية مقدارها (تسعون قرشا) عن كل ورقة من أوراق العقد وذلك بالنسبة إلي جميع العقود سواء كانت بعوض أو من غير عوض، مدنية كانت أو تجارية ولو تمت بالمراسلة ، وكذلك الإشهارات الخاصة بالوقف .

علي أنه بالنسبة للعقود التي تخضع طبقاً لأحكام هذا القانون لضريبة معينة فلا يحصل عنها إلا هذه الضريبة وحدها . وتستحق الضريبة علي العقد الشفوي عند التمسك به أمام القضاء وثبوت وجوده، وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة هو محضر الجلسة الذي ورد به ثبوت العقد .

ويراعي أن كل ورقة من مرفقات العقد المتممة له والتي لا يصح بدونها تخضع للضريبة ، كذلك فإن العرض المرسل من جهة إلي جهة أخرى وقبول هذا العرض من قبل الجهة المرسل إليها والمرسل إليه يشكل عقداً بإعتباره إيجاب وقبول وتستحق علي كل ورقة من أوراقه ضريبة الدمغة، علي أن هذه الأوراق لا تعتبر عقداً ولا تخضع للضريبة في حالة تحرير عقد مستقل عنها .

ويلاحظ أن التوكيل يخضع للضريبة المقررة علي العقود بإعتباره عقد وكالة محرر بين طرفين أحدهما الموكل والآخر الوكيل حيث لا يرتب التوكيل أية آثار قانونية إلا إذا قبله الوكيل .

هذا ويتحمل كل متعاقد ضريبة الدمغة النوعية المستحقة علي النسخة أو النسخ أو الصورة أو الصور الخاصة به، وإذا كان العقد من نسخة واحدة تحمل المتعاقدون الضريبة بالتساوي بينهم ما لم يكن أحدهم معفي قانوناً من الضريبة فيتحمل الباقيون الضريبة المستحقة بالكامل. وإذا كان عقد الوكالة محرراً علي إذن الصرف الحكومي أو الورقة التجارية (كمبيالة - سند أذني أو شيك) فيعفى العقد في هذه الحالة من الضريبة، فمثلاً لا يخضع للضريبة تظهير الشيك من قبل الشخص الصادر له الشيك علي ظهر الشيك.

٣/١/٢ - وثائق الأحوال الشخصية:

قضت المادة رقم (٤٦) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي عقود الزواج، والطلاق علي النحو التالي:

أ - خمسة عشر جنيها علي كل عقود الزواج، ويتحمل الزوج عبء هذه الضريبة

ب- ثلاثون جنيها علي كل وثيقة طلاق، ويتحمل المطلق عبؤها .

ويراعي أن الضريبة في هذه الحالة يتم فرضها دون النظر إلي عدد أوراق الوثيقة .

٤/١/٢ - المحررات القضائية:

يستحق بموجب المادة رقم (٤٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته ضريبة دمغة نوعية مقدارها تسعون قرشاً على كل ورقة من أوراق المحررات الآتية:

أ - الأوامر بتنفيذ الأحكام الأجنبية في مصر .

ب - الأوامر علي العرائض التي يصدرها القضاة في حدود سلطاتهم الولائية.

ج - كل نشرة قضائية عدا ما كان منها خاصا بالبيوع الجبرية .

ويتحمل الضريبة مستلم الأمر أو من عملت النشرة لصالحه .

٥/١/٢ - التصاريح والرخص الإدارية:

تناولت المواد من المادة رقم (٨٩) حتى المادة رقم (٩٢) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي التصاريح والرخص الإدارية. فلقد نصت المادة رقم (٨٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي النحو التالي :

التصاريح :

يستحق ضريبة دمغة مقدارها تسعون قرشاً علي كل تصريح يصدر من أية سلطة إدارية. ويراعي في هذا الشأن أن الموافقة علي طلب التصريح للموظف بالجهات الحكومية بالانصراف قبل مواعيد الرسمية لا يعتبر تصريحا وإنما يعد طلباً، ولا يخضع لأي ضريبة دمغة نوعية، وذلك وفقاً للتعديل الوارد بأحكام القانون ٢ لسنة ١٩٩٨ .

الرخص:

يستحق ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة جنيهات عن كل رخصة تصدر عن أية سلطة إدارية ، وذلك عدا الرخص الآتي بيانها فتستحق عليها الضريبة كما يلي :

أ - ٣٠٠ جنيها سنويا علي ترخيص استغلال محجر أو منجم .

ب - ٣٠٠ جنيها سنويا علي رخصة محال الملاهي ودور التسلية بما في ذلك دور السينما والمسارح .

ج - ٣٠٠ جنيها سنويا علي كل ترخيص لاستغلال مصنع طوب .

د - ثلاثون جنيها علي رخصة البناء ، وستون جنيها علي رخصة البناء بالمدن س.

هـ - اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل حمولة خمسة أطنان فاقل .

و - خمسة عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة تزيد حمولتها علي خمسة أطنان ولا تجاوز خمسة عشر طنا.

ز - ثمانية عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل تزيد حمولتها علي خمسة عشر طنا .

ح - اثني عشر جنيها سنويا علي كل رخصة محل عام .

ط - ثمانية عشر جنيها علي ترخيص محل جزارة ومحل صناعي .

ي - ستة جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة ركوب أربعة سلندراتفاقل.

ك - اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير ركوب أكثر من أربعة سلندرات .

ل - ستة جنيها عن كل رخصة لاستيراد أسلحة وذخائر أو نقلها .

هذا وينبغي أن نشير في هذا المجال إلي أن المشرع تناول المحل الصناعي وأخضع الترخيص له لضريبة دمغة بسعر ثمانية عشر جنيها سنويا لكنه لم يتناول الترخيص للمحل التجاري ،

ويراعي عند خضوع التصريح أو الترخيص لضريبة الدمغة النوعية ، أن يتم خضوعها للضريبة بالفئات المشار إليها دون النظر إلي عدد أوراق التصريح أو الترخيص ، كما قضت المادة رقم (٩٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ بأن تستحق الضريبة في حالات التنازل عن الرخصة أو تجديدها أو إمتدادها أو إجراء أي تعديل فيها .

مدي خضوع كعوب وصور التراخيص لضريبة الدمغة المقررة علي الأصل:

إنتهت مصلحة الضرائب عملاً إلي خضوع صور التراخيص لضريبة الدمغة المقررة في المادة (٨٩) من قانون ضريبة الدمغة طالما أن هذه الصور كانت معتمدة ومصدق عليها كالأصل تماماً.

من يقع عليه عبء ضريبة الدمغة النوعية علي التصاريح والرخص الإدارية:

نصت المادة رقم (٩١) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ علي أن يتحمل ضريبة الدمغة علي التصاريح والرخص من صدر لصالحه التصريح أو الرخصة .

الإعفاء من ضريبة الدمغة النوعية علي التصاريح والرخص الإدارية:

يوجد لهذا الوعاء إعفاء وحيد نصت عليه المادة رقم (٩٢) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠، حيث قضت بأن يعفي من الضريبة ترخيص نقل القطن المحلوج .

٦/١/٢ - توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها:

تناولت المواد من المادة رقم (٩٦) حتى المادة رقم (٩٨) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة باستحقاق ضريبة دمغة نوعية علي عمليات توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها . فنصت المادة رقم (٩٦) من القانون سالف الذكر بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي النحو التالي :

أ - ثلاثة جنيهاً سنوياً علي توريد كل من المياه أو الكهرباء أو الغاز ولو قلت مدة التوريد الفعلي عن سنة كاملة .

ب - ثلاثة قروش عن كل كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة للإضاءة في أي مكان، أو للأغراض السكنية أو التجارية بما في ذلك إدارة المصاعد .

ج - ستة مليمات عن كل عشرة كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة في الأغراض الصناعية .

د - ثلاثة قروش وستة مليمات عن كل متر مكعب من استهلاك الغاز في غير الأغراض الصناعية .

هـ - تسعة قروش عن كل كيلو جرام من استهلاك البيوتين (البوتاجاز) أو ما يماثله من المستحضرات في الأغراض الصناعية .

و - ثلاثة جنيهاً للطن من استهلاك الغاز والبوتاجاز في الأغراض الصناعية .

ويراعي أنه لتطبيق المادة الثانية من القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٣ التي نصت علي أن تجبر ضريبة الدمغة النوعية والتي تقل عن خمسة قروش أو مضاعفتها إلي أقرب خمسة قروش، فإن هذا الجبر لا يتم عن كل كيلو وات ساعة فتجبر مثلاً الثلاثة قروش عن كل كيلو وات ساعة من استهلاك الكهرباء (بندب) إلي خمسة قروش ولكن يتم الجبر لإجمالي الضريبة المستحقة، وسنورد المثال التالي لتوضيح ذلك .

مثال :

بفرض أن كمية الاستهلاك من الكهرباء المستعملة للإضاءة ٢٦٤ كيلوات، يستحق عنها ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة قروش علي كل كيلوات .

.: ضريبة الدمغة النوعية المستحقة = ٢٦٤ كيلو وات ٣ × قروش = ٧,٩٢ جنيه تجبر إلي .٧,٩٥

من يتحمل عبء الضريبة :

حدد المشرع في المادة رقم (٩٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته من يقع عليه عبء الضريبة بالنسبة لهذا الوعاء وفرق بين حالات الاستهلاك علي النحو التالي :

أ - بالنسبة لحالات التوريد: يتحمل عبء الضريبة المورد فيما عدا ضريبة دمغة توريد الكهرباء فيتحملها المستهلك.

ب - بالنسبة لحالات الاستهلاك: يتحمل عبء الضريبة المستهلك .

الإعفاءات :

نصت المادة رقم (٩٨) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يعفي من الخضوع لضريبة الدمغة النوعية علي توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها ما يلي:

أ - دور العبادة (المساجد - الكنائس) .

ب - الملاجئ والمستشفيات والمستوصفات التي لا تبغي الكسب أو التابعة لهيئات لا ترمي إلي الكسب .

ج - الاستهلاك الذاتي من مولدات كهربائية خاصة بالمستهلك، وإذا امتد الاستهلاك إلي الغير استحققت الضريبة.

د- المنشآت المقامة طبقا لقانون ٣٢ لسنة ١٩٦٤ بشأن الجمعيات والمؤسسات الخاصة.

هـ - استهلاك الكهرباء في المنازل سواء للإضاءة أو لغيرها من الأغراض المنزلية.

و-الجهات الحكومية والأشخاص الاعتبارية العامة ووحدات الحكم المحلي والإنارة العامة للشوارع.

ز - إستهلاك الكهرباء في أغراض استصلاح واستزراع الأراضي .

٧/١/٢ - الاشتراكات السلكية واللاسلكية:

تناولت المادتين رقم (٩٩) ورقم (١٠٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ الأحكام الخاصة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي الاشتراكات السلكية واللاسلكية. حيث قضت المادة رقم (٩٩) من القانون المذكور بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية سنوية مقدارها ٦ جنيهاً علي كل اشتراك سنوي لاستعمال تليفون ، ٣٠٠ جنيه علي كل اشتراك لاستعمال توكس ويتحمل عبء الضريبة المشترك هذا وقضت المادة رقم (١٠٠) من القانون المذكور بأن تتعدد الضريبة بتعدد الخطوط الأصلية في كل اشتراك .

وفي الآونة الأخيرة ظهر تطور ملحوظ في وسائل الاتصال السلكية واللاسلكية ، فمنذ فترة ليست بالبعيدة ظهر جهاز الفاكس، ومنذ سنوات قليلة ظهر جهاز البيجر، واليوم نجد التليفون المحمول، وهذه الأجهزة لم يتناول القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما صدر عليه من تعديلات الإشارة إلي خضوع هذه الأجهزة من عدمه. ولكن بدراسة طبيعة هذه الأجهزة نجد أن الفاكس ما هو إلا جهاز يعتمد علي خطوط التليفون في إرسال رسالة توكسية ، وأن البيجر هو جهاز اتصال يستطيع حمله وبواسطته تلقي رسالة محددة برقم تليفون الجهة أو الشخص الذي يريد الاتصال به . وأن التليفون المحمول ما هو الا جهاز تليفون يعتمد علي الوسائل اللاسلكية في الاتصال . ولذلك نري وجوب خضوع هذه الأجهزة لضريبة الدمغة النوعية المقررة بالمادة رقم (٩٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ في ضوء تصنيفها حسب طبيعتها لتحديد ما إذا كانت تعامل ضريبيا بالفئة المحددة للتليفون، أم بالفئة المحددة للتوكس، أم بفئة جديدة .

٢/٢ . أوعية ضريبة الدمغة النسبية :

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النسبية الذي يقوم علي أساس فرض الضريبة علي أساس نسبي ثابت أو تصاعدي من قيمة المعاملات الثابتة في المحرر أو التصرف. وتنحصر أوعية ضريبة الدمغة النسبية في الآتي :

- ١ - أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها .
- ٢ - أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه .
- ٣ - المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام.
- ٤ - أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك.
- ٥ - الإعلانات.

٦ - عمليات التعامل في الأوراق المالية وعمليات الإستحواذ أو التخارج.

وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الأوعية، ومن يتحمل عبء الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

١/٢/٢ - أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها:

قضت المادتين رقم (٥٠) ورقم (٥١) من القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ والمعدل بالقانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ بأن تستحق ضريبة دمغة نسبية على أقساط ومقابل التأمين على النحو التالي:

(١) واحد في المائة (١%) على كل قسط من أقساط التأمين على الحياة أو التأمين من الأمراض والإصابات الجسدية، أو المسؤولية المدنية المتعلقة بها، وعلى أقساط التأمين الإجباري أيما كان نوعه.

(٢) عشرة في المائة (١٠%) على مقابل التأمين على النقل البري والنهري والبحري والجوي.

(٣) عشرة في المائة (١٠%) على كل قسط من أقساط التأمين الأخرى وعلى مقابل هذه التأمينات بما في ذلك التأمين ضد أخطار الحرب.

(٤) ثمانية في الألف (٠,٨%) سنوياً على إجمالي أقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركات التأمين.

وطبقاً للمادة رقم (٥١) من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ يتحمل في الحالات (١) و(٢) و(٣) كل من المؤمن والمؤمن له الضريبة مناصفة وتحمل شركة التأمين الضريبة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين في الحالة (٤). وفي جميع الأحوال لا تسري الضريبة على أقساط ومقابل إعادة التأمين.

مثال: قامت إحدى شركات التأمين بتحصيل أقساط ومقابل التأمين التالية خلال العام المنتهي في ٢٠١٥/١٢/٣١

- (١) ١٠٠,٠٠٠ جنيه أقساط تأمين على الحياة.
 - (٢) ٢٠٠,٠٠٠ جنيه مقابل تأمين نقل بضائع.
 - (٣) ٥٠,٠٠٠ جنيه أقساط ومقابل تأمين ضد حريق وسرقة بعض الممتلكات.
- والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة واجبة السداد في الحالات السابقة مع توضيح من يتحمل عبء الضريبة في كل حالة.

الحل:

- (١) ضريبة الدمغة على أقساط التأمين على الحياة = ١٠٠,٠٠٠ × ١% = ١٠٠٠ جنيه.
- ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.

- (٢) ضريبة الدمغة على مقابل تأمين نقل البضائع = $200,000 \times 10\% = 20,000$ جنيه.
 ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.
- (٣) ضريبة الدمغة على أقساط ومقابل التأمين ضد الحريق والسرقه = $50,000 \times 10\% = 5,000$ جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.
- (٤) الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركة التأمين = جملة المبالغ المحصلة $8 \times 35,000 = 280,000$ = $5,000 + 20,000 + 100,000$ في الألف = $280,000$ جنيه. وتتحمل الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها الشركة شركة التأمين وحدها.
- ٢/٢/٢ - أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمها:

طبقاً للمادة رقم (٧٤) من القانون رقم ١٤٣ لسنة ٢٠٠٦ تفرض ضريبة دمغة نسبية على أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه على النحو التالي:

- (١) المبالغ المعدة للأداء للمراهنين في مراهنات سباق الخيل وصيد الحمام وغيرها من أنواع المراهنات وعمليات اليانصيب بجميع أنواعها، وذلك بواقع ٦٠% من هذه المبالغ ويتحمل الربح الضريبة.
- (٢) المبالغ أو الجوائز المعدة للأداء نقداً أو عيناً للرابحين في المسابقات وذلك بواقع ٢٠% من المبلغ أو من قيمة الجائزة ويتحمل الربح الضريبة.
- (٣) الأنصبة والمزايا التي يربحها أصحاب السندات أو المؤمن لهم والمدخرون عن طريق السحب أو الاختيار بالقرعة وذلك بواقع ١٥% من قيمة ما يتم الحصول عليه، ويتحمل الربح الضريبة.
- مثال: شركة قطاع خاص فاز أحد عملائها في السحب الذي تجريه بمبلغ نصف مليون جنيه، كما فاز عميل آخر بسيارة ثمنها ١٠٠,٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة في كل حالة مع بيان من يتحمل الضريبة.

الحل

تخضع لضريبة دمغة نسبية ٢٠% من المبالغ المخصصة للرابحين نقداً أو عيناً.

∴ ضريبة الدمغة للعميل الأول = $50,000 \times 20\% = 10,000$ جنيه.

وضريبة الدمغة للعميل الثاني = $100,000 \times 20\% = 20,000$ جنيه

ويتحمل الربح الضريبة في كل حالة من الحالات السابقة.

٣/٢/٢ - المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام:

تناول المشرع في المواد من المادة رقم (٧٩) وحتى المادة (٨٢) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها والإعانات، وكذلك على ما تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها. وسوف نتناول هذا الوعاء من خلال النقاط التالية:

أولاً: ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من مرتبات وأجور وما في حكمها والإعانات:

قضت المادة رقم (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات على النحو التالي:

| | | |
|---|-------|--------------------|
| الخمسون جنيهاً الأولى | | مغفأة |
| أزيد من خمسين وحتى مائتين وخمسين جنيهاً | | سنة في الألف |
| أزيد من مائتين وخمسين وحتى خمسمائة جنيهاً | | سنة ونصف في الألف |
| أزيد من خمسمائة وحتى ألف جنيهاً | | سبعة في الألف |
| أزيد من ألف وحتى خمسة آلاف جنيهاً | | سبعة ونصف في الألف |
| أزيد من خمسة آلاف وحتى عشرة آلاف جنيهاً | | ثمانية في الألف |
| وكل ما يزيد على عشرة آلاف جنيهاً تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة. | | |

وقد حددت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة أسس حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة على النحو التالي:

(أ) تكون فئة الضريبة المستحقة هي الفئة المحددة للطبقة التي تقع فيها القيمة الكاملة للمبلغ المقرر صرفه.

(ب) تستبعد من قيمة المبلغ المقرر صرفه الأقساط والاشتراكات وغيرها المغفأة من الضريبة قانوناً.

(ج) إذا كان صافي المبلغ المقرر صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات وغيرها المغفأة قانوناً لا يجاوز خمسين جنيهاً فإنه يعفى من الضريبة.

(د) إذا زاد الصافي المشار إليه على خمسين جنيهاً تستبعد منه الخمسون جنيهاً الأولى وتحدد قيمة الضريبة على أساس الزيادة والفئة المستحقة التي تحددت على النحو المبين في الفقرة (أ).

ويتضح مما سبق أن أساس حساب ضريبة الدمغة النسبية هو أساس الطبقات أي أن الضريبة تستحق على كامل المبلغ المنصرف بالسعر الذي يقع المبلغ كله في نطاقه دون تجزئته إلى شرائح.

مثال (١):

موظف بأحد المصالح الحكومية يتقاضى شهرياً ٣٠٠ ج مرتب أساسي، ٢٥٠ ج علاوة خاصة، يحول منها للأجر الأساسي ١٥٠ ج ويستقطع منه شهرياً ٦٨،٥ ج اشتراك تأمين اجتماعي.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة على الموظف.

الحل:

| | | |
|---|-------|--------|
| المرتب الأساسي | ج ٣٠٠ | |
| العلاوة الخاصة | ج ٢٥٠ | |
| الإجمالي (ويقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ - ١٠٠٠ وتكون فئة الضريبة المستحقة ٧ في الألف (٠,٠٧%) يستبعد المبالغ المعفاة قانوناً: | | ج ٥٥٠ |
| اشترك التأمين الاجتماعي | | (٦٨,٥) |
| الباقى ويمثل وعاء ضريبة الدمغة النسبية | | ٤٨١,٥ |
| (-) الخمسون جنيه الأولى معفاة | | (٥٠) |
| المبلغ الباقي والخاضع للضريبة | | ٤٣١,٥ |
| ضريبة الدمغة النسبية = $٤٣١,٥ \times ٠,٠٧\% = ٣٠٠,٢$ ج تقرب إلى أقرب خمس قروش فتصبح ٣٠٥ جنيه. | | |

مثال (٢): موظف يعمل في غير أوقات عمله الرسمية لجزء من الوقت في أحد الجهات الحكومية ويتقاضى شهرياً نظير ذلك ١٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: حساب ضريبة المرتبات والدمغة المستحقة عليه وتحديد الصافي الذي يحصل عليه.

الحل:

نظراً لأن المكافأة حصل عليها الممول من إحدى الجهات الحكومية غير جهة عمله الأصلية فإنه يخضع إلى:

- ضريبة على الدخل قطعية قدرها ١٠% (مادة ١١ من قانون ضريبة الدخل) = $١٠٠٠ \times ١٠\% = ١٠٠$ جنيه.
- ضريبة دمغة على الصرفيات الحكومية من أجور ومرتبات وما في حكمها والإعانات (مادة ٧٩ من قانون ضريبة الدمغة).

وتحسب على مبلغ ١٠٠٠ ج ويقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ ج إلى ١٠٠٠ ج وفتتها ٠,٠٧%.

وتحسب ضريبة الدمغة كالتالي:

$$= ١٠٠٠ ج - ٥٠ (مغفأة) = ٩٥٠ \times ٠,٠٧\% = ٦,٦٥ جنيته$$

∴ الضريبة المستحقة عليه = ١٠٠ ضريبة دخل + ٦,٦٥ ضريبة دمغة = ١٠٦,٦٥ جنيته.

∴ الصافي الذي سيحصل عليه الممول في هذه الحالة = ١٠٠٠ - ١٠٦,٦٥ = ٨٩٣,٣٥ جنيته

ثانياً: ما تصرفه الجهات الحكومية غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات (مادة ٨٠):

تستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية من غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات وفقاً لما يلي:

أ - ضريبة دمغة عادية:

وتستحق على أساس أسعار المادة ٧٩ السابقة بعد مضاعاتها كما يلي:

| مغفأة | ٥٠ ج الأولى |
|---------------------------|---------------------------|
| $١,٢\% = ٢ \times ٠,٦\%$ | أزيد من ٥٠ وحتى ٢٥٠ ج |
| $١,٣\% = ٢ \times ٠,٦٥\%$ | أزيد من ٢٥٠ وحتى ٥٠٠ ج |
| $١,٤\% = ٢ \times ٠,٧\%$ | أزيد من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠ ج |
| $١,٥\% = ٢ \times ٠,٧٥\%$ | أزيد من ١٠٠٠ وحتى ٥٠٠٠ ج |
| $١,٦\% = ٢ \times ٠,٨\%$ | أزيد من ٥٠٠٠ وحتى ١٠٠٠٠ ج |
| $٠,٦\% = ٢ \times ٠,٣\%$ | ما يزيد عن ١٠٠٠٠ ج |

ب- ضريبة دمغة إضافية: وتستحق بمقدار ثلاثة أمثال الضريبة العادية.

ويلاحظ أن أساس حساب الضريبة هو أساس الطبقات، وتستحق الضريبة سواء تم الصرف من الجهة الحكومية مباشرة أو بطريق الإنانة، ويتحمل الضريبة الجهة الذي تم الصرف لها.

مثال: قامت إحدى الوحدات الحكومية بشراء مستلزمات سلعية من أحد الموردين، وبلغ إجمالي قيمة الفاتورة المستحق صرفها ١٠٠٠ جنيته.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية على هذه الصرفات الحكومية.

الحل:

تحسب الضريبة كالتالي:

أ - الضريبة العادية:

حتى ١٠٠٠٠ جنيه تستحق الضريبة عنها بسعر ١٦ في الألف (١,٦%)، وتحسب على النحو التالي:

$$١٠٠٠٠ \text{ جنيه} - ٥٠ \text{ (مغفأة)} = ٩٩٥٠ \text{ جنيه (الباقى)}$$

وتحسب الضريبة عليها كالتالي: $٩٩٥٠ \times ١,٦\% = ١٥٩,٢$ جنيه

ومازاد عن ١٠٠٠٠ جنيه ويبلغ ١٠٠٠ جنيه تحسب الضريبة عليها بسعر ٦ في الألف (٠,٦%)

$$\therefore \text{الضريبة} = ١٠٠٠ \times ٠,٦\% = ٦ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{ضريبة الدمغة العادية} = ١٥٩,٢ + ٦ = ١٦٥,٢ \text{ جنيه}$$

ب - ضريبة الدمغة الإضافية وتحسب كالتالي:

$$١٦٥,٢ \times ٣ \text{ أمثال} = ٤٩٥,٦ \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{إجمالي الضريبة المستحقة} = ١٦٥,٢ + ٤٩٥,٦ = ٦٦٠,٨ \text{ جنيه}$$

أثر ضريبة القيمة المضافة على وعاء ضريبة الدمغة النسبية على الصرفيات الحكومية:

يتحدد وعاء ضريبة الدمغة على الصرفيات الحكومية بالمبلغ المنصرف بعد استبعاد ضريبة القيمة المضافة منه.

مثال: بلغ المبلغ المنصرف من أحد الجهات الحكومية لأحد الموردين نظير مشترياتها ١١٤٠٠ جنيه شاملاً ضريبة قيمة مضافة ١٤%.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

تحسب ضريبة الدمغة على أساس قيمة الصفقة بدون ضريبة القيمة المضافة

$$\text{ضريبة القيمة المضافة على الصفقة} = ١١٤٠٠ \times \text{معامل الضريبة} = ١٤ = ١١٤٠٠$$

١١٤

$$\therefore \text{قيمة الصفقة بدون ضريبة القيمة المضافة} = ١١٤٠٠ - ١٤٠٠ = ١٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ تقع ضريبة الدمغة في الطبقة أزيد من ٥٠٠٠٠ ج وحتى ١٠٠٠٠٠ ج تخضع بسعر ١,٦%.

∴ ضريبة الدمغة العادية = ١٠٠٠٠ - ٥٠ (إعفاء) = ٩٩٥٠ × ١,٦% = ١٥٩,٢ جنيه.

ضريبة الدمغة الإضافية = ٣ × ١٥٩,٢ = ٤٧٧,٦ جنيه.

وبالتالي ضريبة الدمغة المستحقة في هذه الصفقة = ١٥٩,٢ + ٤٧٧,٦ = ٦٣٦,٨ ج.

4/٢/٢ - أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك:

طبقاً للمادة (٥٧) من القانون رقم (٩) لسنة ٢٠١٣ بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠:

"تستحق ضريبة دمغة نسبية سنوية على ما يتم استخدامه من التسهيلات الائتمانية الممنوحة من البنوك وكذلك القروض والسلف التي تقدمها البنوك خلال كل ربع سنة بالإضافة إلى رصيد أول المدة لذات الربع من السنة وذلك بواقع واحد في الألف كل ربع سنة. على أن يلتزم البنك بتوريد هذه الضريبة خلال مدة أقصاها سبعة أيام من نهاية كل ربع سنة إلى مصلحة الضرائب، ويتحمل البنك والعميل الضريبة مناصفة".

وطبقاً للمادة رقم (٢٦) من قرار وزير المالية رقم ٢٧١ لسنة ٢٠١٣ في تطبيق حكم المادة (٥٧) يشمل وعاء الضريبة رصيد أول المدة لكل ربع سنة بالإضافة إلى إجمالي المستخدم من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة لكل عميل بدون خصم أي تسديدات، والتي تقدمها البنوك للأشخاص الطبيعيين والمنشآت الفردية وشركات الأشخاص بما فيها شركات الواقع وشركات الأموال سواء كانت شركات قطاع عام أو قطاع أعمال أو قطاع خاص والهيئات الاقتصادية والجمعيات التعاونية والهيئات والجهات والفروع الأجنبية والأشخاص الاعتبارية الأخرى. وذلك كله عن جميع تعاملات البنك بداخل مصر وخارجها، مع مراعاة أنه في حالة تعاملات البنك من خلال فروع بالخارج مع اشخاص غير مقيمين يتحمل البنك حصته فقط من الضريبة.

| | |
|-------|--|
| × × | رصيد أول المدة لكل ربع سنة |
| × × | (+) إجمالي المستخدم من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة |
| × × × | = وعاء ضريبة الدمغة التي تحسب بواقع واحد في الألف لكل ربع سنة |
| × × | (-) ما سدده العمل من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة |
| × × × | رصيد آخر المدة لكل ربع سنة |

وبناء على ذلك يمكن الوصول لوعاء ضريبة الدمغة أول كل ربع سنة كالاتي:

مثال (١): قام أحد البنوك بمنح أحد عملائه خلال الربع الأول من العام قرض بمبلغ مليون جنيه، علماً بأن لهذا العميل حساب جاري بالبنك بلغ رصيده الدائن في نهاية فترة الربع الأول من العام ٢٠٠ ألف جنيه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة على القرض في هذه الحالة.

الحل

تستحق ضريبة الدمغة على مبلغ القرض كله دون خصم رصيد الحساب الجاري للعميل والدائن للبنك.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = ١,٠٠٠,٠٠٠ × ١ في الألف = ١٠٠٠ جنيه

ويتحمل العميل النصف ويتحمل البنك النصف الآخر.

مثال (٢): بلغ رصيد التسهيلات التي قدمها أحد البنوك لعملائه في بداية الربع الأول من العام مبلغ ٢٠٠ مليون جنيه، وبلغ حجم التسهيلات الممنوحة لعملاء البنك خلال فترة الربع الأول من العام ١٥٠ مليون جنيه، كما بلغ حجم التسهيلات المسددة خلال الفترة ٨٠ مليون جنيه.

المطلوب: تحديد الرصيد المجمع في نهاية فترة الربع الأول من العام للتسهيلات الائتمانية وتحديد وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام وحساب الضريبة المستحقة.

الحل

١ - الرصيد المجمع للتسهيلات الائتمانية الخاضع لضريبة الدمغة

= ٢٠٠ مليون + ١٥٠ مليون - ٨٠ مليون = ٢٧٠ مليون جنيه

٢- وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = ٢٠٠ مليون (رصيد أول المدة للربع الأول من العام) + ١٥٠ مليون (ما استخدم من التسهيلات خلال الربع سنة) = ٣٥٠ مليون جنيه.

ضريبة الدمغة المستحقة = ٢٠٠ مليون + ١٥٠ مليون = ٣٥٠ مليون جنيه

= ٣٥٠ مليون جنيه × ١ في الألف = ٣٥٠ ألف جنيه.

٣ - رصيد آخر المدة للربع الأول من السنة (وهو رصيد أول المدة للربع الثاني من السنة)

= ٢٠٠ مليون + ١٥٠ مليون - ٨٠ مليون = ٢٧٠ مليون جنيه.

مثال (٣): منحت أحد البنوك تسهيلات ائتمانية لأحد عملائها مع بداية العام مليون جنيه وقام العميل بسحب ٦٠٠ ألف جنيه فقط خلال الربع الأول من العام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن الائتمان الممنوح عن الربع الأول من العام.

الحل

ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = ٦٠٠,٠٠٠ × ١ في الألف = ٦٠٠ جنيه. ويتحمل نصفها البنك ويتحمل النصف الآخر العميل.

مثال (٤): منحت أحد البنوك تسهيلات ائتمانية لأحد عملائها مع بداية عام ٢٠١٤ وكان مبلغ الائتمان مليون جنيه استخدم منها في الربع الأول من العام ٨٠٠ ألف جنيه وفي الربع الثاني من العام ١٥٠ ألف جنيه.

هذا مع العلم أن العميل سدد خلال الربع الأول من العام ٢٠٠ ألف جنيه وخلال الربع الثاني من العام ٥٠ ألف جنيه وخلال الربع الثالث من العام ٢٠٠ ألف جنيه وفي نهاية الربع الرابع من العام سدد العميل باقي المستخدم من التسهيلات التي منحها البنك بالكامل.

الحل

| الربع الرابع | الربع الثالث | الربع الثاني | الربع الأول | |
|--------------|--------------|--------------|-------------|--|
| ٥٠٠,٠٠٠ | ٧٠٠,٠٠٠ | ٦٠٠,٠٠٠ | --- | رصيد أول الربع سنة |
| --- | --- | ١٥٠,٠٠٠ | ٨٠٠,٠٠٠ | ما استخدم من التسهيلات خلال الربع سنة |
| (٥٠٠,٠٠٠) | (٢٠٠,٠٠٠) | (٥٠,٠٠٠) | (٢٠٠,٠٠٠) | ما سدده العميل من التسهيلات خلال الربع سنة |
| --- | ٥٠٠,٠٠٠ | ٧٠٠,٠٠٠ | ٦٠٠,٠٠٠ | = رصيد آخر المدة للربع سنة |
| ٥٠٠,٠٠٠ | ٧٠٠,٠٠٠ | ٧٥٠,٠٠٠ | ٨٠٠,٠٠٠ | وعاء ضريبة الدمغة عن الربع سنة |
| ٥٠٠ | ٧٠٠ | ٧٥٠ | ٨٠٠ | ضريبة الدمغة المستحقة واحد في الألف |

ويتحمل العميل نصف ضريبة الدمغة المستحقة ويتحمل البنك النصف الآخر.

٥/٢/٢ - الإعلانات:

طبقاً للمادة ٦٠ من القانون رقم ٩ لسنة ٢٠١٣ تستحق ضريبة دمغة نسبية بواقع ٢٠% من أجر الإعلان وكذلك من تكلفته بحسب الأحوال وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون عناصر حسابها:

ويعتبر إعلاناً كل إعلام أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة، ويشمل ذلك:

- ١) الإعلانات التي تعرض على لوحات دور السينما أو شاشات العرض أو القنوات التليفزيونية أو الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.
 - ٢) الإعلانات التي تذاع بالراديو أو القنوات الفضائية المسموعة.
 - ٣) الإعلانات التي تقام في الطرقات العامة أو أسطح أو واجهات العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل المختلفة.
 - ٤) الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع في مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها. ولقد قضت المادة (٦٤) من القانون بأن يعفى من الضريبة الإعلانات الآتية:
 - ١) الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتنبيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتنوعية بصفة عامة، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية.
 - ٢) الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات والمعاهد الحكومية.
 - ٣) إعلانات البيع الجبرية.
 - ٤) الإعلانات الخاصة بالانتخابات.
 - ٥) إعلان طالب الحصول على عمل.
 - ٦) الإعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.
 - ٧) الإعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.
- ويلزم صاحب الإعلان من الأشخاص الاعتبارية بسداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، كما تلتزم الجهة التي تقوم بإعلان للأشخاص الطبيعية بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك كله خلال شهرين من تاريخ شهر الإعلان. وفي جميع الأحوال تلتزم الجهات التي تقوم بالإعلان بالاحتفاظ بسجل بأسماء من تم الإعلان لصالحهم وذلك كله وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

مثال: إحسب ضريبة الدمغة وحدد منيتمحمل عنها في الحالات الآتية:

١) تعاقدات إحدى الشركات مع إحدى الوكالات الإعلانية على أن تقوم بإعداد إعلان عن أحد منتجاتها ويتم عرضه على شاشة إحدى قنوات التليفزيون الأرضية مرة كل أسبوع وذلك كله نظير أجر إعلان بلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

٢) قامت إحدى الشركات بإعداد مجموعة من اللوحات الإعلانية عن منتجاتها وقامت بوضعها في الطرقات العامة والميادين الكبرى وقد تكلفت في سبيل ذلك: ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مواد خام (تضمنت ١٤% ضريبة قيمة مضافة) ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً أجور القائمين على إعداد اللوحات. ٤٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مقابل تأجير معدات لتثبيت الإعلانات. ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مصاريف نقل وانتقال.

الحل

١ - وعاء ضريبة الدمغة هو أجر الإعلان البالغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = ٣٠٠٠٠٠٠ × ٢٠ = ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه.

١٠٠

ويتحمل عبء الضريبة الشركة المستفيدة من الإعلان.

٢ - وعاء ضريبة الدمغة هو تكلفة الإعلان = ٥٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مواد خام شاملة ضريبة القيمة المضافة (حيث تعد تكلفة في هذه الحالة نظراً لأن الخدمات الإعلانية معفاة من ضريبة القيمة المضافة) + ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً أجور + ٤٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مقابل تأجير معدات لتثبيت الإعلان + ١٠٠٠٠٠٠ جنيهاً مصاريف نقل وانتقال = ٦٥٠٠٠٠٠ جنيهاً.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = ٦٥٠٠٠٠٠ × ٢٠ = ١٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.

١٠٠

ويتحمل عبء الضريبة الشركة صاحبة الإعلان المستفيدة منه.

٦/٢/٢ - عمليات التعامل في الأوراق المالية وعمليات الإستحواز أو التخارج:

نظراً لإستمرار وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ والخاصة بفرض الضريبة على ناتج التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، وإستمرار هذا الوقف حتى ٢٠٢٠/٥/١٧، فلقد رأى المشرع الضريبي المصري فرض ضريبة دمغة على التعاملات في الأوراق المالية بالبيع أو الشراء، وعمليات الأستحواز والتخارج، ولذلك أستحدث في القانون رقم (٧٦) لسنة ٢٠١٧ مادتين جديدتين

تضافاً لقانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠، برقمي (٨٣ مكرراً) و(٨٣ مكرراً^١)، تشمل أحكامهما فرض ضريبة دمغة على تلك العمليات على النحو التالي:

١/٦/٢/٢ - عمليات التعامل في الأوراق المالية : (المادة ٨٣ مكرراً)

نصت المادة ٨٣ مكرراً على فرض ضريبة دمغة نسبية على إجمالي عمليات شراء أو بيع الأوراق المالية بجميع أنواعها سواء كانت مصرية أو أجنبية، وسواء كانت مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية أو غير مقيدة بها، وذلك دون خصم أي تكاليف، ويتحمل عبأ الضريبة البائع والمشتري على النحو التالي:

١،٢٥ في الألف يتحملها المشتري، ١،٢٥ في الألف يتحملها البائع وذلك من تاريخ العمل بهذه الأحكام (أي من ٢٠١٧/٦/١٩) وحتى ٢٠١٨/٥/٣١ .

١،٥ في الألف يتحملها المشتري، ١،٥ في الألف يتحملها البائع وذلك من ٢٠١٨/٦/١ وحتى ٢٠١٩/٥/٣١ .

١،٧٥ في الألف يتحملها المشتري، ١،٧٥ في الألف يتحملها البائع وذلك من ٢٠١٩/٦/١ .

ويلاحظ مما سبق ما يلي:

١ - أن الضريبة المنصوص عليه سيتم حسابها على إجمالي قيمة التعامل، وبالبنات الموضحة.

٢ - أن الضريبة على كل من البائع والمشتري، وكل يتحمل نفس المقدار.

٣ - أن الضريبة على جميع التعاملات في الأوراق المالية سواء مقيدة في سوق الأوراق المالية أو غير مقيدة، وسواء كانت مصرية أو أجنبية.

٤ - أن الضريبة ستكون بفئة ١،٧٥ في الألف من تاريخ ٢٠١٩/٦/١ وما بعده.

٥ - أن هذا الحكم يرتبط بالتعاملات في الأوراق المالية فقط دون الحصص.

مثال: بفرض أنه تم بيع ١٠٠٠ سهم في أحد الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية، وكانت القيمة الاسمية للسهم ١٠٠ جنيه، بينما بلغ سعر بيعه ١٢٠ جنيه.

المطلوب : حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة بفرض أن هذه الصفقة تمت في

٢٠١٧/٦/٢٠

الحل

نظراً لأن هذا البيع تم بعد تاريخ العمل بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧ والذي تم بموجبه إضافة المادة ٨٣ مكرراً ، فيستحق ضريبة دمغة نسبية على هذا قيمة هذا التعامل على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة على البائع = (١٠٠٠ سهم × ١٢٠ جنيهه) × ١,٢٥ في الألف = ١٥٠ جنيهه

ضريبة الدمغة المستحقة على المشتري = (١٠٠٠ سهم × ١٢٠ جنيهه) × ١,٢٥ في الألف = ١٥٠ جنيهه

٢/٦/٢/٢ عمليات الأستحواز او التخارج:(المادة ٨٣ مكرراً "١")

نصت المادة ٨٣ مكرراً "١" على فرض ضريبة دمغة نسبية بسعر ثلاثة في الألف من قيمة التعامل بدون خصم أية تكاليف، على عمليتي الإستحواز أو التخارج التي تتم في صفقة واحدة، وذلك في الحالتين الآتيتين:

١ - إذا وقع التعامل على ٣٣% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد او القيمة في شركة مقيمة.

٢ - إذا وقع التعامل على ٣٣% أو أكثر من أصول شركة مقيمة أو ألتزاماتها بمعرفة شركة مقيمة أخرى مقابل أسهم في الشركة المشتري.

وفي هاتين الحالتين يتحمل البائع عبء الضريبة بواقع ثلاثة في الألف، ويتحمل المشتري عبء الضريبة بواقع ثلاثة في الألف.

مثال: قام أحد المستثمرين بشراء ٤٠٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة ، والتي يبلغ رأسمالها ١٠ آلاف سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠٠ جنيهه، بقيمة إجماليه ٥ مليون جنيهه.

المطلوب : حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

نظراً لأن هذا البيع تم كصفقة واحدة وتبلغ نسبته ٤٠% من أسهم الشركة المستحوز عليها، فيستحق ضريبة دمغة نسبية كالتالي:

ضريبة الدمغة المستحقة على المستحوز (المشتري) = ٥٠٠٠٠٠٠ × ٣ في الألف = ١٥٠٠٠ جنيهه

ضريبة الدمغة المستحقة على المتخارج (البائع) = ٥٠٠٠٠٠٠ × ٣ في الألف = ١٥٠٠٠ جنيهه

وتسري ذات الضريبة وذات قواعدها إذا قام شخص واحد بعدد عمليات شراء الأوراق المالية أو بيعها من شركة واحدة وبلغت حد الإستحواذ أو التخارج المشار إليه خلال سنتين من تاريخ أول عملية شراء بعد العمل بالقانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧، مع خصم ما سبق سداده من ضريبة دمغة عن كل تعامل.

مثال: بفرض ان أحد المستثمرين قام بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة والتي يبلغ رأسمالها ٥٠٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠ جنيه، وبلغ ثمن شراء السهم ١٢٠ جنيه في ٢٠١٧/٦/٢٠ ولقد قام هذا المستثمر قبل نهاية عام ٢٠١٧ بشراء ١٥٠٠ سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بسعر ١٤٠ جنيه للسهم.

المطلوب:

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء ١٠٠٠ سهم الأولى.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء ١٥٠٠ سهم الأخيرة.

الحل

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الأولى:

نظراً لأن هذا البيع كان عن ١٠٠٠ سهم فقط ، وتم بعد تاريخ صدور القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧، فيستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة ٨٣ مكرراً على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = (١٠٠٠ سهم × ١٢٠ جنيه) × ١,٢٥ في الألف = ١٥٠ جنيه، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثانية:

نظراً لأن عملية الشراء الأولى والثانية قام بهما شخص واحد من شركة واحدة في أقل من عام، وبلغ مجموع العمليتين ٢٥٠٠ سهم (١٠٠٠ سهم + ١٥٠٠ سهم) وبلغت نسبة الأسهم المستحوز عليها المشتري ٥٠% من أسهم الشركة (٢٥٠٠ سهم ÷ ٥٠٠٠ سهم) × ١٠٠ فتستحق ضريبة الدمغة وفقاً لأحكام المادة ٨٣ مكرراً "١"، مع تسوية ضريبة الدمغة التي دفعت عن العملية الأولى لكل من البائع والمشتري، على النحو التالي:

١ - حساب إجمالي قيمة المعاملات (الصفقة) =

$$٣٣٠٠٠٠٠ = (١٠٠٠ سهم × ١٢٠ جنيه) + (١٥٠٠ سهم × ١٤٠ جنيه)$$

جنيه

٢- حساب ضريبة الدمغة = ٣٣٠.٠٠٠ × ٣ في الألف = ٩٩٠ جنيه

٣- تسوية ضريبة الدمغة = ٩٩٠ جنيه - ١٥٠ جنيه = ٨٤٠ جنيه وتستحق على البائع (المتخارج)، وتستحق على المشتري (المستحوز) بذات القيمة .

٣/٢. وعاء ضريبة الدمغة بنظام النسبية والنوعية معا:

جمع المشرع الضريبي بين نظامي النسبية والنوعية معاً في ضريبة الدمغة على خدمات النقل في المواد من المادة رقم (٦٧) وحتى المادة رقم (٧٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وميز بين خدمات نقل الأشخاص، وخدمات نقل البضائع، وذلك على النحو التالي:

أولاً : ضرائب الدمغة علي خدمات نقل الأشخاص:

أخذ المشرع الضريبي بنظام الضريبة النوعية في مجال خدمات نقل الأشخاص حيث قضت المادة رقم (٦٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن تستحق ضرائب دمغة (نوعية) علي خدمات النقل علي الوجه التالي :

أ - الاشتراكات والتراخيص:

١ - خمسة جنيهات واربعون قرشا علي كل اشتراك بالدرجة الاولى صادر من هيئة السكة الحديد أو منشأة أخرى تقوم بأعمال النقل بين المدن.

٢ - جنيهان وسبعون قرشا علي الاشتراك المشار اليه في البند السابق اذا كان بالدرجة الثانية. هذا وتنخفض الضريبة المنصوص عليها في البندين السابقين ١،٢ الي النصف اذا كانت مدة الاشتراك لاتجاوز ثلاثة أشهر.

٣ - خمسة وخمسون قرشا علي كل اشتراك للانتقال بوسائل النقل العامة داخل المدن أو بين المدينة الواحدة وضواحيها. وتنخفض الضريبة الي النصف اذا كانت مدة الاشتراك لاتجاوز ثلاثة اشهر (سوف تجبر الي ثلاثون قرشا طبقا لاحكام القانون (٢) لسنة ١٩٩٣).

٤ - خمسة جنيهات وأربعون قرشا سنويا عن كل اشتراك أو تصريح سفر مجانا.

٥ - جنيهها وعشرون قرشا سنويا عن كل اشتراك أو تصريح مخفض .

ب - تذاكر السفر بالقطارات والسفن والحافلات:

١ - جنيهان وسبعون قرشا علي كل تذكرة في عربات النوم بقطارات السكة الحديد .

٢ - جنيهها وعشرة قروش علي كل تذكرة في الدرجة الاولى الممتازة.

٣ - خمسة وسبعون قرشا على كل تذكرة في الدرجة الثانية الممتازة .

٤ - عشرة جنيهات وثمانون قرشا على كل تذكرة سفر على السفن بالدرجة الأولى .

٥ - ثمانية جنيهات وعشرة قروش على كل تذكرة سفر على السفن بالدرجة الثانية .

٦ - جنيهان وسبعون قرشا على كل تذكرة سفر على السفن بالدرجة الثالثة . هذا وتنخفض الضريبة بالنسبة لتذاكر السفر على السفن لاداء الحج والعمرة بالدرجتين الاولى والثانية الى جنيها وعشرون قرشا، وتسعون قرشا على التوالي .

ج - تذاكر السفر بالطائرات:

١ - عشرة جنيهات وثمانون قرشا على كل تذكرة سفر على الطائرات للخارج.

٢ - جنيهان وسبعون قرشا على كل تذكرة سفر على الطائرات داخل الجمهورية. هذا وتنخفض الضريبة الى النصف على تذاكر السفر على الطائرات لاداء الحج أو العمرة .

الأعفاءات من ضرائب الدمغة على خدمات نقل الأشخاص:

وفقا لاحكام المادة رقم (٦٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته توجد ثلاثة مجموعات من الاعفاءات وهي كما يلي:

أ - الإعفاءات المتعلقة بالاشتراكات والتراخيص:

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على الاشتراكات والتراخيص البنود التالية :

١ - التراخيص والاشتراكات التي تعطى لموظفي الهيئة القائمة بالنقل بسبب أداء وظائفهم ولدواعي وظائفهم ولدواعي عملهم ودون أن تتضمن امتيازاً شخصياً لصاحبها .

٢ - التراخيص والاشتراكات التي تعطى بغير اسم الى الجهات الحكومية لاستعمالها في أغراض مصلحة .

٣ - التراخيص والاشتراكات التي تصرف مجاملة من هيئة السكة الحديد وفقا لما جرى عليه العرف وتحدده لائحته .

٤ - التراخيص والاشتراكات التي تصرف لتشييلات القوات المسلحة لاعمال مصلحة .

٥ - التراخيص والاشتراكات التي تصرف مخفضة الأجرة للملاحي والفرق الرياضية والطلبة، والمكفوفين، والمعوقين .

ب - الأعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر على السفن :

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالسفن البنود التالية:

- ١ - تذاكر السفر للحج أو العمرة بالدرجة الثالثة .
 - ٢ - تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر ويراعى أن هذا الأعاء يشمل كافة الفئات الاولى والثانية والثالثة .
 - ٣ - تذاكر السفر على السفن داخل الجمهورية .
 - ٤ - تذاكر السفر على ظهر الباخرة (on deck) .
- وهذا النوع الأخير هو أدنى فئات تذاكر السفر بالسفن مع ملاحظة أنه لم يرد ضمن الفئات الخاضعة للضريبة اصلا .
- ج - الإعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر بالطائرات :

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالطائرات البنود التالية:

- ١ - تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر .
 - ٢ - التذاكر التى صرفت فى الخارج لمسافرين مارين بالجمهورية واستعملت فيها .
- ثانيا : ضرائب الدمغة على خدمات نقل البضائع:

أخذ المشرع عند فرضه لضريبة الدمغة على خدمات نقل البضائع بنظامى الضريبة النوعية والنسبية معاً، حيث قضت أحكام المادة رقم (٦٧) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بفرض ضريبة الدمغة على الوجه التالى:

- ١ - ضريبة نوعية قدرها جنيها وخمسة وستون قرشا على كل ورقة من أوراق وثيقة (بوليصة) الشحن البحرى .
- ٢ - ضريبة نسبية قدرها ١٨% بحد أقصى ستون قرشا من أجر النقل على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات أيا كان نوعها سواء كان النقل برى أو جوى أو بطريق الملاحة البحرية الداخلية.

٣ - تسرى الضريبة المنصوص عليها فى البند السابق على تذاكر الأمتعة والمنقولات الخاصة بالبضائع التى تنقل بوسائل النقل المشار اليها فى البند المذكور. وتعفى من الضريبة الوثائق والتذاكر المشار اليها اذا لم يجاوز أجر النقل جنيها .

هذا ونصت المادة رقم (٦٨) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته بأن تتعدد الضريبة بتعدد الأشخاص فى كل تذكرة أو ترخيص أو اشتراك كما حددت المادتين رقم (٦٩) و (٧٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته من يتحمل الضريبة وطريقة وموعد توريدها وذلك كالتالى:

أ - يتحمل الضريبة على خدمات النقل صاحب التذاكر أو الاشتراك أو الترخيص أو مرسل البضاعة .

ب - يلتزم متعهد النقل من غير الجهات الحكومية بسداد الضريبة المستحقة الى مصلحة الضرائب خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر مصحوبا باخطار تبين به عدد الوثائق أو الاستثمارات أو التذاكر التي صرفت خلال الشهر السابق، مع عدم الإخلال بحقهم فى الرجوع على من تم النقل لصالحه بقيمة تلك الضريبة.

تطبيقات على

الضربية على القيمة المضافة

وضريبة الدمغة

أولاً: أسئلة نظرية

أ – أسئلة نظرية على ضريبة القيمة المضافة:

- حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل للعبارات الخطأ وإعادة صياغتها في صورتها الصحيحة.
- ١ - تفرض ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات.
 - ٢ - ضريبة القيمة المضافة قابلة للخصم وغير قابلة للخصم في آن واحد.
 - ٣ - كل مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية مكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها، وليس كل مكلف مسجل لدى المصلحة.
 - ٤ - يعتبر إصدار الفاتورة هو الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة.
 - ٥ - يعد الإفراج الجمركي واقعة منشأة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة.
 - ٦ - تعفى مبيعات التصدير من ضريبة القيمة المضافة.
 - ٧ - تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة نشاطها.
 - ٨ - يلزم بالتسجيل كل شخص طبيعي أو اعتباري تبلغ مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال اثني عشر شهراً ٥٠٠ ألف جنيه.
 - ٩ - سمح القانون برد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها للخارج سواء صدرت بحالتها أو دخلت في سلعة أخرى.
 - ١٠ - لا يسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة السابق توريدها عن المبيعات المرتدة.
 - ١١ - إذا كانت بعض مبيعات المسجل خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع للضريبة أو معفي، فيسمح له بخصم الضريبة السابق سداده على كافة مدخلاته.
 - ١٢ - يستحق ضريبة إضافية قدرها ١,٥ في المائة (١,٥%) من قيمة ضريبة القيمة المضافة غير المسددة عن كل سنة تأخير تلي فترة السداد المحددة.
 - ١٣ - يعد عند التحاسب عن ضريبة القيمة المضافة بشرط آلة تسجيل النقدية باعتباره قائمة البيانات وذلك في حالة استخدام مثل هذه الماكينات في تسجيل النقدية.

١٤- يجب أن يحتفظ كل مسجل لدى مصلحة ضرائب المصرية بالدفاتر والسجلات اللازمة للتحاسب عن ضريبة القيمة المضافة لمدة ٥ سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد.

١٥- يتم تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة القيمة المضافة خلال الشهرين التاليين لانتهاج شهر المحاسبة، ولا يوجد لهذه القاعدة أي استثناء.

الحل

| رقم العبارة | الإجابة | التعليل وإعادة صياغة العبارة الخطأ |
|-------------|---------|--|
| ١ | صحيحة | ----- |
| ٢ | صحيحة | ----- |
| ٣ | صحيحة | ----- |
| ٤ | خطأ | تعتبر واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة هي الواقعة المنشئة للضريبة، وتتحدد بأحد ثلاث وقائع أيهم أسبق: أ- إصدار الفاتورة ، ب- تسليم السلعة أو أداء الخدمة، ج- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة كله أو بعضه. |
| ٥ | خطأ | يعد الإفراج الجمركي واقعة منشأة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة ، أما الخدمات المستوردة فتستحق الضريبة عند تحقق واقعة تأدية الخدمة لمتلقيها في مصر. |
| ٦ | خطأ | تخضع مبيعات التصدير لضريبة القيمة المضافة ولكن بسعر صفر. |
| ٧ | خطأ | لا تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع أو خدمات لازمة لمزاولة النشاط فيما عدا سيارات الركوب فتسري عليها الضريبة. |
| ٨ | خطأ | يلزم بالتسجيل كل شخص طبيعي أو اعتباري إذا بلغت أو تجاوزت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال اثني عشر شهراً ٥٠٠ ألف جنيه. |
| ٩ | صحيحة | ----- |
| ١٠ | خطأ | يسمح بخصم الضريبة السابق توريدها عن المبيعات التي ردت للمنشأة، بشرط أن يتم ردها بحالتها التي بيعت عليها. |
| ١١ | خطأ | إذا كانت بعض مبيعات المكلف خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع أو معفي فيسمح له بخصم الضريبة السابق سدادها على المدخلات التي استخدمت في تحقيق المبيعات الخاضعة فقط، وتحسب على أساس نسبة المبيعات الخاضعة إلى إجمالي المبيعات. |

| | | |
|--|-----|----|
| يستحق ضريبة إضافية قدرها واحد ونصف في المائة (١,٥%) من الضريبة غير المسددة عن كل شهر تأخير أو جزء منه يلي فترة السداد المحددة. | خطأ | ١٢ |
|--|-----|----|

| | | |
|---|-------|----|
| ----- | صحيحة | ١٣ |
| ----- | صحيحة | ١٤ |
| يتم تقديم الإقرار الضريبي كقاعدة عامة خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ شهر المحاسبة باستثناء إقرار شهر إبريل حيث يقدم في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو. | خطأ | ١٥ |

ب - أسئلة نظرية على ضريبة الدمغة:

أجب بـ "بنعم" أو "لا" وفي حالة الإجابة بـ "لا" قم بالتعليل أو إعادة صياغة العبارة في صورتها الصحيحة:

- ١ - الدمغة ما هي إلا طريقة من طرق تحصيل الضريبة.
- ٢ - تجمع ضريبة الدمغة بين النسبية والنوعية.
- ٣ - يعتبر مجرد تحرير الورقة أو العقد منشئاً لضريبة الدمغة.
- ٤ - تعدد ضريبة الدمغة بتعدد النسخ والصور الممضاة حتى في حالات الضريبة النسبية.
- ٥ - تعدد ضريبة الدمغة بتعدد الأحكام في المحرر الواحد.
- ٦ - في الأحوال التي يجوز أداء الضريبة فيها بلصق طوابع الدمغة يجب إلغاء الطوابع فور لصقها بمعرفة من ألصقها.
- ٧ - يسقط حق الخزانة العامة في المطالبة بأداء ضرائب الدمغة بمضي خمس سنوات تبدأ من تاريخ استحقاق الضريبة.
- ٨ - طبقاً لأحكام المادة (٣٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ تسري ضريبة الدمغة على الشهادات الدراسية بالفئات المحددة في المادة المذكورة حتى لو كانت الشهادات مؤقتة.
- ٩ - لا يستحق ضريبة دمغة على العقد الشفوي نظراً لعدم وجود محرر يمثل وعاء للضريبة.
- ١٠ - تستحق ضريبة دمغة نوعية على كل ورقة من أوراق وثنائق الزواج والطلاق.
- ١١ - يستحق ضريبة دمغة نوعية على أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها.

- ١٢- تتحمل شركة التأمين عبء ضريبة الدمغة المستحقة على أقساط ومقابل التأمين، وكذلك تلك الضريبة المستحقة على إجمالي أقساط التأمين ومقابل التأمين.
- ١٣- يتحمل عميل البنك بالكامل ضريبة الدمغة النسبية على السلف والقروض.
- ١٤- يخضع لضريبة الدمغة الإعلانات الخاصة بالانتخابات.
- ١٥- أخذ المشرع الضريبي بنظام ضرائب الدمغة النوعية بالنسبة لخدمات نقل الأشخاص، بينما أخذ بنظامي ضرائب الدمغة النسبية والنوعية بالنسبة لخدمات نقل البضائع.
- ١٦- تخضع تذاكر السفر بالسفن لضريبة الدمغة سواء كانت بالدرجة الأولى أو الثانية، بينما تعفى إذا كانت بالدرجة الثالثة.
- ١٧- تستحق ضريبة دمغة نسبية مقدارها ١٨% على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات براً وجواً أو بطريق الملاحة البحرية الداخلية وكذلك الشحن البحري.
- ١٨- يعد أساس الطبقات هو الأساس المعمول به عند حساب ضريبة الدمغة النسبية المنصوص عليها في المادة رقم (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠
- ١٩- تستحق ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية المنصوص عليها في المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام غير المرتبات والأجور وما في حكمها.
- ٢٠- لا تستحق ضريبة دمغة على المعاملات في الأوراق المالية غير المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.

الحل

| رقم العبارة | الإجابة | التعليق |
|-------------|---------|---|
| ١ | نعم | ----- |
| ٢ | نعم | ----- |
| ٣ | لا | يعتبر تحرير الورقة أو العقد بحيث تؤدي الغرض المنشود بالنسبة لطبيعة المحرر، أي التحرير الكامل، منشئاً لضريبة الدمغة. |
| ٤ | لا | تتعدد ضريبة الدمغة بتعدد النسخ والصور الممضاة فيما عدا الضريبة النسبية حيث تحصل مرة واحدة على الأصل. |

| | | |
|--|-----|----|
| ----- | نعم | ٥ |
| ----- | نعم | ٦ |
| ----- | نعم | ٧ |
| طبقاً لأحكام المادة (٣٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ تسري ضريبة الدمغة على الشهادات الدراسية بالفئات المحددة في المادة المذكورة، ولا تسري هذه الفئات على الشهادات المؤقتة بالحصول على المؤهل الدراسي. | لا | ٨ |
| لا يستحق ضريبة دمغة على العقد الشفوي إلا إذا تمسك به أمام القضاء، ويعد وعاء الضريبة هو محضر الجلسة الذي ورد به ثبوت العقد. | لا | ٩ |
| تستحق ضريبة دمغة نوعية على وثائق الزواج والطلاق دون النظر إلى عدد أوراق الوثيقة. | لا | ١٠ |
| تستحق ضريبة دمغة نسبية على أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها. | لا | ١١ |
| يتحمل المؤمن والمؤمن له مناصفة عبء ضريبة الدمغة المستحقة على أقساط ومقابل التأمين وتحمل شركة التأمين تلك الضريبة المستحقة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين. | لا | ١٢ |

| | | |
|---|-----|----|
| يتحمل ضريبة الدمغة النسبية على السلف والقروض العميل والبنك مناصفة. | لا | ١٣ |
| يعفي من ضريبة الدمغة الإعلانات الخاصة بالانتخابات. | لا | ١٤ |
| ----- | نعم | ١٥ |
| لا تخضع تذاكر السفر بالسفن لضريبة الدمغة سواء كانت بالدرجة الأولى أو الثانية أو الثالثة وتعفى تذاكر السفر على ظهر الباخرة وهي أدنى فئات تذاكر السفر بالسفن. | لا | ١٦ |
| تستحق ضريبة دمغة نسبية مقدارها ١٨% على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات براً أو جواً أو بطريق الملاحة الداخلية، بينما تستحق | لا | ١٧ |

| | | |
|---|-----|----|
| ضريبة نوعية على كل ورقة من أوراق وثيقة (بوليصة) الشحن البحري. | | |
| ----- | نعم | ١٨ |
| تستحق ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية المنصوص عليها في المادة (٨٠) من قانون ضريبة الدمغة على ما تصرفه الجهات الحكومية فقط غير المرتبات والأجور وما في حكمها. | لا | ١٩ |
| يستحق ضريبة دمغة نسبية على المعاملات التي تتم بالبيع أو الشراء للأوراق المالية سواء كانت مقيدة في سوق الأوراق المالية أو غير مقيدة. | لا | ٢٠ |

ثانياً: أسئلة اختيارات من متعدد على ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة

في إطار ما قمت بدراسته للضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة اختر الإجابة الصحيحة في كل سؤال من الأسئلة التالية:

١ - مسجل اشترى آلات لاستخدامها في نشاطه بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه ، وبعد انتهاء عمرها الإنتاجي والذي بلغ خمس سنوات، قرر الاستغناء عنها وبيعها في السوق المحلي كآلات خردة، وبلغ ثمن بيعها ١٠ آلاف جنيه، فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة في هذه الحالة تكون:

(أ) ١٣٠٠ جنيه (ب) ٥٠٠ جنيه (ج) ٤٢٠ جنيه (د) ١٥٠ جنيه

٢ - يلتزم مؤدي الخدمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية، إذا بلغت قيمة خدماته المبيعة سنوياً أو في جزء من السنة:

(أ) ٥٤ ألف جنيه (ب) ١٥٠ ألف جنيه (ج) ٥٠٠ ألف جنيه (د) بغض النظر عن رقم أعماله

٣ - تستحق ضريبة القيمة المضافة على خدمات الأمن والحراسة :
(أ) عند إصدار الفواتير.
(ب) عند أداء خدمة الأمن والحراسة.

(ج) عند تحصيل الفواتير.
(د) في نهاية كل شهر.

٤ - تخضع السلع التي يتم بيعها بالأسواق الأوربية والعربية لضريبة القيمة المضافة:

(أ) بسعر ١٤% (ب) بسعر صفر (ج) تعفى من الخضوع للضريبة (د) بسعر ٥%.

٥ - قامت الشركة الوطنية للمنتجات المنزلية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية خلال شهر xx باستيراد ١٠ طن من الخامات، تكلفه شراء الطن الواحد ٤٥٠٠ يورو، وبلغت مصاريف التأمين البحري على هذه المواد وكذلك مصاريف النقل والشحن من الخارج والتفريغ في ميناء دمياط ٥٠٠٠ يورو (السعر الجمركي لليورو ١٨ جنيه مصري)، وسدد عنها ضريبة جمركية ٢٠% وضريبة قيمة مضافة ١٤% عند الإفراج الجمركي. فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي تكون:

(أ) ١٢٦٠٠٠ جنيه (ب) ٢٨٧٢٨٠ جنيه (ج) ٢٨٧٢٨ جنيه (د) لا شيء مما سبق.

٦ - تعتبر الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة هي :

(أ) تحرير المحررات.
(ب) استعمال المحرر في عمل ينتج أثر قانوني.

(ج) أ + ب صحيحتان.
(د) لا شيء مما سبق .

٧ - بلغ رصيد القروض والسلفيات التي حصل عليها احد عملاء بنك التجارة المصري في بداية عام ٢٠١٧ مبلغ ٢ مليون جنيه، ولقد فتح البنك تسهيلات ائتمانية لذات العميل خلال الربع الأول من عام ٢٠١٧ بمبلغ مليون جنيه استخدم منها في الربع الأول ٨٠٠ ألف جنيه فقط، وفي الربع الثاني أستخدم الباقي، هذا مع العلم أن العميل سدد خلال الربع الأول

١,٥ مليون جنيه وفي نهاية الربع الثاني سدد باقي المبالغ المستحقة عليه للبنك، فإن ضريبة
الدمغة المستحقة على هذه التسهيلات والتي يتحملها العميل عن الربع الأول والثاني من عام
٢٠١٧ تكون:

(أ) ٤٣٠٠ جنيه (ب) ٢١٥٠ جنيه
(ج) يستحق ١٤٠٠ جنيه ضريبة دمغة عن الربع الأول، ولا يستحق ضريبة دمغة عن الربع
الثاني.
(د) لا شيء مما سبق.

٨ - تستحق ضريبة الدمغة على المشغولات الذهبية:

(أ) عند إعدادها لعرضها للبيع.
(ب) عند إنتاجها .
(ج) عند تحصيل ثمن بيعها.
(د) لا شيء مما سبق.
٩ - تم إبرام عقد بيع عقار مملوك لاثنتين من الورثة، لأحد المشتريين ، وتم تحرير العقد من
نسختين ، أحدهما للمشتري والأخرى للبائعين ، فإذا كانت ضريبة الدمغة على العقود
تستحق بمبلغ ٩٠ قرش على كل ورقة من أوراق العقد، وكان عدد صفحات العقد ١٠
صفحات فإن ضريبة الدمغة على هذا العقد تكون:

(أ) ٣٦ جنيه (ب) ٩ جنيه (ج) ٢٧ جنيه (د) ١٨ جنيه

١٠ - بلغت قيمة المواد الخام المشتريه من السوق المحلي من بائع مسجل ١٠٠ ألف جنيه
وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة ١٤%، واستخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٦٠٠ ألف
جنيه منها ٤٨٠ ألف جنيه مخرجات مباعه في السوق المحلي وخاضعة لضريبة القيمة
المضافة بفئة ١٤%، والباقي تم بيعه لأحد شركات البحث والتنقيب عن البترول والمعفاة
من ضريبة القيمة المضافة ، فإن ضريبة القيمة المضافة الواجب سدها عند تقديم الإقرار
تكون:

(أ) ٧٠٠٠٠ جنيه (ب) ٥٣٢٠٠ جنيه (ج) ٥٦٠٠٠ جنيه (د) لا شيء مما سبق

١١ - ظهرت المبيعات في إقرار أحد المسجلين بمبلغ ١١٤٠٠٠ جنيه وهي صافي قيمة
مبيعاته لأحد تجار الجملة بالسوق المحلي بعد استبعاد ٥% خصم يمنح في حالة السداد
خلال شهرين من تاريخ البيع وتخضع للضريبة بسعر ١٤%، فإن ضريبة القيمة المضافة
المستحقة عن هذه الصفقة تكون:

(أ) ١٦٨٠٠ جنيه (ب) ١٥٩٦٠ جنيه (ج) ١٥١٦٢ جنيه (د) لا شيء مما سبق
١٢ - مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، قدم إقراره عن شهر يوليو ٢٠xx موضحاً
مبيعات محلية بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وخاضعة للضريبة بفئة ١٤%، وصادرات بمبلغ ٥٥ ألف
جنيه وخاضعة للضريبة بسعر صفر. كما أوضح مشتريات قابلة للخصم بمبلغ ٤٥٦٠٠ جنيه
شاملة ضريبة قيمة مضافة بفئة ١٤%، ولقد قدم إقراره خلال المهلة القانونية المحددة، بينما
سدد الضريبة المستحقة عن هذا الإقرار في منتصف شهر نوفمبر من نفس العام، فإن
الضريبة الواجبة السداد في هذه الحالة تكون:

(أ) ٨٧٧٨ جنيه (ب) ٨٦٥٢ جنيه (ج) ٨٤٠٠ جنيه (د) لا شيء مما سبق
١٣ - قامت أحد شركات تصنيع الملابس الجاهزة بتوريد ١٠٠ بدله رجالي بصفة أمانة لأحد
موزعيها المعتمدين، بسعر بيع للموزع ٨٧٥ جنيه للوحدة، على أن يقوم الموزع ببيعها
للمستهلكين بسعر ١٠٠٠ جنيه للوحدة، ويمثل الفرق ١٢,٥% من ثمن بيع المستهلك عمولة

للموزع عن مبيعاته لمنتجات الشركة، فإن ضريبة القيمة المضافة الواجب على الموزع سددها عند بيع هذه البديل تكون:

(أ) ١٤٠٠٠ جنيه (ب) ١٢٢٥٠ جنيه

(ج) ١٧٥٠ جنيه (د) لا يستحق ضريبة على عمولة الموزع

٤- كانت مبيعات احد مصانع المنتجات البلاستيكية خلال الشهر عبارة عن ٨٠٠٠ قطعة تم بيعها من منفذ بيع المصنع للمستهلكين مباشرة بواقع ٥٧ جنيه للقطعة شاملة ١٤% ضريبة قيمة مضافة، فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة تكون:

(أ) ٥٦٠٠٠ جنيه (ب) ٦٣٨٤٠ جنيه (ج) ٤٠٠٠٠ جنيه (د) لا شيء مما سبق
١٥ - باع أحد التجار مستلزمات سلعية لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٨٥٥٠٠ جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة ١٤%، فإذا كانت ضريبة الدمغة المفروضة بالمادة ٨٠ من قانون ضريبة الدمغة تستحق على المبالغ التي تبلغ ١٠ آلاف جنيه بفئة ١,٦% ، وعلى ما يتجاوز هذا المبلغ بفئة ٠,٦% ، فإن ضريبة الدمغة العادية والإضافية على هذه الصفقة تكون:

(أ) ٨٤٠ جنيه (ب) ١٣٤٦ جنيه (ج) ٣٠٩,٢ جنيه (د) ٢١٩٦,٨ جنيه

الحل

| رقم العبارة | حرف الإجابة الصحيحة |
|-------------|---------------------|
| ١ | ج |
| ٢ | ج |
| ٣ | أ |
| ٤ | ب |
| ٥ | د |
| ٦ | ج |
| ٧ | ب |
| ٨ | أ |
| ٩ | د |
| ١٠ | ب |

| | |
|----|----|
| أ | ١١ |
| ب | ١٢ |
| ج | ١٣ |
| د | ١٤ |
| هـ | ١٥ |

ثالثاً: حالات عملية محلولة على ضريبة القيمة المضافة

الحالة الأولى:

إليك البيانات الخاصة عن أحد الشهور لإحدى الشركات المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية والتي تقوم بتصنيع سلع تستخدم في إنتاجها مواد خام مستوردة ومحلية ثم تقوم ببيعها بالسوق المحلي والخارجي.

- ١ - تم استيراد مواد خام بمبلغ ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه سدد عنها ضرائب جمركية بلغت ٦٠٠٠٠٠ جنيه، استخدمت في تصنيع ٥٠٠٠ وحدة بيع منها ٢٠٠٠ وحدة بالسوق المحلي بسعر بيع ١٠٠ جنيه للوحدة، والباقي للصادر بسعر ١٥٠ جنيه للوحدة.
- ٢ - تم شراء مواد خام من السوق المحلي بمبلغ ٥٠٠٠٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠٠٠٠ جنيه من بائع غير مسجل، استخدمت في تصنيع ٨٠٠٠ وحدة تم بيعها بسعر ٨٠ جنيه للوحدة مع السماح بخصم تجاري ٥%.

المطلوب:

إعداد ملخص الضريبة على القيمة المضافة علماً بأن سعر الضريبة ١٤%.

الحل:

ملخص الضريبة على القيمة المضافة

| الضريبة | | قيمة الصفقة بدون الضريبة | | بيان |
|---------|-------|--------------------------|--------|--|
| كلي | جزئي | كلي | جزئي | |
| | | | | أولاً: المبيعات: |
| | | | | ١- مبيعات سلع مصنعة من خامات مستوردة |
| | ٢٨٠٠٠ | | ٢٠٠٠٠٠ | - للسوق المحلي |
| ٢٨٠٠٠ | صفر | ٦٥٠٠٠٠ | ٤٥٠٠٠٠ | - السوق الخارجي (تصدير) |
| | | | | ٢- مبيعات سلع مصنعة من خامات محلية: |
| | | ٦٠٨٠٠٠ | | - للسوق المحلي |
| | | ١٢٥٨٠٠٠ | | صافي المبيعات / ضريبة القيمة المضافة المستحقة. |
| ١١٣١٢٠ | | | | |

| | | | | |
|---------|--------|--------|--------|---|
| ٥٠.٤٠٠ | | ٣٦.٠٠٠ | | (-) ثانياً: المشتريات (المدخلات) |
| | | | | ١- مشتريات مواد خام من الخارج (مستوردة) |
| | ٥٦.٠٠٠ | | ٤٠.٠٠٠ | ٢- مشتريات من مواد خام من السوق المحلي: |
| ٥٦.٠٠٠ | ---- | ٥٠.٠٠٠ | ١٠.٠٠٠ | - من بائع مسجل |
| | | | | - من بائع غير مسجل |
| ١٠٦.٤٠٠ | | ٨٦.٠٠٠ | | المشتريات / الضريبة الواجبة الخصم |
| ٦٧٢٠ | | | | الضريبة المستحقة السداد |

ملاحظات:

أولاً: الوحدات الداخل في تصنيعها خامات مستوردة من الخارج:

أ- مبيعات تلك الوحدات: نفرق بين:

١- المبيعات للسوق المحلي (٢٠٠٠ وحدة)

ضريبة القيمة المضافة = ٢٠٠٠ وحدة × ١٠٠ ج × ١٤% = ٢٨٠٠٠ جنيه.

٢- المبيعات للسوق الخارجي (التصدير) (٣٠٠٠ وحدة):

قيمة المبيعات = ٣٠٠٠ وحدة × ١٥٠ جنيه = ٤٥٠.٠٠٠ جنيه.

تخضع للضريبة بسعر صفر.

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة = ٤٥٠.٠٠٠ × صفر = صفر

ب- مشتريات المواد الخام المستوردة:

حيث يسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن تلك الخامات المستوردة، وتحسب الضريبة علي أساس القيمة الإستيرادية لتلك الخامات مضافاً إليها الضريبة الجمركي، وذلك كالتالي:

- قيمة الخامات المستوردة الخاضعة للضريبة:

= ٣٠.٠٠٠ + ٦.٠٠٠ = ٣٦.٠٠٠ جنيه.

∴ ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم:

= ٣٦.٠٠٠ × ١٤% = ٥٠.٤٠٠ جنيه

ثانياً: الوحدات الداخلة في تصنيعها خامات محلية:

أ - المبيعات (٨٠٠٠ وحدة)

يخضع للضريبة على القيمة المضافة قيمة الصفقة بعد استبعاد الخصم التجاري (٥%)

$$\text{قيمة الصفقة} = ٨٠٠٠ \text{ وحدة} \times ٨٠ \text{ ج} \times ٩٥\% = ٦٠٨٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

$$\therefore \text{ضريبة القيمة المضافة المستحقة} = ٦٠٨٠٠٠ \times ١٤\% = ٨٥١٢٠ \text{ جنيه.}$$

ب - مشتريات المواد الخام المحلية:

حيث يسمح بخصم ضريبة المبيعات المسددة عن تلك المدخلات المشتراة من البائع المسجل.

$$\text{قيمة الخامات المشتراة} = ٥٠٠٠٠٠ \text{ ج} \leftarrow$$

\leftarrow

$$\text{ج من بائع مسجل.} \leftarrow$$

$$\therefore \text{ضريبة القيمة المضافة الواجبة الخصم} = ٤٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٥٦٠٠٠ \text{ جنيه.}$$

الحالة الثانية:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة كرسبي لإنتاج السلع الغذائية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب علي المبيعات وذلك خلال شهر xx :-

(١) بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ٤٠٠ ألف جنيه قامت الشركة ببيعها بحالتها بمبلغ ٨٠٠ ألف جنيه.

(٢) بلغت قيمة السلع المصنعة المشتراة من السوق المحلي من بائع مسجل ١٠٠ ألف جنيه، استخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٦٠٠ ألف جنيه منها ٤٨٠ ألف جنيه مخرجات خاضعة لضريبة المبيعات والباقي مخرجات معفاة من الضريبة.

(٣) بلغت قيمة الآلات والمعدات المستوردة من الخارج للاستخدام في الإنتاج ٢٠٠ ألف جنيه بدون الضريبة الجمركية .

فإذا علمت أن سعر الضريبة الجمركية ٢٠% والضريبة علي القيمة المضافة ١٤%.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة القيمة المضافة.

الحل

١ - السلع المصنعة محلياً

تبلغ ضريبة القيمة المضافة المسددة على السلع المشتراة من السوق المحلي ١٤٠٠٠ جنيه
(١٠٠٠٠٠ ج × ١٤%)

يتم احتساب الضريبة القابلة للخصم علي هذه السلع بنسبة المخرجات الخاضعة إلي إجمالي المخرجات كما يلي:

$$\text{أ- النسبة} = \frac{٤٨٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠٠} = \frac{٤}{٥}$$

$$\text{ب- الضريبة القابلة للخصم} = \frac{٤}{٥} \times ١٤٠٠٠ = ١١٢٠٠ \text{ ج}$$

٥

٢ - السلع المستوردة من الخارج

تستحق ضريبة القيمة المضافة عن هذه السلع المستوردة من الخارج عند الإفراج الجمركي عنها، ويتحدد وعاء ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة على أساس قيمة السلعة (سيف) مضافاً إليها الضريبة الجمركية.

$$\text{وعاء ضريبة القيمة المضافة للسلع المستوردة} = ٤٠٠٠٠٠٠ \text{ ج} + (٤٠٠٠٠٠٠ \times ٢٠\%)$$

$$= 480000 \text{ جنيه}$$

$$\text{ضريبة القيمة المضافة} = 480000 \times 14\% = 67200 \text{ جنيه}$$

وسواء تم بيع السلع المستوردة بحالتها أو أدخلت في إنتاج سلع تخضع مبيعاتها للضريبة فإن القانون يسمح بخصم الضريبة التي سبق سدادها عليها وفقاً لبيانات شهادات الإجراءات الجمركية ومن ثم تكون الضريبة القابلة للخصم عن هذه السلع 67200 ألف جنيه.

٣ - الآلات والمعدات

يسمح القانون برد الضريبة المدفوعة على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج السلع الخاضعة للضريبة، هذا وتستحق الضريبة عند الإفراج الجمركي في هذه الحالة بفئة ٥%.

$$\text{حساب ضريبة القيمة المضافة على الآلات} =$$

$$200000 \text{ جنيه}$$

قيمة الآلات والمعدات

$$(+ \text{ الضريبة الجمركية } 20\% \times 200000 = 40000 \text{ جنيه})$$

$$\text{وعاء ضريبة المبيعات عند الإفراج الجمركي} = 240000 \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي} = 240000 \times 5\% = 12000 \text{ جنيه}$$

ويتم ردها مع تقديم أول إقرار ضريبي.

ملخص ضريبة القيمة المضافة

| البيان | | القيمة بدون الضريبة | | الضريبة |
|-------------------------|--|---------------------|--------|---------|
| | | كلي | جزئي | كلي |
| ١- المبيعات من: | | | | |
| سلع مصنعة محلياً وخاضعة | | | ٤٨٠٠٠٠ | |
| سلع مستوردة وخاضعة | | | ٨٠٠٠٠٠ | |
| سلع معفاة | | | ١٢٠٠٠٠ | |
| | | ١٤٠٠٠٠٠ | | ١٧٩٢٠٠ |
| تسويات ضريبية | | --- | | --- |

| | | | | |
|--------|-------|---------|--------|---|
| ١٧٩٢٠٠ | | ١٤٠٠٠٠٠ | | صافي المبيعات/الضريبة علي القيمة المضافة |
| | | | | ٢- المشتريات (المدخلات) |
| | --- | | --- | أ- معفاة |
| | — | ٢٠٠٠٠ | ٢٠٠٠٠ | ب- غير قابلة للخصم محلية |
| | | | | ج - قابلة للخصم الضريبي محلية |
| | ١١٢٠٠ | | ٨٠٠٠٠ | مستوردة |
| | ٦٧٢٠٠ | | ٤٨٠٠٠٠ | المدخلات/ الضريبة المخصومة |
| ٧٨٤٠٠ | | ٥٦٠٠٠٠ | | الضريبة المستحقة |
| ٧٩٤٠٠ | | ٥٨٠٠٠٠ | | الضريبة واجبة السداد |
| ١٠٠٨٠٠ | | | | |

هذا للمسجل تسوية الضريبة المسددة عن الآلات والمعدات من ضريبة القيمة المضافة
الواجبة السداد في إقراره الضريبي.

الحالة الثالثة:

قامت شركة القاهرة الشرق الأقصى للاستيراد والتصدير باستيراد مجموعة من السيارات الحديثة بلغت تكلفة الاستيراد ٣,٥ مليون جنيه ، ولقد كانت القيمة المقدرة بمعرفة الجمارك لهذه السيارات والخاضعة للضريبة الجمركية ٤ مليون جنيه وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة قدرها ١٠٠ ألف جنيه وتم بيعها بهامش ربح قدره ١٥% ، هذا مع العلم بأن سعر الضريبة الجمركية ٢٠% والضريبة على القيمة المضافة ١٤% .

المطلوب

أولاً - تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي، وعند البيع .

ثانياً - إعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة لتحديد الضريبة الواجبة السداد .

الحل

أولاً - تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة:

١- عند الإفراج الجمركي.

القيمة الخاضعة للضريبة الجمركية ٤٠٠٠٠٠٠

الضريبة الجمركية ٨٠٠٠٠٠

وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي . ٤٨٠٠٠٠٠

٢- عند البيع الأول للمستورد.

التكلفة الاستيرادية الفعلية. ٣٥٠٠٠٠٠

الضريبة الجمركية . ٨٠٠٠٠٠

تكلفة إضافية ١٠٠٠٠٠

٤٤٠٠٠٠٠

هامش الربح ١٥% ٦٦٠٠٠٠

سعر البيع ويمثل وعاء الضريبة عند البيع . ٥٠٦٠٠٠٠

ملحوظة : يلاحظ أنه تم حساب سعر البيع للصفقة على أساس التكلفة الفعلية ، وليس على أساس القيمة الخاضعة للضريبة الجمركية .

ثانياً: ملخص ضريبة القيمة المضافة

| الضريبة | القيمة بدون الضريبة | بيان |
|---------|---------------------|--|
| ٧٠٨٤٠٠ | ٥٠٦٠٠٠٠ | ١- المبيعات/ والضريبة على المبيعات ٢- المدخلات: |
| ٦٧٢٠٠٠ | ٤٨٠٠٠٠٠ | المدخلات المستوردة/ والضريبة المخصومة |
| ٣٦٤٠٠ | | الضريبة المستحقة السداد |

الحالة الرابعة:

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بشركة مصر للفنادق:-

- (١) قيمة الخدمات المقدمة لرواد الفندق خلال شهر أغسطس ٢٠١٧ مبلغ ١١٩٠٠٠٠ جنية منها ٤٠٠٠ جنية وجبات سريعة، والباقي مقابل إقامة حفلات وخدمات أخرى.
 - (٢) قيمة الخدمات التي قدمت بالأقسام المختلفة للنزلاء الذين غادروا الفندق خلال الشهر ١٢٥٠٠٠ جنية.
 - (٣) إيراد الفندق خلال الشهر من تأجير المحال للغير (بازار، وفرع بنك، وغيره) ٧٥٠٠٠ جنية.
 - (٣) مقابل الخدمة الذي يقوم الفندق بإضافته على أسعار الخدمات ١٢%.
 - (٤) سعر الضريبة القيمة المضافة عن الخدمات التي يقدمها الفندق ١٤%.
- المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على الفندق في نهاية الشهر.

الحل

عند حساب ضريبة القيمة المضافة على الخدمات التي يقدمها الفنادق والمنشآت السياحية يجب أن نفرق بين:-

أ- بالنسبة للنزلاء: يتم حساب ضريبة القيمة المضافة على الفاتورة التي يصدرها الفندق عند مغادرة النزلاء للفندق والتي تتضمن قيمة جميع الخدمات التي قدمت له من خلال الأقسام المختلفة بالفندق مع إضافة مقابل الخدمة عليها ويتم حساب ضريبة القيمة المضافة على إجمالي القيمة شاملة مقابل الخدمة وتحصل مع قيمة الفاتورة.

ب- بالنسبة للرواد: يتم حساب ضريبة القيمة المضافة عقب أداء الخدمة وذلك من خلال إصدار أذون صرف أو بونات أو شرائط نقد للطلبات المقدمة بالأقسام المختلفة على أن تحسب الضريبة على إجمالي القيمة شاملة الخدمة وتحصيل الضريبة عقب تقديم الخدمة.

ج - بالنسبة لنشاط تأجير المحلات للغير: يعتبر نشاط تأجير للمحلات ذات الصلة التجارية من الأنشطة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة، ويتم حساب الضريبة على مقدار الإيجار المحصل.

أ- بالنسبة للنزلاء المغادرين للفندق: المبلغ

١٢٥٠٠٠

قيمة الخدمة

١٥٠٠٠

مقابل الخدمة (١٢%)

١٤٠٠٠٠

∴ الضريبة المستحقة = ١٤٠٠٠٠ × ١٤% = ١٩٦٠٠ جنيه

ب- بالنسبة للرواد على الفندق:

٤٠٠٠

قيمة التيك أوي

١١٥٠٠٠

قيمة الخدمات الأخرى

١٣٨٠٠

(+) مقابل الخدمة (١٢%)

١٢٨٨٠٠

١٢٨٨٠٠

١٣٢٨٠٠

الجملة

∴ الضريبة المستحقة = ١٣٢٨٠٠ × ١٤% = ١٨٥٩٢ جنيه

ج - بالنسبة للإيراد الناتج من تأجير المحلات التجارية:

قيمة الإيجار الخاضعة للضريبة ٧٥٠٠٠ جنيه.

ضريبة القيمة المضافة المستحقة = ٧٥٠٠٠ × ١٤% = ١٠٥٠٠ جنيه.

حساب ضريبة القيمة المضافة

| الضريبة | القيمة بدون الضريبة | البيان |
|---------|---------------------|--|
| ١٩٦٠٠ | ١٤٠٠٠٠ | الخدمات الخاضعة للضريبة (مبيعات الفندق): نزلاء الفندق |
| ١٨٥٩٢ | ١٣٢٨٠٠ | رواد الفندق |
| ١٠٥٠٠ | ٧٥٠٠٠ | تأجير المحلات |
| ٤٨٦٩٢ | ٢٧٢٨٠٠ | الضريبة على القيمة المضافة المستحقة |

الحالة الخامسة:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر أحد تجار التجزئة والمسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، والذي يتعامل في عدة سلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى، وذلك عن شهر يوليو ٢٠١٧.

أولاً: المشتريات خلال الشهر:

- ١ - سلع مشتراة بمبلغ ٥٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة بفئة ١٤%.
- ٢ - سلع مشتراة بمبلغ ١٨٠ ألف جنيه ومغفأة من الضريبة.
- ٣ - سلع مشتراة بمبلغ ٩٠ ألف جنيه من موزع جملة للسجائر وتبغ الغليون وأرواح التبغ، وتخضع لضريبة الجدول فقط عند الإنتاج أو الاستيراد.

ثانياً: بيان المتحصل من المبيعات خلال الشهر:

- ١ - ٦٢٧٠٠ جنيه جملة المتحصل شامل الضريبة من بيع السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.
 - ٢ - ٧٦٠٠٠ جنيه جملة المتحصل من السلع الخاضعة لضريبة الجدول.
 - ٣ - ١٩٨٠٠٠ جنيه جملة المتحصل من بيع السلع المغفأة من الضريبة.
- المطلوب: إعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة عن شهر يوليو موضحاً مقدار الضريبة المستحقة السداد.

الحل

تمهيد الحل:

- ١ - تحديد مقدار الضريبة المسددة عن المشتريات والقبالة للخصم:

وتقتصر على المشتريات الخاضعة للضريبة والبالغة ٥٠ ألف جنيه، أما المشتريات المغفأة من الضريبة فلم يسدد عنها ضريبة، والمشتريات من السلع الخاضعة لضريبة الجدول فإن ضريبتها تسدد عن طريق المنتج أو المستورد ولا يستحق عليها ضريبة في مراحل التداول.

الضريبة المسددة عن السلع المشترية والخاضعة للضريبة على القيمة المضافة =

$$٥٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٧٠٠٠ \text{ جنيه}$$

ب - الضريبة المسددة عن السلع المشترية والخاضعة بفئة ١٠% =

$$3000 = 10\% \times 30000$$

٢ - تحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة المستحقة: وتقتصر على المبيعات من السلع الخاضعة للضريبة والبالغ المتحصل منها ٦٢٧٠٠ جنيه شامل ضريبة القيمة المضافة، وينبغي لحساب الضريبة استخدام معامل الضريبة (فئة الضريبة)

$$100 + \text{فئة الضريبة}$$

$$7700 = \frac{14}{114} \times 62700 = \text{قيمة الضريبة}$$

$$114$$

إذن قيمة المبيعات بدون الضريبة = ٦٢٧٠٠ - ٧٧٠٠ = ٥٥٠٠٠ جنيه.

ملخص ضريبة القيمة المضافة عن شهر يوليو

| الضريبة | القيمة بدون الضريبة | بيان |
|---------|---------------------|--|
| | | أولاً: المبيعات: |
| ٧٧٠٠ | ٥٥٠٠٠ | المبيعات فئة الخاضعة بفئة ١٤% |
| ---- | ١٩٨٠٠٠ | مبيعات معفاة |
| ---- | ٧٦٠٠٠ | مبيعات من السجائر وغيره (سلع الجدول) |
| ٧٧٠٠ | ٣٢٩٠٠٠ | المبيعات/ضريبة القيمة المضافة المستحقة |
| | | ثانياً: المشتريات: |
| | | * مشتريات قابلة للخصم: |
| ٧٠٠٠ | ٥٠٠٠٠ | مشتريات سلع الخاضعة للضريبة بفئة ١٤% |
| --- | ١٨٠٠٠٠ | * مشتريات غير قابلة للخصم: |
| --- | ٩٠٠٠٠ | مشتريات من السلع المعفاة |
| | | مشتريات من سلع الجدول |
| ٧٠٠٠ | ٣٢٠٠٠٠ | المشتريات/الضريبة القابلة للخصم |
| ٧٠٠ | | ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد |

الحالة السادسة:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر إحدى الشركات المساهمة الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، والعاملة في مجال المشغولات المعدنية بمدينة العاشر من رمضان عن شهر سبتمبر ٢٠١٧.

أ - المبيعات:

١ - ٢٠٠٠ وحدة مباعة بالأسواق المحلية لشركات تجارة الجملة بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه، وبخصم تجاري ٢٠% وخصم تعجيل دفع ٥% إذا تم السداد خلال شهر.

٢ - ٥٠٠٠ وحدة مباعة لشركات بالمناطق الحرة بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه.

٣ - ١٠٠٠ وحدة مباعة لوزارة الدفاع بمبلغ ٩٠ ألف جنيه وذلك لاستخدامها في أغراض التسليح للدفاع والأمن القومي.

ب - مردودات المبيعات:

رد خلال الشهر ٢٠٠ وحدة من الوحدات المباعة لتجار الجملة لعدم مطابقتها للمواصفات، علماً بأنها ردت بحالتها عند البيع.

ج- المشتريات:

١ - تم شراء خامات بمبلغ ٨٤ ألف جنيه لاستخدامها في إنتاج الوحدات من بائعين مسجلين رد منها خامات مشتراة بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات.

٢ - تم استيراد قطع غيار لآلات المصنع واسطوانات من الخارج خلال الشهر لاستخدامها في مزاولة النشاط وبلغت قيمة هذه المعدات والخاضعة للضريبة الجمركية ٢٥٠ ألف جنيه، وسدد عنها ضرائب جمركية ٢٠%، وضريبة قيمة مضافة ١٤% وذلك عند الإفراج الجمركي عنها.

المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على القيمة المضافة وذلك لتحديد الضريبة المستحقة السداد عن شهر سبتمبر ٢٠١٧، علماً بأن الشركة تخضع مدخلاتها ومخرجاتها للضريبة بسعر ١٤%.

الحل

تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن شهر سبتمبر ٢٠١٧:

أ - المبيعات:

١ - ٢٠٠٠ وحدة مباعة بالسوق المحلي لتجار الجملة:

٢٠٠٠٠٠٠ جنيه

قيمة المبيعات

(٤٠٠٠٠٠) جنيه

(-) الخصم التجاري ٢٠%

وعاء ضريبة القيمة المضافة ١٦٠٠٠٠٠ جنيه

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة = ١٦٠٠٠٠٠ × ١٤% = ٢٢٤٠٠٠ جنيه.

ملحوظة: في حالة السداد خلال المهلة فسوف تمنح الشركة خصم تعجيل دفع ٥% يؤدي لانخفاض قيمة الصفقة، وهذا الخصم لا يؤثر على حساب الضريبة على القيمة المضافة.

٢ - ٥٠٠٠ وحدة مباعة لشركة بالمناطق الحرة:

تعد مبيعات مصدرة للخارج وتخضع للضريبة بسعر صفر.

قيمة الضريبة المستحقة = ٥٠٠٠٠٠٠ جنية × صفر = صفر

٣ - ١٠٠٠ وحدة مباعة للمصانع الحربية لأغراض التسليح والدفاع:

ثمن البيع ٩٠٠٠٠ جنية وتعد مبيعات لجهات معفاة من الخضوع للضريبة، ولكن يسمح بخصم ضريبة مدخلاتها.

ب - مردودات المبيعات: ٢٠٠ وحدة من الوحدات المباعة لتجار الجملة.

سعر بيع الوحدة = ٢٠٠٠٠٠ ÷ ٢٠٠٠ وحدة = ١٠٠ جنية

قيمة المردودات = ٢٠٠ وحدة × ١٠٠ جنية = ٢٠٠٠٠ جنية

(-) الخصم التجاري ٢٠% (٤٠٠٠) جنية

صافي قيمة مردودات المبيعات ١٦٠٠٠ جنية

∴ ضريبة القيمة المضافة على المردودات = ١٦٠٠٠ × ١٤% = ٢٢٤٠ جنية.

ج- المشتريات:

١ - خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين ٨٤٠٠٠ جنية

(-) رد منها خامات غير مطابقة للمواصفات (٤٠٠٠) جنية

قيمة الخامات الداخلة في الإنتاج ٨٠٠٠٠ جنية

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن الخامات = ٨٠٠٠٠ × ١٤% = ١١٢٠٠ ج

وتكون كلها قابلة للخصم بالرغم من أنها استخدمت في تحقيق مبيعات خاضعة للضريبة (٧٠٠٠ وحدة) ومبيعات لجهات معفاة من الضريبة (١٠٠٠ وحدة) والمباعة لوزارة الدفاع، حيث يسمح المشرع الضريبي بخصم الضريبة المسددة على المدخلات التي استخدمت في تصنيع السلع المباعة لوزارة الدفاع لأغراض التسليح الأمن القومي.

٢ - قطع الغيار والاسطوانات المستوردة من الخارج:

قيمة قطع الغيار والاسطوانات الخاضعة للضريبة الجمركية ٢٥٠٠٠٠ جنية

(+) الضريبة الجمركية ٢٠% (٥٠٠٠٠) جنية

الإجمالي ويمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي. ٣٠٠٠٠٠٠
جنيه

∴ ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي = ٣٠٠٠٠٠٠ × ١٤% = ٤٢٠٠٠٠ جنيه
ونظراً لأنها مسددة عن قطع غيار واسطوانات للنشاط، فتكون الضريبة المسددة قابلة للخصم.

ملخص الضريبة القيمة المضافة

| | | |
|---------|---------|---|
| | | أولاً: المبيعات وتسوياتها: |
| ٢٢٤٠٠ | ١٦٠٠٠٠ | مبيعات لتجار الجملة |
| صفر | ٥٠٠٠٠٠ | مبيعات لشركات بالمناطق الحرة |
| --- | ٩٠٠٠٠ | مبيعات لوزارة الدفاع (معفاة) |
| (٢٢٤٠) | (١٦٠٠٠) | (-) تسويات مردودات المبيعات |
| ٢٠١٦٠ | ٧٣٤٠٠٠ | صافي المبيعات/ ضريبة القيمة المضافة المستحقة |
| | | (-) ثانياً: المدخلات وتسوياتها: |
| | | أ - قابلة للخصم: |
| ١١٢٠٠ | ٨٠٠٠٠ | خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين |
| ٤٢٠٠٠ | ٣٠٠٠٠٠ | قطع غيار الآلات والاسطوانات المستوردة |
| --- | --- | ب- غير قابلة للخصم: |
| ٥٣٢٠٠ | ٣٨٠٠٠٠ | المدخلات / الضريبة القابلة للخصم |
| (٣٣٠٤٠) | | ضريبة المستحقة (رصيد دائن يرحل ليخصم في إقرار الشهر التالي) |

الحالة السابعة:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الأمل الصناعية والمسجلة لدي مصلحة الضرائب المصرية ، وذلك عن شهر ديسمبر ٢٠١٦ :

أولاً المبيعات : كانت مبيعات الشركة خلال الشهر على النحو التالي :

- (١) مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه نصفها لبائع مسجل والباقي لبائع غير مسجل وبخصم تجاري ٥%، وتخضع لضريبة بسعر ١٤%.
- (٢) مبيعات في الأسواق الخارجية بمبلغ ١٥٥٠٠ يورو، وكان سعر اليورو وقت البيع ١٨ جنيه، وتخضع للضريبة بسعر صفر .
- (٣) مبيعات لشركة قارون للبتترول والمعفاة من الضريبة بمبلغ ٨٠ ألف جنيه.
- (٤) مبيعات سلع معفاة بمبلغ ٨٠ ألف جنيه.
- (٥) مبيعات بالتقسيط لإحدى الشركات بمبلغ ١٠٠٠٠٠ ج في الظروف العادية، أما في حالة البيع بالتقسيط يكون سعر البيع ١٢٠٠٠٠ ج على أساس فائدة بيع بالتقسيط ٢٠% علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع ٨%.
- (٦) مبيعات أصول كانت تستخدم في الإنتاج بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه، وذلك بعد انتهاء عمرها الإنتاجي البالغ خمس سنوات
- (٧) أوضحت سجلات الشركة أن هناك ٤٠٠ وحدة مسحوبات من منتجات الشركة تم توزيعها خلال الشهر كهدايا لعملاء الشركة ، تبلغ تكلفة الوحدة ٨٥ جنيه بينما يبلغ سعر بيعها ١٠٠ جنيه.
- (٨) كما بلغت مردودات المبيعات من تجار الجملة ما قيمته ٢٠٠٠٠ ج.

ثانياً المدخلات : تمثلت مدخلات الشركة خلال الشهر في :

- (١) مواد خام تم شراؤها من السوق المحلي من بائع مسجل بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه استخدم منها في الإنتاج ما قيمته ١٥٠٠٠٠ ج، وأخرى بمبلغ ٢٠ ألف جنيه بموجب فواتير ضريبية ولكن من بائع غير مسجل.
 - (٢) مواد خام مستوردة من الخارج تبلغ قيمتها للأغراض الجمركية ١٠٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة جمركية ٤٠% ، وضريبة جدول ٨% ولم يتم استخدامها في الإنتاج
 - (٣) مستلزمات إنتاج تستهلك في النشاط بمبلغ ٢٠ ألف جنيه تم شراؤها من بائعين مسجلين وسدد عنها ضريبة ق.م.بفئة ١٤%.
- المطلوب : حساب ضريبة ق.م. المستحقة والواجبة السداد عن شهر أكتوبر.

تمهيد الحل

أولاً: المبيعات ومردوداتها:

٢٠٠٠٠٠ ١- مبيعات تاجر الجملة

$$\underline{(10000)} = 5\% \times 200000 = 10000$$

١٩٠٠٠٠ جنيه

$$\text{ضريبة ق.م} = 14\% \times 190000 = 26600 \text{ ج}$$

٢- مبيعات الأسواق الخارجية (تصدير):

$$\text{المبيعات} = 15500 \text{ يورو} \times 18 \text{ ج} = 279000 \text{ جنيه}$$

$$\text{ضريبة القيمة المضافة} = 279000 \times \text{صفر} = \text{صفر}$$

٣- مبيعات الجهات المعفاة (شركة قارون للبترول) ٦٩٠٠٠ جنيه لا يستحق ض.ق.م ولكن مدخلاتها قابلة للخصم

٤- مبيعات السلع المعفاة ٨٠٠٠٠ جنيه لا يستحق ض.ق.م ، ومدخلاتها غير قابلة للخصم

٥- مبيعات التقسيط:

القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة = ثمن البيع في الظروف العادية + (ثمن البيع في الظروف العادية × معدل الفائدة الذي يزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي)

$$= 100000 + (100000 \times 12\%) = 112000 \text{ جنيه}$$

$$\text{ض.ق.م} = 14\% \times 112000 = 15680 \text{ جنيه}$$

٦- مبيعات الأصول المكهنة بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه:

أخضع القانون للضريبة على القيمة المضافة السلع المستعملة والتي يكون سبق شراؤها ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين، على أن تكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة ٣٠% من القيمة البيعية.

$$\text{القيمة الخاضعة للضريبة} = 100000 \times 30\% = 30000 \text{ ج}$$

$$\text{ض.ق.م} = 14\% \times 30000 = 4200 \text{ ج}$$

٧- مسحوبات هدايا لعملاء الشركة تعتبر استهلاك شخصي تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على أساس سعر بيعها.

$$\text{القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة} = ٤٠٠ \times ١٠٠ \text{ ج} = ٤٠٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ض.ق.م} = ٤٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٥٦٠٠ \text{ ج}$$

٨ - مردودات المبيعات: نظراً لأن هذه المبيعات تم بيعها بخصم تجاري، فعند ردها يراعى الخصم التجاري عند تحديد ضريبتها التي يتم تسويتها.

$$\text{قيمة المردودات بعد استبعاد الخصم التجاري} = ٢٠٠٠٠ - (٢٠٠٠٠ \times ٥\%) = ١٩٠٠٠ \text{ ج}$$

$$\text{ض.ق.م} = ١٩٠٠٠ \times ١٤\% = ٢٦٦٠ \text{ ج}$$

ثانياً: المدخلات:

١- مواد خام مشتراه من بائع مسجل بمبلغ ٢٠٠٠٠٠٠ ج

لا تعتبر بالكامل قابلة للخصم نظراً لوجود مبيعات سلع معفاة ومن ثم يتم تقسيم هذه المشتريات إلى:

مشتريات قابلة للخصم = إجمالي المشتريات × المبيعات الخاضعة ولجهات معفاة

إجمالي المبيعات

$$١٨٠٠٠٠٠ \text{ ج} = \frac{٧٢٠٠٠٠ \times ٢٠٠٠٠٠}{٨٠٠٠٠٠} =$$

$$٨٠٠٠٠٠$$

مشتريات غير قابلة للخصم = إجمالي المشتريات × مبيعات السلع المعفاة

إجمالي المبيعات

$$٢٠٠٠٠٠ \text{ ج} = \frac{٨٠٠٠٠ \times ٢٠٠٠٠٠}{٨٠٠٠٠٠} =$$

$$٨٠٠٠٠٠$$

$$\text{الضريبة القابلة للخصم} = ١٨٠٠٠٠٠ \times ١٤\% = ٢٥٢٠٠$$

٢- مواد خام مشتراه من بائعين غير مسجلين بموجب فواتير ضريبية بمبلغ ٢٠٠٠٠٠ ج تعتبر مشتريات غير قابلة للخصم.

٣- مواد خام مستوردة:

$$\text{وعاء ض.ق.م} = 1000000 + (1000000 \times 4\%) + (1000000 \times 8\%) = 1480000 \text{ ج}$$

المشتريات القابلة للخصم = إجمالي المشتريات × المبيعات الخاضعة لجهات معفاة

إجمالي المبيعات

$$133200 = \frac{720000}{800000} \times 148000 =$$

المشتريات غير القابلة للخصم = إجمالي المشتريات × مبيعات السلع المعفاة

إجمالي المبيعات

$$148000 = \frac{800000}{800000} \times 148000 =$$

$$\text{الضريبة القابلة للخصم} = 133200 \times 14\% = 18648 \text{ ج}$$

٤- مستلزمات إنتاج من بائع مسجل بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج

لا تعتبر بالكامل قابلة للخصم نظراً لوجود مبيعات سلع معفاة ومن ثم يتم تقسيم هذه المشتريات إلى:

$$\text{مشتريات قابلة للخصم} = \frac{720000}{800000} \times 20000 = 18000 \text{ ج}$$

$$\text{مشتريات غير قابلة للخصم} = \frac{800000}{800000} \times 20000 = 20000 \text{ ج}$$

$$\text{الضريبة القابلة للخصم} = 18000 \times 14\% = 2520 \text{ ج}$$

ملخص ضريبة القيمة المضافة

| الضريبة (١٤%) | القيمة بدون الضريبة | بيان |
|---------------|---------------------|--|
| | | المبيعات : |
| ٢٦٦٠٠ | ١٩٠٠٠٠ | ١ - مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي. |
| صفر | ٢٧٩٠٠٠ | ٢ - مبيعات الأسواق الخارجية . |
| ———— | ٦٩٠٠٠ | ٣-مبيعات لجهات معفاة. |
| ———— | ٨٠٠٠٠ | ٤ - مبيعات سلع معفاة |
| ١٥٦٨٠ | ١١٢٠٠٠ | ٥- مبيعات بالتقسيط |
| ٤٢٠٠ | ٣٠٠٠٠ | ٦- مبيعات أصول مستعملة. |

| | | |
|------------------------------|---------------------------------|---|
| ٥٦٠٠ (٢٦٦٠) | ٤٠٠٠٠ (١٩٠٠٠) | ٧- مسحوبات منتجات وهدايا. (-) تسويات مردودات المبيعات |
| ٤٩٤٢٠ | ٧٨١٠٠٠ | صافي المبيعات / الضريبة المستحقة (١) |
| (٢٥٢٠٠) (١٨٦٤٨) (٢٥٢٠) | ١٨٠٠٠٠ ١٣٣٢٠٠ ١٨٠٠٠ | المدخلات: مدخلات قابلة للخصم: مواد خام من بائعين مسجلين مواد خام مستوردة مستلزمات إنتاج (مدخلات غير مباشرة) |
| | ٢٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠ ١٤٨٠٠ ٢٠٠٠ | مدخلات غير قابلة للخصم: مواد خام من بائع مسجل مواد خام من بائع غير مسجل مواد خام مستوردة مستلزمات إنتاج |
| (٤٦٣٦٨) | ٣٨٨٠٠٠ | أجمالي المدخلات/ الضريبة القابلة للخصم (٢) |
| ٣٠٥٢ | | ض.ق.م (٢-١) |

رابعاً: حالات عملية محلولة على ضريبة الدمغة

الحالة الأولى:

حددت المادة (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ أسعار الضريبة النسبية على الوجه الآتي:

| مغفأة. | ٥٠ جنيه الأولي |
|---------------------------|----------------------------|
| ستة في الألف. | أزيد من ٥٠ ج إلي ٢٥٠ ج |
| ستة ونصف في الألف. | أزيد من ٢٥٠ ج إلي ٥٠٠ ج |
| سبعة في الألف. | أزيد من ٥٠٠ ج إلي ١٠٠٠ ج |
| سبعة ونصف في الألف. | أزيد من ١٠٠٠ ج إلي ٥٠٠٠ ج |
| ثمانية في الألف. | أزيد من ٥٠٠٠ ج إلي ١٠٠٠٠ ج |
| يخضع بسعر ثلاثة في الألف. | ما يزيد عن ١٠٠٠٠ ج |

ولقد تبين لك ما يأتي:

أ- أن الراتب الواجب صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات المغفأة قانوناً لأحد الموظفين في الإدارة العليا بشركة قطاع أعمال عام ٣٠٠٠ جنيه، ولموظف آخر في جهة حكومية ١٠٠٠ جنيه، ولموظف آخر يعمل في شركة قطاع خاص ٥٠٠٠ جنيه.

ب- أن أحد الجهات الحكومية قامت بصرف مبلغ ١١٠٠٠ جنيه لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل أعمال ومشتريات حكومية.

ج- أن شركة قطاع أعمال عام قامت بصرف مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه، لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل مشتريات مواد خام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة في الحالات السابقة.

الحل

أ- نفرق بين:

* ٣٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه الموظف بالإدارة العليا لشركة قطاع أعمال عام يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة ونصف في الألف لأن الراتب يقع في الطبقة أزيد من ١٠٠٠ جنيه إلى ٥٠٠٠ جنيه.

∴ ٣٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه إعفاء

٢٩٥٠ جنيه الباقي ويخضع للضريبة .

$$\therefore \text{الضريبة المستحقة} = ٠,٠٠٧٥ \times ٢٩٥٠ = ٢٢,١٢٥ \text{ جنيه.}$$

$$\text{تقرب لأقرب خمسة قروش} = ٢٢,١٥ \text{ جنيه.}$$

* ١٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه الموظف في إحدى الجهات الحكومية يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة في الألف لأنه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ جنيه إلى ١٠٠٠ جنيه.

∴ ١٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه

٩٥٠ جنيه الباقي ويخضع للضريبة.

$$\therefore \text{الضريبة المستحقة} = ٠,٠٠٧ \times ٩٥٠ = ٦,٦٥ \text{ جنيه.}$$

* ٥٠٠٠ جنيه الراتب الذي يحصل عليه موظف في شركة قطاع خاص لا يخضع لضريبة الدمغة النسبية.

ب- ١١٠٠٠ جنيه المبلغ المنصرف من الجهة الحكومية لأحد الموردين نظير مشتريات وأعمال حكومية تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية وفقاً لأحكام المادة (٨٠) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠، وتحسب الضريبة كالتالي:

١٠٠٠٠ جنيه تخضع بفئة ١٦ في الألف بعد استبعاد الإعفاء.

١٠٠٠ جنيه ما زاد عن ١٠٠٠٠٠ جنيه يخضع بفئة ستة في الألف.

∴ الضريبة العادية والإضافية المستحقة:

١٠٠٠٠ جنيه

(٥٠) جنيه (إعفاء)

$$٩٩٥٠ \text{ جنيه} \times ٠,٠١٦ = ١٥٩,٢٠ \text{ جنيه}$$

$$١٠٠٠ \text{ جنيه} \times ٠,٠٠٦ = ٦,٠٠ \text{ جنيه}$$

∴ إجمالي ضريبة الدمغة النسبية العادية

∴ ضريبة الدمغة النسبية الإضافية

$$= ٣ \times ١٦٥,٢٠ \text{ أمثال} = ٤٩٥,٦ \text{ جنيه}$$

$$\text{إجمالي الضريبة المستحقة على المورد} = ٦٦٠,٨ \text{ جنيه}$$

ج- ٣٠٠٠٠ جنيه المنصرفه من الشركة قطاع أعمال عام لأحد الموردين مقابل مشتريات مواد خام لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية الإضافية.

الحالة الثانية:

الشركة الوطنية للصناعات حصلت في خلال الربع الثالث من العام المنتهي في ٢٠١٧/١٢/٣١ على قرض من احد البنوك بمبلغ ٤٥ مليون جنيه لتمويل نشاطها ، ولما كان رصيد القروض المستحقة على الشركة في بداية عام ٢٠١٧ مبلغ ١٥ مليون جنيه وهو قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق لتمويل نشاطها وسددت منه خلال الربع الثاني من عام ٢٠١٧ مبلغ ٥ مليون جنيه، فأصبح رصيد القروض في ميزانية ٢٠١٥/١٢/٣١ يبلغ ٥٥ مليون جنيه.

المطلوب : حساب مقدار ضريبة الدمغة المستحقة على الشركة عن القروض التي حصلت عليها من البنك خلال عام ٢٠١٧، إذا علمت أن الضريبة تستحق بمعدل واحد في الألف عن كل ربع سنة .

الحل

| بيان | الربع الأول | الربع الثاني | الربع الثالث | الربع الرابع |
|--|---------------|----------------|---------------|---------------|
| الرصيد في أول الفترة الربع سنوية | ١٥ مليون جنيه | ١٥ مليون جنيه | ١٠ مليون جنيه | ٥٥ مليون جنيه |
| + المستخدم من القروض والتسهيلات الممنوحة خلال الفترة | ----- | ----- | ٤٥ مليون جنيه | ----- |
| وعاء ضريبة الدمغة (وتحسب عليه الضريبة بواقع ١،٠%) | ١٥ مليون جنيه | ١٥ مليون جنيه | ٥٥ مليون جنيه | ٥٥ مليون جنيه |
| (-) المسدد خلال الفترة | ----- | (٥ مليون جنيه) | ----- | ----- |
| الرصيد في نهاية الفترة الربع سنوية | ١٥ مليون جنيه | ١٠ مليون جنيه | ٥٥ مليون جنيه | ٥٥ مليون جنيه |
| ضريبة الدمغة المستحقة | ١٥٠٠٠ جنيه | ١٥٠٠٠ جنيه | ٥٥٠٠٠ جنيه | ٥٥٠٠٠ جنيه |
| ضريبة الدمغة التي تتحملها الشركة | ٧٥٠٠ جنيه | ٧٥٠٠ جنيه | ٢٧٥٠٠ جنيه | ٢٧٥٠٠ جنيه |

ضريبة الدمغة المستحقة على الشركة عن عام ٢٠١٧ =

$$= ٧٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$٧٥٠٠ + ٧٥٠٠ + ٢٧٥٠٠ + ٢٧٥٠٠$$

الحالة الثالثة:

فيما يلي بعض المعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة والتي قامت بها إحدى الشركات في شهر أبريل ٢٠٠٠:

- ١ - قامت بتوريد مستلزمات ومهمات لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٣٠ ألف جنيه.
 - ٢ - قامت بشراء قطعة أرض من محافظة الجيزة بمبلغ نصف مليون جنيه، وتم تحرير عقد بيع بهذه الواقعة من خمس نسخ، كل نسخة مكونة من أربع صفحات، على أن تحتفظ الشركة بالنسخة الأولى للعقد وتحتفظ محافظة القاهرة بالأربع نسخ الأخرى.
- المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن هذه المعاملات مع تحديد من الذي يتحمل الضريبة في كل معاملة.

الحل

- ١ - قيمة مستلزمات موردة لأحد الجهات الحكومية ٣٠٠٠٠ جنيه تعد صرفيات حكومية تخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية وفقاً لأحكام المادة ٨٠ وتحسب الضريبة كالتالي:
١٠٠٠٠ جنيه تخضع بسعر ١٦ في الألف وما زاد (٢٠٠٠٠ جنيه) تخضع للضريبة بسعر ٦ في الألف مع مراعاة إعفاء ٥٠ جنيه.

٥٠ جنيه معفاة

$$١٥٩,٢٠ = ١,٦\% \times ٩٩٥٠$$

$$\underline{١٢٠,٠٠} = ٠,٦\% \times ٢٠٠٠٠$$

إجمالي ضريبة الدمغة العادية = ٢٧٩,٢٠ جنيه

$$\therefore \text{ضريبة الدمغة الإضافية} = ٢٧٩,٢٠ \times ٣ \text{ أمثال} = \underline{١٦٧٥,٢٠}$$

ضريبة الدمغة العادية والإضافية ١٩٥٤,٤٠ جنيه

ويتحمل الضريبة المورد الذي تم الصرف لحسابه.

- ٢ - عقد شراء قطعة أرض من محافظة الجيزة:

يستحق ضريبة دمغة نوعية على كل صفحة من صفحات العقد قدرها ٩٠ قرشاً ويتحمل الضريبة كل طرف من أطراف العقد عن النسخة أو النسخ الخاصة به.

إلا أن في حالة التعامل مع جهات حكومية فسوف يتم نقل عبء الضريبة على الجهة الحكومية إلى الطرف الآخر في العقد وذلك عن نسخة واحدة فقط بجانب النسخة الخاصة به.

.: ضربية الدمعة النوعية عن النسخة الواحدة = ٤ صفحات x ٩٠ قرش = ٣٦٠ قرشاً،
وتحمل الشركة المشترية ٧٢٠ قرشاً أي ٧،٢ جنيه وذلك عن النسختين (نسخة العقد الخاصة
بها ونسخة عقد خاصة بمحافظة الجيزة).

الحالة الرابعة:

١ - حصلت شركة التأمين على الأقساط التالية:

٦٠٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين على الحياة.

٢٠٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين نقل.

٤٠٠٠٠٠٠ جنيه أقساط تأمين حريق.

١٢٠٠٠٠٠٠ جنيه إجمالي الأقساط المحصلة.

المطلوب حساب ضريبة الدمغة المستحقة مع تحديد من الذي يتحملها.

الحل

١ - أقساط التأمين:

- أقساط التأمين على الحياة ٦٠٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١٠% يتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

∴ الضريبة المستحقة = ٦٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٠٠٠٠ جنيه

- أقساط تأمين نقل ٢٠٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١٠% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

∴ الضريبة المستحقة = ٢٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٢٠٠٠٠٠ جنيه.

- أقساط تأمين حريق ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية ١٠% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

الضريبة المستحقة = ٤٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ٤٠٠٠٠٠ جنيه

بالإضافة إلى ذلك تتحمل شركة التأمين ضريبة نسبية ٨ في الألف على إجمالي مقابل وأقساط التأمين التي تحصلها. وبذلك تكون الضريبة المستحقة = ٨ × ١٢٠٠٠٠٠٠ في الألف = ٩٦٠٠٠ جنيه.

الحالة الخامسة:

حددت المادة (٧٩) من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ أسعار ضريبة الدمغة النسبية على الوجه التالي:

٥٠ جنيه الأولى معفاة
أزيد من ٥٠٠ إلى ١٠٠٠ جنيه ٧ في الألف.

أزيد من ٥٠ إلى ٢٥٠ جنيه ٦ في الألف
أزيد من ١٠٠٠ إلى ٥٠٠٠ جنيه ٧,٥ في الألف

أزيد من ٢٥٠ إلى ٥٠٠ جنيه ٦,٥ في الألف
أزيد من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠ جنيه ٨ في الألف

وما يزيد عن ١٠٠٠٠ جنيه يخضع بسعر ٣ في الألف.

فإذا علمت:

١- أن المرتب الشهري الواجب صرفه لأحد الموظفين في إحدى الجهات الحكومية بعد استقطاع اشتراكات التأمينات ٥٥٠ جنيه، ولموظف آخر في شركة قطاع خاص ١٠٠٠ جنيه.

٢- أن إحدى المصالح الحكومية اشترت جهازين كمبيوتر بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه من أحد الموردين.

٣- أن شركة من شركات قطاع الأعمال العام قامت بصرف مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه لأحد مورديها مقابل شراء مواد خام منه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية التي تستحق في كل من الحالات السابقة وفقاً لأحكام المادتين ٧٩ ، ٨٠ من القانون ١١١ لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات.

الحل

١ - المرتبات المنصرفة إلى:

أ - موظف بأحد الجهات الحكومية مرتبه ٥٥٠ جنيه يخضع وفقاً للمادة (٧٩) لضريبة الدمغة النسبية على الصريفات الحكومية وتحسب الضريبة كالتالي:

المرتب بعد استبعاد التأمينات ٥٥٠ جنيه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ جنيه وحتى ١٠٠٠ جنيه فيكون سعر الضريبة ٧ في الألف. وتحسب الضريبة بهذا السعر بعد إعفاء ٥٠ جنيه من الأجر الخاضع.

٥٠ جنيه معفاة

$٥٠٠ \times ٧\% = ٣,٥$ جنيه.

ب- موظف في شركة قطاع خاص مرتبه ١٠٠٠ جنيه لا يستحق عنها ضريبة دمغة نسبية لأنها ليست صرفيات حكومية.

٢ - ثمن شراء جهازين كمبيوتر لأحد الجهات الحكومية من أحد الموردين بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه، تعد صرفيات حكومية وتخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافة وفقاً للمادة ٨٠ من القانون. وتحسب الضريبة كالتالي:

مبلغ ٩٠٠٠ يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠٠ إلى ١٠٠٠٠ جنيه فيكون سعر الضريبة ١٦ في الألف، ويعفى من المبلغ ٥٠ جنيه.

الضريبة العادية: ٥٠ جنيه معفاة

$$١٤٣,٢ = ٨٩٥٠ \times ١,٦\%$$

$$\text{الضريبة الإضافية} = ١٤٣,٢ \times ٣ \text{ أمثال} = \underline{٤٢٩,٦} \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{إجمالي الضريبة العادية والإضافية} = ٥٧٢,٨ \text{ جنيه}$$

٣ - ثمن شراء مواد خام من أحد الموردين لأحد شركات قطاع الأعمال العام:

لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية لأنها ليست صرفيات حكومية.

الحالة السادسة:

المطلوب: حساب قيمة ضريبة الدمغة المستحقة في كل حالة من الحالات التالية:

- ١ - جهة حكومية قامت بشراء أدوات نظافة من أحد الموردين بمبلغ ٥٥٠ جنيه.
- ٢ - شركة قطاع خاص فاز أحد عملائها في السحب الذي تجريه بمبلغ نصف مليون جنيه، كما فاز عميل آخر بسيارة ثمنها ٥٠٠٠٠ جنيه.
- ٣ - شركة قامت بالاتفاق مع الإذاعة على عمل إعلان لمنتجاتها نظير أجر إذاعة قدره ٢٠٠٠٠ جنيه.

الحل

١ - ثمن شراء أدوات نظافة من أحد الموردين لأحد الجهات الحكومية:

تعد صرفيات حكومية وتخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية طبقاً لأحكام المادة ٨٠ من قانون ضريبة الدمغة، وتحسب الضريبة كالتالي:

المبلغ ٥٥٠ جنيه يقع في الطبقة أزيد من ٥٠٠ وحتى ١٠٠٠ جنيه، ويتحدد سعر الضريبة على أساس ذلك بـ ١٤ في الألف مع إعفاء ٥٠ جنيه من المبلغ.

الضريبة العادية : ٥٠ جنيه معفاة

$$٥٠٠ \text{ جنيه} \times ١,٤\% = ٧ \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة الإضافية} = ٣ \times ٧ \text{ أمثال} = \underline{٢١ \text{ جنيه}}$$

إجمالي الضريبة العادية والإضافية ٢٨ جنيه

٢ - جوائز سحب اليانصيب:

تخضع لضريبة دمغة نسبية ٢٠% من المبالغ المخصصة للرابحين نقداً أو عيناً.

$$\text{الضريبة الأولى} = ٥٠٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٠٠,٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة الثانية} = ٥٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٠,٠٠٠ \text{ جنيه}$$

٣ - الإعلان بالإذاعة:

تخضع لضريبة دمغة نسبية قدرها ٢٠% من أجر الإذاعة.

$$\text{الضريبة المستحقة} = ٢٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

الحالة السابعة:

إليك بعض المعاملات المالية التي تمت في إحدى الشركات الصناعية/ قطاع عام خلال شهر مايو:

- 1- قامت الشركة بصرف مستحقات العاملين لديها من أجور ومرتبات بواقع ١٥٠٠ جنيه لكل عامل كإجمالي أجر علماً بأن اشتراك التأمين الاجتماعي المستحق على كل عامل ٢١٠ جنيه.
 - 2- قامت الشركة بشراء مستلزمات ومعدات مكتبية من أحد الموردين بمبلغ ٣٤٢٠ جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة بفئة ١٤%.
 - 3- قامت الشركة بتوقيع عقد مع أحد المقاولين لإنشاء مبنى إداري لمكاتب الشركة بقيمة تعاقدية قدرها ٥ مليون جنيه وبلغت عدد صفحات العقد ١٢ صفحة.
- المطلوب: تحديد مدى خضوع المعاملات السابقة لضريبة الدمغة مع بيان نوعها ومن يتحمل عنها وحساب تلك الضريبة.

الحل

1- أجور ومرتبات العاملين بأحد شركات القطاع العام:

تخضع لضريبة الدمغة النسبية وفقاً لأحكام المادة ٧٩ ويخضع أجر العامل بعد استبعاد اشتراكات وأقساط التأمين المستحقة عليه وتحسب الضريبة عن كل عامل على النحو التالي:

إجمالي الأجر ١٥٠٠ جنيه يقع في الطبقة أزيد من ١٠٠٠ جنيه إلى ٥٠٠٠ جنيه.

∴ يكون سعر الضريبة الدمغة ٧,٥ في الألف.

الأجر بعد استبعاد التأمينات = ١٥٠٠ - ٢١٠ = ١٢٩٠ جنيه

يعفي ٥٠ جنيه

الباقي ١٢٤٠ جنيه \times ٧,٥ في الألف = ٩,٣ جنيه ويتحمل الضريبة العامل الذي تم الصرف لحسابه.

٢ - مشتريات شركة القطاع العام من أحد الموردين:

لا تسري عليها ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية لأنها ليست صرفيات حكومية.

٣ - العقد الموقع بين الشركة وأحد المقاولين:

تخضع صفحات العقد لضريبة دمغة نوعية بواقع ٩٠ قرش عن كل صفحة من صفحات العقد، وتتعدد الضريبة بتعدد نسخ العقد ويتحمل كل طرف الضريبة الخاصة بنسخه.

: ضريبة الدمغة النوعية على النسخة الواحدة من العقد = ١٢ صفحة x ٩٠ قرش = ١٠,٨ جنيه.

الحالة الثامنة:

قام أحد المستثمرين بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة والتي يبلغ رأسمالها ٥٠٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠ جنيه، وبلغ ثمن شراء السهم ١٢٠ جنيه في ٢٠/٦/٢٠١٧، ولقد قام هذا المستثمر في الشهر التالي بشراء ٥٠٠ سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بنفس ثمن شراء الصفقة التي تمت في الشهر السابق، وقبل نهاية عام ٢٠١٧ قام بشراء ١٥٠٠ سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بسعر ١٤٠ جنيه للسهم.

المطلوب:

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء ١٠٠٠ سهم الأولى.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء ٥٠٠ سهم الثانية.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء ١٥٠٠ سهم الأخيرة.

الحل

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الأولى:

نظراً لأن هذا البيع كان عن ١٠٠٠ سهم فقط، وتم بعد تاريخ صدور القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧، فيستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة ٨٣ مكرراً على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = (١٠٠٠ سهم × ١٢٠ جنيه) × ١,٢٥ في الألف = ١٥٠ جنيه، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثانية:

بالرغم من أن عملية البيع الثانية لنفس المستثمر لنفس الشركة إلا أنها لم تبلغ حد الاستحواز المنصوص عليه قانوناً، حيث بلغت نسبة ملكية المستثمر ٣٠% فقط ((١٥٠٠ سهم ÷ ٥٠٠ سهم) × ١٠٠) ولذلك يستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة ٨٣ مكرراً على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = (٥٠٠ سهم × ١٢٠ جنيه) × ١,٢٥ في الألف = ٧٥ جنيه، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.

ج - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثالثة:

نظراً لأن عملية الشراء الأولى والثانية والثالثة قام بهم شخص واحد من شركة واحدة في أقل من عام، وبلغ مجموع هذه العمليات ٣٠٠٠ سهم (١٠٠٠ سهم + ٥٠٠ سهم + ١٥٠٠ سهم) وبلغت نسبة الأسهم المستحوز عليها المشتري ٦٠% من أسهم الشركة (٣٠٠٠ سهم ÷ ٥٠٠٠ سهم) × ١٠٠ فتستحق ضريبة الدمغة وفقاً لأحكام المادة ٨٣ مكرراً "١"، مع تسوية ضريبة الدمغة التي دفعت عن العملية الأولى والثانية لكل من البائع والمشتري، على النحو التالي:

١ - حساب إجمالي قيمة المعاملات (الصفقة) =

$$(١٠٠٠ \text{ سهم} \times ١٢٠ \text{ جنيهه}) + (٥٠٠ \text{ سهم} \times ٢٠ \text{ جنيهه}) + (١٥٠٠ \text{ سهم} \times ٤٠ \text{ جنيهه}) = ٣٩٠٠٠٠ \text{ جنيهه}$$

٢ - حساب ضريبة الدمغة = ٣ × ٣٩٠٠٠٠ في الألف = ١١٧٠ جنيهه

٣ - تسوية ضريبة الدمغة = ١١٧٠ جنيهه - (١٥٠ جنيهه + ٧٥ جنيهه) = ٩٤٥ جنيهه وتستحق على البائع (المتخارج)، وتستحق على المشتري (المستحوز) بذات القيمة .

خامساً: حالات عملية غير محلولة على ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة

الحالة الأولى:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الاتحاد الصناعية المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية وذلك عن شهر يناير ٢٠xx:

١ - بلغت قيمة المعدات المباعة لإحدى المشروعات الصناعية داخل المنطقة الحرة بدمياط للاستخدام في الإنتاج ٣٠٠٠٠٠ ج علماً بأن قيمة المدخلات الداخلة في صناعتها ١١٠٠٠٠٠ جنيه شاملة ضريبة القيمة المضافة.

٢ - بلغت قيمة السلع المستوردة من الخارج وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية ١٠٠ ألف جنيه وقد انفق عليها مبالغ إضافية متنوعة لتصنيعها قدرها ١٦٠٠٠ جنيه وقد قامت المنشأة ببيعها خلال الشهر بهامش ربح ٢٠%.

٣ - بلغت قيمة السلع المصنعة المشتراة من السوق المحلي من بائع مسجل ١٦٠ ألف جنيه خاضعة لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤% وقد استخدمت في صناعة مخرجات قيمتها ٤٠٠ ألف جنيه منها ٢٠٠ ألف جنيه خاضعة للضريبة بسعر ١٤%، ١٠٠ ألف جنيه تم تصديرها للخارج، والباقي معفى من الضريبة.

فإذا علمت أن السلع المستوردة من الخارج خاضعة لضريبة جمركية ٢٠% وضريبة القيمة المضافة ١٤%.

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة عن شهر يناير ٢٠xx.

الحالة الثانية:

الشركة المصرية للصناعة (شركة مساهمة مصرية) مسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية أوضحت البيانات التي قدمت لك عن مبيعاتها ومدخلاتها عن شهر xx ما يلي :

أ - كانت مبيعات الشركة خلال الشهر عبارة عن مبيعات لتجار جملة بالسوق المحلي بمبلغ ٣٥٠ ألف جنيه وبخصم تجاري ١٠% ، وخصم نقدي ٥% إذا تم السداد خلال شهر من تاريخ البيع . ومبيعات لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٨٥٥٠٠ جنيه شاملة ضريبة القيمة المضافة .

ب - كانت الشركة خلال الشهر قد سلمت وكيلها المعتمد بضاعة من منتجات الشركة بصفة امانة بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه ، ولقد أوضحت سجلات الشركة ان الوكيل قام ببيع ٨٠% من هذه البضاعة حتى آخر الشهر ، وقام بتوريد المبلغ المحصل للشركة بعد خصم ٢% عمولته .

ج - أوضحت دفاتر المخازن أن الشركة اشترت خلال الشهر من إحدى الشركات المسجلة خامات لزوم تصنيع منتجاتها بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه وبخصم تجاري ٥% ، وتبين أن الشركة

سددت من قيمة هذه الخامات ٥٠% فقط والباقي على الحساب، كما أشرت بالأجل من السوق المحلي كميات أخرى من المدخلات الأساسية للتصنيع بمبلغ ٢٢٨ ألف جنيه شاملة ضريبة القيمة المضافة. كما أشرت نقداً من السوق المحلي قطع غيار لازمة للآلات التي تستخدمها الشركة في نشاطها الصناعي من مستوردين بالسوق المحلي بمبلغ ٦٨٤٠٠ ألف جنيه شاملة ١٤% ضريبة قيمة مضافة، ورد نصفها للبائع لأنها غير مطابقة للمواصفات.

في ضوء البيانات السابقة المطلوب: اختيار الإجابة الصحيحة في كل سؤال مما يأتي علماً بأن مبيعات ومدخلات الشركة تخضع لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤%.

١ - تكون الضريبة المستحقة على المبيعات لتجار الجملة في السوق المحلي :

أ- ٤٩٠٠٠ جنيه ب- ٤٤١٠٠ جنيه ج- ٤٣٠٩٢ جنيه د- ٤٥٥٧٠ جنيه

٢ - تبلغ ضريبة القيمة المضافة المستحقة على المبيعات للجهات الحكومية :

أ- ١٠٥٠٠ جنيه ب- ١١٩٧٠ جنيه ج- ٩٤٥٠ جنيه د- لا تستحق ضريبة.

٣ - تكون ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن البضاعة المسلمة لأحد الوكلاء :

أ- ٢١٠٠٠ جنيه ب- لا تستحق ج- ١٦٨٠٠ جنيه د- ١٦٤٦٤ جنيه
ضريبة

٤ - يبلغ إجمالي ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن مبيعات الشركة:

أ- ٨٠٥٠٠ جنيه ب- ٧١٨٢٠ جنيه ج- ٧١٤٠٠ جنيه د- ٦٣٩٥٠ جنيه

٥ - تبلغ ضريبة المواد الخام القابلة للخصم :

أ- ٤٢٠٠٠ جنيه ب- ٣٩٩٠٠ جنيه ج- ٢١٠٠٠ جنيه د- ١٩٩٥٠ جنيه

٦ - تكون المعاملة الضريبية لضريبة المدخلات الأساسية الأخرى واللازمة للتصنيع:

أ- ٢٨٠٠٠ جنيه قابلة للخصم. ب- ٣١٩٢٠ جنيه قابلة للخصم.

ج- غير قابلة للخصم. د- ليس شيئاً مما سبق.

٧- تكون ضريبة قطع الغيار والقابلة للخصم :

أ- ٨٤٠٠ جنيه ب- ٩٥٧٦ جنيه ج- ٤٢٠٠ جنيه د- ٤٧٨٨ جنيه

٨- يبلغ إجمالي الضريبة القابلة للخصم :

أ- ٦٠٤٠٠ جنيه ب- ٧٢١٠٠ جنيه ج- ٥٣٢٠٠ جنيه د- ٥٧١٠٨ جنيه

٩ - تبلغ الضريبة الواجبة السداد عن إقرار الشركة:

أ- ٢٠١٠٠ جنيه ب- ٢٨٠ جنيه رصيد ج- ١٨٢٠٠ جنيه د- ٧٠٠ جنيه رصيد
دائن يرحل للشهر التالي.
التالي.

أ- ٢٥٠٠ جنيه ب- ١٩٥٠٠ جنيه ج- ٦٠٠٠ جنيه.

١٠ - تبلغ ضريبة الدمغة العادية والإضافية على المبيعات لأحد الجهات الحكومية في هذه الحالة:

أ - ٢١٩٦,٨ جنيه ب - ٢٣٧٦,٨ جنيه ج - ١٠٩٨,٤ جنيه د - ١١٨٨,٤ جنيه

الحالة الثالثة:

المطلوب حساب الضريبة على القيمة المضافة لكل من الآتي :

١- قامت الشركة الوطنية لمنتجات البلاستيك والمسجلة لدى مصلحة الضرائب علي المبيعات خلال شهر نوفمبر ٢٠١٧ باستيراد ١٠ ألف كيلو جرام من الخامات، تكلفة استيراد الكيلو الواحد ٥ جنيه ، بينما تبلغ قيمته الخاضعة للضريبة الجمركية ٧,٥ جنيه شاملة مصاريف النقل بالخارج والنولون البحري والتأمين، وسدد عنها ضريبة جمركية ٢٠% وضريبة قيمة مضافة ١٤% ، ويحتاج تصنيع الوحدة الواحدة من منتجات الشركة إلي ٢ كيلو جرام من الخامات ، وتبلغ تكاليف التصنيع الأخرى للوحدة ١٢ جنيه، ويتم بيعها بهامش ربح قدره ٢٠% وتخضع لضريبة القيمة المضافة بسعر ١٤%.

ولقد قامت الشركة خلال الشهر بتصنيع ٤٠٠٠ وحدة بيع منها ٣٠٠٠ وحدة (٢٠٠٠ وحدة بالسوق المحلي، ١٠٠٠ وحدة صدرت للخارج).

٢- سامح منصور مشروع فردي مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، ويقوم بتصنيع القمصان، قام خلال شهر نوفمبر ٢٠١٧ بشراء قماش خلال الشهر بمبلغ ٤٢٠ ألف جنيه منه ما قيمته ٢٠ ألف جنيه من بائع غير مسجل، استخدمت كمية القماش المشتراة في تصنيع ٥٠٠٠ قميص باع منها ٤٠٠٠ قميص لتاجر جملة بسعر ١٤٠ جنيه للقميص وبخصم تجاري ٥%، وباع الباقي للمستهلك مباشرة عن طريق منافذ البيع الخاصة به بسعر ١٧١ جنيه للقميص الواحد شاملة ١٤% ضريبة القيمة المضافة.

الحالة الرابعة:

أولاً : قامت إحدى الشركات الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية بالصفقات التالية وذلك في شهر # :

أ- المبيعات ومردوداتها : وكان بيانها كالتالي :

١-١٠٠٠ وحدة مباعة لأحد تجار الجملة بالسوق المحلي بسعر ٦٠ جنيه للوحدة وبخصم تجاري ٥% ، وبخصم ٤% إذا تم السداد خلال شهر ، وتخضع للضريبة بسعر ١٤% .

٢-١٠٠٠ وحدة مصدرة للخارج بسعر ١٠ \$ للوحدة، وتخضع للضريبة بسعر صفر (سعر الدولار ١٦ جنيه) .

٣-١٠٠٠ وحدة مباعة لأحد السفارات الأجنبية بمصر بسعر ١٢ \$ للوحدة ، وتقتضي قواعد المجاملة الدولية إعفاؤها .

٤-١٠٠٠ وحدة مباعة لوزارة الدفاع لأغراض الأمن القومي بسعر ٦٥ جنيه للوحدة، ولم يصدر بها شهادات إعفاء .

ب- المدخلات : كانت مدخلات الشركة خلال شهر # كالتالي :

١-٢٠ ألف كيلو جرام مواد خام مستوردة من الخارج ، بلغت قيمة هذه المواد من واقع شهادة الإجراءات الجمركية ٣٠٠ ألف جنيه ، وسددت عنها ضريبة جمركية بفئة ٢٠% ، وضريبة قيمة مضافة ١٤% وذلك عند الإفراج الجمركي عنها . ولقد تبين أنه أثناء عملية نقلها لمخازن الشركة تلف ٢٥٠٠ كيلو جرام ، منها ٥٠٠ كيلو جرام في حدود المسموح به ، والباقي نتيجة سوء قيادة سائق عربة النقل ، ولقد حصلت الشركة على تعويض عن هذه المواد التالفة بلغ ١٠ جنيه لكل كيلو جرام تالف.

٢- مواد نظافة بمبلغ ١٣٦٨٠ جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة ١٤% ، ومواد صيانة ١٢٥٤٠ جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة ١٤% .

المطلوب : إعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة وتحديد الضريبة المستحقة السداد عن إقرار هذا الشهر.

الحالة الخامسة:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الأمل الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، وذلك عن شهر ابريل ٢٠xx :

أ- المبيعات : كانت مبيعات الشركة خلال الشهر على النحو التالي :

١- مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وبخصم تجاري ٥% ، وتخضع للضريبة بسعر ١٤% .

٢- مبيعات في الأسواق الخارجية بمبلغ ١٥ ألف يورو ، وكان سعر اليورو وقت البيع ١٩ جنيه ، وتخضع للضريبة بسعر صفر .

٣- مبيعات لشركة قارون للبترول والمعفاة من ضريبة المبيعات بمبلغ ٩٠ ألف جنيه .

٤ - مبيعات للمصانع الحربية لاستخدامها في أغراض صناعة الأسلحة للجيش المصري بمبلغ ٥٥ ألف جنيه .

هذا ولقد أوضحت سجلات الشركة أن هناك ٣٠٠ وحدة مسحوبات من منتجات الشركة تم توزيع ١٠٠ وحدة خلال الشهر كهدايا لعملاء الشركة ، والباقي تم استخدامه في نشاط الشركة، وتبلغ تكلفة الوحدة ٨٥ جنيه ، بينما يبلغ سعر بيعها ١٠٠ جنيه .

ب - المدخلات : تمثلت مدخلات الشركة خلال الشهر في :

١ - مواد خام مشتتة من السوق المحلي بمبلغ ٥٠ ألف جنيه من غير فواتير ، وأخرى بمبلغ ٢٠ ألف جنيه بموجب فواتير ضريبية ولكن من بائع غير مسجل ، ومواد خام مستوردة من الخارج ، تبلغ قيمتها للأغراض الجمركية ١٠٠ ألف جنيه ، وسدد عنها ضريبة جمركية ٥% ، وضريبة قيمة مضافة ١٤% عند الإفراج الجمركي، ومازالت بمخازن الشركة ولم تستخدم في الإنتاج .

٢ - مستلزمات إنتاج تستهلك في النشاط ، وهذه المستلزمات تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، تم شراؤها بمبلغ ٢٠ ألف جنيه وسدد عنها ضريبة جدول ١٦٠٠ جنيه، وضريبة قيمة مضافة ٣٠٢٤ جنيه.

المطلوب : أعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة للشركة عن شهر أبريل ، وحساب الضريبة المستحقة عن إقرار هذا الشهر، إذا علمت ان الشركة قدمت إقرارها في ١٥ يونيو ٢٠xx ، ولكنها سددت الضريبة المستحقة في ٣٠ يونيو ٢٠xx .

الحالة السادسة:

فيما يلي بعض الحالات المتعلقة بالمعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة:

أ - بلغ رصيد القروض والسلفيات التي حصل عليها احد عملاء بنك التجارة المصري في بداية عام ٢٠١٧ مبلغ ٢ مليون جنيه، ولقد فتح البنك تسهيلات ائتمانية لذات العميل خلال الربع الثاني من عام ٢٠١٧ بمبلغ مليون جنيه استخدم منها خلال الربع الثاني ٥٠٠ ألف جنيه فقط، هذا مع العلم أن العميل سدد خلال الربع الأول مليون جنيه وفي نهاية الربع الثاني سدد من المبالغ المستحقة عليه للبنك ٨٠٠ ألف جنيه، وسدد مع نهاية الربع الثالث كافة المبالغ التي استحققت عليه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة على هذه التسهيلات والتي يتحملها العميل عن الربع الأول والثاني من عام ٢٠١٧ .

ب - كانت مبيعات أحد التجار من المستلزمات المكتبية لأحد الجهات الحكومية بمبلغ ٣٩٥٥٠ جنيه شاملة ضريبة القيمة المضافة بفئة ١٣%، فإذا كانت ضريبة الدمغة المفروضة بالمادة ٨٠ من قانون ضريبة الدمغة تستحق على المبالغ التي تبلغ ١٠ آلاف جنيه بفئة ١,٦% ، وعلى ما يتجاوز هذا المبلغ بفئة ٦% .

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة العادية والإضافية المستحقة في هذه الحالة.

ج - مستثمر قام بشراء ١٠٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية بسعر ١٥ ألف جنيه للسهم، علماً بأن رأسمال هذه الشركة بلغ ٥٠ مليون جنيه وتبلغ القيمة الاسمية للسهم ١٠ آلاف جنيه، أشتري عدد ٢٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة غير المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية بسعر ١٢٠٠ جنيه للسهم، علماً بأن رأسمال هذه الشركة ممثل في ٥٠٠ سهم بقيمة اسمية للسهم ١٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لهذه التعاملات ، وحساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة.

فهرس الجزء الثاني

| الصفحة | الموضوع |
|--------|--|
| ١٩٥ | الجزء الثاني الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة |
| ١٩٧ | الباب الأول: الضريبة على القيمة المضافة |
| ٢٠٠ | الفصل الأول: الضريبة على القيمة المضافة وخصائنها |
| ٢١٤ | الفصل الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها |
| | الفصل الثالث: أسس تحديد القيمة الخاضعة للضريبة |
| ٢٢٥ | وأسعارها وإجراءات تحصيلها. |
| ٢٤٠ | الفصل الرابع: رد وخصم الضريبة. |
| ٢٥٦ | الفصل الخامس: إعفاءات ضريبة القيمة المضافة. |
| ٢٦٠ | الفصل السادس: الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر |
| | والسجلات |
| ٢٦٧ | الباب الثاني: ضريبة الدمغة |
| ٢٧٠ | الفصل الأول: ضريبة الدمغة (مفهومها، وخصائنها، |
| | وأحكامها العامة) |
| ٢٧٥ | الفصل الثاني: أوعية ضريبة الدمغة |
| ٣٠١ | تطبيقات ضريبة القيمة المضافة وضريبة الدمغة |
| ٣٥٧ | فهرس الجزء الثاني |

