

بسم الله الرحمن الرحيم

ورشة عمل خاصة بالخصم والتحصيل

تحت حساب الضريبة والدفعات المقدمة وفقاً لآخر التعديلات

مرفق به الخطوات الخاصة بميكنة الخصم والتحصيل (نموذج ٤١)

تعريف:

الضريبة المستقطعة من المنبع : تعنى قيام جهات التزام محددة بالقانون (الجهة الموزعة للمبالغ الخاضعة للضريبة) بخصم ضريبة مستقطعة من المنبع بنسبة معينة عند دفع أو توزيع الإيراد للمستفيد مع توريد مبالغ هذه الضريبة بالكامل وبدون خصم أى أعباء أو تكاليف إلى مصلحة الضرائب خلال فترة محددة... ومن أمثلة هذه الضريبة مايلى:

-المبالغ التى يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية طبقاً لنص المادة رقم (١١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته..

-المبالغ التى يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة فى مصر والجهات غير المقيمة التى لها منشأة دائمة فى مصر لغير المقيمين فى مصر (العوائد/الإتاوات/مقابل الخدمات/مقابل نشاط الرياضى/...) طبقاً لنص المادة (٥٦) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته..

- المبالغ التى تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة المهنة طبقاً لنص المادة (٥٧) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته...

-عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك طبقاً لنص المادة (٥٨) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته...

الخصم تحت حساب الضريبة : يعنى قيام جهات التزام محددة بخصم نسبة معينة من المبالغ المسددة للأفراد أو الجهات المسجلة لدى المصلحة وذلك عند قيام جهات محددة بالقانون بشراء سلع أو الحصول على خدمات منهم وذلك تحت حساب الضريبة .

التحصيل تحت حساب الضريبة : يعنى قيام جهات التزام معينة بفرض مبالغ محددة منصوص عليها يتم تحصيلها عند قيامها بأداء خدمات لأشخاص القطاع الخاص وذلك تحت حساب الضريبة .

فى ضوء المفاهيم السابقة : يمكن القول بأن الخصم يعتبر استقطاع مبالغ بنسب محددة من المبالغ المنصرفة للممولين، بينما التحصيل يعتبر بمثابة قرض أو تحصيل مبالغ معينة من الممولين عند أداء خدمات معينة لهم، هذا خصم بينما الآخر تحصيل .
ويختلف الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة عن الضريبة المستقطعة من المنبع بأن الخصم والتحصيل تمثل مبالغ معينة مخصومة أو محصلة تحت حساب الضريبة بينما الضريبة المستقطعة تمثل ضريبة مستقطعة نهائياً .

تنويه:

العبارة الصحيحة الواجب إستخدامها عند تناول موضوع الخصم والتحصيل هى خصم أو تحصيل (مبالغ تحت حساب الضريبة) وليس خصم أو تحصيل (الضريبة).

الدفعات المقدمة: هو نظام اختيارياً بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة، حيث يقوم الشخص الطبيعى أو الاعتبارى والذى يمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً بتحديد مبلغاً يدفعه تحت حساب الضريبة فى ضوء آخر ضريبة أقر بها الممول أو الضريبة التى يقدرها عن السنة التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات عليها...

أهداف الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة:

بخلاف هدف توفير سيولة نقدية خلال السنة للموازنة العامة للدولة هناك هدف آخر يتحقق من إقرار نظام الخصم والتحصيل وهو التقليل من التهرب الضريبى والمثال التالى يوضح هذا المفهوم:

البند	نسبة الخصم	قيمة الخصم	الحد الأدنى للإيراد الواجب إدراجه فى الأقرار الضريبي
المشتريات والتوريدات والمقاولات	١%	١٠٠,٠٠٠ ج	١٠,٠٠٠,٠٠٠ ج
الخدمات	٣%	١٠٠,٠٠٠ ج	٣٣٣,٣٣٣,٣ ج
مهن حرة	٥%	١٠٠,٠٠٠ ج	٢,٠٠٠,٠٠٠ ج

فإذا أدرج بالأقرار الضريبي أقل من هذه المبالغ (الحد الأدنى المبين بالجدول) ، تبدأ إدارة التهرب الضريبي بإجراء البحث ، وفى حالة التأكد من هذا التهرب تتخذ الإجراءات القانونية ضد هذا التهرب.

كما ترجع أهمية الخصم الضريبي إلى أنها تعتبر دليل ثبوتى للمصاريف التى تدفعها جهات الالتزام للغير ، فخصم مبالغ من تحت حساب الضريبة لدى تعاقد الجهة مع الغير وتوريدها للمصلحة يعتبر قرينة على صحة عملية الصرف ، الأمر الذى يؤدى إلى إعتماد المأمورية المختصة لهذه المبالغ ضمن مصاريف الجهة عند القيام بعملية الفحص الضريبي لدى مراجعة الأقرار الضريبي لتلك الجهة.

وسوف نتناول موضوع الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وفقاً لآخر التعديلات على من خلال العناصر التالية:

➤ الخصم تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

➤ نظام الدفعات المقدمة.

➤ التحصيل تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

➤ الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

➤ التحصيل تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية.

➤ الأحكام العامة الخاصة بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

➤ نظام ميكنة الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة (نموذج رقم "٤١").

وسوف نتناول كل عنصر من هذه العناصر بالشرح والتفصيل على النحو التالي:

أولاً: أحكام الخصم تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

تناولت المادة (٥٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته أحكام الخصم تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، حيث تنص هذه المادة المستبدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ على مايلي:

"على الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخضع نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيًا كان مقدارها ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين.

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 أيًا 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 بأى قانون آخر.

٢- الجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديددها قرار من الوزير.

وتلتزم هذه الجهات والمنشآت بتوريد المبالغ التي تم خصمها إلى المصلحة طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون ، 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.

وفي جميع الأحوال تلتزم الجهات والمنشآت المنصوص عليها في البندين (١ ، ٢) من الفقرة الأولى من هذه المادة بأن تخطر المصلحة ببيان التعاملات والمبالغ المدفوعة لأي شخص من أشخاص القطاع الخاص إذا زادت قيمة التعامل خلال كل فترة ربع سنوية على ثلاثمائة جنيه وذلك في موعد أقصاه أواخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام عن المعاملات خلال الأشهر السابقة وذلك طبقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون"..... (الفقرة الثالثة مضافة بموجب القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤).

في ضوء نص المادة يتضح أنه يشترط لصحة تطبيق أحكام الخصم الضريبي ضرورة توافر الشروط التالية:

- ١ - أن تكون الجهات الملزمة بتنفيذ أحكام الخصم إحدى الجهات الواردة بالمادة (٥٩) وتلك التي يصدر بتحديددها قرار من وزير المالية .
 - ٢ - أن يزيد المبلغ المدفوع عن ثلاثمائة جنيه حتى يتم الخصم .
 - ٣ - أن يكون موضوع الخصم معاملات واردة على سبيل الحصر بهذه المادة .
 - ٤ - أن يكون الخاضع لنظام الخصم شخصاً من أشخاص القطاع الخاص الخاضع للضريبة .
 - ٥ - يصدر بتحديد نسب الخصم قرار من وزير المالية بما لا يجاوز ٥% من مبلغ المعاملة .
- وسوف نتناول شرح هذه الشروط بالتفصيل على النحو التالي:

أولاً-الجهات الملزمة بتنفيذ أحكام الخصم الضريبي:

وفقاً لما تقضي به المادة (٥٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نجد أن نظام الخصم الضريبي يسري على جهات إلزام محددة قد يشار إليها مباشرة في القانون أو قد يحيل القانون فيها إلى قرار يصدره وزير المالية يحدد فيه المنشآت التي تكون موضوعاً لتطبيق النظام بحيث يخرج منه الجهات التي لم يرد ذكرها صراحةً في القانون أو القرار الوزاري ، ومن ثم فالجهات الملزمة بتنفيذ الخصم الضريبي تقتصر على مجموعتين من الجهات هما :

المجموعة الأولى : جهات وردت حصراً في القانون .

المجموعة الثانية : جهات يحددها وزير المالية بقرار منه .

وسوف نتناول أهم القواعد المتعلقة بكل مجموعة من هذه المجموعات كالتالي:

المجموعة الأولى:

أ- لا يجوز للجهات الملزمة بأحكام الخصم أن تنقل الإلزام بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة للغير ، ذلك أن قانون الضرائب نصوصه أمره ولا يجوز مخالفة أحكامها كما لا يجوز الإتفاق على ما يخالفها .

ب- إن التشريعات المالية ومنها تشريعات الضرائب لا يجوز التوسع في تفسيرها بل تفسر تفسيراً حرفياً شأنها في ذلك شأن القوانين الجنائية كما تقضي بذلك القواعد القانونية ، ومن ثم لا يجوز تطبيق القانون على جهة غير واردة ضمن جهات الإلتزام قياساً على جهة إلزام أخرى واردة في القانون لمجرد وجود تشابه في طبيعة نشاط كل منهما أو لأنهما يعملان في ظل قانون واحد يجمعهما كما هو الحال عندما رأى البعض في ظل قانون الضرائب السابق أن مراكز الشباب تعتبر من قبيل جهات الإلتزام شأنها في ذلك شأن الأندية باعتبار أن كل منهما يخضع لأحكام قانون الرياضة.

ج- إن القاعدة القانونية في التفسير أن المطلق يؤخذ على إطلاقه دون تخصيص ، ومن ثم إذا تبين أن هناك جهة قد ورد ذكرها بصورة مطلقة ضمن جهات الإلتزام دون تحديد ماهية المقصود منها أو القانون الذي تخضع له فيجب أن تؤخذ العبارة على إطلاقها كما هو الحال بالنسبة " للاتحادات " فيشمل هذا اللفظ على سبيل المثال اتحاد العاملين المساهمين ، اتحاد

ملاك العقار ، إتحاد كرة القدم ، إتحاد الغرف السياحية وغيرها على الرغم من أن كلاً من هذه الاتحادات يخضع لقانون مستقل .

٤- جميع ما يتبع جهات الالتزام من فروع أو ما تنشئه من مؤسسات يجب اعتباره جهات

الالتزام بالخصم الضريبي مستقلة عن الجهة الأصلية وذلك في حالة توافر الشرطين :

(١) أن ترد الفروع والمؤسسات صريحة في القانون أو القرار الوزاري المنشئ لها .

(٢) أن تتمتع باستقلال ذاتي وشخصية إعتبارية وموازنة مستقلة كما يتضح من قانون إنشائها

أو القرار الجمهوري الصادر بشأنها .

فعلى سبيل المثال : تعتبر كل من الأندية والجمعيات التعاونية والروابط وغيرها التي تنشأ

داخل المصلحة أو الشركة جهة إلتزام مستقلة بذاتها عن المصلحة المتواجدة فيها بينما إذا

أُتضح أن الفرع أو المؤسسة تابع للجهة ولا يتوافر بشأنه الشخصية الإعتبارية والموازنة المستقلة

فيعتبر هو والجهة التابع لها جهة إلتزام واحدة كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات الفنية والعلاجية

والدينية التي تنشئها النوادي والجمعيات .

هـ- في حالة وجود خلاف بشأن إعتبار جهة من الجهات ملتزمة بأحكام الخصم الضريبي من

عدمه فإنه يتعين في هذه الحالة الرجوع إلى قانون أو قرار إنشاء الجهة لأنه الفصيل في هذا

الشأن .

و- يجب مراعاة أن الجهات المستثناة من الخضوع للضريبة كجهاز مشروعات الخدمة الوطنية

بوزارة الدفاع والجهات المعفاة من الضريبة خلال فترة إعفائها لا تسري عليها أحكام الخصم

والتحصيل لحساب الضريبة مع التزامها بالخصم على منشآت القطاع الخاص التي تتعامل

معه .

المجموعة الثانية:

صدر قرار وزير المالية رقم ٥٣٥ لسنة ٢٠٠٥ بتحديد الجهات والمنشآت الواردة في نص البند

رقم (٢) من المادة رقم (٥٩) من قانون ضريبة الدخل وهي:

منشآت المقاولات والتوريدات - مكاتب التصدير - الوكلاء التجاريون - وكالات السفر

والمنشآت والمكاتب السياحية - منشآت النقل السياحي - منشآت الإنتاج التليفزيوني

والمسرحى والإنتاج الإذاعي- المنشآت الصناعية المقيدة بالسجل الصناعي والمنشآت المدرجة في القوائم التي يصدر بها قرار من وزير الصناعة بالاتفاق مع وزير المالية .

ويجب مراعاة بعض الأمور المتعلقة بالجهات والمنشآت الأخرى التي يصدر بتحديدتها قرار من الوزير وهي:

(١) أن المقصود بمنشآت المقاولات والتوريدات هنا هي منشآت المقاولات والتوريدات الفردية وشركات الأشخاص التي لا يجاوز رأسمالها خمسون ألف جنيه، حيث أن شركات الأموال وشركات الأشخاص التي تجاوز رأسمالها خمسون ألف جنيه وردت ضمن جهات الالتزام المنصوص عليها في البند (١) من المادة ٥٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

(٢) أن الوكيل التجاري أو الوكيل بالعمولة فرداً كان أو شركة يتعاقد مع الغير أصلاً ، فيكتسب الحقوق ويتعهد بالإلتزامات إزاء الغير الذي يتعاقد معه ولكنه في حقيقة الأمر ليس بالأصيل ، وإنما هو يعمل لحساب الموكل الذي كلفه بالتعاقد

فإذا توافر المفهوم السابق في طبيعة العمل الذي يقوم به الوكيل التجاري (الوكيل بالعمولة) أصبح من قبيل الجهات الملزمة بالخصم الضريبي طبقاً لقرار وزير المالية السابق، مع مراعاة أن كل من الممثل التجاري أو الوكيل العادي أو السمسار لايعتبرا من قبيل الوكلاء التجاريون ومن ثم لا يعتبر أي منهم من قبيل جهات الإلتزام بالخصم الضريبي .

(٣) أن المعيار الأساسي لإعتبار منشآت النقل السياحي جهات إلتزام هو كونها سياحية ومن ثم شركات النقل التي تستخدم السيارات المملوكة لها والغير مرخصة سياحياً في نقل الأفراد والشركات والهيئات من وإلى مصانعهم أو في نقل الرحلات بناءً على العقود المبرمة مع الشركات والمصانع لا تعتبر من قبيل جهات الإلتزام .

تطبيقات عملية على موضوع "الجهات الملزمة بالخصم الضريبي":

مدى إلتزام الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة من ضمن جهات الألتزام بالخصم الضريبي؟

بصدور القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والذي نص في المادة (٥٩) منه صراحة على اعتبار الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة من جهات الإلتزام بالخصم الضريبي ويعد

ذلك استثناء من النص العام السابق ذكره والوارد بالمادة (٤١) من قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٨ وهو (لاتخضع المشروعات داخل المناطق الحرة والأرباح التي توزعها لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر).

كيفية تطبيق نظام أحكام الخصم الضريبي على الجهات التي تخضع لنظام شركات الإدارة المستقلة عن المالك لهذه الجهات؟

في الفنادق الكبيرة خاصة فنادق الخمس نجوم نجد غالباً أن المالك للفندق يكون شخص غير شخص المدير .. فنادق هيلتون مثلاً تملكها شركة إيجوث وتديرها شركة هيلتون وعلى ذلك فإن جميع المعاملات بما فيها الخصم والتحويل إنما تتم بإسم المدير (شركة هيلتون) ولحسابه وبالتالي فإن المبالغ التي تتجمع لدى مصلحة الضرائب طبقاً لهذا النظام تكون بإسم المدير وتستنتزل من الضريبة المستحقة عليه دون الضريبة المستحقة على المالك

ثانياً-المبالغ الخاضعة للخصم الضريبي:

(١) يجب ونحن بصدد تحديد المبالغ الخاضعة للخصم الضريبي أن نراعي إن العبرة بالدفع سواء نقداً أو بشيك أو تحويل من الحساب ولكن إذا حدث وأن تمت المعاملات دون دفع مبالغ فلا محل للخصم ومن أمثلة ذلك:

أ - اتفق مضرب أرز مع أحد الممولين على أن يتولى الممول تنظيف المضرب مقابل إستيلائه على مخلفات المضرب (الكنسة) وتنفيذ هذا العقد وأن كان يعتبر خدمة إلا أن المضرب لا يمكنه إجراء الخصم لأنه ليست هناك مبالغ مدفوعة .

ب - إتفقت شركة معادن مع أحد المكابس على تسليمه عدداً محدداً من الألواح الصاج مقابل أن تتسلم عن كل لوح من الصاج عدداً محدداً من الأوعية المشكلة على أن ينتفع المكبس ببواقي الألواح ، في هذا الإتفاق لا تسدد الشركة إلى المكبس أية مبالغ ومن ثم لا يكون هناك خصم .

ج - يحصل وكيل تجاري على عمولته عيناً بنسبة من البضاعة التي يتولى بيعها لحساب الموكل فلا يقوم المستورد بدفع عمولة نقدية للوكيل التجاري وبالتالي لا محل للخصم .

(٢) في حالة قيام ممول (شخص من أشخاص القطاع الخاص) بتوريد أو أداء أعمال لجهة إلزام مخالفة لشروط التعاقد فإن أعمال الخصم الضريبي لا تتم إلا على المبالغ المدفوعة للممول عن المهمات والأعمال المتفقة مع شروط العقد ، على أن يراعى في حالة إستبدال تلك المهمات وإستكمال الأعمال الباقية فإن المبالغ المدفوعة للممول يتم إخضاعها لأعمال الخصم الضريبي أيضاً .

(٣) إن الخصم الضريبي لا يتم إلا على المبالغ المدفوعة والتي تحسب على قيمة السلع الموردة أو الخدمات المؤداة قبل إحتساب ضريبة القيمة المضافة (أو أية ضرائب أخرى)

(٤) إن المبلغ الخاضع لنظام الخصم الضريبي هو المبلغ المدفوع بالكامل دون إستتزال أية مصاريف منه يمكن أن يتحملها الخاضع للنظام لأن مبالغ الخصم تلك تمثل مبالغ تحت حساب الضريبة ولا تمثل ضريبة مستحقة على الممول .

(٥) إذا صادف السداد عائق قانوني كالحجز تحت يد الجهة المدينة فإن الأمر لا يعدو أن يكون سداداً لدائن صاحب الحق ويعتبر الدفع لحسابه ومن هنا يستحق الخصم ويسدد المبلغ للحاجز بعد خصم المبالغ المستحقة طبقاً للمادة (٥٩) .

مثال: أستحق المقاول مستخلصاً قيمته ١٠.٠٠٠ جنية قيمة أعمال نفذها لهيئة عامة، ووقع تحت يد هذه الهيئة حجزاً تنفيذياً بمبلغ ١٥.٠٠٠ جنية وأقرت الهيئة بمديونيتها فكيف تعالج المبالغ المستحقة للمقاول ؟

الهيئة مسئولة عن تنفيذ الحجز التنفيذي تحت يدها ومسئولة أيضاً عن توريد قيمة خصم ١% من مستحقات المقاول لمصلحة الضرائب (أي مبلغ ٥٠ جنية وهو دين ممتاز) وعلى ذلك يجب أن تورد أولاً مبلغ الـ ٥٠ جنية للمصلحة ويبقى لدى الهيئة بعد ذلك ٩.٩٥٠ جنية تسدها للحاجز .

(٦) يحدث أحياناً أن يكون العائق من الإجراءات الإدارية فلو حدث أن توفي أحد المقاولين بعد تنفيذ عملية ما وإستحقت المبالغ وفقاً للمستخلصات ولكن تراخى الورثة في تقديم شهادة الإفراج عن التركة فعندما تقوم الشركة بتعليق المبالغ المستحقة بالأمانات لذمة الورثة يعتبر دفعاً حكماً

ويجب على الشركة إجراء الخصم من المبالغ المستحقة والتبليغ والتوريد عن العملية وتبقى للورثة مستحقاتهم لحين الحصول على شهادة الإفراج.

ثالثاً-الواقعة المنشئة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة:

إن الواقعة المنشئة للخصم هي الدفع نظير القيام بعمل من الأعمال المحددة المنصوص عليها في المادة (٥٩) ويستفاد هذا من صراحة صياغة المادة بأن الخصم يتم عن كل مبلغ يدفع على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة أي أن هناك تلازماً بين الدفع والعملية.

رابعاً-العمليات التي تخضع لنظام الخصم الضريبي (موضوع الخصم):

حددت المادة (٥٩) من القانون الموضوع الموجب للخصم الضريبي وهو وقوع إحدى المعاملات السبع الواردة على سبيل الحصر وهي :

العمولة - السمسرة - المشتريات - التوريدات - المقاولات - الخدمات-توزيعات الأرباح (توزيعات الأرباح مضافة بقرار بقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤).

ويجب مراعاة الأمور التالية ونحن بصدد بحث العمليات الخاضعة لأحكام الخصم الضريبي:

(١) أن لفظ "تدفعه" الوارد بصدر المادة (٥٩) من القانون ليس من الشمولية بحيث يشمل أي مبلغ تصرفه الجهات الواردة في هذه المادة سواء أكان مملوكاً لها أو للغير فالدفع هنا مرتبط بمعاملات معينة (أي أن هناك تلازماً بين الدفع والمعاملة) واردة على سبيل الحصر في المادة السابقة وهي العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمات أو توزيعات الأرباح

(٢) أن المبلغ المدفوع قبل تنفيذ المعاملات السابقة لا يخضع للخصم لأنه يعتبر بمثابة أمانة لدى المتعاقد ولم يكن الدفع نتيجة تنفيذ عمل أو أداء خدمات أو توريد ، أي لم يكن الدفع نظير القيام بأي معاملة من المعاملات الست الواردة على سبيل الحصر بالمادة (٥٩) من القانون ، فهناك تلازماً بين الدفع والمعاملة ، بل من المحتمل العدول عن التنفيذ - وعلى ذلك إذا تم

العمل المتفق عليه يتم تطبيق أحكام الخصم الضريبي عند دفع قيمة المستخلصات قبل خصم الدفعة المقدمة ، وكذلك الحال بالنسبة لعمليات التوريد .

وسوف نتناول فيما يلي الشرح التفصيلي لأهم المعاملات الواردة على سبيل الحصر:

أ-العمولة:

أن العمولة التي قصدها المشرع في المادة (٥٩) من القانون وتخضع لنظام الخصم الضريبي هي (العمولات بالإمتهان)، وهي تشمل الممولين الذين يمتنون الأشتغال بالعمولة أو متعهدو توزيع السلع والخدمات مقابل عمولة أو الشركات التي تتخذ من هذا النشاط مهنة لها طبقاً لنص المادة ٤/١٩ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وهي:

"سريان الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة" وذلك بجانب خضوع العمولات للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالنسبة للشركات التي تتخذ من هذا النشاط مهنة لها.

أما المبالغ المدفوعة لأشخاص لا يمتنون الوكالات التجارية أو السمسرة ، ولا يزاولونها على وجه الإحتراف ، وإنما تدفع لهم بمناسبة عمل عارض – مثال ذلك المبالغ التي تدفع لبعض الأفراد العاديين في مقابل الوساطة في الحصول على عقد مقالة أو إبرام صفقة توريد فهي تخضع لأحكام المادة رقم (٥٧) من هذا القانون.

وبالنسبة (للعمولات الوظيفية) المدفوعة لبعض الطوائف كالطوافين والجلابين ومندوبي التأمين والممثلين التجاريين مقابل ما يبرمونه من صفقات وما يبيعونه من مبيعات وما يقومون به من تصريف لسلع وخدمات لحساب المنشأة أو الشركة (رب العمل) وفقاً للتعاقد المبرم بينهم ، وهذه العمولات التي يتقاضونها تعتبر في حكم الأجر طبقاً لنص المادة الأولى من قانون العمل رقم ١٢ لسنة ٢٠٠٣ ومن ثم تخضع لأحكام المرتبات وما في حكمها .

أمثلة وتطبيقات على العمولة:

أ - شركة أموال تسأل عن واجباتها تجاه صرف المبالغ التالية :

- ١٠.٠٠٠ جنيه إلى وكيل بالعمولة (قطاع خاص) .
- ٥.٠٠٠ جنيه عمولة عن عمل عارض لأحد أشخاص القطاع الخاص الخاضع للضريبة الموحدة .

الإجابة

- بالنسبة للإستفسار الأول فإن واجب الشركة كجهة إلزام :
- بالنسبة للمبلغ المدفوع لوكيل بالعمولة وقدره عشرة آلاف جنيه فإن على الشركة .
- ١- أن لا تتعامل مع الوكيل إلا بموجب بطاقة ضريبية .
 - ٢- يتعين خصم ٥% من قيمة العمولة وهي النسبة المقررة بموجب القرار الوزاري الصادر في هذا الشأن .
 - ٣- إعطاء الوكيل إيصال بالمبلغ المخصوم .
 - ٤- توريد المبلغ المخصوم في المواعيد على النموذج المعد لذلك مستوفى البيانات الضريبية .
- وبالنسبة للمبلغ الثانى المدفوع عن عمل عارض فهو لا يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وإنما تحجز الضريبة كاملة وبالأسعار الواردة فى المادة (٥٧) من قانون الضرائب على الدخل (٢٠%) وذلك بغير أى تخفيض :
- سواء لمواجهة التكاليف أو الأعباء العائلية - طبقاً لنص المادة (٥٧) سائلة الذكر وتوريد المبلغ المحتجز لمأمورية الضرائب المختصة التى تتبعها الشركة الحاجزة خلال المدة المنصوص عليها فى القانون .

ب- مدى خضوع الرد التجاري لأحكام الخصم الضريبى؟

يعتبر الرد التجاري من قبيل العمولات ويخضع لنسبة خصم ٥% كما في حالة إتفاق الشركة مع التاجر على الشراء بسعر محدد فإذا زادت مشترياته عن ١٠٠ ألف جنيه خلال السنة ترد له نسبة ١% من الزيادة فإذا أستحق للتاجر مبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن مشترياته فيخضع هذا المبلغ للنسبة المقررة على العمولات

ج- مدى خضوع العمولات التى تتقاضاها مكاتب التصدير لأحكام الخصم الضريبى؟

في حالة قيام مكاتب التصدير بالتصدير لحساب الغير فإنه يتعين محاسبة هذه المكاتب بشأن

هذه العمليات عما تتقاضاه من عمولة تصدير لحساب الغير وإخضاعها لنسبة خصم ٥% مع مراعاة إذا كان الشخص المدفوع إليه العمولة من شركات القطاع العام (على سبيل المثال) فإنه لا يجوز الخصم على هذه العمولات لأنه يشترط في الخصم أن يكون الشخص المدفوع إليه المبالغ من أشخاص القطاع الخاص .

٤- مدى خضوع المبالغ المدفوعة من شركات الطيران لشركات السياحة لأحكام الخصم الضريبي؟

شركات السياحة ما هي إلا وكالة بالعمولة لشركات الطيران ، ومن ثم فإن المبالغ التي تتقاضاها شركات السياحة من شركات الطيران نظير قيامها ببيع تذاكر السفر على خطوط تلك الشركات يتعين على شركات الطيران خصم نسبة ٥% من قيمة تلك المبالغ بإعتبارها عمولة وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة على شركة السياحة وذلك طالما تم التحقق من أن هذه التذاكر تباع بنفس القيمة الصادرة بها من شركات الطيران دون أي عائد أو فرق في السعر ولا عبء لما أبداه البعض من أن هذه العملية تعتبر من قبيل الخدمات التي تخضع لنسبة خصم ضريبي مقدارها ٣% .

ونفس المعاملة الضريبية تنطبق على شركات الملاحة البحرية عند تعاملها مع شركات السياحة ومكاتب الوكلاء السياحيين .

٥- مدى خضوع المبالغ التي يحصل عليها وكلاء التوزيع لأحكام الخصم الضريبي؟

تتجه العديد من شركات توزيع المواد البترولية والأسمدة والدخان إلى بيع أغلب منتجاتها في أنحاء البلاد عن طريق وكلاء معتمدين فإذا تبين :

(١) إن عمل وكيل التوزيع ينصب على مساعدة جهات الإلتزام السابقة في توزيع السلع بذات أسعار جهة الإلتزام دون زيادة وبذات الأسعار الرسمية التي حددت له فإن ما يتقاضاه وكيل التوزيع من مبالغ يعتبر في حكم العمولات التي تخضع لنسبة خصم مقدارها ٥% أو ٢% حسب النسب الخاصة بكل سلعة .

(٢) إذا قامت جهة الإلتزام ببيع السلعة لوكيل التوزيع بموجب فاتورة محررة باسم ذلك الوكيل وقام الوكيل بإعادة بيع هذه السلع لحسابه بأسعار حرة لا تخضع للنظام السابق فإن العملية في

هذه الحالة تعتبر "عملية توريد" تخضع لنسبة خصم ١% من قيمة المبالغ المنصرفة لوكيل التوزيع من قبل جهة الإلتزام .

ب-المشتريات:

هناك ثمة شروط ينبغي أن تتوافر لاعتبار المعاملة التي تتم من قبيل الشراء ومن ثم يتم إخضاعها لأحكام الخصم الضريبي وهي:

- ١- أن يقع شراء للشيء المراد بيعه أو تأجيره وبناءً عليه فإن الأشياء التي لم يسبق شراؤها كالمنقولات المورثة وغيرها لا تعتبر ولا ينطبق عليها وصف معاملة الشراء .
- ٢- يجب أن يتم الشراء بمقابل - أيًا كان نوعه أو بغيره من طرق الدفع الأخرى .
- ٣ - أن يقع الشراء على منقول سواء كان مادي مثل الغلال والمأكولات وغيرها أو معنوي مثل حقوق وبراءات الاختراع ، ومن ثم إذا انصب الشراء على شيء مستقر كالمباني لا تعد المعاملة معاملة شراء .

- ٤- أن يكون القصد من عملية الشراء البيع أو التأجير ، ومن ثم إذا قام شخص بشراء سلعة لاستخدامه الشخصي وتوافرت هذه النية عند الشراء فلا تعتبر تلك المعاملة شراء حتى ولو باعها بعد ذلك وحقق من ورائها ربحاً .

ج-المقاولات:

تطبيقات عملية :

- أ)- في حالة قيام إحدى الجهات بالتعاقد مع مقاول لإنشاء مبنى إداري قيمته ١.٠٠٠.٠٠٠.٠٠٠ جنيه طبقاً للمواصفات الواردة بالمقايضة خلال مدة تنفيذ قدرها سنة ، تعتبر المعاملة هنا "مقولة" تخضع لنسبة خصم ١% من قيمة المستخلصات المنصرفة وذلك لتوافر أركان عقد المقولة في هذه العملية من حيث وجود عقد وموعد للتسليم وتنفيذ المبنى طبقاً لشروط معينة وأخيراً هناك أجر في مقابل تنفيذ تلك العملية .

(ب)- إذا أقتصر التعاقد على قيام مندوب توريد الأنفار (المقاول) على توريد عمال لغرض الإنشاءات العقارية أو لغرض العمل في المواسم الزراعية بحث يصبح مسئول مسئولية كاملة عن تشغيل هؤلاء العمال أمام جهة الإلتزام كما سبق القول (راجع التطبيقات العملية لعملية العمولة) اعتبرت العملية هنا بمثابة "مقاوله توريد" تخضع لنسبة خصم مقدارها ١% من قيمة المبالغ المنصرفة للمقاول ذلك أن هناك مضاربة على عمل العمال شأن ذلك المضاربة على السلع والأشياء المادية ومن ثم يصبح القائم بهذه العملية في حكم مقاول التوريد، على أنه يشترط لإعتبار التوريد عمل تجاري أن يمارس على وجه الإحتراف .

أما إذا كانت الجهة مسئولة مسئولية كاملة عن تشغيل العمالة وأن المقاول ينحصر دوره في نقاضي مبلغ معين نظير إستحضار العمال دون تحمل أية مسئولية تجاه عملهم فإن ما يحصل عليه المقاول يعتبر من قبيل العمولة ويخضع لنسبة خصم بواقع ٥% من قيمة المبالغ المدفوعة له .

(ج) في حالة قيام جهة بالتعاقد مع شركة نقل متخصصة على نقل موظفيها من وإلى مكان العمل طوال العام أو في خلال فترات زمنية معينة مقابل مبلغ كل فترة أو عند قيام شركة بتكليف شركة نقل بتفريغ وشحن ونقل كافة الرسائل الواردة إليها من الخارج اعتبرت تلك العمليات في حكم "المقاوله" تخضع لنسبة خصم ضريبي مقدارها ١% من قيمة المبالغ المنصرفة .

ذلك أن مقاولات النقل تعتبر تجارية أياً كانت وسيلة النقل وأياً كان المكان المراد النقل إليه ، وأياً كانت طبيعة الشيء المراد نقله أو صفة القائم بالنقل ، فإنه يعتبر عمل تجاري طالما يتم مباشرته على سبيل الإحتراف^(٢) بمعنى آخر أن ذكر كلمة "مقاوله" لا يعني إعتبار النقل عملاً تجارياً ولو وقع مرة واحدة بل يلزم لإصباغ الوصف التجاري على النقل أن يقع في صورة المقاوله ، وهو ما يقتضي تكرار قيام الناقل بعمليات النقل وظهوره بمظهر صاحب المشروع الذي يضارب على عمل العمال أو أدوات النقل^(١) .

(٢) دكتور/ة سميحة القليوبي- القانون التجاري - ص ١٢٦ ، دار النهضة العربية.

(١) دكتور/ على حسن يونس - القانون التجاري - طبعة ١٩٩٣ - مكتبة الشاب ، ص ١٢٤ .

أما إذا كان التعاقد على نقل طلبية من مكان إلى آخر لمرة واحدة اعتبرت العملية هنا بمثابة عقد إيجار خدمات يخضع لنسبة خصم ٣% .

(٤-) عند قيام جهة إلزام بالتعاقد على ترميم مباني المصنع بصفة منتظمة لفترة زمنية معينة تعتبر العملية هنا "مقولة" وتخضع لنسبة خصم ١% أما عند ترميم سور المصنع إثر حادث تصادم به فإن المبالغ المدفوعة عن هذا الترميم تعتبر خدمة وتخضع لإجراءات الخصم تحت حساب الضريبة بنسبة ٣% والفرق بين الحالتين كما سبق الحديث في معاملة "المقولات" إن عملية المقولة تتميز بطول فترة التنفيذ وما يصاحبها من مخاطر ارتفاع أجور العمال وأسعار المواد اللازمة لتنفيذ المقولة .

(٥-) عند تطبيق أحكام الخصم الضريبي ينبغي التفرقة فيها بين الحالات التالية :

١ - بالنسبة لغرامات التأخير المستقطعة من المقاول نتيجة للتأخير في تنفيذ الأعمال المكلف بها بالمخالفة لشروط التعاقد لا يسري عليها أحكام الخصم الضريبي لأنه بصريح نص المادة (٥٩) المبالغ المدفوعة هي التي يجرى عليها الخصم الضريبي .

٢ - كذلك الخصومات المتعلقة بعدم تنفيذ الأعمال بالمخالفة لشروط التعاقد فلا يسرى عليها أيضاً أحكام الخصم الضريبي مع مراعاة أنه عند تنفيذ تلك الأعمال فيما بعد يراعى إخضاع المنصرف عنها للمقاول لنسبة خصم المقررة .

٣ - وفما يتعلق بالمبالغ الأخرى المستقطعة من المقاول مثل التأمين النهائي وضمن الأعمال وتكلفة المياه والكهرباء وغيرها لا تأخذ في الحسبان عند تطبيق أحكام الخصم الضريبي على الأعمال المنجزة ذلك لأن جزء من تلك المبالغ عبارة عن مبالغ مستردة كالتأمين النهائي وضمن الأعمال والباقي يتم خصمه ضمن تكاليف المقاول كتكلفة المياه والكهرباء وغيرها .

مثال عملي :

جنيه	
١٠٠.٠٠٠	قيمة الأعمال المنجزة من العملية بسعر التعاقد
	قيمة الخصومات المستقطعة من المقاول وهي عبارة عن :
٥.٠٠٠	ضمن أعمال

تأمينات إجتماعية	٢.٩٠٠	
غرامات تأخير	٢.٠٠٠	
تكلفة مياه وكهرباء	١.٠٠٠	
دفعات مقدمة	٢.٠٠٠	
تأمين نهائي	١.٠٠٠	
إجمالي الخصومات	.	(١٣.٩٠٠)
		.
صافي قيمة المستخلص المستحق صرفه للمقاول		<u>٨٦.١٠٠</u>

في ضوء بيانات هذا المثال فإن المبلغ النهائي الواجب الخصم عله هو ٩٨.٠٠٠ (١٠٠.٠٠٠ - ٢.٠٠٠ جنيه قيمة غرامة التأخير) .

٤-الخدمات:

(١) من أهم الشروط الواجب توافرها في الخدمة أن يغلب فيها عنصر العمل، وتشمل الخدمات خدمة النقل وخدمة الصيانة والإصلاح سواء كانت تتعلق بصيانة طفايات أو حاسبات آلية للغير أو صيانة خطوط الإنتاج للغير أو صيانة وإصلاح السيارات أو صيانة وإصلاح السفن.... إلخ . كما تشمل أيضاً خدمات التأجير مثل تأجير أجهزة الحاسبات الآلية وتأجير السيارات والآلات والمعدات كما تشمل خدمات التحميل والتفريغ وخدمات المطاحن والخدمات الإعلانية .

(٢) عقود مصنوعات الأعمال التي تقتصر أو يغلب عليها العنصر البشري (العمالة الفنية) دون الخامات تعتبر من قبيل الخدمات التي تخضع لإجراءات الخصم من المنبع تحت حساب الضريبة بواقع ٣% وإن كان هذا لا يمنع من إعتبار تلك العملية (خدمة) في حالة الاستعانة ببعض الخامات وأدوات التنظيف بجانب العمالة الفنية كما هو الحال عند إسناد عملية النظافة والتطهير إلى إحدى شركات النظافة .

(٣) المبالغ المسددة للجهات المتخصصة في مجال الاستشارات والتدريب نظير تدريب موظفي الشركات وتوزيع الكتب والمنشورات المتعلقة بمادة التدريب عليهم تخضع لنسبة خصم ٣% بإعتبار أن العملية خدمة ، أما إذا اقتصرَت المعاملة على بيع المطبوعات فقط لهذه الشركات أصبحت المعاملة هنا "شراء" وتخضع لنسبة خصم ١% .

(٤) عمليات التشغيل لحساب الغير التي تتم على مواد ومهمات لا تمتلكها الوحدة كما في حالة ورش النجارة والملابس وما تقوم به مصانع القطاع الخاص من غزل أو نسج أو صباغة لحساب صاحب المادة الخام في مقابل أجر تعتبر من قبيل الخدمات وتخضع لنسبة خصم مقدارها ٣% .

(٥) قيمة التأجير أو مقابل الإنتفاع (حقوق الإستغلال والتوزيع) التي تحصل عليه شركات الإنتاج السينمائي مقابل عرض الفيلم بدور العرض أو لدى شركات إنتاج الفيديو بمعنى توريد الأفلام للعرض والإعارة يخضع لنسبة خصم مقدارها ٣% لأن العملية تعتبر من قبيل الخدمات وليس توريدات بالمفهوم اللفظي .

(٦) المبالغ التي يحصل عليها "المتعهد" من جهات الإلتزام مقابل شراء الخامات وتجهيز الوجبات وتقديمها للعاملين بتلك الجهات تخضع لنسبة خصم مقدارها ٣% لأنها تعتبر خدمة .

(٧) المبالغ المسددة للمطابع مقابل طباعة وتجليد تقارير ومجلدات إحدى جهات الإلتزام (قيمة الأجر غير شاملة قيمة الورق الذي تقدمه الجهة) تخضع لإجراءات الخصم الضريبي بنسبة ٣% لأنها خدمة أما إذا اشتملت عملية التوريد توريد مطبوعات لجهة إلتزام شاملة قيمة الورق والطبع والتجليد أصبحت العملية هنا بمثابة توريد تخضع لنسبة خصم ١% .

(٨) مدى جواز المطالبة بخصم وتوريد مبالغ تحت حساب ضرائب الخصم من المنبع على

قيمة العقود شقق مصايف اللجنة إستناداً لاحكام المادة (٥٩) من القانون رقم (٩١) لسنة

٢٠٠٥ بشأن الضريبة على الدخل وتعديلاته؟

تنص المادة رقم (٤١) من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته على:

" تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها سواء انت مدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر.

ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلى مخصصا منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات".

يتضح من المادة السابقة مايلى:

إن الإيجار الناتج عن نشاط تأجير الشقق المفروشة ومنها شقق المصايف يعد من إيرادات الثروة العقارية المنصوص عليها بالمادة رقم ٤١ من ذات القانون، وهذا النشاط لم ينص المشرع الضريبى على خضوعه لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة، ومن ثم فان الممول الخاضع لهذا النشاط لا تخضع المبالغ المسدده له لاحكام الخصم تحت حساب الضريبة تحت أى مسمى طبقا لاحكام هذا القانون، بمعنى آخر أن الخصم تحت حساب الضريبة قاصر فقط على الإيرادات الناتجة من مباشرة نشاط صناعى أو تجارى بينما إيراد تأجير الوحدات السكنية مفروشا يعتبر أحد عناصر إيرادات الثروة العقارية، وهذه الإيرادات لاتخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة....

(٩) مدى خضوع القيمة الإيجارية التى تدفعها إحدى الأكاديميات مقابل أستئجارها شقق من أشخاص طبيعيين وإستعاملها كفروع لها (إيجار محدد المدة) وذلك لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة؟

يجب التفرقة بين عقود الإيجار الصادرة من أشخاص طبيعيين وعقود الإيجار الصادرة من أشخاص اعتبارية:

أولاً-عقود الإيجار الصادرة من أشخاص طبيعيين:

(أ) متى تضمنت عقود الأيجار كل أو بعض العناصر المادية أو المعنوية للمحل التجارى وعلى الأخص عنصرى السمعة التجارية والاتصال بالعملاء ، كانت هذه العقود واردة على محلات تجارية وكانت الأرباح الناتجة عن تأجيرها خاضعة للضريبة على أرباح النشاط التجارى

والصناعى طبقاً لحكم البند (٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ، ومن ثم يسرى بشأنها أحكام الخصم تحت حساب الضريبة المقررة بالمادة رقم (٥٩) من قانون ضريبة الدخل .

(ب) أما إذا لم تتضمن تلك العقود كل أو بعض العناصر المادية أو المعنوية للمحل التجارى وعلى الأخص عنصرى السمعة التجارية والاتصال بالعملاء ، كانت هذه العقود واردة على محلات مؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدنى وكانت الإيرادات الناتجة عن تأجيرها خاضعة للضريبة على إيرادات الثروة العقارية طبقاً لأحكام المادة رقم (٣٧) من قانون ضريبة الدخل ، ومن ثم لايسرى بشأنها أحكام الخصم تحت حساب الضريبة المقرر بالمادة رقم (٥٩)....

ثانياً-عقود الأيجار الصادرة من أشخاص اعتبارية:

طبقاً لأحكام المادة رقم (٤٧) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تخضع الإيرادات الناتجة من تأجير الأشخاص الاعتبارية لعقارات مملوكة لها، للضريبة على صافى الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية ، وبالتالي تخضع هذه الإيرادات لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة المقررة بالمادة (٥٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته.(كتاب الإدارة العامة لبحوث ضرائب الدخل المؤرخ ٢٠٢٠/١١/١٤).

هـ-توزيعات الأرباح التى تجريها شركات الأموال:

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٤٦ مكرراً ٢) من قانون ضريبة الدخل على:

"استثناءً من حكم المادة (٨) من القانون، يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها فى المادة (٤٦ مكرراً) المحققة من مصدر فى مصر خلال السنة التى يحصل عليه شخص طبيعى مقيم (١٠%) وذلك دون خصم أية تكاليف ويخفف هذا المبلغ إلى (٥%) إذا زادت نسبة المساهمة فى الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥%) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين وذلك دون خصم أية تكاليف.

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز (١%) من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية".

بموجب نص المادة سالفة الذكر ألزم المشرع الضريبي الجهة التي تقوم بتوزيع الأرباح بحجز (١%) من هذه التوزيعات تحت حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.....سواء كانت الجهة التي تنفذ المعاملة شركة أشخاص أو شركة أموال ، حيث لم تضع المادة (٤٦ مكرراً ٢) شروطاً ولا قيوداً على ذلك..... إلا أن المشرع عاد وقصر هذا الالتزام على توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال وذلك عندما عدل المادة (٥٩) فقرة أولي من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بالقرار بالقانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ (نشر بالجريدة الرسمية - العدد ٢٦ مكرر (أ) في ٣٠ يونيو سنة ٢٠١٤) بأن أضاف الي المعاملات الستة التي يجري عليها الخصم تحت حساب الضريبة معاملة سابعه وهي توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيا كان مقدارها - فجاء نص المادة (٥٩) فقرة أولي كما يلي :

" علي الجهات والمنشآت المبينة فيما بعد أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد علي ثلاثمائة جنيه تدفعه علي سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة الي أي شخص من أشخاص القطاع الخاص وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيا كان مقدارها"

إذن أضيفت الي المعاملات التي يجري عليها الخصم توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال، أي تخرج من هذا الالتزام التوزيعات التي تجريها شركات الأشخاص، وأن الخصم يسرى علي التوزيع أيا كان مقداره دون التقيد بالحد الأدنى وهو (٣٠٠ جنيه) بالنسبة لباقي المعاملات، مع مراعاة الأخذ في الاعتبار أن إلتزام شركات الأموال يقع بسبب وجود قرار لتوزيع الأرباح....

هذا وقد صدر الكتاب الدوري رقم (١٢) لسنة ٢٠١٥ في شأن تطبيق التعديلات التي تمت على قانون الضريبة على الدخل ولائحته التنفيذية....وورد به في شأن تطبيق حكم الفقرة الأخيرة من المادة (٤٦ مكرراً ٢) من القانون والمادة (٥٢ مكرراً) من اللائحة أن:

يكون حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة بذات النسبة المنصوص عليها في الفقرة الأخيرة من المادة (٤٦ مكرراً) ومقدارها ١% من التوزيعات، وذلك ما لم يطلب الممول المتلقى للتوزيع من الجهة التي تنفذ المعاملة خصم كامل الضريبة وتوريدها، تفادياً للالتزام الوجوب عليه قانوناً بالتقدم للمأمورية المختصة لأداء باقى قيمة الضريبة المستحقة على هذه التوزيعات فى نهاية السنة.

إجراءات ومواعيد توريد المبالغ المحجوزة من توزيعات الأرباح:

فى ضوء ما ورد بنص الفقرة الأخيرة من المادة (٤٦ مكرراً ٢) سألقة الذكر بشأن إلزام الجهة التى تقوم بتوزيع الأرباح بحجز (١%) من هذه التوزيعات تحت حساب الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب وفقاً للإجراءات وفى المواعيد التى تحددها اللائحة التنفيذية ، تضمنت المادة (٥٢ مكرراً ٢) من اللائحة التنفيذية من قانون الضريبة على الدخل والمضافة بالمادة الثانية من القرار رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ الصادر فى ٦/٤/٢٠١٥ (والمشهر بالجريدة الرسمية العدد ٧٩/ب بتاريخ ٦/٤/٢٠١٥ النص التالى:

"فى تطبيق حكم الفقرة الثانية من المادة (٤٦ مكرراً ٢) من القانون ، تقوم شركة الإيداع

والقيد المركزى ، وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال أو الجهة

الموزعة للأرباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات بتوريد قيمة ما تم حجزه إلى الإدارة

المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه خامس يوم

عمل من الشهر التالى للشهر الذى تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٢ ٤ توزيعات

أرباح) مرفقاً به شيكاً أو نقداً أو من خلال وسائل الدفع الإلكترونى المنصوص عليه فى هذه اللائحة .

كما يجب عليها تسليم الممول إيصالاً بكل مبلغ يتم حجزه تحت حساب هذه الضريبة أو

إخطاره بذلك ."

خامساً-النسب التي يجرى خصمها تحت حساب الضريبة:

تضمنت أحكام المادة (٥٩) من القانون على أن تخصم نسبة من كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى أي شخص من أشخاص القطاع الخاص، وكذلك توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أيًا كان مقدارها ويصدر بتحديد هذه النسبة قرار من الوزير بما لا يجاوز ٥% من هذا المبلغ وذلك تحت حساب الضريبة التي تستحق على هؤلاء الأشخاص نسبة الخصم التي يصدر بتحديد قرار من الوزير لا تجاوز ٥% من المبلغ المدفوع، ويستثنى من ذلك الأقساط التي تسدد لشركات التأمين .

هذا وقد صدر قرار وزير المالية رقم (٤٠٥) لسنة ٢٠١٨ بشأن تحديد أوجه النشاط التجاري والصناعي التي يسرى بشأنها نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لحكم المادة (٥٩) من القانون، وقد نص في المادة الأولى منه على أن تكون النسب التي يجرى خصمها تطبيقاً لحكم المادة (٥٩) من القانون وفقاً للنسب الواردة بالجدول أدناه .

نوع النشاط	النسبة
١ - المقاولات والتوريدات فيما عدا : توريدات المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام من مالكي الغراس في حدود غراسهم .	١%
٢ - المشتريات.	١%
٣ - أ - الخدمات.	٣%
ب - المبالغ التي تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لأعضائها مقابل النقل بسياراتهم	١%
ج - الوكالة بالعمولة والسمسرة	٥%

٥%	د - الخصومات والمنح والعمولات والحوافز الاستثنائية والإضافية التي تمنحها شركات الدخان والأسمدة والأسمت.
٢%	هـ - جميع الخصومات والمنح والعمولات التي تمنحها شركات البترول وشركات الاتصالات، والأدوات الصحية، والأجهزة الكهربائية، والملابس ، والسلع الغذائية، والمنظفات، والصناعات الورقية، وغيرها من الشركات والمنشآت المخاطبة بنظام الخصم.
٢%	و- مساندة دعم الصادرات التي يمنحها صندوق تنمية الصادرات للمصدر.

تطبيقات على موضوع النسب التي يجرى عليها الخصم الضريبي:

مدى خضوع المشتريات من المحاصيل الزراعية لأحكام الخصم الضريبي؟

يتوقف تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة على كل مبلغ يزيد على ثلاثمائة جنيه تدفعه جهات الالتزام على (المشتريات من المحاصيل الزراعية) على مصدر الشراء على النحو التالي:

- إذا كان شراء المحاصيل الزراعية من شركات أو تجار أو مستوردين فيجب على جهة الالتزام تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة .
- إذا كان شراء المحاصيل الزراعية من زراعيين فإن من يثبت منهم أن لديه بطاقة حيازة فإن ما يقوم ببيعه من إنتاج الأراضي التي زرعها لا يخضع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة، حيث أن بيع المزارع لإنتاج أرضه دون إدخال أية تعديلات عليه لا يخضع للضريبة .

ما هي نسب الخصم تحت حساب الضريبة المسددة لشركات توزيع الكهرباء؟

١- تعتبر عقود توريد الكهرباء من قبيل عقود تجارية طويلة الأجل التي تخضع لأحكام الخصم تحت حساب الضريبة ، ومن ثم يجب على جهات الالتزام القيام بخصم ١% تحت حساب الضريبة على مدفوعاتها لشركات الكهرباء باعتبارها من التوريدات إعتباراً من تاريخ خضوع هذه الشركات لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .

ولا محل للقول بأن أسعار بيع التيار (الطاقة الكهربائية) أسعار جبرية لا يجوز الخصم فيها حيث صدرت تعليمات تفسيرية من المصلحة رقم (٣) في ١٧/٧/١٩٨٩ تفيد بخضوع الأصناف المسعرة جبرياً أو محددة الثمن لأحكام الخصم الواردة بالقانون .

٢- المبالغ المسددة لشركات توزيع الكهرباء لزوم رفع الجهد المتوسط إلى كابل على سبيل المثال تخضع لنسبة تحت حساب الضريبة تبلغ ٣% باعتبارها من قبيل الأعمال.... مع مراعاة عدم تطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة في حالة خضوع شركات توزيعات الكهرباء لنظام الدفعات المقدمة على نحو ما سيرد شرحه لاحقاً.....

ما هي نسب توريد الضرائب المستحقة على إستهلاك المياه وخدمات الصرف الصحي التي تتضمنها فواتير المياه وذلك تحت حساب الضريبة؟

تخضع خدمات الصرف الصحي التي تتضمنها فواتير المياه التي تصدرها الهيئة القومية لمياه الشرب شهرياً إلى العملاء (الشركات والمنازل) لنسبة خصم ٣% باعتبارها من قبيل الخدمات، في حين أن التوريدات الخاصة بالمياه والواردة بنفس الفاتورة تخضع لنسبة خصم تبلغ خصم ١% باعتبارها من قبيل التوريدات...

ما هي نسبة الخصم الضريبي التي تخضع لها التوريدات في حالة تضمينها قيمة أجر الصيانة والتركيبات

إذا تضمن العقد المبرم توريد سلع ومهمات بجانب تركيب تلك السلع وتعذر فصل كل بند عن الآخر سواء في أمر التوريد أو في الفاتورة المحررة فتعتبر العملية في الأساس عملية توريد وتخضع لإجراءات الخصم من المنبع بواقع ١% من قيمة المبالغ المسددة عن التوريد بما فيها قيمة هذه التركيبات .

أما إذا عهد إلى إحدى الشركات القيام بإصلاح المصاعد لأحد جهات الإلتزام وتضمنت عملية الإصلاح توريد بعض المهمات اللازمة لهذه العملية وتعذر فصل قيمة الإصلاح عن قيمة هذه المهمات في الفاتورة المقدمة إجمالاً فتعتبر العملية في الأساس عملية إصلاح وتخضع لنسبة خصم ٣% على إجمالي قيمة الفاتورة المدفوعة على أنها خدمة .

وفي حالة فصل كل عنصر عن الآخر في الفاتورة المقدمة للصرف فتطبق نسبة خصم ١% على التوريد و ٣% على الصيانة والتركيبات وتطبق نفس المعالجات السابقة في حالة توريد مطبوعات شاملة قيمة الطبع والورق والتجليد .

أما المبالغ المسددة من جهة الإلتزام للمتعاقد مقابل صيانة الخزانات والمساعد والآلات وغيرها لفترات طويلة ...تعتبر نوع من المقاوله تخضع لنسبة خصم مقدارها ١% من قيمة المبالغ المدفوعة وذلك لأن المتعاقد يتعرض للمضاربة ومخاطر ارتفاع الأسعار كما سبق بيانه .

مدى خضوع التوريدات المصنعة بالخارج والتصميمات الهندسية المعدة بالخارج لأحكام الخصم الضريبي، علماً بأن الشركة محل التساؤل لديها عقد تركيب وتوريد مهمات مصنع أسمنت مع شركة (قطاع عام)، ومن مستلزمات العقد توريد بعض الأجزاء المصنعة بالخارج، وكذلك إعداد التصميمات الهندسية بالخارج، هذا بالإضافة إلى أعمال التركيبات وهي بطبيعة الحال تتم داخل مصر .

إن الشركة الأجنبية محل التساؤل والتي تزاول نشاطها في مصر عن طريق فرع لديها عقد تركيب وتوريد مهمات مصنع أسمنت مع شركة (قطاع عام)، ومن مستلزمات هذه العقد توريد بعض الأجزاء المصنعة في الخارج، وكذلك إعداد التصميمات الهندسية بالخارج، هذا بالإضافة إلى أعمال التوريدات - وهو موضوع التساؤل بالذات من الشركة الأجنبية موضوع البحث والتي تزاول نشاطها في مصر عن طريق فرع لها إلى شركة (قطاع عام) يخضع لنسبة خصم تحت حساب الضريبة نسبة ١% عن كل مبلغ تصرفه شركة القطاع العام إلى فرع الشركة الأجنبية الموردة والتي تزاول نشاطها في مصر وذلك بإعتبار المعاملة من قبيل التوريدات.

مثال عملي شامل على نظام الخصم تحت حساب الضريبة :

قامت إحدى جهات الإلتزام (شركة قطاع أعمال عام) ومتخصصة في إنتاج الزيوت بالعمليات التالية خلال الثلاثة شهور الأولى من عام ٢٠٢٠ :

١ - أبرمت عقد إتفاق مع أحد العملاء (شخص من أشخاص القطاع الخاص) على أساس قيام الأخير بتوريد بذرة القطن للشركة لإستخراج زيوت له مقابل حصول الشركة على الكسب الناتج من عملية الإستخلاص .

٢ - أبرمت عقد وكالة بالعمولة مع أحد الوكلاء الموزعين بمحافظة ما لتوزيع منتجات الشركة بدائرة محافظته مقابل حصول الوكيل على عمولة قدرها ٠.٥% من قيمة ما يتم توزيعه بالإضافة إلى حصول الوكيل على ٢٠٠ كرتونة إضافية (سعر الكرتونة ٥٠ جنيه) بدون مقابل وذلك في حالة تجاوز قيمة البيع الشهري ٨٠.٠٠٠ جنيه ، وقد بلغت قيمة مبيعات الوكيل خلال هذا الشهر ما قيمته ٩٥.٠٠٠ جنيه.

٣ - سددت مبلغ ٤.٥٠٠ جنيه لشركة توزيع الكهرباء عن قيمة الإستهلاك خلال شهر يناير بالإضافة إلى سداد مبلغ ٢.٥٠٠ جنيه للشركة المصرية للاتصالات قيمة فواتير التليفون .

٤ - بلغت قيمة الأعمال المنفذة بمعرفة إحدى شركات المقاولات (من أشخاص القطاع الخاص) عن إنشاء سور للمصنع بمبلغ ١.٠٠٠.٠٠٠ جنيه سددت الشركة منه مبلغ ٨٥٠.٠٠٠ جنيه بعد خصم مقابل التأخير وقدره ٨٠.٠٠٠ وقيمة الأعمال الغير مطابقة للمواصفات وقدرها ٧٠.٠٠٠ جنيه والذي تعهد المقاول بتنفيذها .

٥ - سددت مبلغ ٧٥٠.٠٠٠ جنيه لأحد مكاتب السياحة قيمة تذاكر الطيران للعاملين لديها مقابل رحلة عمرة على طائرات شركة مصر للطيران .

٦ - سددت مبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه لشركة الأمل للإنشاءات الهندسية (شركة ذات مسئولية محدودة) نظير التصميم والإشراف على تنفيذ مشروع سور المصنع بعد خصم الدفعة المقدمة البالغة ١٥.٠٠٠ جنيه والتي سددت في بداية العام .

٧ - قامت بتصدير ما قيمته ١٨٠.٠٠٠ جنيه للخارج عبارة عن سلع من إنتاج الشركة .

٨ - سددت مبلغ ٨٠.٠٠٠ جنيه لشركة عمر أفندي قيمة أقساط مستقطعة من العاملين مقابل شراء أجهزة كهربائية وملابس بالتقسيط من الشركة.

في ضوء البيانات السابقة تتحدد المبالغ الخاضعة للخصم الضريبي على النحو التالي :

١ - لا تعتبر عملية توريد بذرة القطن للشركة لاستخراج زيوت للعميل من قبيل العمليات التي تخضع للخصم الضريبي لأن المعاملة تمت بدون دفع مبالغ والعبرة طبقاً لنص المادة (٥٩) بالدفع سواء نقداً أو بشيك أو تحويل من الحساب .

٢ - العمولات المستحقة للوكيل بالعمولة وقدرها ٤٧٥ جنيهه (٩٥.٠٠٠ × ٥%) تخضع لأحكام الخصم الضريبي بواقع ٥% بإعتبارها عمولة مدفوعة - كما يعتبر الـ ٢٠٠ كرتونة (التي حصل عليها الوكيل نتيجة تجاوز مبيعاته الـ ٨٠.٠٠٠ جنيهه في الشهر) من قبيل "الرد التجاري" - أي من قبيل العمولات التي تخضع لنسبة خصم ٥% (٢٠٠ كرتونة × ٥٠ جنيهه × ٥% = ٥٠٠ جنيهه) .

٣ - المبالغ المسددة لشركة توزيع الكهرباء تخضع لنسبة خصم ١% بإعتبارها من قبيل التوريدات (شركة توزيع الكهرباء تعتبر شخص من أشخاص القطاع الخاص) - أما المبالغ المسددة للشركة المصرية للإتصالات فتعتبر خدمة تخضع لنسبة خصم ٣%(مع مراعاة إذا كانت شركة الكهرباء أو المصرية للإتصالات تطبق نظام الدفعات المقدمة من عدمه) .

٤ - لا يعتبر مقابل التأخير والأعمال الغير مطابقة للمواصفات من قبيل العمليات التي تخضع للخصم الضريبي ومن ثم يتعين إخضاع المبلغ المنصرف فقط وقدره مبلغ ٨٥٠.٠٠٠ جنيهه لنسبة خصم ١% بإعتبارها مقاوله مع مراعاة أن الأعمال الغير مطابقة للمواصفات في حالة تنفيذها من قبل المقاول وقيام الشركة بصرف قيمتها له تخضع لنفس نسبة الخصم الضريبي السابقة .

٥ - تلتزم الشركة عند شرائها لتذاكر السفر من شركة السياحة أن تخضع نسبة ٣% من قيمة تذاكر الطيران (راجع موضوع خضوع تذاكر الطيران في المعاملة الخاصة بالخدمات) .

٦ - طالما أن شركة الأمل للإنشاءات الهندسية "شركة ذات مسؤولية محدودة" كيانها القانوني شركة أموال وبالتالي فإن نسبة الخصم التي تطبق عليها هي ٣% طبقاً لقرار وزير المالية رقم ٤٠٥ لسنة ٢٠١٨ باعتبار أن الاستشارات التي تقوم بها الشركة من قبيل الخدمات التي تخضع لنسبة خصم ٣% وليست ٥% الخاصة بأصحاب المهن غير التجارية من الأشخاص الطبيعيين .

٧ - عملية التصدير التي قامت بها الشركة لا تخضع لأي نسبة خصم .

٨ - لا تخضع المبالغ المسددة لشركة عمر أفندي لأحكام الخصم الضريبي حتى ولو كانت المطالبة باسم جهة الالتزام..... وذلك على النحو التالي:

- إذا أضح إن دور جهة الالتزام ينحصر فى توريد ما تم استقطاعه من العاملين لديها وسدادها لأشخاص القطاع الخاص بالكامل بدون أن تتحمل أية مبالغ من موازنتها لهذه المبالغ المسددة لا تخضع للخصم الضريبى، أى أن دور جهة الالتزام وسيط بين الطرفين . ولا صحة لما يراه البعض أن نص المادة (٥٩) من القانون يشمل كل ما تدفعه جهة الالتزام، ومن ثم المبالغ المدفوعة عن طريقها تخضع لأحكام الخصم الضريبى سواء كانت هذه المبالغ مملوكة لها أو للعاملين لديها، لأن العبرة فى الخضوع هو أن تكون المعاملة أو الخدمة مؤداه فعلاً للحكومة وليست للعاملين لديها .

- أما إذا تبين إن الحكومة تتحمل بجزء من الأقساط المسددة لأشخاص القطاع الخاص وذلك من موازنتها الخاصة بجانب المبالغ المستقطعة من العاملين لديها، فإن المبالغ المسددة فى هذه الحالة تخضع لأحكام الخصم الضريبى عن الجزء التى تحملته جهة الالتزام فقط .

القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة:

فيما يلى القيود المحاسبية المتعلقة بالخصم الضريبى فى دفاتر كل من جهة الالتزام والجهات المخصوم منها مبالغ تحت حساب الضرائب .

أولاً: المعالجة المحاسبية فى دفاتر الجهة الملزمة بالخصم الضريبى :

١- يتم فتح حساب بدفاتر الجهة بإجمالى قيمة المشتريات مقابل تعليية نفس القيمة لحساب الموردين وذلك بالقيد التالى :

××× من ح / المشتريات

××× إلى ح / الموردين

وفى حالة وجود معاملة مالية محملة بضريبة القيمة المضافة يجرى القيد التالى :
من مذكورين

×× ح / المشتريات

×× ح / مدينون متنوعون (قيمة مضافة)

×× إلى ح / الموردين

٢- عند قيام جهة الالتزام بسداد مستحقات الموردين أو جزء منها يجرى إثبات مبالغ الدائنيه المستحقة لمصلحة الضرائب بالقيد التالى :

×× من ح/ الموردين

إلى مذكورين

×× ح/ النقدية

×× ح/ دائنون متنوعون (ض. أ . ص مخصومة للغير)

ملاحظة: المبالغ الخاصة بالخصم تحت حساب الضريبة تدرج بدفاتر الجهة الملتزمة عند سداد مستحقات الموردين وليس عند الاستحقاق، حيث أن نظام الخصم لا يطبق إلا عند السداد .

٣- عند سداد المبالغ المخصومة تحت حساب الضريبة تقوم جهة الالتزام بتجميع مبالغ الخصم وترسل شيك أو نقداً كل ثلاثة اشهر على نموذج (٤١) أو أحر الأشهر ابريل / يوليو / أكتوبر / يناير وذلك بالقيد التالى :

×× من ح/ دائنون متنوعون (مصلحة الضرائب أ . ت . ص مخصومة للغير)

×× إلى ح / النقدية

ثانياً: المعالجة المحاسبية فى دفاتر أشخاص القطاع الخاص (الجهات المخصومة منها ضرائب) :

١- يتم إثبات المديونية المستحقة على العملاء بإجمالى قيمة المبيعات بدون اثبات أيه مبالغ تخصم تحت حساب الضريبة لأن نظام الخصم لا يطبق كما سبق القول إلا عند السداد .

××× من ح/ العملاء

××× إلى ح/ المبيعات

٢- عند قيام العملاء بسداد قيمة مشترياتهم كلها أو جزء منها يجى القيد التالى:

من مذكورين

×× ح/ النقدية

×× ح/ مدينون متنوعون (ض. أ . ت . ص مخصومة)

×× إلى ح / العملاء

٣- تقوم الجهة (أشخاص القطاع الخاص) فى نهاية العام بتسوية الضريبة المستحقة عليها بعد استبعاد (وليس سداد كما ورد بدفاتر جهة الالتزام) ما تم خصمة منها خلال العام من قبل العملاء "جهات الالتزام".

مثال عملى يوضح كيفية تسوية رصيد الضرائب المخصومة من تحت حساب الضريبة فى نهاية العام :

بفرض أن الأرصدة الظاهرة بميزان المراجعة لإحدى الشركات الخاضعة لنظام الخصم الضريبي (أشخاص القطاع الخاص) بإعتبار أن هذا أول فترة ضريبية

- فى عام ٢٠١٠ بلغ رصيد الضرائب المخصومة تحت الحساب ٦٠٠.٠٠٠ جنيه، وضريبة الدخل المستحقة فى الإقرار الضريبي ١٠٠.٠٠٠ جنيه .

- فى عام ٢٠١١ بلغ رصيد الضرائب المخصوم تحت حساب الضريبة ٧٠.٠٠٠ جنيه، فى حين بلغت ضريبة الدخل المستحقة فى الإقرار الضريبي ٥٠.٠٠٠ جنيه .

فى ضوء هذه البيانات تجرى قيود التسوية فى نهاية العام على النحو التالى :

أ - إثبات قيود التسوية فى عام ٢٠١٠ :

٦٠٠.٠٠٠ من ح / ضريبة الدخل

٦٠٠.٠٠٠ إلى ح/ ضريبة الخصم تحت حساب الضريبة

ومن ثم يصبح الضريبة الواجبة السداد للمصلحة فى نهاية العام مبلغ ٤٠.٠٠٠ جنيه (١٠٠.٠٠٠ - ٦٠.٠٠٠) ويصبح بالتالى رصيد المبالغ المخصومة تحت الحساب صفر .

ب- إثبات قيود التسوية فى عام ٢٠١١ :

٧٠.٠٠٠ من ح/ ضريبة الدخل

٧٠.٠٠٠ إلى ح/ ض الخصم تحت حساب الضريبة

بموجب هذا القيد يستحق للجهة (المخصوم منها مبالغ تحت حساب الضريبة) مبلغ ٢٠.٠٠٠ (٧٠.٠٠٠ - ٥٠.٠٠٠) طرف مصلحة الضرائب على الدخل يتعين على المصلحة رده للممول من تلقاء نفسها على نحو ما يرد ذكره فى فصل "الأحكام العامة" .

ثانياً: أحكام نظام الدفعات المقدمة

استحدث قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نظام جديد يطلق عليه "نظام الدفعات المقدمة"، ولقد تناولت المواد من (٦١) حتى (٦٥) من هذا القانون، والمواد من (٨٣) حتى (٨٧) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون الأحكام والإجراءات الخاصة بهذا النظام .

أولاً : مفهوم "نظام الدفعات المقدمة" وعلاقته بالأنظمة الأخرى :

(١) نظام الدفعات المقدمة : هو نظام اختياريّاً بديلاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة، حيث يقوم الشخص الطبيعي أو الاعتباري والذي يمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً بتحديد مبلغاً يدفعه تحت حساب الضريبة في ضوء آخر ضريبة أقر بها الممول أو الضريبة التي يقدرها عن السنة التي يرغب في تطبيق نظام الدفعات عليها .

(٢) إذا أختار الممول "نظام الدفعات المقدمة" فإنه يعفى من أن يخصم منه، بمعنى أنه لا يحق لجهات الالتزام المنصوص عليها في المادة (٥٩) أن تخصم منه أية مبالغ تحت حساب الضريبة ويكون السند في ذلك "البطاقة الضريبية" الموضح بها "خاضع لنظام الدفعات المقدمة"، وقد أختارت بالفعل بعض الجهات في الوقت الحالي تطبيق هذا النظام مثل شركات الاتصالات والكهرباء وغيرها.... .

لكن الممول المخاطب بأحكام الدفعات المقدمة عليه التزام في نفس الوقت بالخصم من الممولين وتوريد ما تم خصمه على النماذج المنصوص عليها في هذا القانون واللائحة .

(٣) يتم تطبيق أحكام "نظام التحصيل تحت حساب الضريبة" على ممول القطاع الخاص حتى في حالة خضوعه لنظام الدفعات المقدمة .

(٤) لا يتاح تطبيق هذا النظام لممولي أنشطة المهن غير التجارية، وذلك لأن مواد القانون الخاصة "بنظام الدفعات المقدمة" جاءت تالية مباشرة للخصم تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي.

ثانياً : المقصود بنظام الدفعات المقدمة :

بينت المادة (٦١) من القانون المقصود بنظام الدفعات المقدمة حيث تنص على ما يلي :

يقصد بنظام الدفعات المقدمة فى تطبيق احكام هذا القانون قيام الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية وذلك بواقع ٦٠% من أى مما يأتى :

١- آخر ضريبة أقر بها الممول (هى الضريبة من واقع آخر إقرار ضريبي مقدم منه، أو الضريبة من واقع آخر إتفاق مباشر أو الضريبة من واقع قرار لجنة الطعن أو بناء على حكم المحكمة).

٢- الضريبة التى يقدرها عن السنة التى يرغب فى تطبيق نظام الدفعات 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" .

ثالثاً : الاختيار بين نظام الخصم ونظام الدفعات المقدمة :

بينت المادة (٦٢) من القانون والمادتين (٨٣) ، (٨٤) من اللائحة التنفيذية من نفس القانون الإجراءات والنماذج والمستندات الواجب على الممول إتباعها.

ملاحظة هامة: بينت المادة رقم (٨٤) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه فى حالة الأخطار بالموافقة على طلب الممول بتطبيق نظام الدفعات المقدمة (على الأمورية المختصة أن ترد على طلب الممول المنصوص عليه بالمادة رقم (٦٢) فى خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم الطلب وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول) يعد هذا الأخطار بمثابة شهادة صادرة لجميع جهات تعامل الممول بخضوعه لنظام الدفعات المقدمة، وتكون هذه الشهادة صالحة لفترة ضريبية واحدة، تجدد بناء على طلب الممول ما لم يعدل الممول عن إختياره لهذا النظام، ويجب أن يتضمن الإخطار المنصوص عليه مدة الفترة الضريبية الصالح للسريان خلالها، كما يجب إثبات خضوع الممول لنظام الدفعات المقدمة ومايفيد تجديد العمل به، وإذا لم يتم هذا التجديد تلتزم جهات التعامل تلقائياً ودون إخطار مسبق من المصلحة بتطبيق نظام الخصم تحت حساب الضريبة.

رابعاً : كيفية تطبيق نظام الدفعات المقدمة :

فى ضوء نص المادة (٦٣) من القانون والمادة (٨٥) من اللائحة التنفيذية بشأن تطبيق نظام الدفعات المقدمة ومواعيد السداد والنماذج المستخدمة وباقى الإجراءات المتعلقة بنظام الدفعات

المقدمة هناك التزامات وحقوق للممول وفقاً لهذا النظام تتمثل فى الآتى :

(١) يلتزم الممول بأداء مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة عليه عن الفترة الضريبية التى يرغب فى تطبيق النظام عليها بواقع ٦٠% من الضريبة المحسوبة على ثلاث دفعات متساوية تسدد كل منها على التوالى فى المواعيد التالية :

- بالنسبة للفترات الضريبية التى تبدأ فى ١/١ وتنتهى فى ١٢/٣١ فى كل عام تحدد كالاتى :
- * الدفعة الأولى فى موعد لا يجاوز ٣٠ يونيو .
- * الدفعة الثانية فى موعد لا يجاوز ٣٠ سبتمبر .
- * الدفعة الثالثة فى موعد لا يجاوز ٣١ ديسمبر .
- أما بالنسبة للفترات الضريبية المتداخلة تحدد كالاتى :
- * الدفعة الأولى فى موعد لا يجاوز ستة أشهر من بداية الفترة الضريبية .
- الدفعة الثانية فى موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من نهاية الموعد المحدد لسداد الدفعة الأولى .
- الدفعة الثالثة فى موعد لا يجاوز ثلاثة أشهر من الموعد المحدد لسداد الدفعة الثانية .

مثال عملى :

بفرض أن الضريبة المستحقة على أحد الممولين وفقاً لآخر أقرار ضريبي تم الربط عليه بشكل نهائى قد بلغ فى عام ٢٠١٠ مبلغ ٩٠٠.٠٠٠ جنيه ، ويرغب الممول فى طلب تطبيق نظام الدفعات المقدمة بدءاً من عام ٢٠١١ .

بفرض موافقة مصلحة الضرائب على طلب الممول تطبيق نظام الدفعات المقدمة، تصبح قيمة الـ ٦٠% من الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١١ مبلغ ٥٤٠٠٠ جنيه ($٩٠٠.٠٠٠ \times ٦٠\%$) . ويتم تسديد مبلغ الـ ٥٤٠٠٠ جنيه على ثلاث دفعات متساوية خلال عام ٢٠١١ على النحو التالى :

- قيمة الدفعة الأولى = ١٨.٠٠٠ جنيه فى موعد لا يتجاوز ٣٠ يونيو .
- قيمة الدفعة الثانية = ١٨.٠٠٠ جنيه فى موعد لا يتجاوز ٣٠ سبتمبر .
- قيمة الدفعة الثالثة = ١٨.٠٠٠ جنيه فى موعد لا يتجاوز ٣١ ديسمبر .

(٢) للممول بعد أداء الدفعة الثانية من الدفعات المقدمة الثلاثة أن يخطر المصلحة على (النموذج رقم (٣) دفعات مقدمة) إما :

- بخفض القسط الثالث .

- أو عدم أداء القسط الثالث .

وذلك إذا تبين للممول أن أرباحه الفعلية عن الفترة الضريبية ستكون أقل من الأرباح التي سبق أن قدرها عن ذات الفترة .

مثال توضيحي :

بفرض أن أحد الممولين قد حصل على موافقة من المصلحة على تطبيق نظام الدفعات المقدمة بدءاً من عام ٢٠١١، وتبلغ الضريبة المستحقة عليه وفقاً لآخر أقرار ضريبي تم اربط عليه بشكل نهائي في عام ٢٠١٠ بمبلغ ٢٠٠.٠٠٠ جنية .

في ضوء هذا المثال تصبح قيمة الـ ٦٠% من الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٠ مبلغ ١٢٠.٠٠٠ جنية (٢٠٠.٠٠٠ جنية $\times$ ٦٠%) .

وبافتراض الآتي :

إن الممول قام بسداد الدفعة الأولى وقدرها ٤٠.٠٠٠ جنية قبل ٣٠/٦/٢٠١١، وسداد الدفعة الثانية وقدرها ٤٠.٠٠٠ جنية قبل ٣٠/٩/٢٠١١، وأنه في أول ديسمبر من نفس العام (٢٠١١) وقبل سداد الدفعة الثالثة تبين له أن أرباحه عن عام ٢٠١١ ستكون أقل من الأرباح المقدرة عن عام ٢٠١٠ .

في ضوء هذا الافتراض هناك احتمالين :

الاحتمال الأول : إن الضريبة المستحقة عن الأرباح الفعلية لعام ٢٠١١ تبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنية (أي أقل من الضريبة المستحقة خلال عام ٢٠١٠ وبالباقي ٢٠٠.٠٠٠ جنية)، فهنا يتم تحديد قيمة الـ ٦٠% بمبلغ ٩٠.٠٠٠ جنية (١٥٠.٠٠٠ جنية $\times$ ٦٠%)، وهي أقل من قيمة الدفعات الثلاثة المقدرة ومجموعهما ١٢٠.٠٠٠ جنية .

وفى ضوء هذا يحق للممول التقدم بطلب على (نموذج رقم ٣) دفعات مقدمة) للمصلحة لتخفيض قيمة الدفعة الثالثة من مبلغ ٤٠٠.٠٠٠ جنيه إلى ١٠٠.٠٠٠ جنيه (٩٠.٠٠٠ جنيه - (٤٠٠.٠٠٠ + ٤٠٠.٠٠٠)).

الاحتمال الثانى: إن الضريبة المستحقة عن الأرباح الفعلية لعام ٢٠١١ تبلغ ١٠٠.٠٠٠ جنيه. هنا يتم تحديد قيمة الـ ٦٠% بمبلغ ٦٠.٠٠٠ جنيه (١٠٠.٠٠٠ جنيه × ٦٠%).

وفى هذه الحالة أيضاً يحق للممول التقدم للمصلحة بطلب على (نموذج رقم ٣) دفعات مقدمة) لإلغاء الدفعة الثالثة وذلك لأن هذا المبلغ (٦٠.٠٠٠ ج) أقل من مجموع الدفعة الأولى والثانية المسددة للمصلحة وقيمتها ٨٠.٠٠٠ جنيه .

(٣) يجوز للممول إذا ما كانت الفترة المتبقية بعد تقديم طلبية لتطبيق نظام الدفعات المقدمة تقل عن إثني عشر شهراً على سبيل المثال فى حالة تعديل الفترة الضريبية وحالات التوثق فله أن يتقدم لمأمورية الضرائب المختصة بطلب على النموذج رقم (٣) دفعات مقدمة) بتخفيض عدد الدفعات المقدمة عن الفترة الضريبية المطبق بشأنها النظام .

(٤) يقوم الممول عند تقديم الإقرار الضريبى السنوى بتسوية المبالغ المسددة وفقاً لأحكام هذا النظام مع الضريبة المستحقة من واقع الإقرار الضريبى ويلتزم بسداد الجزء المتبقى من الضريبة بعد خصم ما سبق أن أداة وفقاً لهذا النظام مضافاً إليه عائد سنوى محسوباً وفقاً لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول السنة الميلادية للفترة الضريبية التى تطبق بشأنها النظام مخصوماً منه ٢% من استبعاد كسور الشهر والجنيه .

مثال توضيحي :

بفرض أن أحد الممولين قد قام بسداد دفعات مقدمة خلال عام ٢٠٠٨ على النحو التالى :

- الدفعة الأولى وقدرها ٤٠٠.٠٠٠ جنيه فى يونيو ٢٠٠٨ .
- الدفعة الثانية وقدرها ٤٠٠.٠٠٠ جنيه فى سبتمبر ٢٠٠٨ .
- الدفعة الثالثة وقدرها ٤٠٠.٠٠٠ جنيه فى ديسمبر ٢٠٠٨ .
- وأن سعر الائتمان والخصم فى الأول من يناير ٢٠٠٨ من ٩% .

- وأن الضريبة المستحقة عن أرباح عام ٢٠٠٨ والواردة بإقرار المقدم للمصلحة في شهر مارس ٢٠٠٩ تبلغ ١٥٠.٠٠٠ جنيه .

في ضوء بيانات هذا المثال يحتسب العائد على النحو التالي :

$$\text{العائد على الدفعة الأولى} = ٤٠.٠٠٠ \text{ جنيه} \times \frac{١٢}{٦} \times ٧\% = ١٤٠٠ \text{ جنيه}.$$

$$\text{العائد على الدفعة الثانية} = ٤٠.٠٠٠ \times \frac{١٢}{٣} \times ٧\% = ٧٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{العائد على الدفعة الثالثة} = \text{لا شيء} .$$

$$\text{إجمالي الدفعات والعائد} = (٤٠.٠٠٠ + ٤٠.٠٠٠ + ٤٠.٠٠٠) + (٧٠ + ١٤٠٠) = ١٢٠.٠٠٠ + ٢١٠٠ = ١٢٢.١٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة الواجبة الأداء} = \text{الضريبة المستحقة عن العام} - \text{إجمالي الدفعات والعائد}$$

$$= ١٥٠.٠٠٠ - ١٢٢.١٠٠ = ٢٧.٩٠٠ \text{ جنيه}.$$

ملاحظات :

- ١- تم احتساب العائد دون النظر إلى تاريخ تقديم الإقرار .
- ٢- أن معدل العائد بعد خصم ٢% وفقاً للمادة (٦٣) من القانون هو ٧% .
- ٣- إن الضريبة المستحقة عن العام تزيد عن قيمة الدفعات والعائد المستحق عليها، وفي حالة زيادة الأخيرة من الضريبة المستحقة عن العام تلتزم المصلحة برد الزيادة ما لم يطلب الممول كتابة استخدام هذه الزيادة السداد اية مستحقات ضريبية في المستقبل .

خامساً : العدول عن إختيار نظام الدفعات المقدمة :

في ضوء نص المادة (٦٤) من القانون والمادة (٨٦) من اللائحة يمكن استخلاص الآتي :

- ١- حق الممول العدول عن إختياره لنظام الدفعات المقدمة والعودة لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وذلك بالشرطين التاليين :

أ - قيام الممول بتطبيق نظام الدفعات المقدمة عن سنة كاملة وسداده لجميع الدفعات المستحقة .

ب- أن يتقدم بطلب العدول عن هذا للمأمورية المختصة خلال تسعين يوماً على الأقل سابقة على بدء السنة الضريبية التي يرغب العدول عن تطبيق نظام الدفعات إعتباراً منها، ويتم تقديم الطلب على (نموذج رقم (٤) دفعات مقدمة) .

٢- فى حالة عدم توافر الشرطين السابق الإشارة إليها سابقاً تقوم المأمورية بإخطار الممول برفض الطلب، وتلتزم المأمورية المختصة فى هذه الحالة بإخطار الممول بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على (نموذج رقم (٥) دفعات مقدمة) .

ويعتبر عدم الرد من المأمورية خلال ستين يوماً من تاريخ تقديم طلبه قبولاً لطلب العدول عن سريان تطبيق نظام الدفعات المقدمة .

سادساً : حالات الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة:

بينت المادة (٦٥) من القانون والمادة (٨٧) من اللائحة التنفيذية حالات الإعفاء والحرمان من تطبيق نظام الدفعات المقدمة على الوجه التالى :

أ - الإعفاء من تطبيق نظام الدفعة المقدمة :

أعطى المشرع للمأمورية الحق فى إعفاء الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة فى أى من الحالتين الآتيتين :

- تكبد الممول خسائر لمدة فترتين ضريبتين متتاليتين حيث لا يوجد مبرر لسداد دفعة مقدمة فى حالة وجود خسائر مرحلة، وحتى لا تتحمل المصلحة عبء رد الدفعات وسداد العائد عليها .

- حالة تغيير الشكل القانونى للمنشأة أو الشركة حيث أن الدفعات متعلقة بالكيان القائم بسدادها فإذا تم تغيير هذا الكيان، فلا يتم التجديد له، وعلى الكيان الجديد أن يتقدم بطلب جديد .

وفى هاتان الحالتين يتعين على المأمورية إخطار الممول بإعفائه من تطبيق نظام الدفعات المقدمة وذلك بموجب كتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول على النموذج (رقم ٦ دفعات)

ب- حرمان الممول من تطبيق نظام الدفعات المقدمة :

- للمصلحة حرمان الممول من تطبيق النظام إذا تبين لها وجود فروق جوهرية ويقصد بالفروق الجوهرية أن تزيد الأرباح الفعلية الخاضعة للضريبة بنسبة ٢٠% على الأقل عن الأرباح المقدرة بمعرفة الممول في كل سنة يطبق فيها النظام .
- ويجب مراعاة أنه في جميع حالات الإعفاء والحرمان يعود الممول تلقائياً إلى الخضوع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة وعلى مأمورية الضرائب المختصة تعديل التأثير في البطاقة الضريبية بما يفيد إلغاء تطبيق هذا النظام .

ثالثاً: أحكام التحصيل تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية

- يقصد بالتحصيل لحساب الضريبة (COLLECTION TO ACCOUNT OF TAX) سداد مبالغ من المنبع تحت حساب الضريبة بخلاف الخصم وذلك عند قيام جهات معينة بتقديم خدمات لأشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة وهذه الجهات هي :
- الجهات التي تمنح تجديد تراخيص للإتجار بالجملة في الخضار والفواكه والحبوب أو تلك التي تمنح تجديد تراخيص لمزاولة الأنشطة الحرفية .
 - مصلحة الجمارك.
 - المجازر.

ملاحظة: تم إلغاء المادة (٦٩) من قانون ضريبة الدخل الخاصة بتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند تجديد الرخص لأشخاص القطاع الخاص وذلك بموجب قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم (٢٠٦) لسنة ٢٠٢٠.

وقد تناولت المواد ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الأحكام الخاصة بالتحصيل لحساب الضريبة ، وسوف نتناول موضوع التحصيل على الواردات بالشرح والتفصيل فقط (لأهمية الموضوع) وذلك على النحو التالي :

التحصيل على الواردات

من أجل الرقابة على المعاملات الخاصة بالمستوردين من أشخاص القطاع الخاص أستحدث المشرع الضريبي نظام التحصيل على الواردات لأول مرة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ ، وقد وردت الأحكام الخاصة بهذا النظام في المادة (٦٧) من قانون الضرائب الحالي وتتص المادة المذكورة على أنه :

"على مصلحة الجمارك أن تحصل من أشخاص القانون 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 مستنداتها إلى الغير يتم تحصيل نسبة من كل من المتنازل والمتنازل إليه ومن أطراف التظهير ويصدر بتحديد هذه النسب قرار من الوزير بما لا يجاوز ٢% من قيمة الواردات ويتم تحصيل تلك النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها".

كما ألزم القرار المذكور مصلحة الجمارك بمراعاة الآتي :

(أ) الالتزام عند الإفراج عن أي سلعة واردة لأي شخص من أشخاص القانون الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها بتحصيل النسبة الواردة في المادة (١) من هذا القرار تحت حساب الضريبة على النشاط التجاري والصناعي أو الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية التي تستحق عليه وذلك على أساس قيمة السلع المستوردة محددة طبقاً لتقدير الجمارك .

(ب) تحصل ذات النسبة المبينة في المادة (١) من هذا القرار في حالة التنازل عن السلعة المستوردة من كل من المتنازل والمتنازل إليه وتعديل بيانات شهادة الإجراءات الخاصة بتحصيل الضرائب الجمركية.

(ج) توريد قيمة ما تم تحصيله الى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه آخر إبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به النموذج (٤١) وصورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد أو متنازل إليه .

في ضوء النص القانوني والقرار الوزاري يتضح أن هناك ثمة شروط ينبغي أن تتوافر حتى يتم تطبيق أحكام التحصيل على الواردات وهي :

- ١ - أن يكون الغرض أو الهدف من استيراد السلع هو الاتجار فيها أو تصنيعها .
- ٢ - أن يكون المستورد من أشخاص القانون الخاص .
- ٣ - أن تكون السلع المستوردة مسموح باستيرادها وتداولها داخل البلاد .

وسوف نتناول شرح كل شرط على حدة على النحو التالي :

الشرط الأول-أن يكون الغرض أو الهدف من استيراد السلع هو الاتجار فيها أو تصنيعها :

وفي هذا الشأن أوضحت المادة ١/ج من لائحة الاستيراد والتصدير أن الاستيراد للاتجار هو كل ما يستورده الشخص الطبيعي والاعتباري المقيد بسجل المستوردين وفقاً لأحكام القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٢ في شأن سجل المستوردين من سلع تحمل الصفة التجارية لبيعها بحالتها عند الاستيراد أو بعد تعبئتها أو تغليفها دون إجراء أي عملية تحويلية أو تكميلية عليها، وعند تحديد السلع التي تخضع لأحكام التحصيل على الواردات ينبغي التفرقة بين حالات الاستيراد التالية وهي :

أ - الاستيراد للاستعمال الشخصي :

كل ما يستورده الشخص الطبيعي لتحقيق منفعة له أو لعائلته من سلع مناسبة من حيث نوعيتها وكمياتها مع الاستعمال الشخصي أو العائلي وعلى نحو لا يحمل صفة الاتجار وهذا النوع من الاستيراد لا يسري عليه نظام التحصيل على الواردات .

ب- الاستيراد للاستخدام الخاص :

كل ما يستورد - لغير الاتجار أو الإنتاج - من أصول رأسمالية وقطع غيار ومواد الدعاية

والإعلان وغيرها لاستخدامها على نحو تتحقق به منفعة لنشاط المستورد وليس لشخصه وما يستورد للتأجير التمويلي يعد استخداماً خاصاً فيما عدا سيارات الركوب .

وتطبيقاً لما تقدم :

- العينات والنماذج الواردة للمقيدين بسجل المستوردين أو سجل الوكلاء التجاريين أو للمشروعات الإنتاجية أو للمكاتب العلمية أو
- مواد الدعاية والإعلان بما فيها مواد الدعاية الخاصة بالأفلام الأجنبية والتي ترد للوكلاء والمستوردين والموزعين المعتمدين إلخ .

جميع هذه الأصناف وما على شاكلتها تعتبر من قبيل الاستيراد للاستخدام الخاص ومن ثم لا تخضع لنظام التحصيل على الواردات وذلك بشرط أن تكون هذه العينات ومواد الدعاية والإعلان غير مخصصة للتجار وإنما لإغراض الدعاية والإعلان .

وتأكيداً لما تقدم سبق وأن أصدرت مصلحة الضرائب الكتاب الدوري رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ في ١/٢/١٩٨٦ والذي يتضمن عدم خضوع الآلات والمعدات المستوردة والتي تعتبر من أصول المنشأة لأحكام التحصيل (في المنبع) لحساب ضريبة أ.ت. ص مع الضرائب الجمركية وذلك استناداً إلى أن بعض الجهات تقوم باستيراد آلات ومعدات ومهمات خاصة بتركيب المصانع وتعتبر من أصول هذه الشركات والمنشآت ولم تستوردها بغرض الاتجار فيها أو تصنيعها وذلك بشرط التأكد من أن هذه الواردات ليست بغرض الاتجار أو التصنيع وذلك بالرجوع إلى الموافقات الاستيرادية الخاصة بهذه الرسائل وغيرها من المستندات .

ج- الاستيراد برسم العرض :

تقضي المادة (٢٥) من لائحة القواعد المنفذة لأحكام قانون الاستيراد والتصدير والصادر بها قرار وزير الصناعة والتجارة رقم ٧٧٠ لسنة ٢٠٠٥ بأنه يجوز لرئيس مجلس إدارة الهيئة العامة لشئون المعارض والأسواق الدولية السماح للعارضين بالمعارض والأسواق الدولية والمعارض التي يصدر ترخيص بإقامتها في مصر ، بيع السلع المستوردة برسم المعرض وإعادة مباشرة في أماكن البيع التي تحددها إدارة المعرض أو السوق في حدود النفقات المحلية لأجنحة

المعرض ويتم البيع في هذه الحالة تحت إشراف الهيئة المذكورة ومصلحة الجمارك على أن ستوفى القواعد الاستيرادية سواء كان الشراء للتجار أو الإنتاج أو الاستخدام الخاص أو الاستعمال الشخصي ويستثنى من ذلك استيفاء شهادة المنشأ والشحن من بلد المنشأ... وهذا النوع من الاستيراد يخضع أيضاً لنظام التحصيل على الواردات حسب كل حالة على حدة على النحو السابق إيضاحه .

د - الاستيراد للإنتاج السلعي والخدمي :

كل ما تستورده المشروعات الإنتاجية لبيعه بعد تغير حالته ، وما تستورده المشروعات الخدمية بما يحقق تأدية الخدمة فيما تقوم به أو يوكل إليها من أعمال ، ويشمل ذلك مستلزمات الإنتاج أو التشغيل أو أداء الخدمة بما في ذلك الخامات والمواد الأولية والسلع الوسيطة وغيرها من الأجزاء .

مع مراعاة الأخذ في الاعتبار أن بعضاً من هذه الأصناف والسلع قد يتم الإفراج عنها تحت نظام السماح المؤقت وفي هذه الحالة يرى البعض أنه لا يتم خصم أية مبالغ لحساب الضريبة على هذه الواردات على أساس أنه سيتم إعادة تصديرها .

إلا أن البعض الآخر يرى خضوع السلع المفرج عنها تحت نظام السماح المؤقت (٢) لنظام التحصيل على الواردات وذلك للأسباب التالية:

(١) أن السلع المفرج عنها تحت نظام السماح المؤقت وهي تتخطى المنطقة الجمركية يتوافر بها شروط تطبيق أحكام التحصيل من كونها سلعاً مسموحاً بإستيرادها ومستوردها من القطاع الخاص وبغرض التصنيع .

(٢) أن عمليات تصنيع السلع أو المواد أو تكملة صنعها أو إصلاحها كلها تخضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية ويتوافر فيها الحكمة من التحصيل على الواردات .

(٢) نظام السماح المؤقت هو إعفاء بصفة مؤقتة للسلع أو المواد المستوردة من الضرائب والرسوم بقصد تصنيع المواد في البلاد أو تكملة صنعها أو إصلاحها ثم إعادة تصديرها وهو المعروف (بنظام الدروباك) وتتبع الإجراءات الجمركية المعتادة على هذه السلع من كشف ووزن وتأمين ثم تطالب مصلحة الجمارك المستورد بتقديم خطاب ضمان مصرفي أو إيداع تأمين بالمصلحة بقيمة ما يستحق على هذه السلع .

(٣) أنه لا إرتباط بين الإعفاء المؤقت من الضريبة الجمركية أو رد الرسوم على ما أستعمل من المواد عند إعادة التصدير لأن السبب المنشئ للتحصيل تحت حساب الضريبة هو الإفراج عن السلع أو المواد سواء كان مؤقتاً أو غير مؤقت .
ونحن من جانبنا نؤيد هذا الرأي لوجهة أسبابه .

هـ - الاستيراد للاتجار :

كل ما يستورده الشخص الطبيعي والاعتباري المقيد بسجل المستوردين وفقاً لأحكام القانون رقم ١٢١ لسنة ١٩٨٢ في شأن سجل المستوردين من سلع تحمل الصفة التجارية لبيعها بحالتها عند الاستيراد أو بعد تعبئتها أو تغليفها دون إجراء أى عملية تحويلية أو تكميلية عليها .

و - الاستيراد من المناطق الحرة :

وهذه تخضع لأحكام التحصيل على الواردات وهذا ما قصده المشرع فى نص المادة (٦٧) سائلة الذكر .

ويجب مراعاة أن يكون الاستيراد من المناطق الحرة إلى داخل البلاد طبقاً للقواعد العامة للاستيراد من الخارج أي أنه يتعين تحصيل نسبة على الواردات من هذه المناطق طالما توافرت شروط تحصيلها .

كما أن الرسائل الواردة برسم المناطق الحرة لا تخضع لنظام التحصيل على الواردات باعتبار أن مشروعات المناطق الحرة لا تخضع لأحكام قوانين الضرائب والرسوم السارية في مصر .

الشرط الثانى-أن يكون المستورد من أشخاص القانون الخاص الخاضعين للضريبة وغير معفى منها :

بداية يجب أن ننبه الى أن أشخاص القانون الخاص يشمل الأشخاص الطبيعيين والأشخاص الاعتبارية الخاصة التي تعمل تحت مظلة قوانين خاصة بما فيها شركات القطاع العام والشركات القابضة والتابعة في قطاع الأعمال العام والتي تمارس نشاطاً تجارياً أو صناعياً .

ويخرج عن نطاق التحصيل السلع الواردة إلى الوزارات والمصالح الحكومية والهيئات العامة أو وحدات الإدارة المحلية وما في حكمها لأنها لا تعتبر من أشخاص القانون الخاص ومن ثم لا يسري بشأنها نظام التحصيل على الواردات حتى ولو قامت هذه الجهات بالاتجار أو التصنيع في هذه السلع .

تحصيل مبالغ من تحت حساب الضريبة من المتنازل إليه:

وحرصاً من المشرع على أحكام حصر المعاملات توسع فيما يشمله التحصيل فلم يقصره على المستورد فقط بل شمل أيضاً المتنازل إليه عن ترخيص الاستيراد وذلك بعد ظهور حالات انتقال ملكية السلع المستوردة قبل الإفراج عنها من الجمارك وليس في هذا النص تكرار للتحصيل لأن كلاً من المستورد والمتنازل إليه يعتبر أنه يزاول نشاطاً تجارياً مستقلاً يوجب التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على ككل منهم سواء أكان التنازل عن السلع المستوردة جميعها أو جزء منها .

الشرط الثالث-أن تكون السلع المستوردة مسموح بإستيرادها وتداولها داخل البلاد :

ومن ثم إذا تبين أن هناك بعض السلع المستوردة قد تم تداولها داخل البلاد دون إذن من السلطات المختصة أو كانت من السلع المحظور إستيرادها فعند ضبطها عن طريق الجهات المختصة لا يتم خصم نسبة أو مبلغ لحساب الضريبة على الرغم أنها مستوردة لغرض الإتجار لحساب أشخاص القانون الخاص أو للتصنيع بمعرفتهم .

الواقعة المنشئة للتحصيل على الواردات :

طبقاً لأحكام المادة (٦٧) من القانون يتم تحصيل مبلغ لحساب الضريبة على السلع المستوردة (بعد تحقق الشروط السابقة) وذلك عند الإفراج عن هذه السلع أي عند إفراج مصلحة الجمارك عن السلع المستوردة .

مفاد ذلك أن الواقعة المنشئة للتحصيل على الواردات تتحقق بتحقق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية - ويحصل المبلغ وفقاً للإجراءات المقررة في شأن تحصيل الضريبة الجمركية .

ويجب مراعاة أن هناك بعض السلع قد تكون معفاة من الضريبة الجمركية ، لكن هذا لا يمنع من تطبيق أحكام التحصيل عليها وذلك طالما تم التحقق من أنها واردة بغرض الإتجار أو التصنيع وفقاً للشروط السابقة وذلك لأن لكل من الضريبة الجمركية والضريبة على الدخل النصوص القانونية الخاصة بها .

وعاء تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة على السلع المستوردة :

طبقاً لنص المادة (٦٧) السابقة يتم احتساب هذا المبلغ على السلع المستوردة على أساس قيمة تلك السلع في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك مقدرة بالقيمة الجمركية وقبل احتساب الضريبة الجمركية وضريبة القيمة المضافة التي تحصل على السلع المستوردة .

مثال عملي :

بفرض أنه في عام ٢٠١٧ قامت إحدى الشركات باستيراد رسالة أفرجت عنها الجمارك وكانت بياناتها كالتالي :

-القيمة طبقاً للفواتير	٧٠.٠٠٠ جنية .
-القيمة المحسوبة (القيمة الجمركية)	١٠٠.٠٠٠ جنية.
-رسم وارد (جمارك)	٢٠.٠٠٠ جنية .
-رسم خدمات	٣.٠٠٠ جنية .
-ضريبة قيمة مضافة	٦.٠٠٠ جنية .

في ضوء بيانات هذا المثال وبعد التحقق من شروط تطبيق نظام التحصيل على الواردات يكون مبلغ أو قيمة ما يحصل لحساب الضريبة كما يلي :

$$= ١٠٠.٠٠٠ \text{ جنية (القيمة الجمركية للسلع المستوردة)} \times \text{واحد في المائة (نسبة التحصيل)} = ٥٠٠ \text{ جنية .}$$

يلاحظ :

أنه قد تم احتساب قيمة ما يحصل لحساب الضريبة على أساس القيمة الجمركية المقدرة من

قبل مصلحة الجمارك على السلع المستوردة من الخارج وليست الواردة بفاتورة المورد الخارجي وقبل احتساب الضريبة الجمركية وضريبة المبيعات ورسم الخدمات .

مواعيد التوريد :

يتم توريد قيمة ما تم تحصيله (بمعرفة مصلحة الجمارك) إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وذلك في موعد أقصاه آخر إبريل - يوليو - أكتوبر - يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً به :

أ - النموذج (٤١) خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة بقيمة إجمالي المبالغ المحصلة من المستوردين أو المتنازل إليهم خلال الثلاثة أشهر السابقة موضحاً به أسم كل مستورد ومتنازل إليه والمبالغ المحصلة من كل منهم .

ب - صورة شهادة الإجراءات الخاصة بكل مستورد أو متنازل إليه .

رابعاً: الأحكام العامة الخاصة بالخصم تحت حساب الضريبة

وردت الأحكام الخاصة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بالمادة (٧٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والتي جاء نصها ما يلي :

"تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة ٥٩ من هذا القانون ان تخصم تحت حساب الضريبة ٥% من كل مبلغ يزيد على مائة جنية تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتجديدها قرار من الوزير " .

وفيما يلي أهم الأحكام المتعلقة بالخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية:

١) الجهات الملزمة بالخصم الضريبي:

الجهات الملزمة بالخصم الضريبي هي الجهات الواردة بالمادة (٥٩) من القانون.

٢) المهن التي يجري الخصم من اصحابها :

وهي المهن التي صدر بها قرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة ٢٠٠٥ وهى : المحاماة - الطب - الهندسة (بما فى ذلك الهندسة الزراعية) - الصحافة - تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية - المحاسبة والمراجعة - الخبرة (بما فى ذلك مهنة الخبير المثمن) - الترجمة - القراءة والتلاوات الدينية - الرسم والنحت والخط - (الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية - عرض الأزياء - التخليص الجمركي - القبانة (الشخص الذى يرخص له بتحديد الأوزان وإعطاء شهادة بذلك الوزن) - النسخ علي الآله الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه .

ويلاحظ علي ما تقدم أن المشرع عندما أوجب الخصم علي المدفوع إلى أصحاب المهن غير التجارية لم يطلق النص عاما بل حصره فى مهن معينة وردت علي سبيل الحصر فى القرار الوزارى السابق، ومن ثم فانه فى حاله وجود أية مهنة غير واردة بهذا القرار الوزارى فلا يسري عليها نظام الخصم تحت حساب الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية حتي ولو كانت هذه المهن تعتبر من قبيل المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة ..

ومما هو جدير بالذكر أنه بتاريخ ٣٠/١١/٢٠١٤ صدر قرار وزير المالية رقم (٤٣٤) لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن إضافة بند جديد برقم (١٦) نصه الأتى: **"الإرشاد السياحي"**.

٣) شروط خضوع أصحاب المهن غير التجارية لنظام الخصم الضريبي :

اتفق الفقهاء علي أن هناك مجموعة من الشروط ينبغى أن تتوافر حتي يتم أخضاع ما يحصل عليه الممول من مبالغ للضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية وبالتالي لنظام الخصم الضريبي وهى :

١ - أن يزاوّل الممول (صاحب المهنة الحرة) عمله بصفة مستقلة :

يجب لسريان الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية أن يمارس الممول عمله بصفة مستقلة ودون إشراف أو توجيه من احد - أى يمارس نشاطه المهني لحسابه الخاص وعلي مسئوليته .

٢ - مزاولة النشاط المهني بصفة معتادة :

حتي يخضع ما يتقاضاه الممول لنظام الخصم تحت حساب الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية فانه يشترط أن يزاول العمل علي وجه الاعتياد - أي تكون الإيرادات ناتجة عن احتراف مهنة، ومن ثم الإيرادات الناتجة عن العمل العارض (مجرد الهواية) كالغناء في مناسبات معينة لا يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة .

- ولا يشترط حصول الممول على ترخيص بمزاولة العمل من الجهات المختصة بمنح تلك التراخيص فطالما تبين انه يزاول العمل على وجه الاحتراف وبنية الكسب فان جميع ما يتقاضاه في هذا الشأن يخضع لنظام الخصم، ومسألة الإعتياد أو الاحتراف من الأمور الموضوعية التي تقررهما المأمورية المختصة .

٣ - ان يكون العنصر الاساسي في المزاولة هو العمل :

بمعني أن يكون العمل هو العنصر الغالب أو المهيمن على النشاط و المهنة حتي ولو استعان الممول ببعض الأدوات والتجهيزات (رأس المال) والتي يقدر ثمنها بالآلاف كما هو الحال في الأجهزة الطبية التي يستعين بها الأطباء في أداء عملهم كذلك باقي المهن فالأساس في ذلك هي خبرة المهني وقدرته علي تشغيل هذه الاجهزة .

٤ - أن تكون مزاولة المهنة قد تمت في مصر أو في الخارج:

بموجب نصت المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعد تعديلها بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ والذي يسرى إعتباراً من ٢٠١٤/٧/١ أصبح الأشخاص الطبيعيين المقيمين في مصر يحاسبون ضريبياً على دخولهم المحققة في مصر وخارج مصر بعد أن كانوا يحاسبون عن دخولهم المحققة في مصر فقط بشرط أن تكون مصر مركزاً لنشاطهم التجارى أو الصناعى أو المهني، ويعتبر ذلك خروجاً عن مبدأ إقليمية الضريبة...

وتطبيقاً لما تقدم عند قيام إحدى الجهات في الخارج بالإستعانة بمحام أو محاسب قانوني يزاول المهنة في مصر لتقديم بعض الإستشارات فإن ما يتقاضاه في هذا الشأن يدخل ضمن وعاء الضريبة الموحدة على إيرادات المهن غير التجارية في مصر - وبالطبع المبالغ التي يتم الحصول عليها لا تخضع لنظام الخصم الضريبي لأن الجهة الدافعة للأتعاب في الخارج ليست جهة التزام .

حاله عملية (منقولة -لم نتمكن من تحديد المصدر) عن كيفية التطبيق العملي لاحكام ٣٢

ق/ ٥٣ لسنة ٢٠١٤ طبيب حصل على المبالغ الاتيه من الخارج :-

بيان	سنة ٢٠١٤
- ايراد دورى نتيجته تسجيل دواء نادر بالمانيا.	١٥٠٠٠٠٠ جنية
-أرباح بيع اوراق ماليه مسجله فى بورصه لندن.	٢٥٠٠٠٠٠ جنية
- جائزه ماليه نتيجته الفوز ببحث فى احدى المؤتمرات الطبيه من فرنسا معفاه من الضريبه فى فرنسا.	٤٥٠٠٠٠ جنية
- إيراد من عياده طبيه فى ولايه فلوريدا بامريكا مع العلم بان العياده تاخذ شكل منشاه مستقلة بالخارج وتحاسب ضريبيا طبقا لاحكام وقوانين الولايه.	١١٥٠٠٠٠٠ جنية

اعمالا لاحكام ماده ٣٢ من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ تخضع كافه المبالغ المذكوره بعاليه للضريبه ماعدا المبالغ الوارده بمبلغ ١١٥٠٠٠٠٠٠ جنية من العياده التى تاخذ شكل منشاه مستقلة فى الخارج.

وعليه يكون صافى الايراد من الخارج =

١٥٠٠٠٠٠ جنية = ايراد تسجيل الدواء فى المانيا

٢٥٠٠٠٠٠ جنية = ارباح بيع اوراق ماليه مسجله فى البورصة

٤٥٠٠٠٠ جنية = جائزه ماليه نقديه معفاه من الضريبه طبقا لقوانين الخارج

٤٤٥٠٠٠٠ جنية = صافى ايراد الخارج ويضاف الى الايراد المحقق من مركز النشاط المهني
فى مصر وتحسب الضريبه طبقا لاحكام القانون

**** لايعتد بما تم منحه للممول من اعفاء على الجائزه الماليه فى فرنسا طبقا لاحكام القوانين الفرنسيه لاتساع نطاق الخضوع طبقا لاحكام القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ (تفرض ضريبه سنويه علي مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققه فى مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني).**

**** لايعتد بالايراد المحقق من عياده الطبيب التى تاخذ شكل منشاه مستقلة فى الخارج لانه اشترط فى ماده لخضوع ايرادات الخارج ان تكون مصر مركزا لنشاطه المهني**

**** لايجوز للممول التمسك بتطبيق احكام ماده ٥٤ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ايرادات العياده المقامه فى ولايه فلوريدا حيث ان ايراداتها لاتخضع للضريبه فى مصر.**

(٤)- موضوع الخصم في المهن التجارية :

لكي يتم أعمال الخصم الضريبي لابد أن يكون سبب الدفع أداء المهنة - أحد الأعمال المهنية الواردة بقرار وزير المالية سابق الذكر .

فعلي سبيل المثال المبالغ التي يتقاضاها المغني (أحد الأعمال المهنية الواردة بقرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥) نتيجة إنتاج الأغاني في شكل مرئى أو سمعى (إنتاج أغاني فيديو كليب لحسابه) فأن ما يتقاضاه فى هذا الشأن يخضع للضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي وليس الضريبة علي ايرادات المهن غير التجارية وبالتالي لا يخضع لنظام الخصم علي إيرادات النشاط المهني وإنما للخصم تحت حساب الضريبة علي إيرادات النشاط التجاري والصناعي فالعبرة إذن بالعمل وليس بالشخص فى ذاته .

٥- المبلغ الخاضع لنظام الخصم :

كل مبلغ يزيد علي مائة جنيه يدفع لصاحب المهنة الموضحة يتم خصم نسبة تبلغ ٥% مع مراعاة الاتي :

أ- أن المبالغ المدفوعة لأرباب المهن غير التجارية يسرى عليها احكام الخصم الضريبي بالكامل دون النظر إلي خصم أية مصاريف يمكن أن يتكبدها الخاضع للنظام من تكاليف أو أعباء عائلية أو أية تكاليف أخرى لأن جميع هذه التكاليف والأعباء يتم محاسبة الممول عليها بعد تقديم الاقرار .

ب- عدم تجزئة المبلغ المدفوع لان التجزئة هنا يقصد بها تفادي الخصم (ويمكن التحقق من أمر التجزئة هذا بالرجوع إلي العقود المبرمة والأعراف السائدة في هذا المجال) .

ج- أشترط القانون أن يكون المبلغ مدفوعا وليس مستحقا وبذلك يجب أن يكون المبلغ حالاً غير مؤجل أو متنازع عليه لصريح نص المادة (٧٠) الذى ورد فيه لفظ (تدفعه) وفي حالة أداء العمل المهني المطلوب وصيرورة المبلغ قابلاً للدفع ولكن تحول الظروف القانونية أو الإدارية دون السداد فإن الأمر يحتاج دراسة وتفصيل.

ففى بعض الحالات يمكن إعتبار المبلغ المدفوع حكماً ففى حالة وفاة المهني مستحق الإيراد فإن الجهة الدافعة لا يمكنها السداد إلا إذا قدم الورثة ما يلزم من مستندات وتكون الجهة مسئولة عن الخصم وتعليه الباقي لحساب الورثة حتى تمام الإجراءات.

كما أنه فى حالة الحجز على المبالغ تحت يد الجهة فإن الجهة لا تقر بما فى ذمتها إلا بعد إحتساب الخصم القانونى على المبالغ وبعد إتمام الإجراءات القانونية ويتم توريد المبالغ المحجوزة لمصلحة الضرائب وسداد الباقي إلى الدائن الحاجز - ولكن إذا كانت المبالغ تحت يد الجهة لم يحل موعد سدادها أو متنازع عليها أو غير محددة المقدار فلا يجوز الخصم فيها حتى يتم تحديدها وتكون قابلة للدفع بإنتهاء النزاع رضاءً أو قضاءً.

د- الدفعات المقدمة التي يحصل عليها أرباب المهن غير التجارية لا تخضع لنظام الخصم (كأن يتعاقد أحد المحاسبين القانونيين مع شركة لإعداد الإقرار الضريبي لها مقابل مبلغ ٥٠٠٠ جنيه على إن يتم صرف دفعة مقدمة "عربون" مقدارها ٢.٥٠٠ جنيه) هذه الدفعة لا تخضع لإجراءات

الخصم الضريبي لأن المبلغ المدفوع لم يكن نتيجة تنفيذ أو أداء أحد الأعمال المهنية المنصوص عليها بقرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ ولذلك لا يجوز الخصم منه، أما إذا أدى العمل المتفق عليه فإنه يستحق الخصم على أساس المدفوع.

٦- أحكام الخصم تحت حساب الضريبة المعفاء جزئياً وكلياً:

أ) يراعى عند تطبيق الأحكام الخاصة بالخصم على الإيرادات من المهن غير التجارية أن يكون الممول (صاحب المهنة غير التجارية) خاضعاً للضريبة ومن ثم إذا كان الممول معفي كما هو الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاوله المهنة الحرة وبعد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً (المادة ٣٦/٥) فلا محل لتحصيل أية مبالغ طبقاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة طوال فترة الإعفاء بالرغم من أن الإعفاء جزئى (١).

ب) لا تطبق أحكام الخصم على إيرادات المهن غير التجارية المعفاة إعفاء مطلق الواردة بالمادة (٣٦) من القانون وتشمل ما يلى:

- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجا عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد، ويشترط للتمتع بالإعفاء الضريبي لهذا البند كما هو وارد بالبند (٤٧) من اللائحة التنفيذية من القانون ، الإلتزام بالنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد، وفى حالة الأخلال بهذا الشرط يخضع هذا الإيراد للضريبة.
- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.
- صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية فى مجال

(١) جرى تعديل المادة (٣٦)/٥ بالقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ وأصبح نصها كالتالى:
" صافي إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدون كأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم ، و ذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاوله المهنة الحرة و بعد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً ، و لا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سائلة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاوله المهنة و فترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاوله المهنة ، وتخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً"

تخصصهم وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهن الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً، ولا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لأنقضاء مدة الإعفاء سالفه الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للأحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة، وتخفيض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً.

ملاحظة: نصت المادة رقم (٤٧) مكرر من اللائحة التنفيذية على أنه إذا تجاوز صافي الإيرادات الحد الأقصى للإعفاء المنصوص عليه في حكم هذا البند في أى سنة من سنوات الإعفاء ألزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار المتعلق بالنسبة الضريبية الخاصة بها.

٧- مثال عملي شامل على الخصم تحت حساب الضريبة الموحدة على إيرادات المهن الحرة:

- فى ٢٠١٥/١/١ تعاقدت مع أحد المحامين لمباشرة القضايا المرفوعة على المستشفى مقابل عقد سنوى بمبلغ ٦.٠٠٠ جنيه - يتم سداده فى بداية كل ربع سنة - وقد تم سداد الدفعة الأولى منه عند بداية التعاقد .
- فى ٢٠١٥/١/١٥ إنتدبت مهندس للقيام بتصميم ملحق للمستشفى والقيام ببنائه بتكلفة تعاقدية تبلغ ٢.٥٠٠.٠٠٠ جنيه شاملة كل من أعمال التصميم وقيمة العملية، تم صرف دفعة مقدمة له فى تاريخ التعاقد تبلغ ٢٥٠.٠٠٠ جنيه .
- فى ٢٠١٥/١/٣١ تعاقدت مع أحد الأطباء للعمل لديها بموجب عقد عمل مقابل مبلغ شهرى ٥.٠٠٠ جنيه .
- فى ٢٠١٥/٢/١٥ سددت مبلغ ٥.٠٠٠ جنيه - قيمة الأتعاب المستحقة للمحاسب القانونى عن مراجعة الإقرار الضريبى السنوى للمستشفى عن السنة المالية المنتهية فى ٢٠١٣/١٢/٣١ (مدرج كمستحقات بميزانية المستشفى فى ٢٠١٤/١٢/٣١) .

- فى ٢٠١٥/٣/١ تعاقدت مع مخلص جمركى للإفراج عن معدات طبية بالجمارك بلغت الأتعاب المستحقة له نتيجة التخليص على المعدات خلال نفس الشهر مبلغ ٢٠٠٠ جنيه - سددت مبلغ ١٠٠٠ جنيه من هذه الأتعاب خلال هذا الشهر .

- فى ٢٠١٥/٣/١٥ تعاقدت مع أحد الأطباء المقيمين فى الخارج للقيام بإجراء بعض العمليات الجراحية لمرضى المستشفى عن الفترة من ٣/٢٠ إلى ٣/٢٨ مقابل مبلغ يعادل بالجنيه المصرى ما قيمته ٧٠٠.٠٠٠ جنيه يتم سدادها عند الإنتهاء من إجراء العمليات .

فى ضوء البيانات السابقة تكون نسب الخصم وقيود اليومية بدفاتر المستشفى كما يلى :

الحالة الأولى :

المبالغ المسددة للمحامى وقدرها ١٥٠٠ جنيه (٦٠٠٠ جنيه $\times$ ٢٠.٥%) تخضع للخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بنسبة قدرها ٥% مع ملاحظة أن الخصم هنا إقتصر على المبلغ النقدى المسدد للمحامى وذلك تمشياً مع نص المادة (٧٠) من القانون وذلك بصرف النظر عن المبلغ المستحق له لدى المستشفى .

ويكون القيد على النحو التالى :

١٥٠٠ ج من ح/ م. عمومية (أتعاب قانونية)

إلى مذكورين

١.٤٢٥ ح/ البنك

٧٥ ح/ مصلحة الضرائب (الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل)

الحالة الثانية :

المبالغ المسددة للمهندس وقدرها ٢٥٠.٠٠٠ جنيه هى دفعة مقدمة لا تخضع لإجراءات الخصم الضريبى لأن المبلغ المدفوع لم يكن نتيجة تنفيذ أو أداء أحد الأعمال المهنية فإذا أدى العمل المتفق عليه فإنه يتعين الخصم على أساس المدفوع .

ويجرى القيد على النحو التالى :

٢٥٠.٠٠٠ من ح/ دفعات مقدمة (مهندس عن عملية

٢٥٠.٠٠٠ إلى ح / البنك

الحالة الثالثة :

المبلغ الذى يحصل عليه الدكتور شهرياً وقدره ٥٠٠٠ جنيه لا يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية - ولكن يخضع ما يحصل عليه للضريبة على المرتبات وما فى حكمها .

الحالة الرابعة :

ما يحصل عليه المحاسب القانونى وقدره ٥٠٠٠ جنيه يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بصرف النظر إذا كان هذا المبلغ يخص أعمال تمت فى سنوات سابقة من عدمه - فالعبرة كما سبق القول بالمسدد فعلاً للممول . ويجرى القيد كما يلى :

٥٠٠٠ من ح/ مصاريف مستحقة (أتعاب الإقرار الضريبي عن العام المالى
(٢٠٠٤/١٢/٣١

إلى مذكورين

٤.٧٥٠ ح / البنك

٢٥٠ ح / مصلحة الضرائب (الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة
والتحصيل)

الحالة الخامسة :

تخضع المبالغ المسددة للمخلص الجمركى للإفراج عن المعدات الطبية بالجمارك وقدرها ١٠٠٠ جنيه لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية بنسبة خصم قدرها ٥% .

ويجرى القيد كما يلى :

٢٠٠٠ من ح / الاعتمادات المستندية (أتعاب التخليص الجمركى)

إلى مذكورين

١٠٠٠ ح/ الدائنون (المخلص الجمركى

٩٥٠ ح/ البنك

ملاحظة :

تمت إضافة الأتعاب المستحقة للمخلص الجمركى بالكامل على حساب الاعتمادات المستندية طالما أنهى عمله المكلف به من قبل المستشفى - أما ما يخضع لنظام الخصم فهو المبلغ المسدد له وقدره ١٠٠٠ جنيه .

الحالة السادسة :

المبالغ المسددة للطبيب الأجنبى المقيم فى الخارج وقدرها ١٠٠.٠٠٠ جنيه لا تخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية لأن إقامته فى مصر لم تتوافر فيها أى شرط من شروط الإقامة الواردة فى المادة (٢) من القانون - ومن ثم يخضع لضريبة قطعية مقدارها ٢٠% وبغير أى تخفيض طبقاً لنص المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥

بمعنى آخر المبالغ المسددة من جهات الإلتزام فى مصر لأرباب المهن غير التجارية فى الخارج (المحامين على سبيل المثال) مقابل الدفاع عن مصالحها بالخارج لا تخضع لأحكام الخصم الضريبى على إيرادات المهن غير التجارية لأن نص المادة (٣٢) من القانون تشترط لسريان الضريبة أن يكون النشاط أو العمل ناتجاً عن مزاوله المهنة أو النشاط فى مصر . ويطبق على هذه المبالغ احكام الخصم من المنبع وفقاً لنص المادة (٥٦) من القانون، مع مراعاة مواعيد التوريد الواردة بهذه المادة... .

ينبغى على المستشفى توريد المبالغ المحصلة تحت حساب الخصم الضريبى أو بنظام الخصم من المنبع إلى مصلحة الضرائب فى المواعيد القانونية .

٨- أسئلة مثارة على الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية ؟

أ) ما هى نسبة الضريبة الواجبة الخصم من المبالغ المدفوعة لأحد المهندسين مقابل قيامه بأعمال التصميم والديكور مع القيام بتنفيذ المشروع طبقاً للتصميمات المعتمده منه؟
يلاحظ أن المبلغ المدفوع فى هذه الحالة يشمل جزء منه أعمال التصميم وهى تخضع للضريبة على إيرادات المهن غير التجارية، وباقى المبلغ يعتبر من قبيل أعمال المقاولات التى

تخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى، ونظرا لصعوبة الفصل أو تحديد المبلغ الذى يخص كل من تلك الأعمال نرى أنه فى مثل هذه الحالات هناك عرف سائد بإمكانية تحديد النسبة أو المبلغ الذى يتقاضاه المهندس مقابل الخدمات الاستشارية والتصميمات، ومن ثم إذا تضمن عقد المقاولة المبرم مع الشركة قيمة أعمال التصميمات والمقاولة دون فصل بينهما - فيمكن فى ضوء العرف السائد تحديد المبالغ التى تقابل أعمال التصميم وأخضاعها لنظام الخصم الضريبى تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية - وإخضاع المبالغ الباقية لنظام الخصم الضريبى لحساب الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

ولعل ما يدعو إلى ضرورة الفصل بين هذه الأعمال وتلك راجع إلى إرتفاع نسبة الخصم من المنبع للنشاط المهنى مقارنة بنسبة الخصم فى نشاط المقاولات حيث تقتضى العدالة ضرورة الفصل بينهما وإخضاع كل منهما لنسب الخصم الواجبة التطبيق .

ب) شركة مساهمة مصرية تسأل عن نسبة الخصم المقررة (٣% أم ٥%) طبقاً لنظام الخصم على مقابل الأتعاب المهنية التى تدفعها لشركة ذات مسئولية محدودة فى مجال الاستشارات مع إيضاح الأساس القانونى فى ذلك ؟

- إن الشركة ذات المسئولية المحدودة خاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة، وإنها تخضع ضريبياً لإحكام الكتاب الثالث (من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥) الضريبة على إرباح الأشخاص الاعتبارية .

- إن شركات الأموال أيا كان الغرض منها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حتى لو كان غرض الشركة مهنيا (المادة ٤٧) من القانون المذكور .

- لما كانت نسبة الخصم على الخدمات فى إيرادات النشاط التجارى والصناعى والإشخاص الاعتبارية هى ٣% ولما كانت الخدمات الاستشارية المهنية التى تؤديها الشركة ذات المسئولية المحدودة هى من قبيل الخدمات المشار إليها فى قرار وزير المالية رقم (٤٠٥) لسنة ٢٠١٨ وعليه فإن نسبة الخصم تكون ٣% .

- لايجوز تطبيق نسبة خصم ٥% على الشركة ذات المسؤولية المحدودة (الأشخاص الاعتبارية) لأن هذه النسبة منصوص عليها في الباب الثانى من الكتاب الخامس بالخصم والتحصيل والدفعات المقدمة تحت حساب الضريبة وأن الباب الثانى خاص بالخصم فقط على أصحاب المهن غير التجارية من أشخاص طبيعيين .

وقد أكد هذا الرأى الكتاب الدورى رقم (١٣) لسنة ٢٠٠٩ الصادر عن المصلحة بشأن نسبة الخصم تحت حساب الضريبة واجبة التطبيق على المبالغ التى تدفعها جهات الالتزام إلى الشركات المهنية (مرفق صورة من الكتاب الدورى ضمن ملف المرفقات).

الخلاصة :

نستخلص مما تقدم أن نسبة الخصم الواجبة على الأتعاب المهنية للشركة ذات المسؤولية المحدودة هى نسبة الـ ٣% وليست نسبة الـ ٥% .

(ج) مدى خضوع بدلات الانتقال / بدلات التمثيل/... لنظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية؟

المبالغ المنصرفة لأرباب المهن غير التجارية أياً كان نوعها أو مسماها (بدلات انتقال - بدلات تمثيل -) تخضع لإجراءات الخصم الضريبى - ذلك لأن نص المادة (٧٠) المذكورة بشأن الخصم على المدفوع قد جاءت عامة دون تفصيل أو تبويب .

أما بشأن إعتبار هذه البدلات من قبيل المصروفات التى يتكبدها الممول فهذا مجاله المحاسبة الضريبية التى تجرى للممول بمعرفة المأمورية المختصة عند تحديد الوعاء الضريبى له فى نهاية السنة المالية .

(٤) مدى خضوع العمولات التى يتقاضاها الخبراء المثمنون لأحكام الخصم الضريبى؟

وفقاً لأحكام القانون رقم (١٧) لسنة ١٩٩٩ بإصدار قانون التجارة والذي ينظم مهنة الخبراء المثمنين ضمن مواده ومنها لا يجوز بيع المنقولات بالمزايدة العلنية إلا بواسطة خبير مثمن مقيداً في السجل المعد لذلك بوزارة التجارة .

وينحصر عمل الخبير المثمن في ضوء هذا القانون في تثمين الأشياء المعروضة للبيع بالمزايدة ولا يتعدها إلى القيام بالوساطة في الأشياء المعروضة للبيع .

وقد يكلف الخبير أو الجهة أو أي فرد بعمل من أعمال الوساطة لبيع العقارات أو السيارات أو من خلال تكليف أحد المتعاقدين (جهة إلتزام) له بإتمام صفقة معينة على أن يتقاضي في مقابل ذلك عمولة .

ويثار التساؤل عن مدى خضوع هذه العمولات التي يتقاضاها الخبير المثلث لأحكام الخصم الضريبي ؟

يرى البعض أن رسوم الدلالة (العمولات) التي يتقاضاها الخبير المثلث عن بيع المزادات بصفة عامة تخضع لإجراءات الخصم من المنبع تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على العمولة بنسبة بواقع ٥% طالما تم الصرف عن طريق خزينة جهة الإلتزام .
ونرى أن مهنة الخبير المثلث تعتبر من المهن المنصوص عليها بقرار وزير المالية رقم ٥٣١ لسنة ٢٠٠٥ الصادر بشأن تحديد المهن غير التجارية والتي يسري عليها نظام الخصم تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية ، ومن ثم فجميع ما يتقاضاه الخبير المثلث من مبالغ نقدية يخضع لنظام الخصم تحت حساب الضريبة بنسبة ٥% عن كل مبلغ يزيد عن مائة جنيه حتى ولو كان المبلغ المدفوع له في شكل عمولة ، ذلك لأن الخصم في المنبع تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية على العمولة تشترط فيه المادة (٥٩) من القانون أن يكون الشخص المتعامل مع جهة الإلتزام من أشخاص القطاع الخاص الخاضعين للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

أما المبالغ التي تصرف لغرض إقامة المزاد وإجراءاته فتعتبر خدمة تخضع لنسبة خصم ٣% .
هـ- هل يجوز لإحدى الجهات أن تخصم مبلغ تحت حساب الضريبة على ما يتقاضاه أحد الأطباء خلال فترة الإعفاء الضريبي المنصوص عليها بالمادة رقم (٧٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ؟

تنص المادة رقم (٧٣) المستبدلة بقرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ والمنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٤/٦/٣٠ على:
" لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة فيما عدا الإلتزام المنصوص عليه في المواد (٥٩) ، (٥٩ مكرراً) ،

(٥٩ مكرراً ١)، (٥٩ مكرراً ٢) من هذا القانون".

يتضح من مما سبق:

أن المادة رقم (٧٣) المستبدلة بقرار رئيس جمهورية مصر العربية بالقانون رقم (٤٤) لسنة ٢٠١٤ والمنشور بالجريدة الرسمية بتاريخ ٢٠١٤/٦/٤ قد نصت على عدم سريان أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة..

خامساً: التحصيل تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية

مقدمة:

استحدث المشرع الضريبي نظام التحصيل تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية من المنبع لأول مرة بالقانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ بشأن العدالة الضريبية - كما نظم هذا الأسلوب ودعمه في القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وذلك بفرص جزاءات متنوعة حتى يتسنى تحقيق الحكمة من النظام وهو حصر العمليات التي يقوم بها الممول تمهيداً لمحاسبته بصورة واقعية حسماً للمنازعات بين مصلحة الضرائب وأصحاب هذه المهن ثم جاء قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مؤكداً على ذلك المادة (٧١) ويتحقق هذا النظام بطريقتين الأولى هو إلزام الجهات المنصوص عليها في المادة (٧١) بحجز جزء من المبالغ المستحقة للممول تحت حساب الضريبة وتانيهما التزام تلك الجهات بإثبات العمليات التي قام بها الممول في سجل يعد لذلك، ومن ثم فإن إمتناع الممول عن سداد المبالغ المستحقة عليه تحت حساب الضريبة لا يلغى حق مصلحة الضرائب في محاسبته من واقع ما هو ثابت بالسجلات التي تمسكها الجهات المشار إليها ولا سيما إن تحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة يخضع للتسوية في نهاية العام الضريبي .

ولقد تناولت المادة (٧١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ احكام التحصيل تحت حساب الضريبة عن إيرادات المهن غير التجارية لثلاثة فئات من المهن وردت على سبيل الحصر وهى :

المحامون - الأطباء - المخلصون الجمركيون
وأوكل المشرع مهمة الحصر الضريبي لهذه الفئات لجهات الالتزام الآتية :
أقلام كتاب المحاكم - مأموريات الشهر العقارى - المستشفيات - مصلحة الجمارك
وسوف نتناول كل منها بالشرح والتفصيل كما يلى :

أولاً : التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامين

تنص المادة (٧١) فقرة أولى من القانون على ما يلى :
"تلتزم أقلام كتاب المحاكم على إختلاف درجاتها عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها
لقيدها، ومأموريات الشهر العقارى عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر تحصيل
مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر
ويصدر بتحديدده قرار من الوزير".

من النص السابق نستخلص الآتى

١ - الجهات الملزمة بالتحصيل لحساب الضريبة:

هى أقلام كتاب المحاكم على إختلاف درجاتها ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى باعتبار أن
هاتين الجهتين من أكثر الجهات التى يتعامل معها المحامون مما يكون لإلتزام هذه الجهات
بالتحصيل الأثر الفعال فى إحكام وشمول الحصر الضريبي لهذه الفئة .

٢ - الممول الخاضع لنظام التحصيل لحساب الضريبة :

قصر المشرع إجراءات التحصيل على المحامين الخاضعين للضريبة فقط ومن ثم لا تسرى
احكام المادة (٧١) السابقة على المحامين خلال فترة إعفاءهم من الضريبة ويثبت ذلك من واقع
البطاقة الضريبية وذلك وفقاً لنص المادة (٧٣) التى أكدت على عدم سريان احكام الخصم
طوال فترة الإعفاء .

٣ - موضوع التحصيل من المحامين :

حدد المشرع الصحف أو المحررات الخاضعة للتحصيل لحساب الضريبة فى الآتى :

- أ - صحف الدعاوى والطعون المقدمة للمحاكم .
- ب- المحررات المقدمة للشهر العقارى للتأشير عليها بالصلاحية للشهر .

ولا يسرى موضوع التحصيل على :

- صحف الدعاوى التى ترفعها هيئة قضايا الدولة وذلك بإعتبار أن هذه الهيئة ممثلة للدولة ولا تمثل أى شخص من أشخاص القطاع الخاص فضلاً عن أن محاموا هذه الهيئة خاضعون للضريبة على إيرادات المرتبات والأجور .
- صحف الدعاوى التى يرفعها المحامى الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور والخاصة بالجهة التى يعمل بها (شركة خاصة مثلاً) ويثبت ذلك من الجهة التى يعمل بها المحامى .
- صحف الدعاوى التى ترفع من المحامين خلال فترة الإعفاء كما سبق القول .
- كما لا يجب التحصيل إلا عند الحصول على التأشير على المحرر لأن كل ما يحدث قبل ذلك كما لو عدل المحامى عن قيد الدعوى أو رفضت مأمورية الشهر العقارى طلب الشهر ولم يؤشر على المحرر بالصلاحيه فلا تحصيل^(١) .

٤ - قيمة ما يحصل لحساب الضريبة :

وفقاً لقرار وزير المالية رقم ٣٨١ لسنة ٢٠١٨ الخاص بتعديل قرار وزير المالية رقم ٥٣٠ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحصيل مبالغ تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على المحامين " على قلم المحكمة بجميع أنواعها ودرجاتها ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى تحصيل المبالغ التالية تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامين على الوجه التالى :

جنيه

- ٢٠ على كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام المحاكم الابتدائية .
- ٥٠ عن كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام محاكم الاستئناف .
- ١٠٠ عن كل صحيفة دعوى أو طعن أو محرر موقع من محام مقيد بجدول المحامين أمام محكمة النقض .

(١) دكتور / عبدالمنعم محمد داوود - أحكام الخصم والإضافة والتحصيل .

وعلى أقلام كتاب المحاكم ومكاتب ومأموريات الشهر العقارى تسليم المحامى إيصالات بكل مبلغ يتم دفعة تحت حساب الضريبة .

وعليها توريد قيمة ما حصلته إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه أخرى إبريل/ يوليو/ أكتوبر/ يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً بالنموذج ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحاً به :

١- إجمالى قيمة المبالغ المحصلة موضحاً به اسم كل محام والمبلغ المتحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- عدد الدعاوى الجزئية والإبتدائية والاستئنافية والنقص، والمبلغ المحصل من كل محام على حده والتي تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٣- عدد المحررات التى قدمت للشهر وقيمة كل محرر والمبالغ المحصلة من كل محام على حدة والتي تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة .

ثانياً : التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة

على الأطباء بمعرفة المستشفيات

تنص المادة (٧١) فقرة ثانية من القانون على أن :

"تلتزم كل مستشفى بأن تحصيل من الطبيب أو الأخصائى الذى يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة يصدر بتجديده قرار من الوزير" .

من النص السابق نستخلص الآتى :

١- الجهات الملزمة بالتحصيل لحساب الضريبة :

وهى كل مستشفى مرخص لها بإجراء العمليات الجراحية ومعالجة المرضى، وقد نكون مستشفى حكومى أو خاص نظراً لأن التسمية الواردة بالمادة المذكورة تسمية عامة كما يدخل فى مدلول المستشفى المستوصفات والجمعيات الخيرية العلاجية .

٢- الممول الخاضع لنظام التحصيل لحساب الضريبة :

كل طبيب خاضع للضريبة يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص لدى إحدى المستشفيات، وبناءً عليه لا تسرى المادة المذكورة على :

- الأطباء الذين يعملون بالمستشفيات كموظفين ويقومون بإجراء عمليات جراحية لمرضى المستشفى - لأن الطبيب فى هذه الحالة يخضع للضريبة على الإيرادات من المرتبات وما فى حكمها .

- الأطباء الذين يقومون بإجراء العمليات الجراحية للمرضى بدون مقابل (بالمجان) كنوع من أنواع مساعدة الفقراء .

- الأطباء خلال فترة الإعفاء الضريبى المنصوص عليها فى المادة (٧٣) من القانون .

مع مراعاة الأخذ فى الاعتبار ما يلى^(١) :

- يجب أن يجرى الطبيب العملية لحسابه الخاص مما يستوجب عدم التحصيل من طبيب التخدير أو مساعد الجراح الذين يمكن أن يساعدوا الطبيب الجراح الذى يتقدم بطلب فتح غرفة العمليات وسداد مبلغ التحصيل حيث تشترط المادة ٧١ فقرة ثانية أن يقوم الطبيب بأداء العمل بالمستشفى لحسابه الخاص .

- إذا قامت المستشفى بالاتفاق مع طبيب ما لإجراء عملية جراحية لحساب المستشفى التى قامت بإعطائه مقابل عمله، وفى هذه الحالة يتم خصم نسبة ٥% من الطبيب وفقاً للمادة (٧٠)، ولا يطبق المادة (٧١) لعدم توافر الشرط الأساسى وهو أن يقوم الطبيب بإجراء العملية لحسابه الخاص .

٣- موضوع التحصيل :

حيث حدد المشرع أداء الطبيب العمل بالمستشفى لحسابه الخاص موضوعاً لتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة والنص وفقاً للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يختلف عما كان عليه الحال فى القانون السابق ١٥٧ لسنة ١٩٨١ حيث كان موضوع التحصيل إجراء عملية جراحية أى أنه كان قاصراً على الأطباء الجراحين فقط .

أما النص الحالى فقد جاء شاملاً حيث يسرى على أى عمل يقوم به الطبيب فى أدائه لمهنته فى المستشفى لحسابه الخاص فيسرى على الجراح ويسرى على طبيب التخدير ويسرى على الطبيب المعالج .

(١) دكتور / عبدالمنعم محمد داوود - مرجع سبق ذكره - ص ١٤٦ - ١٤٧ .

٤ - قيمة ما يحصل لحساب الضريبة :

وفقاً لقرار وزير المالية رقم (٣٨٢) لسنة ٢٠١٨ الخاص بتعديل قرار وزير المالية رقم ٥٣٢ لسنة ٢٠٠٥ بشأن تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على الطبيب أو الأخصائى الذى يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص فى إحدى المستشفيات طبقاً لحكم المادة (٧١) من القانون . فقد نصت المادة الأولى من القرار على أنه :

"على كل مستشفى يقوم فيه أى طبيب أو أخصائى بأداء عمل لحسابه الخاص أن يقوم بتحصيل مبلغ قدرة مائة جنيه من كل عمل وذلك تحت حساب ضريبة المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب أو الأخصائى" .

- هذا ويقضى القرار الوزارى السابق فى المادة الثانية منه على ضرورة أن تمسك هذه المستشفيات سجلاً تقيد به أسماء الأطباء الذين قاموا بأداء أعمال لحسابهم الخاص وتاريخ إجرائها واسم المريض والأخصائيين ونوع هذه الأعمال وتواريخها.

- كما تقضى المادة الثالثة من نفس القرار بتسليم الطبيب أو الأخصائى إيصال بكل مبلغ تم تحصيله تحت حساب الضريبة وعلى المستشفيات أن تورد إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمصلحة قيمة ما حصلته عن كل ثلاثة أشهر فى موعد أقصاه آخر إبريل، يوليو، أكتوبر، يناير من كل عام بموجب شيك مصحوباً بالنموذج ٤١ - خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضحاً به :

١- قيمة إجمالى المبالغ المحصلة وموضحاً به أسم الطبيب أو الأخصائى والمبلغ المحصل لحسابه خلال الثلاثة أشهر السابقة .

٢- طبيعة العمل الذى قام به الطبيب أو الأخصائى والمبالغ التى تم تحصيلها من كل طبيب أو أخصائى على حده خلال الثلاثة أشهر السابقة .

وفيما يتعلق بالمبالغ المحصلة لحساب الطبيب أو الأخصائى فإنه توجد بعض من العمليات الخاصة التى يقوم الأطباء بإجرائها لحسابهم الخاص ولا تتوافر لدى المستشفى أية بيانات عن قيمة الأتعاب الحقيقية للطبيب الجراح ويقتصر دور المستشفى فقط فى تحصيل قيمة الخدمة والإقامة وفتح غرفة العمليات فقط من المريض فى هذه الحالة سيكون على المستشفى تسجيل

طبيعة العمل الذى قام به الطبيب لتخطر به مصلحة الضرائب ويحصل منه مبلغ المائة جنيها المنصوص عليها فى القرار الوزارى .

ثالثاً : التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة

على المخلصون الجمركيون

تنص المادة (٧١) فقرة ثانية من القانون على أن :

"....وتلتزم مصلحة الجمارك بأن تحصل ممن يزاول مهنة التخليص الجمركى مبلغاً عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.ويصدر بتجديده قرار من الوزير" .

من النص السابق نستخلص الآتى :

١ - الجهة الملزمة بالتحصيل لحساب الضريبة :

أوكل المشرع مهمة الحصر الضريبى لفئة المخلصين الجمركيين لجهة الألتزام المتمثلة فى مصلحة الجمارك...

٢ - الممول الخاضع لنظام التحصيل لحساب الضريبة :

كل مخلص جمركى خاضع للضريبة يقوم بأداء عمل لحسابه الخاص لدى مصلحة الجمارك من غير أشخاص القطاع العام.

٣ - موضوع التحصيل :

جعل المشرع البيان الجمركى موضوعاً لتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة وفقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٧١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥...

٤ - قيمة ما يحصل لحساب الضريبة :

-حددت المادة الأولى من قرار وزير المالية رقم (١٤٣) لسنة ٢٠١٩ المعدل لقرار وزير المالية رقم (٥٣٦) لسنة ٢٠٠٥ بشأن المبالغ التى تحصل تحت حساب الضريبة عند تقديم بيان جمركى قيمة ما يحصل لحساب الضريبة على النحو التالى:

" يكون المبلغ الذى تحصله مصلحة الجمارك عن كل بيان جمركى يقدم من شخص يزاول مهنة التخليص الجمركى من غير أشخاص القطاع العام تحت حساب الضريبة على أرباح المهن غير التجارية خمسون جنيهاً " .

وقد أناط القرار الوزاري سالف الذكر بالجمارك تسليم الممول إيصال بكل مبلغ يحصل منه وتوريد ما حصله الى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه آخر إبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام بموجب شيك مع النموذج ٤١ (خصم وتحصيل تحت حساب الضريبة) موضح به قيمة إجمالي المبالغ المحصلة خلال الثلاثة أشهر السابقة وموضحاً به المبالغ المحصلة من كل ممول على حده .

أ-قيمة إجمالي المبالغ المحصلة خلال الثلاثة أشهر السابقة وموضحاً به اسم كل ممول والمبلغ المخصوم منه.

ب-المبالغ المحصلة من كل ممول على حدة التى تمت خلال الثلاثة أشهر السابقة.

تنوية:

أن موضوع التحصيل الوارد بنص المادة رقم (٧١) سالف الذكر يختلف عن الأتعاب المسددة من قبل جهات الالتزام المنصوص عليها بالبندين (١) ، (٢) من المادة رقم (٥٩) من هذا القانون للمخلص الجمركى مقابل الأفراج عن الأشياء المملوكة لها بالجمارك والتي تخضع لنسبة خصم قدرها ٥% وذلك تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية طبقاً لنص المادة رقم (٧٠) من هذا القانون...

ملاحظة هامة: أصدرت مصلحة الجمارك المنشور رقم ٣٢ لسنة ٢٠١٩ والذي ينص على

التنبيه على المنافذ الجمركية بتحصيل مبلغ ١٠٠ جنية عن كل بيان يقدم من مزاولي مهنة

التخليص الجمركى تحت حساب الضريبة على القيمة المضافة.

وأوضح المنشور، أنه يجب موافاة المصلحة ببيان شهري يوضح أسماء وأرقام المستخلصين

الجمركيين والمبالغ المحصلة منهم.

سادساً: الأحكام العامة الخاصة بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة

فيما يلي بعض الأسئلة المثارة بشأن الأحكام العامة المتعلقة بالخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على النحو التالي:

ماهى مواعيد وإجراءات توريد المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة إلى المصلحة؟

تناولت المادتين (٥٩-الخصم تحت حساب الضريبة)، (٧٢-التحصيل تحت حساب الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية و الخصم والتحصيل للمهن غير التجارية) من قانون الضريبة على الدخل والمواد أرقام (٨٢)،(٨٩) من اللائحة التنفيذية من نفس القانون إلتزامات الجهات والمنشآت الملزمة بعملية التحصيل والخصم تحت حساب الضريبة من أي شخص من أشخاص القطاع الخاص طبقا لما يأتي :

١- أن يتم التوريد علي النموذج رقم (٤١ خصم وتحصيل) مرفقا به الشيك أو نقدا أو من

خلال وسائل الدفع الالكترونية المنصوص عليها في الفقرة الثالثة من هذه المادة .

٢- أن يتم التوريد إلي الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب

الضريبة بالمصلحة في موعد أقصاه آخر إبريل ويوليو وأكتوبر ويناير من كل عام .

ويجب أن يتضمن النموذج المنصوص عليه في البند [١] بيانات الممول من واقع البطاقة

الضريبية، وأن يحدد به بدقه رقم التسجيل الضريبي / رقم الملف / المأمورية المختصة / طبيعة

التعامل، كما يجب استيفاء بيانات الشيك من حيث التوقيعات والبنك المسحوب عليه واسم

وصفة الموقعين علي النموذج المعد لذلك.

و تعتبر قنوات الدفع التالية من وسائل الدفع الإلكترونية (تحويلات بنكية للممولين، الكروت

الذكية،- استخدام شبكة بنك أو بنوك معينة أو الهيئة القومية للبريد التي تتفق معها المصلحة

على السماح للممول بالسداد لدى منافذها..).

ماهى الجزاءات والعقوبات عن مخالفة تطبيق أحكام تطبيق أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة؟

تتفاوت العقوبات والجزاءات التى تطبق على جهات الالتزام حسب مدى التزامها بتطبيق أحكام الخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة، فبعض هذه الجهات لا تطبق هذه الأحكام، والبعض الآخر يقوم بحجز مبالغ الضريبة ولا يقوم بتوريدها للمصلحة أو يقوم بتوريدها فى غير المواعيد القانونية المنصوص عليها بالقانون .

وفيما يلى الجزاءات والعقوبات التى تقع على جهة الالتزام حسب المخالفة التى ترتكبها :
أولاً -الجزاءات والعقوبات التى تقع على الجهة فى حالة عدم قيامها بحجز المبالغ تحت حساب الضريبة :

أقر المشرع عقوبة على الجهات والمنشآت التى لم تلتزم بأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع ممولى القطاع الخاص بأن تؤدى للمصلحة قيمة هذه المبالغ التى لم تخصم أو تحصل تحت حساب الضريبة .

وتتمثل هذه الجزاءات والعقوبات فى الآتى :

أ - أداء مبلغ يعادل مبلغ الخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة.

ب-أداء مقابل التأخير .

ج- أداء غرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة.

والسند فى تطبيق هذه الجزاءات والعقوبات النصوص التالية:

- ماتقضى به الفقرة الثالثة من المادة (٥٩) من قانون ضريبة الدخل والتى تنص على :
" وتلتزم الجهة أو المنشأة التى لم تقم خصم أو توريد المبالغ إليها بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يرتبط بها من مقابل تأخير."

-كما تقضى المادة رقم (٧٢) المعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل على...

"وفى حالة عدم خصم أو توريد المبالغ الواجب خصمها تلتزم الجهة بأن تؤدى للمصلحة هذه المبالغ بالإضافة إلى ما يستحق عليها من مقابل تأخير" .

- وماتقضى به المادة رقم (١٣٥) المعدلة بالقانون رقم (٥٣) لسنة ٢٠١٤ بتعديل بعض أحكام قانون الضريبة على الدخل على....

"...كما يعاقب بغرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة كل من أمتنع عن تطبيق نظام استقطاع وخضم وتحصيل وتوريد الضريبة فى المواعيد القانونية" .

ثانياً - الجزاءات والعقوبات التى تقع على الجهة فى حالة قيامها بالخضم أو التحصيل مع عدم القيام بتوريد المبالغ أو توريدها فى غير المواعيد القانونية :

وتختلف هذه الجزاءات والعقوبات عن الجزاءات الواردة فى البند أولاً من حيث أن جهات الالتزام هنا قد قامت بحجز المبالغ تحت حساب الضريبة من مولى القطاع الخاص، ولكنها لم تقم بتوريدها إلى المصلحة أو قامت بتوريدها فى غير المواعيد القانونية المنصوص عليها فى هذا القانون وتتمثل هذه الجزاءات والعقوبات فى الآتى :

أ - أداء مبلغ يعادل مبلغ الخضم أو التحصيل تحت حساب الضريبة :

وهذا الجزاء سبق التعرض إليه بالتفصيل فى البند أولاً من الجزاءات .

ب- أداء غرامة مقدارها (٢٥%) من المبالغ غير المؤداة :

وهذا الجزاء أيضاً سبق التعرض إليه .

ج- احتساب مقابل تأخير على ما لم يورد من المبالغ المحجوزة من المنبع :

ويجب عند تطبيق المادة (١١٠) سالفه الذكر مراعاة الأمور التالية :

١- إن مقابل التأخير يحسب على ما لم يورد من المبالغ التى ينص القانون على خصمها أو تحصيلها تحت حساب الضريبة وتوريدها للخزانة العامة مهما كانت قيمة هذه المبالغ التى كان يتعين توريدها .

٢- إن المادة (١١٠) لم تفرق فى حساب مقابل التأخير بين المبالغ المحجوزة تحت حساب الضريبة وبين الضريبة التى تستقطع من المنبع...

٣- إن مقابل التأخير لا يستحق على التعويضات المحكوم بها على جهات الالتزام وقدرها (٢٥%) نتيجة عدم قيام هذه الجهات بحجز مبالغ الضريبة وتوريدها للمصلحة.

٤- يتم حساب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% .

٥- سريان مقابل التأخير أثناء قيام جهات الالتزام بالتظلم أو الطعن القضائي على الجزاءات والعقوبات الموقعة عليها نتيجة عدم تطبيق أحكام التوريد تحت حساب الضريبة، فالتظلم أو الطعن القضائي لا يوقف استحقاق مقابل التأخير المذكور .

مثال عملي على احتساب مقابل التأخير :

بفرض إن إحدى جهات الالتزام الضريبي المنصوص عليها بالمادة (٥٩) من هذا القانون قد قامت بتحصيل مبالغ من ممولى أشخاص القطاع الخاص تحت حساب الضريبة (أ.ت.ج) خلال شهر مايو لعام ٢٠٠٩ ومقدارها ١٤٩٩٩.٩٠ جنيه - وقامت هذه الجهة بتوريد هذه المبالغ إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بتاريخ ٢٥/٩/٢٠٠٩ فإذا علمت أن سعر الائتمان المعلن من البنك المركزي فى أول يناير ٢٠٠٩ يبلغ ٨% .

يحسب مقابل التأخير على النحو التالى :

يوم	شهر	سنة
٢٥	٩	٢٠٠٩
١	٨	٢٠٠٩
٢٤	١	

تاريخ التوريد

تاريخ بداية استحقاق مقابل التأخير

(آخر مهلة محددة للتوريد نهاية يوليو)

- مقابل التأخير = ١٥٠٠٠ جنيه $\times \frac{١٢}{٢} \times ١٠\% = ٢٥٠$ جنيه .

ملاحظات :

١- تاريخ بداية استحقاق مقابل التأخير ٢٠٠٩/٨/١ لأن الجهة ملزمة بتوريد ما حصلته تحت حساب الضريبة فى موعد أقصاه آخر أبريل / يوليو / أكتوبر / يناير من كل عام طبقاً للمواعيد القانونية، وحيث أن تاريخ تحصيل مبالغ الخصم كان فى شهر مايو ٢٠٠٩، فكان يتعين للجهة توريده فى موعد أقصاه ٢٠٠٩/٧/٣١ .

٢- تم استبعاد كسور الشهر والجنيه فتم تحويل مبلغ ١٤٩٩٩.٠٠ إلى مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه، ومدة التأخير من ١.٢٤ شهر إلى شهرين .

٣- سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى ٨%، وتم إضافة ٢% إليه طبقاً لنص المادة (١١٠) سالفه الذكر .

ما هى حالات عدم الخضوع والإعفاء من تطبيق أحكام نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة؟

وردت حالات عدم الخضوع والإعفاء من أحكام نظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة فى قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥، وقانون التأجير التمويلى رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ على النحو التالى :

أولاً- حالات عدم الخضوع والإعفاء من تطبيق احكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة :

فى ضوء أحكام المواد أرقام (٦٠) ، (٧٣) من قانون ضريبة الدخل تعفى الحالات التالية من تطبيق احكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذا عدم الخضوع وهم :

(١) ممولى القطاع الخاص السابق الإشارة إليهم فى الفصل الأول من الباب الثانى من هذا الكتاب الذين يختارون الخضوع لنظام الدفعات المقدمة بديلاً عن نظام الخصم تحت حساب الضريبة بشرط الانتظام فى أداء المبالغ المدفوعة مقدماً وغيرها من الشروط المنصوص عليها فى المواد الخاصة بنظام الدفعات المقدمة والسابق الإشارة إليها .

(٢) ممولى القطاع الخاص المعفيين من الضريبة خلال فترة الإعفاء بموجب قانون ضريبة الدخل أو أى قانون آخر (كقانون ضمانات وحوافز الأستثمار "سابقاً") وهو ما يطلق عليه "الإعفاء المؤقت" .

(٣) الأنشطة المعفاء من الخضوع للضريبة داخل المنشأة أو المؤسسة الخاصة بتمول القطاع الخاص، أو ما يطلق عليه "الإعفاء الجزئى" وهذا لا تسرى عليه أحكام التوريد تحت حساب الضريبة .

٤) يراعى عند تطبيق الأحكام الخاصة بالخصم على الإيرادات من المهن غير التجارية أن يكون الممول (صاحب المهنة غير التجارية) خاضعاً للضريبة ومن ثم إذا كان الممول معفي كما هو الحال بالنسبة لأصحاب المهن الحرة المقيد كـأعضاء عاملين في نقابات مهنية في مجال تخصصهم وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهنة الحرة ويحد أقصى خمسون ألف جنيه سنوياً (المادة ٣٦/٥) فلا محل لتحصيل أية مبالغ طبقاً لنظام الخصم تحت حساب الضريبة طوال فترة الإعفاء .

٥) لا تطبق أحكام الخصم على إيرادات المهن غير التجارية المعفاة إعفاء مطلق الواردة بالمادة (٣٦) من القانون وتشمل ما يلي:

- إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجاً عن بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية.
- إيرادات أعضاء هيئة التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد.
- إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر.
تنبيه: ينبغي ملاحظة إن الإعفاء أو عدم الخضوع للضريبة وبالتالي عدم إنطباق الخصم والتحصيل عليهم لا يمتد إلى الجهات الملزمة بتطبيق أحكام الخصم والتحصيل بالخصم الضريبي، فقد تكون هذه الجهات مستثناة من الخضوع للضريبة أو معفاة منها، ورغم ذلك القانون ألزمها بالخصم تحت حساب الضريبة عند تعاملها مع الآخرين (كجهة إلزام).

ثانياً- حالات عدم الخضوع لأحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بقانون التأجير التمويلي رقم (١٧٦) لسنة ٢٠١٨ :

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (٦٧) من قانون التأجير التمويلي سالف الذكر على:
".....ولا تسرى أحكام الخصم والتحصيل وغيرها من نظم الحجز عند المنبع لحساب الضرائب على مبالغ الأجرة واجبة الأداء إلى المؤجر، كما لا تسرى على الثمن المحدد بالعقد"

فى ضوء نص المادة (٦٧) من هذا القانون نجد أن المشرع قد قصر عدم سريان أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة على مبلغين محددين هما :

١- مبلغ الأجرة الواجب الأداء إلى المؤجر .

٢- الثمن المحدد بالعقد .

والمثال التالى يوضح ما هى المبالغ التى تخضع لأحكام "نظام الخصم الضريبى" ..

بتاريخ ١/١/٢٠١٩ حرر عقد تأجير تمويلى بين شركة (أ)، شركة (ب) لمدة خمس سنوات تبدأ من ١/١/٢٠١٩ وتنتهى فى ١/١/٢٠٢٤ وقد كانت بيانات التأجير كما يلى :

* تبلغ تكلفة الأصل المؤجر ٢٥٠.٠٠٠ جنية .

* الأصل المؤجر تؤول ملكيته فى نهاية عقد الإيجار إلى المستأجر .

* يبلغ قسط الإيجار السنوى المسدد من المستأجر للمؤجر فى كل سنة من سنوات التأجير ٥٩.٠٠٠ جنية .

* هناك قيمة متبقاه للأصل المؤجر فى نهاية مدة الإيجار تبلغ ١٠.٠٠٠ جنية .

فى ضوء بيانات هذا المثال فإن المبالغ التى لا يسرى عليها احكام نظام الخصم تحت حساب الضريبة طبقاً لنص المادة (٢٦) من قانون التأجير التمويلى سالفة الذكر عبارة عن :

* مبلغ الإيجار السنوى المسدد من المستأجر إلى المؤجر ومقداره ٥٩.٠٠٠ جنية سنوياً .

* مبلغ ١٠.٠٠٠ جنية القيمة المتبقاه للأصل فى نهاية مدة الإيجار "الثمن المحدد بالعقد" .

أما تكلفة الأصل المؤجر الذى يتعاقد على شراؤه المؤجر والبالغة ٢٥٠.٠٠٠ جنية فهو الذى يخضع لأحكام الخصم الضريبى .

ماهى إلتزامات الجهات الملزمة بتطبيق أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة؟

الزم المشرع فى المادة رقم (٨٦) من قانون ضريبة الدخل جهات الإلتزام التى تتولى تطبيق احكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بإمساك سجلات معينة على النحو المشار إليه بالمادتين (١١٠)، (١١١) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدخل، على أن تكون هذه السجلات جاهزة للفحص بمعرفة مصلحة الضرائب .

وتتضمن هذه السجلات بيانات عن ممولى أشخاص القطاع الخاص ومقدار المبالغ المخصوصة أو المحصلة منهم تحت حساب الضريبة والمأموريات التابعين لها وأرقام ملفاتهم الضريبية، وأرقام الشيكات التى تم توريد مبالغ الخصم أو التحصيل بها إلى المأموريات المختصة وغيرها من البيانات المنصوص عليها بالمواد المشار إليها.

ماهى الشهادات والإيصالات الصادرة عن جهات الالتزام لأشخاص القطاع الخاص؟

من الالتزامات التى تقع على عاتق جهات الالتزام عند التعامل مع ممولى أشخاص القطاع الخاص وما نصت عليه المادة (١٠٩) من القانون والتى تقضى بمايلى :

"على كل شخص عام أو خاص يكون قد حجز مبالغ تحت حساب المصلحة أو قام بتوريدها إليها بالتطبيق لاحكام هذا القانون أو القانون رقم (٣٠٨) لسنة ١٩٥٥ المشار إليه أن يعطى الممول الذى حجزت منه هذه المبالغ شهادة بناء على طلبه معفاة من جميع الرسوم يوضح فيها المبالغ التى قام بحجزها وتاريخ الحجز وتاريخ توريدها إلى المصلحة .

وتعتبر الشهادات أو الإيصالات الصادرة من الجهات التى قامت بالخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة المستحقة على الممول سنداً للوفاء بهذه الضريبة فى حدود المبالغ الثابتة بها، ولو لم يقم الحاجز بتوريد القيمة إلى المصلحة" .

ماهى أحكام التقادم بالنسبة لمبالغ الخصم والتحصيل لحساب الضريبة بالنسبة لجهات الالتزام؟

أصدرت مصلحة الضرائب كتابها المؤرخ فى هذا الشأن بتاريخ ٢٠/١/٢٠١٣ مفاده الآتى:
أولاً : يسرى التقادم الطويل المدة (خمسة عشر عاماً) على المبالغ التى قامت الجهات بخصمها بالفعل ولم تلتزم بتوريدها للمصلحة .

ثانياً : المبالغ التى لم تقم الجهات الملزمة بخصمها وتوريدها يسقط الالتزام بشأنها خلال خمس سنوات طالما لم يثبت أن الممول قد ارتكب جريمة تهرب ضريبى بشأنها (حيث تكون ٦ سنوات فى حالة التهرب الضريبى -بالنسبة لجهة الالتزام) .

هل يجوز إجراء المقاصة بين الرصيد المدين لحساب جارى مصلحة الضرائب (خصم من المنبع) وبين الرصيد الدائن للضريبة المستقطعة من الغير (خصم وتحصيل -دائن) وفقاً لأحكام قانون الإجراءات الضريبية الموحد(المادة رقم " ١١٣ " من قانون ضريبة الدخل رقم " ٩١ لسنة ٢٠٠٥ " سابقاً) - (حالياً المادة رقم " ٥٠ " من قانون الإجراءات الضريبية الموحد).

لا يجوز قانوناً إجراء هذه المقاصة لعدم وجود نص قانوني في قانون الضرائب يجيز ذلك، فضلاً عن أن المبالغ التي قامت جهة الالتزام بخصمها من الممولين تحت حساب الضريبة تعتبر لدى هذه الجهة بصفة أمانة يتعين توريدها إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة لحساب هؤلاء الممولين في المواعيد القانونية ، فضلاً عن ذلك يتعين على الجهة أن يكون لديها حسابين، حساب بإسم "ضرائب لدى الغير" يتضمن قيمة المبالغ المخصومة منها تحت حساب الضريبة والتي يخصم منها عن معاملاتها مع الغير، وهذه المبالغ تسوى مع الأقرار الضريبي فى نهاية السنة المالية، والحساب الآخر بإسم "ضرائب للغير" ويُدْرَج به المبالغ التي تقوم الجهة بخصمها من الموردين وغيرهم عن تعاملاتهم معها ، وهذه المبالغ تسوى كل ثلاث شهور على نموذج (٤١) حتى لا يتم تغريمها...

مدى إمكانية قيام جهات الالتزام بتقسيط مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة تطبيقاً لنص المادة (١٠٥) من قانون ضريبة الدخل والمادتين (١٢٥) ، (١٢٦) من اللائحة التنفيذية من نفس القانون؟

نرى إنه لا يجوز تقسيط مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ذلك لأن المبالغ التي قامت جهة الالتزام بخصمها من الممولين أو تحصيلها تحت حساب الضريبة تعتبر لدى هذه الجهات بصفة أمانة يتعين توريدها إلى الإدارة العامة لتجميع نماذج الخصم والإضافة لحساب هؤلاء الممولين فى المواعيد القانونية، كما أنها عبارة عن مبالغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المتعاملين مع جهات الالتزام ولا تعتبر ضريبة مستحقة على هذه الجهات، فضلاً عن أن

المادة رقم (١٠٥) من القانون والمادتان (١٢٥)، (١٢٦) تخاطب الممول ولاتخاطب جهات الالتزام...

هل يجوز الطعن على تقديرات المصلحة بشأن مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة؟

تقدمت إحدى الجهات بإستفسار عن مدى جواز الطعن على تقديرات الادارة العامة للتحصيل تحت حساب الضريبة ، حيث قامت الادارة المذكورة بعمل تقديرات على اساس إن هذه الجهة من إحدى جهات الالتزام المنصوص عليها بالمادة رقم (٥٩) من قانون ضريبة الدخل وتعديلاته، وقدرت مبلغ قدره... قيمة خصم وازافة لم يتم استقطاعها من الغير قدرتها الإدارة بنسبة ١% من رقم الأعمال الخاصة بالجهة المذكورة.

ونرى أنه يحق للجهة الطعن على تقديرات الخصم أمام ادارة الخصم التى أرسلت لها نموذج المطالبه بقيمة الخصم المنبع وذلك طبقاً للأجراءات و المواعيد المنصوص عليها بقانون الإجراءات الضريبية الموحد.

هل يتعين توريد مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالعملة المصرية ؟

طبقاً لفتوى الجمعية العمومية فى جلستها بتاريخ ١٩٨٨/١١/٣٠ تكون العملة المصرية هى الأساس فى كل ما يتعلق بالضرائب ويتم حساب مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالعملة المحلية على أساس السعر المعلن من البنك المركزى وقت استحقاق الواقعة المنشئة للخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة ، ويتم التوريد فى المواعيد القانونية على النماذج الضريبية مستوفاة كافة البيانات الضريبية وذلك طبقاً للتعليمات التفسيرية العامة رقم ٣ لسنة ١٩٨٩ بشأن عدم جواز سداد الضرائب المستحقة أو توريد المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة المستحقة بنظام الخصم والتحصيل بذات العملة الأجنبية التى تم بها التعامل .

مدى سريان الحوافز الضريبية على مبالغ الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة؟

نرى عدم سريان الحوافز الضريبية المنصوص عليه بالقوانين الصادرة (والخاصة بمنح الممولين حوافز نسب معينة وخلال فترات معينة اذا قاموا بسداد رصيد الضرائب واجبة الأداء المستحقة عليهم) وذلك على المبالغ التى يتم توريدها وفقاً لنظام الخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة أو وفقاً لنظام الدفعات المقدمة .

سابعاً: نظام ميكنة الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة (نموذج رقم "٤١")

ترى مصلحة الضرائب أن نظام الميكنة الذي تسعى المصلحة لتطبيقه من أجل التحول الرقمي في إطار رؤية مصر ٢٠٣٠ هو أمر هام للغاية وأمر أصبح ضرورياً وملحاً من أجل حصر المجتمع الضريبي وضم الاقتصاد غير الرسمي من خلال ميكنة كافة إجراءات المصلحة وكذلك المجتمع الضريبي ويتم ذلك من خلال وضع منظومة تحكم إلكترونية تتم بموجبها دمج الاقتصاد غير الرسمي تحت المظلة الشرعية ويتم ذلك من خلال تطبيق منظومة الفاتورة الإلكترونية التي سوف تساعد على ضبط العمل بالسوق المصري هذا إلى جانب القرارات الإلكترونية والتي تعد خطوة هامة في تحديث النظام الضريبي المصري وضبط المعاملات التجارية في الأسواق ومنع التهرب الضريبي عن طريق إقرار المسجل بفواتير المبيعات والمشتريات متضمنة رقم التسجيل الضريبي للبائع والمشتري ، وأيضاً مشروع مراقبة تحصيل الضريبة B2C وذلك للرقابة على المبيعات للمستهلك النهائي.

وفيما يلي الخطوات أعداد نموذج (٤١) عن طريق النظام الإلكتروني لدى مصلحة الضرائب:

غلق الفترة الضريبية

اختر الفترة و السنة الضريبية

اختر السنة الضريبية

اختر الفترة الضريبية

2020

2019

2018

اجمالي قيمة محصل الضريبة



غلق الفترة الضريبية

اختر الفترة و السنة الضريبية

2020

اختر السنة الضريبية

اختر الفترة الضريبية

الاولى

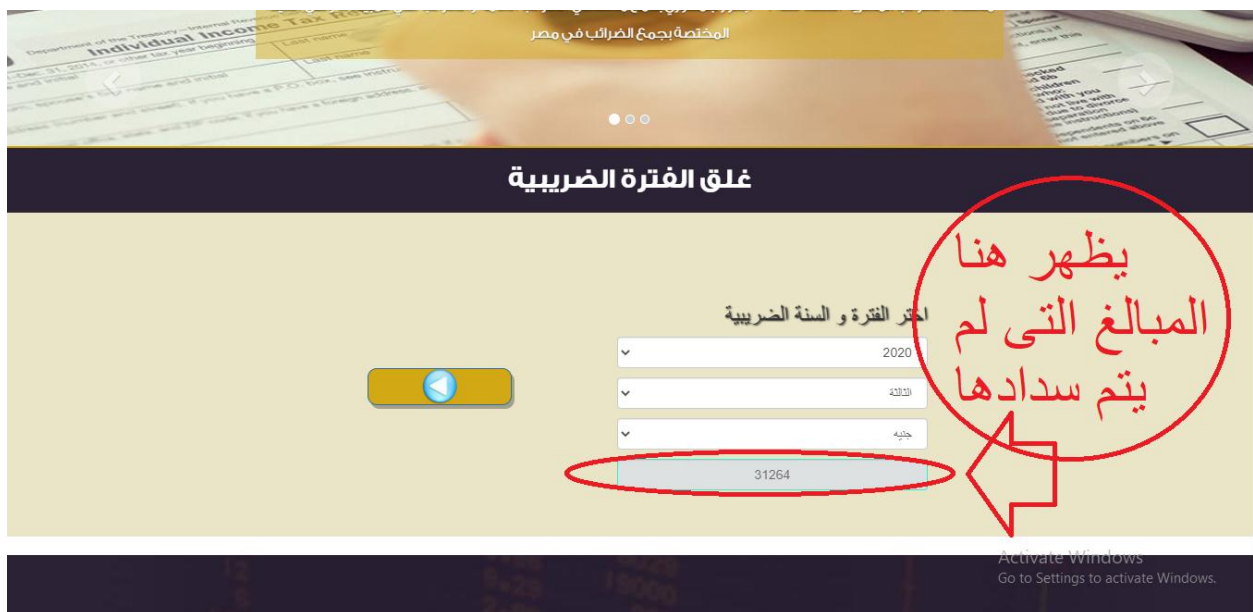
الثانية

الثالثة

اجمالي قيمة محصل الضريبة

برعاية

Activate Windows
Go to Settings to activate Windows.



بعد تطبيق الخطوات السابقة سوف تظهر المعاينة لأحدى الفترات الضريبية على النحو التالي:

نموذج 41 تحصيل و خصم														
بالجهة الخاصة الخصم معاملات تقرير														
(نموذج 41 تحصيل و خصم)														
الجهة تسجيل رقم														
الجهة اسم														
الجهة عنوان														
الجهة تليفون														
الجهة نوع كود														
لسنة المدة عن الضريبة حساب تحت بالمحصل بيان														
م	التسجيل رقم الضريبي	الملف رقم	الممول اسم	العنوان	المختصة المأمورية		التعامل تاريخ	التعامل طبيعة		القيمة الاجمالية	وكودها الخصومات نوع		القيمة الصافية للتعامل	المحصل لحساب الضريبة
					كود	مأمورية		كود	طبيعة	للتعامل	الخصم نوع	كود	للتعامل	
1	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	30645	محدد غو	1	30645	306.45
2	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	107500	محدد غو	1	107500	1075
3	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	576788	محدد غو	1	576788	5767.88
4	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	4910	محدد غو	1	4910	49.1
5	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	30000	محدد غو	1	30000	300
6	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	4132	محدد غو	1	4132	41.32
7	-	-	-	-	-	-	-	4	خدمات	6000	محدد غو	1	6000	180
8	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	13519	محدد غو	1	13519	135.19
9	-	-	-	-	-	-	-	3	مشتريات	4910	محدد غو	1	4910	49.1
10	-	-	-	-	-	-	-	4	خدمات	3500	محدد غو	1	3500	105
					جنيه								الضريبة لحساب المحصل جمالي	
					جنيه								للتعاملات الصافية القيمة اجمالي	
					جنيه								للتعاملات الجمالية القيمة اجمالي	
التعامل يكون صفر بقيمة الضريبة لحساب والمحصل الخصم بنسبة اعلاه بالنموذج المدون كان إذا حالة في إعفاء او المقدمة الدفعات بنظام														

من خلال مراجعة الفترات الضريبية ومعاينة النماذج التي أظهرها هذا النظام سوف يتضح عدة معلومات هامة منها:

- (١) إمكانية التحقق من قيمة المبالغ التي لم تسدد من تحت حساب الضريبة عن طريق تحديد الفترة والسنة الضريبية (حيث تقوم بعض الجهات بإدخال البيانات الخاصة بالفترة دون سدادها).

- (٢) إمكانية التحقق من أن كافة الموردين الذين تم خصم مبالغ منهم تحت حساب الضريبة قد تم الأقرار عنهم فى هذا النموذج وبنفس بياناتهم المسجلة بالبطاقة الضريبية.
- (٣) التحقق من مدى إلتزام الجهة بسداد المبالغ المخصوصة من تحت حساب الضريبة فى المواعيد القانونية.
- (٤) بمراجعة سريعة على نموذج المعاينة سالف الذكر يمكن مراجعة بعض الأمور المتعلقة بصحة إثبات البيانات الخاصة بالموردين ، ومدى صحة المبالغ المقر عنها لكل مورد ، وما إذا كانت نسبة الخصم صحيحة من عدمة، فضلاً عن تاريخ المعاملة.

تم بحمد الله وفضله