



نظم المحاسبة الضريبية

تأليف

الأستاذ الدكتور

محمد عبد العزيز خليفة

أستاذ المحاسبة والضرائب

ووكيل الكلية لشئون التعليم والطلاب سابقاً

كلية التجارة - جامعة عين شمس

الأستاذ الدكتور

سعيد عبد المنعم محمد

أستاذ المحاسبة والضرائب

ووكيل الكلية لشئون الدراسات العليا سابقاً

كلية التجارة - جامعة عين شمس

مراجعة

الأستاذ الدكتور

طارق عبد العال حماد

أستاذ المحاسبة المالية

وعميد كلية التجارة - جامعة عين شمس سابقاً



بسم الله الرحمن الرحيم

تقديم

يتضمن النظام الضريبي في مصر مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هما :
 ١- **الضرائب المباشرة** ، وهي الضرائب التي تفرض على الدخل حال إكتسابها.
 وتمثل هذه الضرائب فيما يلي :

١/١ **الضريبة على الدخل : Income Tax**

وهي ضريبة تفرض على الدخل التي يحققها الأشخاص الطبيعيين (الأفراد) من مختلف المصادر ، إلى جانب ضريبة أخرى تفرض على الأرباح التي تحققها الأشخاص الاعتبارية وهي شركات الأشخاص وشركات الأموال على اختلاف أنواعها وغيرهم من الأشخاص الاعتبارية العامة أو الخاصة.
 ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الذي حل محل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وتعديلاته.

وقد فرض القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضريبة تستقطع عند المنبع على بعض الإيرادات التي قد يحصل عليها الشخص الطبيعي أو الاعتباري.

٢/١ **الضريبة على العقارات المبنية : Buildings Tax**

وهي ضريبة تفرض على العقارات المبنية أيا كانت مادة بنائها وأيا كان الغرض الذي تستخدم فيه ، دائمة أو غير دائمة ، مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، مشغولة بعرض أو بغير عرض ، سواء أكانت تامة أو مشغولة أو تامة وغير مشغولة أو مشغولة على غير إتمام.

ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الذي حل محل القانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ وتعديلاته.

٣/١ الضريبة على الأطنان الزراعية :

Agricultural Land Tax

وهى ضريبة تفرض على الأراضى الزراعية القابلة للزراعة بصرف النظر عن زراعتها بالفعل من عدمه.

ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩.

٢. الضرائب غير المباشرة ، وهى الضرائب التى تفرض على الأموال عند إنفاقها. وتمثل أهم هذه الضرائب فيما يلى :

١/٢ الضريبة العامة على المبيعات :

General Sales Tax

وهى ضريبة تفرض على السلع المصنعة وعلى بعض الخدمات محددة على سبيل الحصر. ويكلف بتحصيل هذه الضريبة كل من المنتج الصناعى ، وتاجر الجملة ، وتاجر التجزئة ، ومؤدى الخدمة.

ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١١ لسنة ١٩٩١ وتعديلاته.

٢/٢ الضريبة الجمركية : Customs Tax

وهى ضريبة تفرض على السلع المستوردة من الخارج عند مرورها من المنطقة الجمركية.

ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٦٣ وتعديلاته.

٣/٢ ضريبة الدمغة : Stamp Tax

وهى ضريبة تفرض على بعض الأوراق المكتوبة مثل الشيكات والقواتير والعقود وغيرها ، إلى جانب فرضها على بعض العمليات والواقع والأشياء غير المسجلة فى الأوراق.

ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته.

٤/٢ ضريبة الملاهى : Entertainment Tax

وهى ضريبة تفرض على مقابل دخول إمكان الملاهى .
ويحكم أحكام هذه الضريبة القانون رقم ٢٢١ لسنة ١٩٥١ وتعديلاته .
ويتناول هذا المؤلف شرحا وتحليلا مبسطا لأحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية فى ظل القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ولانحته التنفيذية الصادرة بقرار من وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وهو يحتوى على ثلاثة أجزاء رئيسية وذلك على النحو التالى :
الجزء الأول : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
الجزء الثانى : الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
الجزء الثالث : الاجراءات الضريبية .

وقد حرصنا أن يتضمن هذا المؤلف الكثير من الأمثلة العملية التى تمكن القارئ من استيعاب ما جاء به من مفاهيم وأحكام .

«وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون وستردون إلى عالم الغيب والشهادة فينبئكم بما كنتم تعملون»

صدق الله العظيم

سورة التوبة الآية (١٠٥)

المؤلفان

أكتوبر ٢٠١١



الجزء الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

Tax Against Income of Natural Persons

- الوحدة التعليمية الأولى : الإطار العام للضريبة
- الوحدة التعليمية الثانية : المرتبات وما في حكمها
- الوحدة التعليمية الثالثة : إيرادات المهن غير التجارية
- الوحدة التعليمية الرابعة : إيرادات الثروة العقارية
- الوحدة التعليمية الخامسة : إيرادات النشاط التجارى والصناعى



الوحدة التعليمية الأولى

الإطار العام للضريبة

Framework of Tax

الأهداف التعليمية :

- ١- تحديد نطاق سريان الضريبة .
- ٢- تحديد الفترة الضريبية المتخذة أساساً للمحاسبة عن هذه الضريبة ، وتاريخ استحقاق الضريبة .
- ٣- بيان عناصر صافي الدخل السنوي الخاضع للضريبة .
- ٤- تحديد مقدار الإعفاء العام المقرر لمولى هذه الضريبة .
- ٥- بيان ميعاد تقديم الإقرار الضريبي ، والحالات التي لا يلتزم فيها الممول بتقديمه في نهاية العام .
- ٦- تحديد معدلات الضريبة ، وكيفية حسابها وتسويتها في نهاية العام .
- ٧- التعرف على طبيعة المبالغ التي تستقطع منها الضريبة عند المنبع .

١- نطاق سريان الضريبة

Scope of Tax

تسرى الضريبة على مجموع صافي الدخل السنوي الذي يحققه الأشخاص الطبيعيين .

ويقصد بالشخص الطبيعي الممول الفرد أو صاحب المنشأة الفردية دون النظر إلى الجنس (ذكراً أو أنثى) ، أو السن (بالغاً أو قاصراً) ، أو الأهلية (كامل الأهلية أو ناقص الأهلية كالمعتوه والمجنون عليه) .

ولا تسرى هذه الضريبة على أنصبة الشركاء أو المساهمين في الأرباح التي تحققها شركات الأشخاص (شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة) ، أو شركات الأموال (شركات المساهمة وشركات

التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة) أو شركات الواقع التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون إستيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر .

وقد فرض المشرع هذه الضريبة على دخول الأشخاص الطبيعيين المحققة في مصر وحدها بصرف النظر عن محل إقامتهم (أى سواء كانوا من المقيمين في مصر أو من غير المقيمين في مصر) وبصرف النظر عن جنسياتهم (أى سواء كانوا من المصريين أو من الأجانب) .
ويكون الشخص الطبيعي مقيما في مصر في إحدى الحالات التالية:

- أ - إذا كان له موطنا دائما في مصر ، بأن يتواجد في مصر معظم أوقات السنة ، في مكان مملوك له أو مستأجر ، أو له محل تجارى أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك .
- ب - أن تكون مدة إقامته في مصر تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال ١٢ شهرا .
- ج - أن يكون من المصريين الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج ويحصل على دخله من إحدى الخزائن المصرية .

٢- الفترة الضريبية

Tax Period

الفترة الضريبية المتخذة أساسا للمحاسبة عن هذه الضريبة هي سنة كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهى في آخر ديسمبر من كل عام ، أى أن المشرع اعتبر السنة الضريبية لمولى هذه الضريبة هي السنة الميلادية .

Calendar Year

وقد أجاز المشرع حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثني عشر شهرا في الحالات التالية :

- أ - الفترة المالية الأولى للممول ، سواء أنهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية
- ب - وفاة الممول أو إنقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة، وذلك قبل نهاية السنة المالية له .
- ج - امساك الممول لحسابات منتظمة وذلك خلال إحدى سنواته المالية.
- د - تعديل الممول لنهاية سنته المالية ، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية .

ومن ناحية أخرى فقد أجاز المشرع المصرى حساب الضريبة عن فترة تزيد على اثني عشر شهرا في حالة تعديل الممول لنهاية سنته المالية وكانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ التعديل لا تتجاوز ثلاثة أشهر

٣- استحقاق الضريبة

Tax Accrual

تستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاء الفترة الضريبية ، أى اعتباراً من أول يناير من كل عام . كما تستحق الضريبة بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط ، أى من اعتباراً من تاريخ الوفاة أو انقطاع الإقامة أو التوقف الكلى عن مزاولة النشاط .

٤- الإعفاء العام

General Exemption

حدد القانون الإعفاء من الضريبة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه تخصم من مجموع صافى الدخل الذى حققه الممول المقيم خلال السنة ، بصرف النظر عن جنسه (رجل أو امرأة) ، أو حالته الاجتماعية (أعزب ، متزوج ولا يعمل ، متزوج ويعول) أو مدة عمله أو نشاطه (الفترة الضريبية بالكامل أو جزءاً منها) .

٥. الإقرار الضريبي

Tax Return

يلتزم الشخص الطبيعي (الخاضع أو المعفى من الضريبة) بتقديم الإقرار الضريبي السنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة قبل أول إبريل من كل سنة أى خلال المدة من أول يناير حتى آخر مارس من كل سنة . فالإقرار الضريبي عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ يجب تقديمه قبل أول إبريل ٢٠٠٨ ، والإقرار الضريبي عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٨ يجب تقديمه قبل أول إبريل ٢٠٠٩ وهكذا .

قد نص القانون على عدم إلزام الممول بتقديم الإقرار الضريبي فى كل من الحالات التالية :

- أ - أن يقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها أى كان مقدارها .
- ب - أن يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية وحدها بشرط عدم تجاوزها حد الإعفاء العام (أى مبلغ ٥٠٠٠ جنيه) .
- ج - أن يقتصر دخله على كل من المرتبات وما فى حكمها وإيرادات الثروة العقارية بشرط عدم تجاوز صافى دخله منهما حد الإعفاء العام سالف الذكر .

٦. معدلات الضريبة

Tax Rates

حدد القانون أسعار هذه الضريبة على النحو التالى :

الشـرائح	%
- أكثر من ٥٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ ج	١٠%
- أكثر من ٢٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠ ج	١٥%
- أكثر من ٤٠٠٠٠ ج	٢٠%

٧- الضريبة واجبة الدفع

Tax Payable

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع فى نهاية العام بتطبيق معدلات الضريبة على صافى الدخل الخاضع للضريبة (بعد إستبعاد الإعفاء العام) ، وعلى أن يخصم من الضريبة المستحقة مايلى :

أ- المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة ، وهى عبارة عن المبالغ التى يتم سدادها طبقا لنظام الخصم أو التحصيل تحت حساب الضريبة ، أو نظام الدفعات المقدمة .

ب- الضرائب العقارية ، وهى عبارة عن الضرائب العقارية الأصلية التى يسدها ملاك العقارات المبنية خلال السنة ، وذلك فى حدود الضريبة المستحقة على إيرادات الثروة العقارية وحدها . فإذا زادت الضريبة العقارية المسددة عن الضريبة محسوبة على إيرادات الثروة العقارية وحدها ، فلا يسمح بخصم المبلغ الزائد من الضريبة المستحقة على صافى الدخل الكلى السنوى للممول .

٨- الضريبة المستقطعة عند المنبع

Tax Withheld at Source

فرض المشرع المصرى ضريبة تستقطع عند المنبع على بعض المبالغ التى يحصل عليها الشخص الطبيعى وذلك على النحو التالى :

١/٨ المبالغ التى يحصل عليها غير المقيمين فى مصر

تفرض ضريبة بسعر ٢٠٪ وبدون خصم أى تكاليف على المبالغ التى يحصل عليها أى شخص طبيعى غير مقيم فى مصر .

وتتمثل أهم أحكام هذه الضريبة فيما يلي :
١/١/٨ المبالغ الخاضعة للضريبة : Taxable

Sums تتمثل هذه المبالغ فيما يلي :

أ - **العوائد Returns** ، وتشمل جميع ما تنتجه القروض والسلفيات والديون أيًا كان نوعها ، والسندات والأذون .

ويعفى من هذه الضريبة القروض والتسهيلات الإئتمانية التي تحصل عليها شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص بشرط ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات . فإذا كانت مدة القرض أقل من ثلاث سنوات فلا يسرى على عوائدها هذا الإعفاء . وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة إعتباراً من تاريخ العمل بهذا القانون (أى إعتباراً من ٢٠٠٥/٦/١٠) .

ب - **الإتاوات Royalties** ، وتشمل مقابل إستعمال أو الحق في إستعمال حقوق النشر لأى من الأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية بما فيها الأفلام السينمائية أو براءة الإختراع أو العلامة التجارية ما عدا المبالغ التي تدفع للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة .

ج - **مقابل الخدمات Charges For Services** ، ويشمل مقابل الخدمات على إختلاف أنواعها ما عدا :

(١) خدمات النقل أو التولون ، والشحن ، والتأمين ، والتدريب ، والإشتراك في المعارض والمؤتمرات ، والقيود في البورصات العالمية ، والإعلان والترويج المباشر .

(٢) نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج .

ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة ، ألا يزيد ما يعتمد ضمن المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسى فى الخارج على ٧٪ من صافى الربح الضريبى للمنشأة ، وعلى ألا تتضمن المصروفات المحملة فى حدود هذه النسبة أية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة ، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسى معتمدة وموثقة .

وقد فرقت المادة (٧٣) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بين ثلاث حالات عند فرض الضريبة على مقابل الخدمات وذلك على النحو التالى :

(١) حالة تأدية الخدمات فى دول ليس بينها وبين مصر إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبى ، وفى هذه الحالة تفرض الضريبة المقررة فى مصر على مقابل هذه الخدمات .

(٢) حالة تأدية الخدمات فى دول بينها وبين مصر إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبى ، وفى هذه الحالة يتم تطبيق أحكام هذه الإتفاقيات بشرط إلزام الجهة التى تؤدى هذا المقابل بتقديم المستندات التى تثبت ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل .

(٣) حالة الجهات التى تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تؤدى فى الخارج ، وفى هذه الحالة يجب على تلك الجهات أن تقدم لمصلحة الضرائب بالحصول على رأى المسبق بشأن المعاملة الضريبية لمقابل هذه الخدمات .

د - مقابل نشاط الرياضى أو الفنان Charges For The Activity of a Sportsman or Artist ، يخضع هذا المقابل سواء دفعت هذه المبالغ للرياضى أو الفنان غير المقيم بصفته الشخصية أو بصفته ممثل لجهة يتبعها .

٢/٨ عوائد السندات

تفرض ضريبة بسعر ٣٢٪ وبدون خصم أى تكاليف على عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزى أو غيره من البنوك ومع عدم الإخلال بأى إعفاءات ضريبية مقررة فى قوانين أخرى .

٣/٨ العمولة أو السمسرة العارضة Casual Commission or

Brokerage

فرض المشرع ضريبة مستقطعة من المنبع على المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأى شخص طبيعى على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته . وعلى ذلك فإن العمولة أو السمسرة العارضة التي تدفعها المنشآت الفردية أو الأشخاص الاعتبارية لأشخاص اعتبارية أخرى لا تخضع لهذه الضريبة ، وإنما تعتبر جزءاً من إيرادات الشخص الاعتبارى وتخضع للضريبة على هذه الأساس .

ومن ناحية أخرى لا تخضع هذه الضريبة العمولة أو السمسرة العارضة التي يدفعها الشخص الطبيعى الذى ليس لديه منشأة فردية إلى أى منشأة فردية أو أى شخص اعتبارى آخر . وتفرض هذه الضريبة بسعر ٢٠٪ من قيمة العمولة أو السمسرة ودون خصم أى تكاليف منها .

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة بحجز قيمة الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الـ ١٥ يوماً الأولى من الشهر التالى للشهر الذى دفعت فيه وذلك على النموذج (رقم ١٤ مستقطعة) . وتورد الضريبة إلى المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة .

تدريبــــــــــــــــات

- ١- ما هى الحالات التى يعتبر فيها الشخص الطبيعى مقيما فى مصر .
- ٢- عرف : الشخص الطبيعى - الفترة الضريبية - الضريبة واجبة الدفع - الإتاوات .
- ٣- ما هو الفرق بين الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع .
- ٤- وضح ما إذا كانت العبارات التالية صحيحة أم خطأ مع ذكر السبب
 - أ - يشترط لسريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أن يكون الممول بالغاً .
 - ب - تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الأرباح التى يحصل عليها الشركاء أو المساهمين فى شركات الأشخاص أو الأموال التى تعمل فى مصر .
 - ج - تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على الأجنبى المقيم فى مصر وذلك عن إيراداته التى تحقق داخل مصر أو خارجها .
 - د - يعتبر الشخص المصرى الذى يعمل بالخارج من المقيمين فى مصر ، سواء حصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية
 - هـ - الفترة الضريبية لمولى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يمكن أن تكون سنة متداخلة بين سنتين ميلاديتين .
 - و - لا يلتزم الشخص الطبيعى بتقديم الإقرار الضريبى إذا اقتصر دخله على المرتبات وما فى حكمها بشرط عدم تجاوزها مبلغ ٥٠٠٠ جنيه .
- ٥- " فرض المشرع المصرى ضريبة تستقطع عند المنبع على بعض المبالغ التى يحصل عليها الشخص الطبيعى غير المقيم فى مصر "

- علق على هذه العبارة .

٦- " فرض المشرع المصرى ضريبة تستقطع عند المنبع على عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك " - علق على هذه العبارة .

٧- وضح ما إذا كانت العبارات التالية صحيحة أم خطأ مع ذكر السبب:

أ - يقع عبء الإلتزام بتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع على مقابل الخدمات ، على الشخص غير المقيم الخاضع لهذه الضريبة .

ب - تعفى عوائد القروض والتسهيلات الإئتمانية التى يحصل عليها شركات القطاع الخاص من مصادر خارج مصر من الضريبة المقررة فى مصر على تلك العوائد .

ج - يشترط الخضوع مقابل نشاط الرياضى أو الفنان غير المقيم الضريبة للضريبة فى مصر أن يحصل على هذا المقابل بصفته الشخصية .

د - تخضع عوائد السندات فى مصر على اختلاف أنواعها للضريبة بمعدل ٣٢٪ من قيمتها .

هـ - لا تخضع للضريبة فى مصر العمولة أو السمسرة العارضة التى تدفعها المنشآت الفردية لأى شخص إعتبارى مقيماً فى مصر .

و - يقع عبء الإلتزام بحجز وتوريد الضريبة على عوائد السندات التى تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك ، على عاتق دافع هذه العوائد وحده .

الوحدة التعليمية الثانية المرتبات وما فى حكمها Salaries & The Like

الأهداف التعليمية :

- ١- التعرف على طبيعة المرتبات وما فى حكمها ، وشروط سريان الضريبة عليها.
- ٢- تحديد نطاق سريان الضريبة ، والايرادات الخاضعة لها .
- ٣- تحديد الإعفاءات المقررة من الضريبة .
- ٤- بيان كيفية حساب الضريبة وتسويتها لمختلف العاملين فى الدولة

١- طبيعة المرتبات وما فى حكمها

Nature of Salaries and The Like

تتمثل المرتبات فى الإيرادات الناتجة من عنصر العمل الذى يؤديه الشخص تحت ادارة وإشراف الغير كالمبلغ التى يحصل عليها العاملين من موظفين ومستخدمين مقابل ما يؤدونه من أعمال للحكومة أو المنشآت أو الشركات التابعة للقطاعين الخاص أو العام أو قطاع الأعمال العام .

وقد اخضع المشرع هذه الإيرادات للضريبة أيا كانت صورتها ، أو مسمياتها أو أسباب استحقاقها ، وسواء كانت عن أعمال أدت فى مصر أو عن أعمال أدت فى الخارج ودفع مقابلها من مصدر فى مصر .

وقد أضاف المشرع إلى كلمة المرتبات عبارة " وما فى حكمها " مستهدفاً بذلك ألا تفلت من الخضوع للضريبة أية إيرادات تكون فى حكم المرتبات الدورية ، وحتى لا يفتح المجال لوضع مسميات مختلفة لمبالغ فى جوهرها مرتبات وذلك بغرض افلاتها من الخضوع للضريبة .

ومع ذلك فقد أخرج المشرع بعض الإيرادات الناتجة من العمل كالسمسرة والعمولة العارضة ، واخضعها لضريبة مستقطعة عند المنبع بـ ٢٠٪ من إجمالى قيمة المبلغ المدفوع .

٢- شروط سريان الضريبة

Conditions for Levying Tax

يشترط لسريان الضريبة على المرتبات وما فى حكمها أن تكون ناشئة عن علاقة تبعية تربط العامل بصاحب العمل .

وعلى هذا الأساس يجب عند فرض الضريبة على المرتبات وما فى حكمها التحقق من العلاقة التى تربط صاحب الايراد بالجهة التى تدفع له الايراد ، فإذا كان الايراد ناشئا عن علاقة تبعية فإنه يخضع للضريبة باعتباره مرتبات وما فى حكمها ، سواء كان أساس هذه العلاقة وجود عقد عمل أم لا ، وبصرف النظر عن طبيعة هذه المرتبات أى سواء كانت تتصف بالدورية أو كانت غير دورية كما هو الحال بالنسبة لأجور عمل اليومية . أما إذا كان صاحب العمل يحتفظ باستقلاله فى أداء عمله ولا تربطه بالجهة التى تدفع الايراد علاقة تبعية فلا يخضع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها وإنما يخضع ايراده للضريبة باعتباره من ايرادات المهن غير التجارية .

٣- نطاق سريان الضريبة

Scope of Tax

أخذ المشرع بمبدأ أى الإقامة ومصدر الدخل عند تحديد نطاق سريان الضريبة على المرتبات وما فى حكمها ، فقد فرض هذه الضريبة على مايلى :

١/١ المبالغ المستحقة للممول من مصدر فى مصر

Sums due to Taxpayer From Source in Egypt

تسرى الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر فى مصر (أى من خزانة مصرية عامة أو خاصة) ، سواء كانت عن أعمال أدت فى مصر، أو أدت فى الخارج ، وسواء كان الممول مصرية أو اجنبيا ، مقيماً فى مصر أو غير مقيم فيها .

وتطبيقا لذلك تسرى الضريبة على :

أ - المرتبات والأجور التي يحصل عليها العاملين المصريين أو الأجانب في دور السفارات أو القنصليات أو المكاتب الثقافية المصرية في الخارج

ب - المرتبات والأجور التي يحصل عليها غير المقيمين الذين توفدهم بعض الشركات لأداء أعمال مؤقتة في مصر تحت إشرافها .

٢/١ المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي

Sums due to Taxpayer from Foreign Source

تسرى الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (أى من خزانة أجنبية) ، سواء أكان مصرياً أو أجنبياً ، مقيماً في مصر أو في الخارج بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحققت عن أعمال أدت في مصر . ولا يدخل في وعاء الضريبة في هذه الحالة الدخل الذى يحصل عليه الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذا العمل .

ومن أمثلة ذلك العاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر .

٣/١ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة

Salaries and Remunerations of Chairmen and Members of Boards of Directors

تم التفرقة في هذا الشأن بين الحالات التالية :

١/٣/٣ رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام

تعتبر الشركة تابعة للقطاع العام في حالتين هما :

أ - إذا تملك رأس مالها شخص عام بمفرده أو ساهم فيها مع غيره من الأشخاص العامة أو مع شركات وبنوك القطاع العام .

ب - أو إذا تملك جزءاً من رأس مالها شخص عام أو أكثر بنسبة لا تقل عن ٥١٪ مع أشخاص خاصة .

ويتعين على شركات القطاع العام أن تتخذ شكل شركة مساهمة .

وقد أخضع المشرع ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة

في تلك الشركات من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت للضريبة على

المرتبات تطبيقاً للبند (٣) من المادة (٩) من القانون وذلك باعتبارهم

موظفين على قمة الهرم الوظيفي بالشركات التي يشرفون عليها

أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من مكافآت العضوية والبدلات فلا يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها باعتبار أنها تخضع كجزء من الأرباح الكلية التي حققتها الشركة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث لا تعتبر هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة المذكورة تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٥٢) من القانون .

٢/٣/٣ رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات قطاع الأعمال العام

شركات قطاع الأعمال العام هي الشركات القابضة والتابعة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ .
وقد حلت الشركة القابضة محل هيئات القطاع العام الخاضعة لأحكام القانون رقم ٩٧ لسنة ١٩٨٣ ، كما حلت الشركات التابعة محل الشركات التي كانت تشرف عليها هذه الهيئات .

وتخضع شركات قطاع الأعمال العام بنوعيتها إلى قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وذلك فيمالم لم يرد بشأنه نص خاص في القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ وبما لا يتعارض مع أحكامه .
وتعامل المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في

هذه الشركات من وجهة النظر الضريبية على النحو التالي :

١/٢/٣/٣ الشركات القابضة Holding Companies

وهي تتخذ شكل الشركة المساهمة وتعتبر من أشخاص القانون الخاص ، ويتولى إدارتها مجلس إدارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح رئيسها ، لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد .
ونظراً لأن رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في تلك الشركات من غير المساهمين فيها باعتبارها مملوكة بالكامل للدولة حالياً ، فإن المبالغ التي يحصلون عليها من مرتبات ومكافآت تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها تطبيقاً للبند (٣) من المادة (٩) من القانون .

Subsidiary Companies الشركات التابعة ٢/٢/٣/٣

تتخذ هذه الشركات شكل شركات مساهمة تمتلك الشركة القابضة ٥١٪ على الأقل من رأس مالها ، وتمتلك باقى الأسهم أفراد ومنشآت من القطاع الخاص .

وتعتبر هذه الشركات من أشخاص القانون الخاص ، ويتولى إدارتها مجلس إدارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابلد للتجديد .

وتعامل المبالغ التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فى تلك الشركات من الناحية الضريبية كمايلى :

أ - الشركة التى يمتلك رأسمالها بأكمله شركة قابضة بمفردها أو بالاشتراك مع شركة قابضة أخرى ، أو أشخاص عامة أو بنوك القطاع العام ، تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فيها للضريبة على المرتبات وما فى حكمها باعتبارهم من غير المساهمين تطبيقا للبند (٣) من المادة (٩) من القانون .

ب - الشركة التى يساهم فى رأس مالها أفراد أو أشخاص اعتبارية من القطاع الخاص ، تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة فيها للضريبة على المرتبات وما فى حكمها تطبيقا للبند (٣) من المادة (٩) من القانون ، أما ما يحصل عليه الأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم من مكافآت العضوية والبدلات فلا يخضع لهذه الضريبة باعتبار أنها تخضع كجزء من الأرباح الكلية التى حققها الشركة ، للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث لا تعتبر هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة المذكورة تطبيقا للبند (٤) من المادة (٥٢) من القانون .

٣/٣/٣ رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى شركات الأموال (قطاع خاص)

تمثل شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص فيما يلى :

Shareholding Companies ١/٣/٣/٣ شركات المساهمة

يتولى إدارة هذه الشركات مجلس إدارة تختاره الجمعية العمومية لمدة ثلاث سنوات ، ويعين مجلس الإدارة من بين أعضائه رئيساً . ويكون للمجلس أن ينتدب عضواً أو أكثر لأعمال الإدارة الفعلية بشرط أن يكون العضو المنتدب متفرغاً للإدارة . ويجوز لمجلس الإدارة أن يعين مديراً عاماً للشركة من غير الأعضاء . ويكون للعاملين فى هذه الشركات نصيب فى الإدارة ، كما يجوز ضم أعضاء من ذوى الخبرة بمجلس الإدارة ، ويجوز أن يعين بعض موظفى الشركة أعضاء فى مجلس الإدارة

وتعامل المبالغ التى يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين فى هذه الشركات على النحو التالى :

أ - الأعضاء الممثلون فى رأس المال

لا تخضع مكافآت العضوية والبدلات التى يحصل عليها هؤلاء الأعضاء للضريبة على المرتبات وما فى حكمها باعتبار أنها تخضع ، كجزء من الأرباح الكلية التى حققها الشركة ، للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث أن هذه المبالغ لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة المذكورة تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٥٢) من القانون

ولما كان من غير المتصور أن يجتمع مجلس الإدارة بكامل هيئته يومياً للنظر فى الشئون التجارية للشركة ، إلى جانب أن تدخله فى كل كبيرة وصغيرة قد يؤدى إلى تعطيل الأعمال ، لذلك يجوز لمجلس الإدارة أن ينتدب من بين أعضائه واحداً أو أكثر لتنفيذ قراراته وتصريف أمور الشركة والإشراف الفعلى على أعمالها ، ويعرف هذا العضو باسم " العضو المنتدب " . ويجوز لمجلس الإدارة أن يعهد إلى رئيس مجلس الإدارة بأعمال العضو المنتدب .

وبصفة عامة لا يجوز لأحد أن يكون عضواً منتدباً لمجلس إدارة أكثر من شركة واحدة من شركات المساهمة بما فيهم رئيس مجلس الإدارة متى كان يقوم بالإدارة الفعلية للشركة . ومع ذلك يجوز للعضو المنتدب أن يكون عضواً منتدباً في شركة مساهمة أخرى وذلك بموافقة الجمعية العامة لكل من الشركتين .

ولا تخضع المبالغ التي يحصل عليها رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المنتدبين من مكافآت العضوية والبدلات للضريبة على المرتبات وما في حكمها شأنهم في ذلك شأن باقى أعضاء مجلس الإدارة . أما ما يحصلون عليه مقابل عملهم الإدارى فإنه يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أيا كانت قيمته وأيا كان عدد هؤلاء الأعضاء ، وحتى لو زادت مساهمة العضو فى رأس مال الشركة عن القدر المشروط قانوناً لعضوية مجلس الإدارة وذلك تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٩) من القانون .

ب - الأعضاء الممثلون للعاملين

لا تخضع مكافآت العضوية والبدلات التي يتقاضاها الأعضاء الممثلون للعمال نظير عضويتهم فى مجلس الإدارة للضريبة على المرتبات وما فى حكمها باعتبار أنها تخضع ، كجزء من الأرباح الكلية للشركة ، للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ، حيث لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة المذكورة كما سبق أن أوضحنا من قبل .

ج - الأعضاء المعينون

تلجأ بعض الشركات إلى الاستفادة من خبرة كبار موظفيها بأن تعينهم أعضاء بمجلس إدارتها بجانب وظائفهم الأصلية كمكافأة لهم عن مدة خدمتهم الطويلة للشركة أو لضمان حسن سير العمل بها . كذلك يجوز للشركة أن تعين فى مجلس إدارتها عضوين على الأكثر من ذوى الخبرة من غير المساهمين أصلاً فى الشركة .

ولا تخضع مكافآت العضوية والبدلات التي يحصل عليها هؤلاء الأعضاء للضريبة على المرتبات وما في حكمها كما هو الحال بالنسبة للأعضاء الممثلين للعمال.

د - المديرون

أجاز قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ مجلس الإدارة أن يعين مديراً عاماً للشركة من غير الأعضاء يتولى رئاسة الجهاز التنفيذي بها .
يخضع ما يحصل عليه هؤلاء المديرون من مرتبات ومكافآت للضريبة على المرتبات وما في حكمها ، وسواء كانوا من المساهمين في الشركة أو من غير المساهمين فيها وذلك تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٩) من القانون .

مثال (١-٢) :

يتكون مجلس إدارة شركة مساهمة تابعة للقطاع الخاص من رئيس وستة أعضاء (بينهم اثنين متدربين) ، وفيما يلي بيان بالمبالغ التي حصلوا عليها خلال عام ٢٠٠٩ :

بيان	رئيس المجلس	العضو المتدرب (الواحد)	العضو العادي (الواحد)
١- مكافأة العضوية	ج ٩٠٠٠	ج ٩٠٠٠	ج ٩٠٠٠
٢- مرتبات مقابل العمل الإداري	ج ٦٠٠٠	ج ٤٠٠٠	-
٣- بدلات حضور جلسات مجلس الإدارة	ج ٢٥٠٠	ج ٢٥٠٠	ج ٢٥٠٠
٤- بدلات تمثيل وإستقبال	ج ٧٠٠٠	ج ٥٠٠٠	-

والمطلوب : تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات.

الحل

المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات	رئيس المجلس	العضو المنتدب (الواحد)	العضو العادي (الواحد)
١- مكافأة العضوية	-	-	-
٢- مرتبات مقابل العمل الإداري	٦٠٠٠	٤٠٠٠	-
٣- بدلات حضور جلسات	-	-	-
مجموع	٦٠٠٠	٤٠٠٠	-

وعلى ذلك تصبح المبالغ الخاضعة للضريبة على المرتبات في هذه الشركة مساوية لـ: $٦٠٠٠ + (٢ \times ٤٠٠٠) = ٨٠٠٠ + ٦٠٠٠ = ١٤٠٠٠$ ج

٢/٣/٣/٣ شركات التوصية بالأسهم

Limited Partnerships by Shares

شركة التوصية بالأسهم هي شركة يتكون رأسمالها من أسهم متساوية القيمة ومؤلفة من شريك أو أكثر أحدهما على الأقل شريك متضامن مسئول عن الشركة مسئولية غير محدودة ، ومن مساهمين (شركاء موصيين) مسئولين بقدر حصصهم في رأس المال. ويتولى إدارة هذه الشركات شريك متضامن أو أكثر. ويخضع ما يحصل عليه المدير أو المديرين في هذه الشركة من مرتبات ومكافآت مقابل العمل الإداري للضريبة على المرتبات وذلك تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٩) من القانون.

٣/٣/٣/٣ الشركات ذات المسئولية المحدودة

Limited Liability Companies

الشركة ذات المسئولية المحدودة هي شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها عن خمسين شريكاً ولا يكون كل منهم مسئولاً إلا بقدر حصته في رأس المال. ويتولى إدارة هذه الشركات مدير أو مديرون من بين الشركاء أو غيرهم.

وتخضع المبالغ التي يحصل عليها المدير أو المديرون في هذه الشركات من مرتبات ومكافآت مقابل العمل الإداري للضريبة على المرتبات وما في حكمها تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٩) من القانون.

٤ الإيرادات الخاضعة للضريبة Taxable Revenues

تتمثل الإيرادات الخاضعة للضريبة على المرتبات وما في حكمها وفقاً لما جاء بالمادة (٩) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فيما يلي :

١/٤ المرتبات والمهايا والأجور

Salaries, Pays and Wages

المرتبات والمهايا هما لفظان لمعنى واحد ، ويقصد بهما بصفة عامة المبالغ التي تستحق للعاملين من موظفين ومستخدمين مقابل ما يؤدونه من أعمال للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الجمعيات أو المنشآت الخاصة..

وتتسم المرتبات والمهايا بأنها تنشأ نتيجة علاقة تبعية ناتجة عن عقد عمل ، وتدفع عن أعمال يغلب عليها الطابع الذهني أو العقلي ، كما أنها تدفع بصفة دورية وغالبا ما تكون شهرية.

أما الأجور فهي لفظ يستخدم للتعبير على ما يتقاضاه العامل على أساس المياومة نظير ما أداه من عمل ، ويتم دفعها عادة على فترات متقاربة (يومية أو مرة كل أسبوع أو كل أسبوعين).

وقد فرض المشرع الضريبة على المرتبات والمهايا والأجور المستحقة للممول نتيجة عمله لدى الغير ، بعقد أو بدون عقد ، بصفة دورية أو غير دورية ، وأي كانت أسباب هذه المستحقات.

٢/٤ المكافآت Rewards

المكافآت هي المبالغ التي تدفع للعاملين علاوة على المرتب أو الأجر وذلك عن أعمال أو خدمات أدوها للمنشأة ومن أمثلتها : مكافآت الاشتراك في اللجان ، والمكافآت التشجيعية ، ومكافآت تصحيح أوراق الامتحانات في المدارس ، أو الجامعات ، والمكافآت الخاصة وغيرها.

وبصفة عامة تخضع هذه المكافآت للضريبة سواء كانت تتصف بالدورية أو كانت عارضة فيما عدا المكافآت التي تمنح للعاملين عند إنتهاء الخدمة (مكافآت ترك الخدمة) ، فلا تخضع للضريبة وفقا للبند (٢) من المادة (١٢) من القانون ، باعتبارها دفعة رأسمالية تدفع مرة واحدة إلى الموظف أو المستخدم ، كما أنها تعتبر بمثابة تعويض له بمناسبة ترك الخدمة وليس مقابل عمل.

٣/٤ الحوافز Incentives

تسرى الضريبة على الحوافز التي يحصل عليها العاملون بسبب زيادة الإنتاج أو المبيعات أو حجم المعاملات أو غيرها من الأسباب باعتبارها مكملة لمرتباتهم وأجورهم.

٤/٤ العمولات Commissions

تمثل العمولات في المبالغ التي يحصل عليها العاملون من المنشأة التي يعملون بها ، وهي تحسب عادة بنسبة مئوية من المبيعات أو من المبالغ المحصلة ، فهي بهذا الوضع في حكم المكافآت ، ومن أمثلة ذلك ما تمنحه الشركات ووكالات الإعلان للعاملين بها من عمولات تحسب بنسبة مئوية من قيمة الإعلان ، وما تمنحه المنشآت للبائعين ولرؤساء أقسام المبيعات من عمولات على المبيعات.

هذه العمولات وأن كانت تمنح لهذه الفئات عادة بالإضافة إلى مرتباتهم وأجورهم ، إلا أنه يتقاضونها باعتبار أنه تربطهم بتلك المنشآت عقود عمل ، وبالتالي تعتبر مكملة لها ، وبالتالي تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٥/٤ المنح والأجور الإضافية Grants and Overtime

تسرى الضريبة على المنح التي يحصل عليها العاملون ، وعلى الأجور الإضافية التي يتقاضونها نتيجة العمل ساعات إضافية.

٦/٤ البدلات Allowances

تخضع البدلات التي تمنحها الحكومة والمنشآت وغيرها إلى العاملين بها للضريبة طالما أنها ليست مقابل نفقات فعلية يتكبدها العامل أو الموظف لأداء وظيفة.

أما إذا ثبت أنها لا تخرج عن كونها استرداد لنفقات فعلية تكبدها العامل أو الموظف في سبيل أداء وظيفته ، فلا تخضع في هذه الحالة للضريبة ، ومن أمثلة ذلك :

أ - بدل السفر الذي يمنح للموظف مقابل النفقات الضرورية التي يتحملها بسبب تغيبه عن الجهة التي يوجد بها مقر عمله الرسمي وذلك كما تنص عليه لائحة بدل السفر ومصاريف الانتقال في المنشأة.

ب - بدل الانتقال الذي يمنح للموظفين الذين يقومون بأعمال تستدعي استخدام إحدى وسائل النقل بصفة متكررة.

ج - بدل الملابس الذي يمنح للعاملين مقابل ارتداء زي خاص حتى يتمكنون من أداء عملهم. فالغرض من صرف هذا البدل هو الإنفاق في شئون تتعلق بذات الوظيفة.

د - بدل السكن الذي قد يمنح للعاملين في بعض الأنشطة ، كما هو الحال بالنسبة لمديرى فروع البنك ، فإذا لم يوجد سكن لمدير الفرع في مقر البنك فإنه يمنح هذا البدل.

ولا يخفى هذا بالإعفاءات المقررة بموجب قوانين خاصة لبعض البدلات مثل بدلات التمثيل أو الإستقبال التي تصرف للعاملين المدنيين بالدولة والعاملين بالقطاع العام ، وبدلات الجامعة وبدلات الوكالة والعمادة ورئاسة القسم التي تمنح لأعضاء هيئات التدريس بالجامعة ، إذ أنها معفاة بالكامل من الضريبة بموجب قوانين خاصة.

٧/٤ الحصص والأنصبة في الأرباح

يقصد بالحصص المبالغ التي تدفعها المنشآت أو الشركات للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.
ويقصد بالأنصبة ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للمنشأة أو الشركة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.
وقد فرض المشرع الضريبة على هذه الحصص والأنصبة في الأرباح التي يحصل عليها العاملون شأنها في ذلك شأن المرتبات وما في حكمها.

٨/٤ المزايا النقدية الأخرى Cash Benefits Other

يقصد بالمزايا النقدية الأخرى كافة المبالغ التي يحصل عليها العامل أو الموظف نتيجة لارتباطه بعلاقة تبعية وإشراف مصدرها عقد العمل.
ولا يشترط في هذه المزايا أن تكون دورية ، فقد تصرف في مناسبات معينة ، كما لا يشترط أن يكون مصدرها رب العمل ، بل قد يكون مصدرها المتعاملون مع المنشأة.
وتخضع هذه المزايا النقدية للضريبة طالما أنها ليست مخصصة للصرف على أغراض ومهام الوظيفة، ومن أمثلة ذلك ما يلي :

أ - مقابل الخدمة (الروية أو اليقشيش) الذي يتقاضاه العاملون بأعمال العامة كالقنادق والمقاهي ودور اللهو والمستشفيات نظير الخدمات التي يقدموها للعملاء. فهذه المبالغ تعتبر نابعة عن العقد الذي يربط هؤلاء العاملين بتلك المنشآت ، وبالتالي فأنها تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

ب - الضرائب التي يسددها صاحب العمل نيابة عن العاملين ، مما يترتب عليه حصولهم على القيمة الإجمالية للمرتبات دون خصم الضريبة. وبالتالي فإن الضريبة المسددة تعتبر تكليفا على الربح من ناحية ، وميزة نقدية للموظف أو العامل من ناحية أخرى يجب أخضاعها للضريبة.

٩/٤ المزايا العينية Fringe (in Kind) Benefits

يقصد بالمزايا العينية الخدمات التي تقدمها المنشآت للعاملين بها بدون مقابل كتذاكر السفر المجانية ، واشتراكات المواصلات المجانية ، الوجبات الغذائية ، والملابس التي تقدم للعاملين مجاناً ، والسكن الذي تقوم المصالح الحكومية بتهيئته ليقوم فيه العاملون أثناء قيامهم بأعمالهم الوظيفية مجاناً أى دون أن يخصم من مرتب العامل مقابل ذلك. فإذا كان الغرض من هذه المزايا مجابهة النفقات التي تصرف فى شئون الوظيفة أو لفائدة الجهة التي يعمل لحسابها ، فلا تعتبر ميزة للعامل وبالتالي لا تخضع للضريبة. أما إذا كان الغرض منها هو تقرير ميزة شخصية للعامل ، أصبحت هذه الميزة فى حكم المرتبات وتخضع بالتالى للضريبة.

وتحدد قيمة بعض المزايا العينية فى حالة خضوعها للضريبة على

النحو التالى :

١/٩/٤ سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصى للممول

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

٢/٩/٤ الهواتف المحمولة

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

٣/٩/٤ القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل

فى حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل يتجاوز إجمالى ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض تحدد قيمة الميزة الخاضعة للضريبة بنسبة ٧٪ من قيمة ما يتجاوز إجمالى ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض وذلك إذا كان القرض بدون عائد. أما إذا كان القرض بعائد يقل عن ٧٪ ، فإن قيمة الميزة تحدد بالفرق بين ٧٪ وسعر عائد القرض. ويشمل القرض أى صورة

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

مثال ٢١-٢٢:

احسب قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة على القروض التالية علماً بأن جملة ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت ٢٠ ألف جنيه :

أ - قيمة القرض ٢٠ ألف جنيه بعائد ٧٪.

ب - قيمة القرض ٦٠ ألف جنيه بدون عائد.

ج - قيمة القرض ٧٠ ألف جنيه بعائد ٦٪.

الحل

يتم حساب قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة على المرتبات على النحو التالي :

أ - إذا كانت قيمة القرض ٢٠ ألف جنيه بعائد ٧٪ :

لا يعد القرض في هذه الحالة ميزة عينية نظراً لأن قيمته تقل عن جملة ما تقاضاه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض.

ب - إذا كانت قيمة القرض ٦٠ ألف جنيه بدون عائد :

تحتسب قيمة الميزة العينية في هذه الحالة بنسبة ٧٪ على ما يجاوز إجمالي ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض ، أي : $60000 - 20000 - 40000 \times 7\% = 21000$ ج.

ج - إذا كانت قيمة القرض ٧٠ ألف جنيه بعائد ٦٪ :

تحتسب قيمة الميزة العينية في هذه الحالة بالفرق بين ٧٪ و ٦٪ على ما يجاوز إجمالي ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض ، أي : $50000 - (20000 - 70000 \times 6\%) = 5000$ ج.

٤/٩/٤ وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو

ممتلكاته

تحدد قيمة الميزة بما يتحمله رب العمل من الأقساط المدفوعة خلال

العام.

٥/٩/٤ أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للأسهم

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي تم محاسبة الممول على أساسها. وفي حالة وجود قيود على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق إلا عند زوال هذه القيود.

٥. الإعفاءات المقررة من الضريبة

Prescribed Tax Exemptions

حددت المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المبالغ المعفاة من الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو التالي :

١/٥ الإعفاء الشخصي Personal Exemption

أعفى المشرع من الضريبة مبلغ ٤٠٠٠ جنيه سنوياً لكل ممول كأعفاء شخصي لأصحاب المرتبات وحدهم.

٢/٥ اشتراكات التأمين الإجتماعي

Contributions of Social Insurance

أعفى المشرع حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقاً لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها نظراً لأن المعاشات التي تمنحها الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو شركات قطاع الأعمال العام أو الخاص لموظفيها السابقين لمدى حياتهم عند إنتهاء خدماتهم بسبب بلوغهم سن التقاعد ، غير خاضعة للضريبة تطبيقاً للبند (١) من المادة (١٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كما أنها معفاة من كافة أنواع الضرائب والرسوم تطبيقاً لأحكام قانون التأمينات الاجتماعية.

وتحسب حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي على النحو التالي :

١/٢/٥ **الأجور الأساسية :** ويقصد بها الأجور المنصوص عليها في الجداول المرفقة بنظم التوظيف بالنسبة للمؤمن عليهم من العاملين المدنيين بالجهاز الإدارى للدولة والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لأى من هذه الجهات وغيرها من الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام ، وكذلك الأجور المنصوص عليها بعقد العمل وما يطرأ عليها من علاوات (مستبعدا منها العناصر التى تعتبر جزءاً من الأجر المتغير) وذلك بالنسبة للمؤمن عليهم من العاملين الخاضعين لأحكام قانون العمل.

ويتم حساب الإشتراكات الشهرية التى يتحملها الموظف عن الأجر الأساسى بواقع ١٤٪ من قيمته (عبارة عن ١٠٪ معاش ، ٣٪ مكافأة نهاية الخدمة ، ١٪ تأمين المرض إذا كان العامل خاضعا لنظام التأمين الصحى).

ويشترط لحساب هذا الاشتراك ألا يتجاوز الأجر الأساس الخاضع للتأمينات عن حد معين (حاليا ٨٥٠ ج شهريا) ، وما يزيد عن ذلك يدخل ضمن الأجور المتغيرة.

٢/٢/٥ **الأجور المتغيرة :** ويقصد بها كل ما يحصل عليه الموظف أو المستخدم بخلاف الأجر الأساسى ، وعلى الأخص^(١) : الحوافز ، العمولات ، الوهبة ، كافة البدلات (فيما عدا ما يعتبر ردا لمصروف أو مجابهة لأعباء اقتضتها ظروف الوظيفة كبذل السكن ، وبدل الملابس ، وبدل السيارة ، وبدل الانتقال ، وبدل حضور الجلسات وغيرها باستثناء بدل التمثيل الذى يدخل ضمن عناصر أجر الاشتراك)^(٢) ، الأجور الإضافية ، التعويض عن جهود غير عادية ، إعانة غلاء المعيشة ، العلاوات الاجتماعية ، العلاوة الاجتماعية الإضافية ، المنح الجماعية ، المكافآت الجماعية ، نصيب المؤمن عليه فى الأرباح ، وما زاد على الحد الأقصى للأجر الأساسى.

(١) راجع المادة الخامسة من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ بإصدار قانون التأمين الاجتماعى المعدل بالقانون رقم ١٠٧ لسنة ١٩٨٧.

(٢) راجع القرار رقم ٦٧٩ لسنة ١٩٨٤.

ويشترط في أجر الاشتراك المتغير أن يؤدي نقداً ، وأن يتم صرفه من جهة العمل الأصلية ، وأن يكون مقابل عمل المؤمن عليه الأصلي فلا يدخل ضمن عناصر الأجر المتغير ما يحصل عليه المؤمن عليه نتيجة انتدابه لأداء عمل وظيفة أخرى داخل جهة عمله الأصلية ، كما يجب أن يكون الأجر من العناصر التي يلتزم بها صاحب العمل فلا يدخل فيه المنح التي تقررها الدولة في الأعياد والمناسبات ، كما يجب أيضاً أن يكون من العناصر التي تصرف للمؤمن عليه مقابل العمل داخل البلاد فلا يدخل فيه ما يصرف له من مبالغ لمواجهة وظيفة أو عمله أو أعباء المعيشة خارج البلاد.

وتتمثل الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف أو المستخدم عن الأجور المتغيرة في ١١٪ من قيمتها (١٠٪ معاش ، ١٪ تأمين المرض إذا كان الموظف خاضع لنظام التأمين الصحي).

ويشترط لحساب هذا الاشتراك ألا تتجاوز الأجور المتغيرة عن حد معين (حالياً ٩٠٠ ج شهرياً).

وعادة ما يتم خصم اشتراكات التأمين الإجتماعي عن كافة عناصر الأجر المتغير والتي قد تزيد عن الحد الأقصى ، وعلى أن تتم تسوية ذلك في نهاية السنة

٣/٥ اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة

أعفى المشرع أقساط التأمين على حياة الممول والتأمين الصحي عليه لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو لمصلحة أولاده القصر وأية أقساط تأمين لإستحقاق معاش. وقد اشترط المشرع لإعفاء هذه الاشتراكات وأقساط التأمين سאלفة الذكر ما يلي :

أ - ألا تزيد جهتها عن ١٥٪ من صافي الإيراد أو ٣٠٠٠ جنية أيهما أكبر.

ب - ألا يتكرر إعفاء ذات الاشتراكات والأقساط من أى دخل آخر خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وعلى ذلك لحساب المبلغ الواجب خصمه كأشتراكات فى صناديق التأمين الخاص وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى يتبع الآتى :

أ - نحدد الرقم القابل للمقارنة مع المسدد بالفعل من الممول وذلك بنسبة ١٥٪ من صافى الإيراد أو ٣٠٠٠ ج أيهما أكبر. كما يتضح من الحالات التالية :

الرقم القابل للمقارنة	المبلغ الثابت	١٥٪ من صافى الإيراد
ج ٣٠٠٠	ج ٣٠٠٠	ج ١٥٠٠
ج ٣٥٠٠	ج ٣٠٠٠	ج ٣٥٠٠
ج ٣٠٠٠	ج ٣٠٠٠	ج ٣٠٠٠

ب - نحدد الرقم الواجب خصمه بالمسدد الفعلى من الممول أو الرقم القابل للمقارنة أيهما أقل. كما يتضح من الحالات التالية :

المبلغ الواجب خصمه	الرقم القابل للمقارنة	المسدد الفعلى
ج ٢٠٠٠	ج ٣٠٠٠	ج ٢٠٠٠
ج ٣٥٠٠	ج ٣٥٠٠	ج ٤٠٠٠
ج ٣٠٠٠	ج ٣٠٠٠	ج ٣٠٠٠

وجدير بالذكر أن صافى الإيراد الذى يتخذ كأساس لحساب نسبة الـ ١٥٪ هو إجمالى الإيراد السنوى مخصوما فيه كافة المبالغ المعفاة وقبل خصم اشتراكات صناديق التأمين الخاص وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى.

٤/٥ المزايا العينية الجماعية Collective Fringe Benefits

أعفى المشرع من الضريبة المزايا العينية الجماعية التالية :

١/٤/٥ الوجبة الغذائية التى تصرف للعاملين

٢/٤/٥ النقل الجماعى للعاملين

٣/٤/٥ الرعاية الصحية

٤/٤/٥ الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل
٥/٤/٥ المسكن الذى يتيح له رب العمل للعاملين بمناسبة
أدائهم للعمل

لا يشترط فى المزايا العينية سائلة الذكر أن تكون لكافة العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقى العاملين وذلك حسب طبيعة العمل التى تقتضى صرف هذه الميزة. فطالما أنها مقابل النفقات الفعلية التى يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته فلا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٥/٥ حصة العاملين من الأرباح

أعفى المشرع من الضريبة الأرباح التى تلتزم الشركات بتوزيعها بنسبة معينة على العاملين بها طبقا للقواعد القانونية المقررة فى هذا الشأن باعتبارها جزءا من الأرباح الكلية للشركة التى تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث لا تعتبر هذه الأرباح من التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة المذكورة تطبيقا للبند (٥) من المادة (٥٢) من القانون.

٦/٥ الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة

نصت المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة لأصحاب المرتبات وما فى حكمها. يعنى ذلك أن الإعفاءات التى تقررت لبعض عناصر المرتبات وما فى حكمها بموجب قوانين خاصة تظل باقية عند حساب الضريبة على هذه العناصر. ومن أمثلة المبالغ المعفاة بقوانين خاصة ما يلى :

١/٦/٥ العلاوات الخاصة

صدرت عدة قوانين اعتبارا من عام ١٩٨٧ بمنح علاوات خاصة للعاملين داخل جمهورية مصر العربية الدائمين والمؤقتين والمعينين بمكافأة شاملة بالجهاز الإدارى للدولة أو بوحدة الإدارة المحلية أو بالهيئات والمؤسسات العامة أو بهيئات وشركات القطاع العام ، وكذلك العاملون بالدولة الذين تنظم شئون توظيفهم قوانين أو لوائح خاصة وذو المناصب والربط الثابت.

وتعتبر هذه العلاوات جزءاً من الأجور المتغيرة من تاريخ تقريرها. ومع ذلك فإنه إعتباراً من أول يوليو ١٩٩٢ يتم ضم العلاوات الخاصة للأجر الأساسي سنوياً تبعاً لما يترتب عليه تغيير طبيعتها تأمينياً فتصبح جزءاً من الأجر الأساسي بعد أن كانت عنصراً من عناصر الأجور المتغيرة. وتمثل العلاوات التي تم ضمها إلى الأجر الأساسي للعامل حتى الآن في علاوات الأعوام من ١٩٨٧ وحتى عام ٢٠٠٣. أما العلاوات التي لم يتم ضمها إلى الأجر الأساسي فهي علاوات الأعوام من ٢٠٠٤ وحتى عام ٢٠٠٨. ومن المعروف أن العلاوات الخاصة تضاف إلى المرتب الأساسي بعد خمس سنوات من تقريرها. فمثلاً علاوة عام ٢٠٠١ يتم ضمها إعتباراً من ٢٠٠٦/٧/١ ، وعلاوة عام ٢٠٠٢ يتم ضمها إعتباراً من ٢٠٠٧/٧/١ وهكذا.

وتعفى هذه العلاوات الخاصة من الضرائب والرسوم طبقاً للقوانين المنظمة لها حتى ولو تم ضمها بالفعل إلى الأجر الأساسي للعامل.

٢/٦/٥ العلاوات الإجتماعية

يحصل العاملون بالجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة والعاملون بالقطاع العام أو بقوانين خاصة على علاوة إجتماعية بواقع ٢ ج شهرياً علاوة زواج ، ٢ ج شهرياً عن إعالة كل ولد قاصر بمحد أقصى أربعة جنيهاً شهرياً ويستثنى من ذلك البنات غير المتزوجة وغير العاملة والإبن العاجز عن الكسب أو بأحدى دور التعليم العام بشرط ألا يتجاوز سنة ٢٦ سنة ، كما يحصل العاملون السابقين على علاوة إجتماعية بواقع أربعة جنيهاً شهرياً (أى تصبح العلاوة الإجتماعية ٤ ج للأعزب ، ٦ ج للمتزوج ولا يعول أولاداً ، ٢ ج لكل ولد قاصر بمحد أقصى ٤ ج).

وتعتبر العلاوة الإجتماعية من عناصر أجر الاشتراك المتغير ، وهي معفاة من كافة الضرائب والرسوم طبقاً للقوانين المنظمة لها.

٣/٦/٥ بعض البدلات

تعفى بعض البدلات من الضريبة بقوانين خاصة مثل بدلات التمثيل والاستقبال للعاملين بالدولة وبالقطاع العام ، وبدلات الجامعة وبدلات الوكالة والعمارة ورئاسة الأقسام لأعضاء هيئة التدريس وغيرها.

٦- حساب الضريبة Tax Calculation

يلتزم أصحاب الأعمال بحجز مبلغ شهري تحت حساب الضريبة وتوريده إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك خلال الـ ١٥ يوما الأولى من الشهر التالي.

وتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول عليه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

يعنى ذلك أن الضريبة على المراتب سنوية الحساب وشهرية التحصيل ، وبالتالي يجب حسابها على أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي ، ثم يتم تحويل الضريبة السنوية إلى ضريبة شهرية كما يلي:

$$\text{الضريبة السنوية} \div ١٢$$

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة خلال السنة ، يعدل حساب الإيراد الخاضع للضريبة من تاريخ حدوث هذا التغيير وعلى أساس الإيراد القديم وتوريد الضريبة المحسوبة إلى مأمورية الضرائب المختصة. ولكن يجهز لجهة العمل حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوي مع حجز فرق الضريبة الناتج عن المحاسبة بين الإيراد الجديد والإيراد القديم طرف الجهة لحساب العاملين وتوريده في نهاية السنة إلى مأمورية الضرائب المختصة مع عدم حساب مقابل تأخير على هذا الفرق.

وفيما يلي بعض الأمثلة التي توضح كيفية حساب الضريبة المستحقة شهرياً.

مثال ٢١-١٣. موظف بالحكومة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال العام

موظف يعمل بالحكومة ، تقاضى عن شهر سبتمبر ٢٠١٠ المبالغ التالية : ٩٠٠ ج مرتب أساسى (يتضمن ١٥٠ علاوات خاصة مضافة) - ٤٥٠ ج بدل طبيعة عمل - ٢٥٠ ج بدل تمثيل - ١٠ ج علاوة إجتماعية وأضافية - ٥٠ ج بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية - ١٠٠ ج علاوات خاصة غير مضافة.

فإذا علمت ما يلى :

- أ - الموظف خاضع للتأمين الصحى.
- ب - يسدد الموظف شهريا مبلغ ١٠٠ ج قسط تأمين على حياته لصالح زوجته ، كما يسدد مبلغ ٥٠ ج شهريا اشراك فى صندوق تأمين خاص.

ج - الحد الأقصى للاشتراك فى التأمينات الاجتماعية بالنسبة للأجر الأساسى مبلغ ٧٢٥ ج ، وبالنسبة للأجور المتغيرة ٥٠٠ ج شهريا. والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة عن شهر سبتمبر ٢٠١٠.

الحل

١- حساب حصة الموظف فى التأمينات الاجتماعية

تحسب هذه الحصة بمراعاة الحد الأقصى الخاضع للتأمينات بالنسبة للمرتب الأساسى والأجور المتغيرة وذلك على النحو التالى :

أ - تأمينات المرتب الأساسى = $٨٥٠ \times ١٤\% = ١١٩$ ج

ب - تأمينات الأجور المتغيرة :

٤٥٠ ج بدل طبيعة عمل

٢٥٠ ج بدل تمثيل

١٠ ج علاوة اجتماعية وإضافية

١٠٠ ج علاوات خاصة غير مضافة

١٧٥ ج الزيادة عن الحد الأقصى للمرتب الأساسى

(٩٠٠ - ٧٢٥)

٩١٥ ج مجموع

وذلك تحسب التأمينات على الأجور المتغيرة على حدها الأقصى :

مجموع حصة الموظف في التأمينات = ١١٩ + ٩٩ = ٢١٨ ج

٢- حساب ضريبة الدمغة النسبية

تحسب هذه الضريبة على العاملين في الحكومة أو القطاع العام أو قطاع الأعمال وحدهم وذلك تطبيقاً لقانون ضريبة الدمغة رقم ١١١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته.

ويتم حسابها وفقاً للخطوات التالية :

- أ - نحسب اجمالي ما حصل عليه الموظف شهرياً، فيكون ١٧٦٠ ج.
 - ب - نحسب فئة الضريبة المقابلة لاجمالي ما يحصل عليه الموظف شهرياً^(١)، فتكون ٧,٥ ٪.
 - ج - نحسب وعاء ضريبة الدمغة النسبية بأن نخصم من اجمالي ما حصل عليه الموظف شهرياً المبالغ المعفاة من ضريبة الدمغة بنص في قانون ضريبة الدمغة أو في أي قانون خاص مثل : العلاوات الخاصة (المضافة وغير المضافة) - العلاوة الاجتماعية والإضافية - بدل التمثيل (للعاملين في الحكومة فقط) - البدلات مقابل تكلفة فعلية وشريحة أولى معفاة قدرها ٥٠ ج.
- وعلى هذا الأساس يتحدد وعاء ضريبة الدمغة على النحو التالي :

١٧٦٠	اجمالي ما حصل عليه الموظف خلال الشهر
	يقصم
٢٥٠	١- بدل تمثيل والاستقبال
١٠	٢- العلاوة الاجتماعية والإضافية
٢٥٠	٣- العلاوات الخاصة (المضافة وغير المضافة)
٥٠	٤- بدل الانتقال
٢٠٨,٥	٥- حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية

(١) تتحدد فئة ضريبة الدمغة المقابلة لاجمالي ما يحصل عليه الموظف شهرياً على النحو التالي :

أزيد من ٥٠ - ٢٥٠ ج	٦ ٪ (ستة في الألف)
أزيد من ٢٥٠ - ٥٠٠ ج	٦,٥ ٪ (ستة ونصف في الألف)
أزيد من ٥٠٠ - ١٠٠٠ ج	٧ ٪ (سبعة في الألف)
أزيد من ١٠٠٠ - ٥٠٠٠ ج	٧,٥ ٪ (سبعة ونصف في الألف)
أزيد من ٥٠٠٠ - ١٠٠٠٠ ج	٨ ٪ (ثمانية في الألف)
أزيد من ١٠٠٠٠ ج	٣ ٪ من الزيادة

٦- شريحة أولى معفاة	٥٠	
		٨١٨,٥
وعاء ضريبة الدمغة		٩٤١,٥

د - حساب ضريبة الدمغة بضرب الوعاء في فئة الضريبة كما يلي :

$$ج \quad ٧ = ٧,٥ \times ٩٤١,٥$$

٣ - تحديد الوعاء السنوي للضريبة على المرتبات .

يتم تحديد الوعاء السنوي للضريبة على المرتبات وما في حكمها

على النحو التالي :

بيان	جزئي	كلى
أ - المرتب الأساسى	$\times ٩٠,٠ =$	١٠٨٠٠
ب - الأجور المتغيرة :		
بدل طبيعة عمل	$\times ٤٥,٠ =$	٥٤٠٠
بدل تمثيل	$\times ٢٥,٠ =$	٣٠٠٠
علاوة إجتماعية وإضافية	$\times ١٠,٠ =$	١٢٠
بدل انتقال	$\times ٥,٠ =$	٦٠٠
علاوات خاصة غير مضافة	$\times ١٠,٠ =$	١٢٠٠
إجمالي الإيراد السنوي		١٠٣٢٠
يخصم منه :		٢١١٢٠
أ - المبالغ المعفاة بقوانين خاصة :		
بدل التمثيل		٣٠٠٠
العلاوة الإجتماعية والإضافية		١٢٠
العلاوات الخاصة (المضافة وغير المضافة)		٣٠٠٠
ب - مبالغ مقابل تكاليف فعلية :		
بدل الانتقال		٦٠٠
ج - الإعفاء الشخصى		٤٠٠٠
د - حصة الموظف فى التأمينات الإجتماعية		
		$= ١٢ \times ٢١٨$
		٢٦١٦
صافى الإيراد		١٣٣٣٦
		٧٧٨٤

بيان	جزئي	كلي
هـ - أقساط التأمين على الحياة واشتراك الصندوق الخاص :		
١٥٪ من صافي الإيراد = $7784 \times 15\%$	١١٦٧,٦	
المبلغ الثابت	٣٠٠٠	
الرقم المقسّان	٣٠٠٠	
المسدد الفعلي = 12×150	١٨٠٠	
المبلغ واجب الخصم	١٨٠٠	
و - ضريبة الدمغة النسبية :		
12×7	٨٥	
صافي الإيراد الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة السنوي)	١٨٨٤	
	٥٩٠٠	

٤ - حساب الضريبة المستحقة عن الشهر

تحتسب الضريبة المستحقة على الوعاء السنوي بعد تقريبه إلى أقرب عشرة جنيهات فأقل كما يلي :

ال ٥٠٠٠ ج الأولى . معفاة

ال ٩٠٠ ج التالية $\times 10\%$ = ٩٠ ج

٥٩٠٠ ج الضريبة السنوية ٩٠ ج

وبالتالي تكون الضريبة الشهرية :

$$7,5 = 12 \div 90$$

مثال (٢-٤) : موظف بالقطاع الخاص

موظف يعمل بإحدى شركات القطاع الخاص وحصل خلال شهر

يناير ٢٠١٠ على المبالغ التالية:

٧٠٠ ج مرتب أساسي (يتضمن ١٥٠ ج علاوات خاصة مضافة) -

٤٠٠ ج بدل ثقيل - ٣٠٠ ج بدل طبيعة عمل - ٣٠٠ ج علاوات خاصة

غير مضافة - ١٠ ج علاوة إجتماعية وإضافية

فإذا علمت ما يلي :

أ - أنه حصل خلال هذا الشهر على مكافأة تشجيعية قدرها

١٥٠٠ ج

ب - أنه يسدد قسط تأمين على حياته لصالح زوجته وولديه بواقع

٤٥٠ ج شهريا

ج - أنه يسدد اشتراك في صندوق تأمين خاص بواقع ٥٠ ج شهريا

د - أنه خاضع للتأمين الصحي

هـ - الحد الأقصى للإشتراك في التأمينات الاجتماعية ٧٠٠ ج بالنسبة

للمرتب الأساسي ، ٥٠٠ ج للأجور المتغيرة شهريا

والمطلوب : حساب الضريبة المستحقة عن هذا الشهر

الحل

لا يختلف حساب الضريبة في هذه الحالة عما سبق ذكره بالنسبة

لموظفي الحكومة والقطاع العام وقطاع الأعمال العام عدا حساب ضريبة

الدمغة النسبية حيث لا يخضع لها موظفو القطاع الخاص ، وعلى هذه

الأساس تحسب الضريبة كما يلي :

١ - حساب التأمينات الإجتماعية

أ - تأمينات المرتب الأساسي = $700 \times 14\% = 98$ ج

ب - تأمينات الأجور المتغيرة :

بدل تمثيل ٤٠٠

بدل طبيعة عمل ٣٠٠

علاوة خاصة غير مضافة ٣٠٠

علاوات اجتماعية وإضافية ١٠

مجموع ١٠١٠

تأمينات الأجور المتغيرة = $900 \times 11\% = 99$

مجموع التأمينات الإجتماعية ١٩٧ ج

pdfelement

٢ - تحديد الوعاء السنوي للضريبة

كلي	جزئي	بيان
٨٤٠٠		أ - المرتب الأساسي ٧٠٠ ١٢ ×
		ب - الأجور المتغيرة :
	٤٨٠٠ × ٤٠٠ =	بدل تمثيل
	٣٦٠٠ × ٣٠٠ =	بدل طبيعة عمل
	٣٦٠٠ × ٣٠٠ =	علاوات خاصة غير مضافة
	١٢٠ × ١٠ =	علاوة إجتماعية وإضافية
١٢١٢٠		
٢٠٥٢٠		إجمالي الإيراد السنوي
		يخصم منه :
		أ - المبالغ المعفاة بقوانين خاصة :
	٥٤٠٠ × ٤٥٠ =	العلاوات الخاصة المضافة وغير المضافة
	١٢٠	- ١٢
	١٢٠	العلاوة الإجتماعية والإضافية
		ب - مبالغ مقابل تكاليف فعلية
	٤٠٠٠	ج - الإعفاء الشخصي
		د - حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية
	٢٣٦٤	- ١٢ × ١٩٧
١١٨٨٤		
٨٦٣٦		صافي الإيراد
		هـ - أقساط التأمين على الحياة واشتراك الصندوق الخاص
	١٢٩٥,٤	- ١٥٪ من صافي الإيراد - ٨٦٣٦ × ١٥٪ =
	٣٠٠٠	- المبلغ الثابت
		-
	٣٠٠٠	الرقم المقسارن
	٦٠٠٠	- المسدد الفعلي - ١٢ × ٥٠٠ =
٣٠٠٠		
٥٦٣٦		صافي الإيراد (الوعاء السنوي)

٣- حساب الضريبة المستحقة

تُحسب الضريبة المستحقة على الوعاء السنوي بعد تقريبه لأقرب عشرة جنيهاً
فأقل كما يلي : جنيته

الـ ٥٠٠٠ ج. الأولى معفاة

الـ ٦٣٦ ج. التالية $\times ١٠\% = ٦٣,٦$

٥٦٣٦ ج. الضريبة السنوية

وتكون الضريبة الشهرية $= ٦٣,٦ \div ١٢ = ٥,٣$ ج.

٤- حساب الضريبة المستحقة على المكافأة (عارضة).

تطبق قاعدة السنوية على هذه المكافأة وليس قاعدة النسبية وذلك عند حساب الضريبة عليها. بمعنى ألا يتم ردها إلى إيراد سنوي وإنما تعتبر متعلقة بالسنة كلها وتُحسب عليها الضريبة على هذا الأساس ويسرى ذلك على كافة المبالغ الأخرى العارضة التي يحصل عليها الموظف خلال أحد الشهور كالمبالغ التي يحصل عليها مقابل عمل إضافي أو في صورة جوائز مادية أو عينية وغيرها مما ليس له صفة الدورية.

ونظراً لعدم استفاد إجمالي الترخية التي تفرض عليها الضريبة بفترة ١٠٪ (قيمتها ١٥٠٠ ج)، فإن هذه المكافأة تخضع للضريبة بفترة ١٠٪ وذلك على النحو التالي :

الضريبة المستحقة $= ١٥٠٠ \times ١٠\% = ١٥٠$ ج.

٧- تسوية الضريبة

Tax Settlement

يلتزم أصحاب الأعمال بأن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة تحت حساب الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الـ ١٥ يوما الأولى من الشهر التالي.

وفي حالة الإمتناع عن خصم وتوريد الضريبة في الميعاد سالف الذكر، تعاقب الجهة المتنعة بغرامة لا تقل عن ٢٠٠٠ ج ولا تتجاوز ١٠٠٠٠ ج، إلى جانب سداد مقابل تأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافا إليه ٢٪ وذلك من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد.

ويراعى دائما أن يتم تسوية الضريبة في نهاية السنة بحسابها عن كافة المبالغ التي تقاضاها الموظف من جهة عمله الأصلي خلال السنة بما فيها الإيرادات العارضة، وخصم ما سبق سدادها منها شهريا.

وفي جميع الأحوال تلتزم جهة العمل بسداد ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت وذلك دون الإخلال بحقوقها في الرجوع على العامل بما هو مدين به.

ويجب إجراء التسوية سائلة الذكر وتقديمها خلال شهر يناير من كل سنة وتوريد ناتج التسوية إلى مأمورية الضرائب المختصة. وفي حالة وجود فروق ضريبية ناتجة عن الفحص يتم حساب مقابل التأخير اعتباراً من اليوم التالي لإنهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية.

مثال ٢١-١٥:

موظف يعمل بشركة قطاع خاص يتقاضى شهريا خلال عام ٢٠١٠ المبالغ التالية: ٨٠٠ ج مرتب أساسي (يتضمن ٣٠٠ ج علاوات خاصة مضافة) - ٣٠٠ ج بدل تمثيل - ١٥٠ ج بدل طبيعة عمل - ٥٠ ج بدل نقدي للوجبة الغذائية - ١٠٠ ج علاوات خاصة غير مضافة - ١٠ ج علاوة اجتماعية وإضافية.

فإذا علمت ما يلي:

أ - عدل مرتب الموظف اعتباراً من أول يوليو ٢٠٠٦ ليصبح ٩٠٠ ج.

- ب - حصل الموظف على قرض من الشركة في يوليو ٢٠٠٦ بلغت قيمته ١٥٤٦٠ ج بدون عائد.
- ج - حصل الموظف في نهاية العام على حوافز إنتاج قدرها ٥٨٠٠ ج، كما حصل على حصة من أرباح الشركة طبقا للقواعد المقررة في هذا الشأن بلغت ٢٣٩٠ ج.
- د - قامت الشركة خلال العام بسداد أقساط تأمين على حياة الموظف لصالح زوجته بلغت قيمتها ١٨٠٠ ج.
- هـ - بلغت حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام مبلغ ١٨٨٠ ج، كما بلغت ضريبة المرتبات المسددة خلال هذا العام مبلغ ٧٦١ ج.
- والمطلوب :

إعداد قائمة التسوية عن عام ٢٠١٠ لتحديد الفروق الضريبية.

الحاصل إعداد قائمة التسوية

بيانات	جزئي	كلي
١- المرتب الأساسي :		
الفترة من يناير - يونيو = ٨٠٠ ج × ٦ شهور	٤٨٠٠	
الفترة من يوليو - ديسمبر = ٩٠٠ ج × ٦ شهور	٥٤٠٠	
مجموع		١٠٢٠٠
٢- الأجور المتغيرة :		
بدل تمثيل	٣٦٠٠	
× ٣٠٠ =		
= ١٢		
بدل طبيعة عمل	١٨٠٠	
× ١٥٠ =		
= ١٢		
بدل نقدي للوجبة الغذائية	٦٠٠	
× ٥٠ =		
= ١٢		
علاوات خاصة غير مضافة	١٢٠٠	
× ١٠٠ =		
= ١٢		
علاوة إجتماعية وإضافية	١٢٠	
× ١٠ =		
= ١٢		
قيمة الميزة العينية للقرض	٤٩٠	

بيان	جزئي	كلي
قيمة الميزة العينية لوثيقة التأمين =	١٨٠٠	
حوافز إنتاج =	٥٨٠٠	
حصة الموظف في أرباح الشركة =	٢٣٩٠	
إجمالي الإيراد السنوي		١٧٨٠٠
يخصم منه :		٢٨٠٠٠
١ - المبالغ المعفاة بقوانين خاصة :		
العلاوات الخاصة المضافة وغير المضافة = ٤٠٠ ×	٤٨٠٠	
١٢ =		
العلاوة الاجتماعية والإضافية	١٢٠	
٢ - مبالغ مقابل تكاليف فعلية :	-	
٢ - الإعفاء الشخصي :	٤٠٠٠	
٤ - حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية	١٨٨٠	١٠٨٠٠
صافي الإيراد السنوي		١٧٢٠٠
٥ - أقساط التأمين على الحياة :		
١٥ % من صافي الإيراد = ١٧٢٠٠ × ١٥ %		
٢٥٨٠		
المبلغ الثابت		
٣٠٠٠		
الرقم المضارن	٣٠٠٠	
المسدد الفعلي	١٨٠٠	
٦ - حصة الموظف في أرباح الشركة		١٨٠٠
صافي الإيراد الخاضع للضريبة (الوعاء السنوي)		٢٣٩٠
٧ - الفروق الضريبية :		١٣٠١٠
أ - الضريبة واجبة الدفع :		
الوعاء	١٣٠١٠	
(-) الشريحة الأولى المعفاة	٥٠٠٠	
الباقى	× ٨٠١٠	
١٠ %		٨٠١
ب - الضريبة المدفوعة خلال العام :		٧٦١

خصم. وتلتزم هذه الجهة بتوريد هذه الضريبة إلى مأمورية ضرائب الشركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال.

مثال ٢١-١٧.

تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل في مصر خلال الفترة من ١٨ مايو ٢٠٠٦ حتى ١٨ سبتمبر ٢٠٠٦ وذلك مقابل مبلغ إجمالي يعادل ٦٠ ألف جنيه (منها ميزة عينية متعلقة بالسكن قدرت بمبلغ ١٠ آلاف جنيه)، وعلى أن تتحمل الشركة الضريبة المستحقة على الخبير. والمطلوب: حساب مقدار الضريبة المستحقة على المرتبات.

الحل

نظراً لأن مدة استخدام الخبير الأجنبي قد بلغت ١٢٤ يوماً في السنة، أي لا تتجاوز ١٨٣ يوماً في السنة، فإنه يعتبر من غير المقيمين في مصر، وبالتالي تحسب الضريبة المستحقة على المرتبات عن جميع المبالغ التي حصل عليها بما في ذلك الميزة العينية المتعلقة بالسكن وذلك بسعر ١٠٪ وبدون أي تخفيض أو خصم، أي أن: الضريبة المستحقة = ٦٠ ألف جنيه $\times ١٠\% = ٦٠٠٠$ ج.

ونظراً لأن الشركة قد تحملت الضريبة المستحقة على الخبير، لذلك فإن هذه الميزة النقدية تخضع بدورها للضريبة كما يلي:

$$٦٠٠٠ - ٦٦٦,٧ = ٦٦٦,٧ \text{ ج}$$

وبالتالي تكون الضريبة المستحقة على هذا الخبير مساوية لـ:

$$٦٦٦,٧ + ٦٠٠٠ = ٦٦٦٦,٧ \text{ ج}$$

ويمكن حساب هذه الضريبة بطريقة أخرى كما يلي:

أ - المبلغ الخاضع للضريبة:

نظراً لأن ما تقاضاه الخبير هو الصافي بعد خصم ١٠٪، أي يمثل

٩٠٪ من المبلغ الخاضع للضريبة، فإن هذا المبلغ يحسب كما يلي

$$٦٦٦٦,٧ = \frac{٦٠٠٠}{٩٠\%}$$

ب - الضريبة المستحقة: $٦٦٦٦,٧ \times ١٠\% = ٦٦٦,٧$

وجدير بالذكر أن العبرة عند حساب مدة استخدام الخبير الأجنبي

في مصر بالسنة المالية الميلادية باعتبارها السنة المتخذة أساساً لحساب

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. كذلك تكون العبرة عند حساب الإيراد الخاضع للضريبة بمجموع ما حصل عليه الخبير الأجنبي من مبالغ خلال السنة الميلادية.

ومن ناحية أخرى تكون العبرة بمدة الاستخدام الفعلى وليس بمدة العقد الذى وقعه الخبير الأجنبي مع الجهة فى مصر ، فلو اختلفت المدة المنصوص عليها فى العقد عن المدة الفعلية تكون العبرة عند حساب الضريبة بالمدة الفعلية.

مثال ٢١- ١٨:

تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل فى مصر سبعة شهور اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٦ وذلك مقابل مرتب شهرى ٢٠ ألف جنيه (يتضمن ٤٠٠٠ ج مقابل الإقامة فى مصر) ، ١٠٠٠ ج بدل طبيعة عمل شهرى ، وعلى أن تتحمل الشركة تكاليف إقامته فى مصر. فإذا علمت أنه أعزب ولا يشترك فى نظام التأمين الإجتماعى المصرى ، فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة على هذا الخبير.

الحل

نظراً لأن مدة استخدام الخبير الأجنبي قد تجاوزت ١٨٣ يوماً فى السنة ، فإنه يعتبر من المقيمين فى مصر ، وبالتالي تسرى الضريبة على المبالغ التى يحصل عليها بنفس القواعد التى تسرى على العاملين المصريين ، مع مراعاة ما يلى :

- أ - عدم سريان الضريبة على المزايا العينية المتعلقة بالسكن المخصص لهم تطبيقاً للبند (٥) من المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.
- ب - التمتع بأعفاء اشتراكات التأمين الإجتماعى وأقساط الادخار فى حالة تواجدها ، لأنه :
- من ناحية ، نجد أن نص هذا الإعفاء عام يسرى على كافة العاملين المقيمين سواء من المصريين أو الأجانب.

ومن ناحية أخرى ، فإن قانون التأمينات الإجتماعية رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ يسرى على كافة العاملين (المصريين والأجانب) بالجهات الإدارية للدولة والهيئات العامة وغيرها من الوحدات الاقتصادية التابعة لأى من هذه الجهات. كما يسرى على العاملين الأجانب الخاضعين لأحكام قانون العمل بشرط ألا تقل مدة العقد عن سنة ، وأن توجد إتفاقية خاصة بالمعاملة بالمثل مع دولتهم.

وعلى هذا الأساس تحسب الضريبة المستحقة على المبالغ التى حصل عليها الخبير الأجنبى المذكور على النحو التالى :

أ - تحديد وعاء الضريبة

جنيه

جنيه

١٤٠٠٠٠	المرتب الأساس ٧×٢٠٠٠٠
٧٠٠٠	بدل طبيعة العمل ٧×١٠٠٠
١٤٧٠٠٠	إجمالي الإيراد السنوى

يخصم منه

١- المزايا العينية المتعلقة بالسكن - $٧ \times ٤٠٠٠ = ٢٨٠٠٠$

٢- الإعفاء الشخصى $٤٠٠٠ \times (١٢/٧) = ٢٣٣٣,٣$

٣٠٣٣٣,٣

١١٦٦٦٦,٧

الوعاء السنوى للضريبة

ب - حساب الضريبة المستحقة

تحسب الضريبة المستحقة كما يلى :

ال ٥٠٠٠ ج الأولى معفاة

ال ١١٦٦٦ - الباقي $\times ١٠\% = ١١٦٦٦$

١١٦٦٦ ج الضريبة المستحقة ١١٦٦٦

٩- أجور عمال اليومية

Wages of Daily Workers

يقصد بعمال اليومية أولئك الذين يتقاضون أجورهم على أساس المياومة أى باليوم. وقد أخضع المشرع أجور هؤلاء العاملين لأحكام الضريبة على المرتبات وما فى حكمها شأنهم فى ذلك شأن باقى العاملين بالدولة.

مثال (٩-٢).

عامل بالمياومة فى شركة قطاع خاص حصل على أجر يومى ١٠٠ ج خلال الفترة من أول أكتوبر وحتى ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧. فإذا علمت ما يلى :

أ - أنه يدفع سنويا قسط تأمين على حياته لصالح زوجته بواقع

١١٩٢ ج.

ب - أنه ليس له مصدر آخر للحصول على الدخل.

فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة.

الحل

أ- تحديد وعاء الضريبة السنوى :	
جنيه	إجمالي المرتب السنوى
جنيه	٩٢ يوم × ١٠٠ ج
٩٢٠٠	
	(-) الإعفاء الشخصى
	$(٣٦٥/٩٢) \times ٤٠٠٠$
١٠٠٨	
صافى الإيراد	
٨١٩٢	
	(-) أقساط التأمين على الحياة :
	- ١٥٪ من صافى الإيراد
	$١٢٢٩ = ١٥\% \times ٨١٩٢ =$
٣٠٠٠	- المبلغ الثابت
١١٩٢	- المبلغ المسدد
	١١٩٢
الوعاء السنوى للضريبة	
٧٠٠٠	
ب - حساب الضريبة المستحقة :	
الضريبة المستحقة = $١٠\% \times (٥٠٠٠ - ٧٠٠٠) = ٢٠٠$ ج	

تدريبــــــــــــــــات

- ١- وضح المقصود والمعاملة الضريبية لكل مما يلي :
 - أ - المرتبات والمهايا والأجور
 - ب - المكافآت
 - ج - البدلات
 - د - الحصص والأنصبة فى الأرباح
 - هـ - المزايا النقدية والعينية و- قسط استبدال المعاش
- ٢- ما هى المعاملة الضريبية للمبالغ التى يتقاضاها رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة فى : شركات القطاع العام - وشركات قطاع الأعمال العام - وشركات الأموال التابعة للقطاع الخاص.
- ٣- ما هى الإعفاءات المقررة من الضريبة على المرتبات وما فى حكمها.
- ٤- "أعفى المشرع المصرى المزايا العينية الجماعية من الخضوع للضريبة على المرتبات وما فى حكمها" - علق على هذه العبارة موصحا طبيعة هذه المزايا المعفاة من الضريبة.
- ٥- ما هو المقصود بعمال اليومية ، ما هى المعاملة الضريبية للمبالغ التى يحصلون عليها.
- ٦- "فرض المشرع المصرى الضريبة على المرتبات وما فى حكمها فى بعض الأحوال بغير أى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أى خصم آخر" - علق على هذه العبارة.
- ٧- حصل أحد الأفراد بصفته عضو مجلس إدارة وعضو منتدب لإدارة شركة مساهمة تابعة للقطاع الخاص خلال عام ٢٠٠٦ على مبلغ ٦٥ ألف ج (منها ٩٠٠٠ ج بدل تمثيل وأستقبال ، ٢٠٠٠ ج بدل حضور جلسات مجلس الإدارة، ٦٠٠٠ ج مكافآت العضوية) والمطلوب : بيان المعاملة الضريبية للمبالغ التى حصل عليها هذا الفرد.
- ٨- موظف بالحكومة (أعزب) يتقاضى شهريا المبالغ التالية :
 - ٧٥٠ ج مرتب أساسى (يتضمن علاوات خاصة ١٥٠ ج) - ٤٠٠ ج بدل طبيعة عمل - ١٠٠ ج بدل انتقال مقابل تكلفة فعلية - ١٠ ج علاوة إجتماعية وإضافية - ٢٠٠ ج علاوات خاصة غير مضافة.

فإذا علمت ما يلي :

أ - الموظف خاضع للتأمين الصحي.

ب - الحد الأقصى للإشتراك في التأمينات الإجتماعية عن الأجور

الأساسية والمتغيرة هي ٧٢٥ ج ، ٥٠٠ ج شهريا على الترتيب.

ج - أنه يسدد قسط تأمين على حياته لصالحه بواقع ٨٠ ج شهريا ،

كما يسدد ٢٠ ج أشتراك في صندوق تأمين خاص أنشئ طبقا

لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥.

والمطلوب : حساب الضريبة المستحقة شهرياً.

٩- البيانات التالية متعلقة بأحد موظفي إحدى شركات القطاع الخاص

وذلك عن عام ٢٠٠٧ :

أ - يتقاضى مرتبا شهريا ١٢٠٠ ج (يتضمن ٢٠٠ ج علاوات

خاصة مضافة)، وبدل تمثيل ٥٠٠ ج ، وعلاوات خاصة

١٥٠ ج غير مضافة ، ٢٠٠ ج بدل نقدي للوجبة الغذائية.

ب - عدل مرتبه الشهري إلى ١٣٥٠ ج اعتبارا من أول أغسطس

٢٠٠٧.

ج - توفر له الشركة مسكنا قيمته الإيجارية السنوية ٩٠٠ ج نظير

خصم ١٠٪ من مرتبه الأساسى.

د - حصل على حصة من أرباح الشركة فى نهاية العام قيمتها

١٥٠٠ ج ، كما حصل على قرض من الشركة فى أول أكتوبر

٢٠٠٧ قيمته ٢٠ ألف ج بعائد ٥٪.

هـ - قامت الشركة بسداد قسط تأمين سنوى على حياة الموظف

لصالح أولاده القصر بلغت قيمته ٢٠٠٠ ج ، كما بلغت حصة

الموظف فى التأمينات الإجتماعية عن هذا العام ١٢٥٠ ج.

والمطلوب :

إعداد قائمة بالتسوية عن عام ٢٠٠٧ لتحديد الفروق

الضريبية.

الوحدة التعليمية الثالثة

إيرادات المهن غير التجارية

Revenues Of Non – Commercial Professions

الأهداف التعليمية :

- ١- التعرف على طبيعة المهن غير التجارية، وشروط سريان الضريبة على إيراداتها.
- ٢- تحديد إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة والداخلية في وعاء الضريبة.
- ٣- تحديد الإعفاءات من الضريبة المتعلقة بأصحاب المهن غير التجارية

١- طبيعة المهن غير التجارية

Nature Of Non – Commercial Professions

تمثل إيرادات المهن غير التجارية (أو الحرة) بعدة خصائص أهمها

ما يلي:

١/١ أنها تعتمد في مزاولتها على عنصر العمل

فالعمل هو العنصر الأساسي في تحقيق الإيرادات، وأن كنا نلاحظ مع التطور الحديث للفروع المختلفة هذه المهن أن عنصر رأس المال أخذ يزحف على هذه المهن في شكل الأجهزة والمعدات مرتفعة التكاليف، ولكن مع ذلك ما زالت الخبرة هي الأساس لا يمكن الاستخدام الجيد لهذه الأجهزة والمعدات.

٢/١ أنها تقوم على أساس خدمة أفراد المجتمع

فيقدم أصحاب هذه المهن خدماتهم الى كل من يحتاج إليها ويحصلون في مقابل ذلك على الأتعاب.

ونظراً لأن تقديم الخدمات يعتمد بصفة أساسية على الخبرة التي اكتسبها أصحاب هذه المهن من خلال الدراسات والأبحاث والممارسة الفعلية على مر الزمن ، فإن يصعب تحديد تكلفة هذه الخدمات على وجه

الدقة . وبالتالي يفضل أن يطلق على النتيجة التي يحققها أصحاب هذه المهن في نهاية كل سنة اصطلاح " صافي الإيراد Net Revenue " أو " صافي العجز Net Deficit " .

٢/١ أنها تحتاج إلى تأهيل علمي وعلمي لصاحبها وقيد في النقابات المهنية

يشترط لإمكان مزاولة المهنة أن يحصل صاحبها على درجة علمية معينة مثل بكالوريوس التجارة شعبة المحاسبة بالنسبة للمحاسبين ، وبكالوريوس الطب بالنسبة للأطباء ، وليسانس الحقوق بالنسبة للمحامين وهكذا .

ويتطلب السماح لمن يريد مزاولة المهنة ، إلى جانب الشهادات المؤهلة للمزاولة، أن بمضى فترة تدريب مناسبة قبل السماح له بالمزاولة الفعلية ، بل ويطلب في بعض الأحيان باجتياز امتحانات معينة للتأكد من صلاحيته .

ومن ناحية أخرى يجب أن يكون مزاوول المهنة مقيداً في النقابة المهنية المختصة به وحاصلاً على شهادة منها تفيد ذلك . فمثلاً يشترط لكي يزاول المحاسب مهنته أن يكون عضواً في نقابة المحاسبين والمراجعين وأن يقيد اسمه في السجل العام للمحاسبين والمراجعين ، وكذلك الحال بالنسبة لمهنة الطب فإنه يشترط فيمن يزاولها أن يكون عضواً في نقابة الأطباء وهكذا .

وتقوم النقابات المهنية بالأشراف على تنظيم شئون العمل المهني وحماية المزاوولين له ورفع مستواهم الأدائي والمادى . فهي تضع القواعد والمبادئ والتقاليد التي يتعين على المهني اتباعها والالتزام بها في مزاولة مهنته ، كما أنها تنظم العلاقة بينه وبين زملائه في المهنة .

ومن ناحية أخرى تقوم النقابات المهنية بمحاكمة من يخل بواجباته من أعضائها وتوقع العقوبات التأديبية على كل من ثبت أدانته وتندرج هذه العقوبات من اللوم أو التوبيخ أو بالحرمان مؤقتاً أو نهائياً من مزاولة

المهنة ، وذلك حرصاً من النقابة على المهنة وكرامة أعضائها ، وبث الثقة والطمأنينة في نفوس العملاء المتعاملين معهم .

٤/١ أنها تعتبر من الأهمال المدنية

ويرجع ذلك إلى أن ما يقدمه أصحابها لأفراد المجتمع من خدمات ، لا يكون مسبوقاً بعملية شراء وإنما هو نتاج مجهودهم الذهني وما توافر لديهم من خبرة علمية وعملية .

وقد تقترن مزاوله هذه المهن بأعمال أخرى ذات صبغة تجارية مثل الطبيب الذي يزاول نشاطه في عيادته ويقوم ببيع الأدوية لمرضاه أو يقوم بإنشاء مستشفى يقدم فيها لمرضاه خدمة شاملة من إقامة وأدوية وغذاء وعلاج ، أو المهندس المعماري الذي يتجاوز عمله في وضع التصميمات والرسوم الهندسية للأبنية إلى توريد العمال وتقديم المواد والمهمات اللازمة للبناء ، أو المصور الذي يزاول نشاطه في التصوير والتحميض والطبع ويتوسع فيه بشراء وبيع الأفلام وآلات التصوير .

وفي مثل هذه الحالات إذا اتسع نطاق الأعمال التجارية المذكورة بحيث تغلب على النشاط الرئيسي لصاحب المهنة ، فإن عمله يفقد صفته المدنية ويصبح عملاً تجارياً .

ومن وجهة النظر الضريبية ينظر عادة إلى أرباح النشاط الرئيسي لصاحب المهنة على أنها إيرادات مهن غير تجارية ، أما أعماله الأخرى ذات الصبغة التجارية المرتبطة بهذه المهنة فينظر إليها على أنها إيرادات نشاط تجاري وصناعي .

وجدير بالذكر أنه عمل الصيدلي ، وأن كان يعتمد على ما يبذله من مجهود ذهني وما يتوارث له من خبرة علمية في تحضير الأدوية ، إلا أن الفقه والقضاء قد أستقر على أن هذا العمل يعد عملاً تجارياً وأن الصيدلي يعتبر تاجراً ويرجع ذلك إلى أن معظم الأدوية التي يتعامل فيها الصيدلي يقوم بشرائها من عدة مصادر ثم يبيعها مرة أخرى بحالتها أو بعد تجهيزها تجهيزاً بسيطاً الأمر الذي يتضاءل معه استغلال الذهن والخبرة العلمية .

ولذلك تعامل أرباح الصيدلى من الناحية الضريبية على أنها إيرادات نشاط تجارى وصناعى .

٥/١ قياس الإيرادات على أساس نقدى

يستخدم أصحاب المهن غير التجارية والحررة عادة الأساس النقدي Cash Basis فى قياس إيراداتهم والذى بناء عليه لا يدخل فى تحديد نتيجة النشاط سوى الإيرادات المحصلة بالفعل خلال السنة . ويرجع ذلك إلى عدم تمكن أصحاب هذه المهن فى بعض الأحيان من تحصيل متأخر الأتعاب المستحق على عملاتهم .

وبالرغم من أن القانون يعطى أصحاب المهن الحرية الحق فى المطالبة بهذه المتأخرات عن طريق المحاكم ، إلا أنهم يفضلون فى أغلب الأحيان التنازل عنها طواعية إكتفاء بالأتعاب المحصلة .

ومن ناحية أخرى ، فإن الأصل هو خصم المصروفات المسددة بالفعل خلال السنة (أساس نقدى) طالما أنها لازمة لمباشرة النشاط والحصول على الإيراد خلال السنة ، ومع ذلك يسمح أحيانا بخصم بعض المصروفات على أساس الاستحقاق كما سنوضح فيما بعد .

٢- شروط سريان الضريبة

يشترط لسريان الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية توافر الشروط التالية :

١/٢ مزاوله المهنة على وجه الإستقلال

يقصد بذلك أن يزاول الممول المهنة لحسابه وتحت مسؤوليته ، أى لا تربطه بالغير علاقة تبعية (علاقة الأجير برب العمل) . فالطبيب الذى يجرى عملياته فى مستشفى معين دون أن تربطه بها علاقة الأجير برب العمل ، يخضع صافى الإيراد الذى يحصل عليه للضريبة تبعا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية . أما إذا كانت تربطه علاقة تبعية بالمستشفى الذى يجرى فيه عملياته ، فإنه يعتبر أجيراً ، ويخضع بالتالى الإيراد الذى يحصل عليه للضريبة على المرتبات وما فى حكمها

٢/٢ مزاولة المهنة بالفعل

يقصد بذلك أن يزاول الممول المهنة بالفعل ، فلا يكفي أن يكون حاصلًا على الترخيص اللازم لذلك من الجهات الإدارية المختصة ، فالمحاسب الذي يقيد اسمه في جدول المحاسبين والمراجعين ولا يزاول المهنة بالفعل ، لا تخضع إيراداته للضريبة ، بينما المحاسب الذي لم يكن عقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين يزاول المهنة بالفعل تخضع إيراداته للضريبة . ويمكن لمصلحة الضرائب التأكد من مزاولة الممول للمهنة بالعديد من الوسائل من أهمها الرجوع إلى بيانات سجل التعاقدات والاختطارات التي ترد للمأموريات من الجهات طوعية بعد التأكد من صحتها وغير ذلك من الوسائل.

٣/٢ مزاولة المهنة على وجه الاعتياد

يستفاد هذا الشرط من اصطلاح " المهن " ، إذ أنه يفيد المزاولة على وجه التكرار والاعتياد ، فلا تسرى الضريبة على من يزاول المهنة بصفة عارضة . وفي الواقع لا توجد حدود لعدد مرات التكرار التي يمكن بناء عليها تقرير الاعتياد من عدمه . وعلى ذلك فإنه يجب أن ينظر إلى كل حالة على حدة مع مراعاة ظروف وطبيعة كل مهنة .

٤/٢ قصد تحقيق الربح

يقصد بذلك أن يزاول الممول المهنة بقصد تحقيق الأرباح K فلا تسرى الضريبة إذا كان القصد من مزاولة المهنة تقديم خدمات مجانية كنشر العلم والمعرفة وأعمال البر والأحسان وغيرها .

٥/٢ مزاولة المهنة أو النشاط في مصر

يشترط تطبيقاً لمبدأ الإقليمية التابع من السيادة الاقتصادية للدولة داخل حدودها ، أن تكون الأرباح التي تخضع للضريبة قد تحققت نتيجة مزاولة المهنة أو النشاط في مصر بصرف النظر عن جنسية وموطن صاحبها . فالطبيب غير المقيم في مصر (مصرياً كان أو أجنبياً) الذي يستدعى لإجراء عملية جراحية في مصر ، تخضع أتعابه للضريبة في مصر .

ولذلك لا تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن مزاولة المهنة في الخارج فالحاسب المقيم الذي يزاول المهنة في مصر ثم يستدعى لتصميم نظام محاسبي لإحدى الشركات بالخارج ، لا تخضع اتعابه في الخارج للضريبة في مصر .

٣- الإيرادات الخاضعة للضريبة

Taxable Revenues

تمثل إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة فيما يلي :

١/٣ صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية

بصفة عامة ، وكما سبق أن ذكرنا ، فإن المهنة الحرة أو غير التجارية هي التي تعتمد أصلاً على المجهود الذهني والخبرة العلمية والعملية لصاحبها ، ويكون العنصر الأساسي منها العمل وممارستها صاحبها بصفة مستقلة . فهي تشمل المحاماة والطب والهندسة والمراجعة ، والخبرة بما في ذلك الخبير الشمن والترجمة والقراءات والتلاوات الدينية والرسوم والتصوير والنحت والخط ، والنسخ على الآلة الكاتبة والغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج وغيرها .

والأصل أن هذه المهن الحرة أو غير التجارية هي التي يخضع صافي إيراداتها للريبة إلا إذا ورد نص في القانون بأعفائها من الضريبة.

٢/٣ الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية

تسرى الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم كما هو الحال بالنسبة للمبالغ المدفوعة مقابل استغلال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية .

١٢/٢ الإيرادات الناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في القانون

تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من أية مهنة أو نشاط بخلاف الإيرادات التي وردت في القانون وتخضع للضريبة على الدخل وقد قصد المشرع من ذلك أن يجعل من أحكام المهن غير التجارية أحكاماً للقانون العام.

فعلى سبيل المثال إذا قام مالك عقار بتأجير حوائطه للاستخدام في الإعلانات، فإن مقابل التأجير يخضع للضريبة تبعاً لأحكام المهن غير التجارية شريطة ألا يكون للمالك إيرادات نشاط تجاري أو صناعي خاضعة للضريبة.

كذلك إذا قام أحد الأفراد بالارشاد عن جرائم التهرب الضريبي وحصل على مكافأة مقابل ذلك فإن هذه المكافأة تخضع للضريبة باعتبارها إيرادات مهن غير تجارية.

٣ تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة

Determination of Taxable Net Revenues

تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة.

ويكون تحديد صافي الإيرادات على أساس الإيرادات الناتجة عن العمليات المختلفة بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة.

هذا ويسمح المشرع للممول بأن يخصم من صافي الإيرادات المحدد على النحو سالف الذكر مبالغ أخرى بشروط معينة وذلك للوصول إلى صافي الإيرادات التي تخضع للضريبة.

وعلى هذا الأساس فإن صافي الإيرادات التي تخضع للضريبة تتحدد على النحو التالي :

١/٤ الإيرادات الخاضعة للضريبة

يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة الى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالى :

١/١/٤ الإيرادات الناتجة من مزاولة المهنة

وهي تتمثل فى مختلف الإيرادات التى يحصل عليها الممول خلال السنة نتيجة مزاولة المهنة فى مصر . وتخضع هذه الإيرادات للضريبة بكامل قيمتها أى دون أن يستبعد منها المبالغ المخصوصة من الممول عند المنبع تحت حساب الضريبة . فمثلا تتمثل إيرادات المحاسب الناتجة عن مزاولة مهنة المحاسبة فى أتعابه من امساك أو مراجعة الحسابات أو تصميم النظم المحاسبية أو تقديم الاقرارات الضريبية أو حضور لجان الطعن وغيرها . كما تتمثل إيرادات المحامى الناتجة من مزاولة مهنة المحاماه فى أتعابه من جميع أنواع القضايا التى يتعاقد عليها والاستشارات القانونية التى يقدمها لعملائه وهكذا .

٢/١/٤ الأرباح الرأسمالية

ويقصد بها عائدات انتصرف فى الأصول التى قد يحققها صاحب المهنة نتيجة التصرف فى بعض الأصول الثابتة المستخدمة فى مزاولة المهنة وذلك بأكثر من قيمتها الدفترية .

ويترتب على ذلك من ناحية أخرى أن الخسائر الرأسمالية تدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٣/١/٤ عائد نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة

يقصد بذلك أى عائد ينتج من نقل الخبرات (التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولى المهنة أو لأى جهة أخرى) أو التنازل عن أماكن مزاولة المهنة سواء كلياً أو جزئياً ، وكذلك أية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق هذه الأماكن .

ويراعى عند تحديد إيرادات مزاولة المهنة الخاضعة للضريبة إتباع قاعدة الإيراد النقدي السابق ايضاحها والتى بموجبها تخضع للضريبة كافة

المبالغ التي يحصلها الممول خلال السنة بصرف النظر عما إذا كانت تخص السنة الجارية أو غيرها من السنوات السابقة أو اللاحقة .

وبالتالى فإن الأتعاب المقدمة التى يحصل عليها الممول خلال السنة تخضع للضريبة فى هذه السنة حتى إذا لم يقم صاحب المهنة بأداء العمل المتفق عليه حتى نهاية هذه السنة .

من ناحية أخرى إذا قام صاحب المهنة برد كل أو بعض المبالغ المحصلة مقدماً من قبل ، فإنه يسمح بمخصمها من إيرادات مزاولة المهنة الخاضعة للضريبة فى السنة التى يتم فيها الرد .

٢/٤ التكاليف واجبة الخصم

قرر المشرع الضريبي مبدأ عاماً هو خصم كافة التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة ، وقد اشترط المشرع لخصم هذه التكاليف والمصروفات مايلي :

أ - أن يحتفظ الممول بدفاتر وحسابات منتظمة .
ب - أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط وليست لمقابلة منافع شخصية للممول .

ج - أن تكون التكاليف والمصروفات حقيقية ، فلا يسمح بمخصم المصروفات المحسوبة ، كالإيجار المحسوب عن المكان المملوك المخصص لمزاولة المهنة أو النشاط .

د - أن تكون مؤيدة بالمستندات ومع ذلك يسمح المشرع بمخصم التكاليف والمصروفات التى جرى العرف على عدم إثباتها بمستندات خارجية كالأكراميات ، ومصروفات الانتقالات الداخلية ومصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعلاء المنشأة ، ومصروفات النظافة ، والدمغات العادية والنقابة اللازمة لتسيير أعمال المنشأة ، ومصروفات الصيانة العادية ، والجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط ،

ويكون خصم هذه التكاليف والمصروفات في حدود ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بمستندات .

ويمكن تقسيم التكاليف والمصروفات واجبة الخصم إلى مجموعتين رئيسيتين على النحو التالي :

١/٢/٤ التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بنص القانون

تمثل هذه التكاليف فيمايلي :

- أ - رسوم القيد .
 - ب - رسوم الاشتراكات السنوية في النقابة .
 - ج - رسوم مزاوله المهنة .
 - د - الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة ما عدا الضريبة التي يؤديها وفقاً لأحكام هذا القانون باعتبارها تمثل حصة الدولة في الأرباح . ومن أمثلة الضرائب المرتبطة بمزاولة المهنة الضريبة العقارية على الأماكن المملوكة للممول ، والدمغات على اختلاف أنواعها .
 - هـ - أقساط اهلاكات الأصول التي يستخدمها الممول في مباشرة المهنة.
- #### ٢/٢/٤ التكاليف والمصروفات الأخرى

تمثل أهم بنود التكاليف الأخرى اللازمة لمباشرة المهنة والتي لم ينص عليها القانون فيمايلي :

- أ - ايجار الأماكن الخاصة بمزاولة المهنة أو النشاط K ويسمح بخصم هذا البند بعد الاطلاع على عقد الإيجار وإيصالات السداد .
- ب - مرتبات وأجور قوة العمل التي يستخدمها الممول في مباشرة المهنة ويسمح بخصم هذا البند بعد الاطلاع على سجل المرتبات ومستندات سداد التأمينات الاجتماعية . وفي حالة إستخدام الممول لأفراد أسرته أو أقاربه فيراعى أن يكون الخصم في حدود أجر المثل . وفي حالة ما إذا كانت متعلقة ببعض الأعمال الخاصة بصاحب المهنة يستبعد جزء منها مقابل الإنتفاع الشخصي باعتباره غير متعلق بمزاولة المهنة .

- ج - استهلاك الكهرباء والمياه والتليفون والتلفراف
- د - مصاريف التأسيس ، وتشمل مصاريف التركيبات والديكور وأداد وتجهيز مكان مزاولة المهنة ، ويسمح باهلاك قيمتها على مدة تراوح ما بين ٣ - ٥ سنوات ، وبالتالي لا يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من هذه المصاريف سوى قسط اهلاكها عن السنة الضريبية محل الفحص (أساس الاستحقاق) .
- هـ - نفقات السفر والانتقال التي يتحملها الممول من أجل ممارسة المهنة ، ويسمح بخصمها في السنة التي دفعت فيها سواء كانت تتعلق بصاحب المهنة شخصياً أو بالعاملين لديه وذلك بعد التأكد من أنها مناسبة لحجم الإيرادات التي حققها الممول خلال السنة ، ومتفقة مع طبيعة وظروف المهنة ، ومؤيدة بالمستندات المناسبة. وفي حالة وجود سيارة يستعملها صاحب المهنة في أغراضه الخاصة ، إلى جانب إستعمالها في مزاولة المهنة ، يراعى إستبعاد جزء من مصروفاتها مقابل الاستعمال الشخصي.
- و - ثمن الكتب والمراجع العلمية التي يتحملها الممول ، ويسمح بخصمها طالما أنها تدخل في مجال تخصصه وكانت متعلقة بنشاطه المهني ومؤيدة بالمستندات .
- ز - نفقات المؤتمرات العلمية التي يتحملها الممول ، ويسمح بخصمها سواء أكانت هذه المؤتمرات داخل أو خارج مصر . ويرجع ذلك إلى أنها تؤدي إلى زيادة خبرة وقدرات الممول مما يؤدي إلى زيادة إقبال العملاء عليه .
- ح - مصاريف التشغيل التي يتحملها أصحاب بعض المهن من أجل ممارسة مهنتهم ، كالمواد الخام والكيماويات والأدوات وغيرها التي يستخدمها أطباء الأشعة والأسنان والمعامل والفنانين عند ممارسة أنشطتهم . وهذه المصروفات تعتبر لازمة لممارسة المهنة والحصول على الإيراد ، ولذلك يسمح بخصمها بعد التأكد من أنها مناسبة للمهنة ومؤيدة بالمستندات وأن الممول قد تحملها بالفعل.

٣/٤ تقدير التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة

تقضى المادة (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يخصم من اجمالي الإيرادات جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة طالما كانت مؤيدة بالمستندات ، كما أجازت خصم التكاليف والمصروفات التي لم يجز العرف على إثباتها بمستندات في حدود ٧٪ من التكاليف والمصروفات الادارية والعمومية المؤيدة بمستندات .

وفي حالة عدم امساك دفاتر منتظمة يكون الخصم بنسبة ١٠٪ من اجمالي الإيراد وذلك مقابل جميع التكاليف بما في ذلك المبالغ المسددة للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته شخصيا أو لمصلحة زوجته ولمصلحة أولاده القصر .

٤/٤ المبالغ واجبة الخصم من صافي الإيراد

يسمح للممول بأن يخصم من صافي الإيراد الذي تم تحديده على النحو سالف الذكر المبالغ التالية :

١/٤/٤ التبرعات :

- يسمح بخصم التبرعات التي يدفعها الممول وذلك على النحو التالي :
- أ - التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها ، يسمح بخصمها بما لا يتجاوز صافي الإيراد السنو، بمعنى الا يؤدي خصمها إلى تحقيق خسائر .
 - ب - التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة، وللمؤسسات البحث القلنى المصرية ، يسمح بخصمها بما لا يتجاوز ١٠٪ من صافي الإيراد السنوى

ويشترط فى الحالتين السابقتين الا يكون قد سبق خصم التبرعات عند تحديد أى إيراد آخر من الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

٢/٤/٤ المبالغ المسددة للنقابة وأقساط التأمين :

يسمح بخصم المبالغ المسددة للنقابة وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات وكذلك أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته أو لمصلحة أولاده القصر بشرطين :

أ - ألا يتجاوز قيمة الخصم منها مبلغ ٣٠٠٠ ج سنوياً.

ب - وألا يكون قد سبق خصمها من أى دخل آخر خاضع لهذه الضريبة.

هـ الخصم المقرر لمقابلة الخسائر المرحلة

أجاز المشرع لصاحب المهنة الذى يمسك دفاتر منتظمة أن يرحل الخسائر المتعلقة باحدى السنوات لتخصم من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات ..

وعلى ذلك لا يسرى هذا الخصم على الممول الذى ليست لديه دفاتر منتظمة بعكس الحال بالنسبة لأصحاب النشاط التجارى والصناعى إذ يسرى هذا الخصم سواء كان لديهم حسابات منتظمة أم لا .

وفيما يلى نموذج عام لتحديد صافى الإيراد السنوى للمهنة غير التجارية الذى يدخل فى وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

بيان	جزئى	كلى
١- الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
أ - الإيرادات الجارية (العادية)	xx	
ب - عائد التصرف فى الأصول المهنية	xx	
ج - عائد نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاوله المهنة (كلياً أو جزئياً)	xx	
د - المبالغ المحصلة نتيجة إغلاق المكاتب	xx	
إجمالى الإيراد السنوى		xxx
يخصم منه :		
٢- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		
١/٢ فى حالة أمساك دفاتر منتظمة ،		
جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد		
مثل :		

بيان	جزئى	كلى
صافى الإيراد الداخلى فى وعاء الضريبة		xxx

مثال (٣-١) :

فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بأحد المحاسبين الذى يزاول المهنة بمكتبه الخاص وذلك عن عام ٢٠١٠ :

١- حصل على مبلغ ١٧ ألف جنيه أتعاب مراجعة الحسابات لعام ٢٠١٠ (منها ١٠ آلاف ج تخص العام الحالى ، ٥٠٠٠ ج تخص عام ٢٠٠٩ ، والباقي مقدم أتعاب).

٢- سافر إلى السعودية لتصميم نظام محاسبي لأحدى الشركات هناك وحصل فى مقابل ذلك على مبلغ ٨٠٠٠ ج.

٣- حصل على مبلغ ١٥ ألف جنيه مقدم أتعاب نظير إنهاء المنازعات الضريبية مع بعض عملائه.

٤- باع بعض الأجهزة بالمكتب بمبلغ ٢٥ ألف ج علماً بأن قيمتها الدفترية ٢٠ ألف ج بعد خصم مجمع أهلاكها.

٥- حصل على ٤٠٠٠ ج مكافأة عن إرشاده عن إحدى جرائم التهرب الضريبى ، كما حصل على ٣٠٠٠ ج أرباح تدريب لبعض مزاوى مهنة المحاسبة.

٦- دفع خلال العام ما يلى :

٩٠٠٠ ج مرتبات المساعدين بالمكتب - ١٢٠٠ ج إيجار المكتب يعادل ١٣ شهراً - ٤٠٠ ج مصروفات سيارة مستخدمة فى أعمال المكتب وفى أغراضه الخاصة وقدر الإستخدام الخاص بواقع الثلث - ١٢٠ ج رسوم القيد فى النقابة - ٢٥٠ جنيه ثمن كتب وأشرأكات فى مجلة المحاسب - ٢٠٠ ج للنقابة مقابل المعاش - ٣٥٠٠ ج أقساط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر - ٦٠٠٠ ج تبرعات (منها ٥٠٠ ج للحكومة والباقي لمستشفى خاضعة لإشراف الحكومة).

فإذا علمت أن إهلاك الأثاث والأدوات والأجهزة الموجودة
بالمكتب قد بلغ ٤٠٠٠ ج ، وأن الممول يحسك دفاتر منتظمة ، فالمطلوب :
تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة
على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٠ .
الحـلـ

بيان	جزئي	كلي
١- الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
أ - أتعاب مراجعة الحسابات تطبيقاً للأساس النقدي في قياس الإيرادات.	١٧٠٠٠	
ب - مقدم أتعاب لإنهاء المنازعات الضريبة تطبيقاً للأساس النقدي في قياس الإيرادات.	١٥٠٠٠	
ج - أرباح بيع الأجهزة بالمكتب (٢٥ ألف - ٢٠ ألف)	٥٠٠٠	
د - مكافأة إرشاد عن جرائم التهرب	٤٠٠٠	
هـ - أرباح تدريب لبعض مزاوли مهنة الخاسبة	٣٠٠٠	
إجمالي الإيراد السنوي يخصم منه :		٤٤٠٠٠
٢- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
أ - مرتبات المساعدين بالمكتب	٩٠٠٠	
ب - إيجار المكتب	١٢٠٠	
ج - مصروفات السيارة ٢ - من المصروف فقط باعتبارهم مستخدمه أيضاً في الأغراض الخاصة	٣٢٠	
هـ - ثمن كتب وأشتركات في مجلة الخاسب	٢٥٠	
ز - إهلاك الأثاث	٤٠٠٠	
صافي الإيراد السنوي		١٤٨٩٠
		٢٩١١٠

بيان	جزئى	كلى
٢- التبرعات المدفوعة للحكومة	٥٠٠	
٣- التبرعات المدفوعة للمستشفى الخاضعة لإشراف الحكومة فى حدود ١٠٪ من صافى الإيراد	٢٩١١	٣٤١١
صافى الإيراد بعد خصم التبرعات		٢٥٦٩٩
٤- المسدد للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة :		
- المبلغ المدفوع = ٢٥٠٠ + ٣٥٠٠	٣٧٠٠	
- الحد الأقصى	٣٠٠٠	
		٣٠٠٠
صافى الإيراد الداخلى فى وعاء الضريبة		٢٢٦٩٩

مثال ٢١-١٢:

فيما يلى بيان، بإيرادات ومصروفات أحد الأطباء الذى يزاول المهنة بعيادته الخاصة وذلك عن عام ٢٠١٠ :

١- الإيرادات :

٢٥ ألف ج أتعاب كشف بالعيادة - ٥٠٠٠ ج أتعاب كشف بالنازل - ٣٥ ألف ج أتعاب عمليات جراحية - ١٢ ألف ج أتعاب عملية جراحية لأحد الكويتين بالقاهرة - ٦٠٠٠ ج أتعاب عملية جراحية مستحقة من السنة السابقة - ٤٠٠٠ ج صافى إيراد التصرف فى أحد الأجهزة الطبية.

٢- المصروفات :

١٠ آلاف ج مرتبات المرضى ومساعدتهم - ١٨٠٠ ج كهرباء وغاز ومياه - ٩٠٠ ج مستلزمات طبية - ٥٠٠٠ ج ثمن شراء أجهزة طبية فى أول يناير ٢٠٠٧ علما بأنها تستهلك بمعدل ٢٥٪ سنويا - ٥٠٠ ج إشراك فى النقابة مقابل المعاش - ٢٠٠٠ ج تبرع للحكومة - ٥٠٠٠ ج تبرع لإحدى المؤسسات الخيرية المصرية المشهورة -

٣٥٠٠ ج أقساط تأمين على حياة الممول لمصلحة أولاده القصر -
 ١٢٠٠ ج ثمن شراء كتب ومراجع علمية - ١٨٠٠ ج مصروفات
 التلفون - ٦٠٠ ج ثمن شراء مطبوعات - ١٢٠٠ ج مصروفات
 البوفيه - ٥٠٠ ج أدوات نظافة - ٢٥٠٠ ج ثمن تذكرة سفر للخارج
 - ٩٠٠ ج إكراميات .

فإذا علمت أن الممول يمسك دفاتر منتظمة وليس لديه إيرادات
 أخرى خاضعة للضريبة وأن شراء المطبوعات ومصروفات الرقية وأدوات
 النظافة والإكراميات غير مؤيدة بمستندات ، فالمطلوب :

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام
 ٢٠١٠ .

٢- حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٠ .

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن
 عام ٢٠١٠

بيانات	جزئي	كلي
١- الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
أ - أتعاب كشف بالعيادة	٢٥٠٠٠	
ب - أتعاب كشف بالنازل	٥٠٠٠	
ج - أتعاب عمليات جراحية	٣٥٠٠٠	
د - أتعاب عملية جراحية لأحد الكويتين بالقاهرة	١٢٠٠٠	
هـ - أتعاب مستحقة من السنة السابقة	٦٠٠٠	
و - صافي إيراد التصرف في أحد الأجهزة الطبية	٤٠٠٠	
إجمالي الإيراد السنوي		٨٧٠٠٠
يخصم منه :		
٢- التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات		
أ - مرتبات المرضى والمساعدين	١٠٠٠٠	

كلي	جزئي	بيان
	١٨٠٠	ب - كهرباء وغاز ومياه
	٩٠٠	ج - مستلزمات طبية
	١٠٠٠	د - إهلاك أجهزة طبية (٥٠٠٠ × ٢٥٪)
	١٢٠٠	هـ - كتب ومراجع علمية
	١٨٠٠	و - مصروفات التليفون
	١٦٧٠٠	مجموع
		٢. التكاليف والمصروفات غير المؤهلة بمستندات
		٦٠٠ مطبوعات
		١٢٠٠ مصروفات البوفية
		٥٠٠ أدوات نظافة
		٩٠٠ إكراميات
		مجموع ٣٢٠٠
١٧٦١٠	٩١٠	الحد الأقصى $٩١٠ = ٧\% \times ١٣٠٠٠$
٦٩٣٩٠		صافي الإيراد السنوي
	٢٠٠٠	٣. التبرعات الحكومية
		٤. التبرعات المدفوعة للمؤسسات الخيرية المصرية المشهرة:
		أ- المدفوع ٥٠٠٠
		ب- الحد الأقصى $٦٩٣٩٠ \times ١٠\% =$
	٥٠٠٠	٦٩٣٩
٧٠٠٠		صافي الإيراد بعد خصم التبرعات
٦٢٣٩٠		ماسدد للثقافة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة
	٤٠٠٠	أ - المدفوع ٣٥٠٠ + ٥٠٠
	٣٠٠٠	ب - الحد الأقصى
٣٠٠٠		صافي الإيراد الخاضع للضريبة
٥٩٣٩٠		

٢- حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٠

يتم حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠٠٧ بعد تقريب الرعاء إلى أقرب عشرة جنيهاً فأقل وذلك على النحو التالي :

الم ٥٠٠٠ ج الأولى	مضافة
الم ١٥٠٠٠ ج التالية $\times ١٠\%$	$= ١٥٠٠$
الم ٢٠٠٠٠ ج التالية $\times ١٥\%$	$= ٣٠٠٠$
الم ٥٩٣٩٠ ج التالية $\times ٢٠\%$	$= ٣٨٧٨$
<u>٥٩١٣٠</u>	<u>٨٣٧٨</u>

٦- الإعفاءات المقررة من الضريبة

Prescribed Tax Exemptions

يمكن تبويب الإعفاءات من الضريبة المتعلقة بأصحاب المهن غير

التجارية إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

١/٦ الإعفاءات الشخصية

تتضمن هذه المجموعة من الإعفاءات ما يلي :

١/١/٦ إيرادات أصحاب المهن الحرة الجدد

يعفى أصحاب المهن الحرة من الخضوع للضريبة اعتباراً من تاريخ

مزاولة المهنة ولمدة :

أ - ثلاث سنوات ، لمن يزاول المهنة لأول مرة بعد مضي مدة لا تتجاوز

١٥ سنة من تخرجه.

ب - أو سنة واحدة ، لمن يزاول المهنة لأول مرة بعد مضي مدة لا

تتجاوز ١٥ سنة من تخرجه.

ويراعى عند تحديد مدة الإعفاء سالف الذكر أن يضاف إليها مدة

التدريب التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة ، وكذلك فترات الخدمة العامة أو

التجنيد أو الاستدعاء للإحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة.

ويخضع المهني للضريبة اعتباراً من أول الشهر التالي لإنقضاء مدة

الإعفاء.

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تشجيع أصحاب المهن الحرة
الجلد عند بداية ممارستهم للمهنة.

وقد اشترط المشرع لسريان هذا الإعفاء ما يلي :

- أ - أن يكون الممول مقيداً كعضو عامل في نقابة مهنية.
- ب - وأن يكون القيد في النقابة في مجال تخصصه.
- ج - وأن يزاول المهنة منفرداً أو بالاشتراك مع مهني آخر متمتع بالإعفاء.

وجدير بالذكر أن هذا الإعفاء يسرى بالنسبة لكافة أصحاب المهن
الحرة دون تفرقة بين الحاصلين على مؤهلات دراسية وبين غير الحاصلين
منهم على مؤهلات دراسية طالما توافر الشروط سالفة الذكر ، فعلى سبيل
المثال يسرى هذا الإعفاء على المرشدين السياحيين من غير الحاصلين على
بكالوريوس الإرشاد السياحي والمرخص لهم بمزاولة المهنة.

٢/١/٦ إيرادات المؤلفات هيئات التدريس بالجامعات
والمعاهد

تعفى من الضريبة أرباح أعضاء هيئات التدريس بالجامعات
والمعاهد وغيرهم عن مؤلفاتهم ومصنفاتهم بالشرطين التاليين :

- أ - أن يكون هذه المؤلفات والمصنفات مخصصة أساساً للتوزيع على
طلاب الجامعات أو المعاهد.

ب - أن يلتزم المؤلف بالأسعار والنظم التي تضعها الجامعات والمعاهد
بشأن توزيع الكتاب على طلابها. وفي حالة عدم الالتزام بذلك
تخضع أرباح بيع المؤلف للضريبة.

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء من ناحية إلى تكريم أعضاء
هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد على مجهوداتهم العلمية في سبيل
إخراج هذه المؤلفات ، ومن ناحية أخرى إلى ضمان وصول الكتاب
الجامعي للطلاب بسعر زهيد.

٣/١/٦ إيرادات الفنانين التشكيليين

تعفى من الضريبة أرباح الفنانين التشكيليين بالشرطين التاليين :

- أ - أن يكون الفنان التشكيلي من أعضاء النقابة.

ب - وأن يكون إنتاجه من مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر ،
ومن ثم فإن هذا الإعفاء لا يمتد إلى غيرها من المصنفات .
ويلاحظ أن هذا الإعفاء قد جاء مطلقاً ، أى دون التقيد بفترة
زمنية معينة باعتبار أن أعمال التصوير والنحت والحفر تستغرق فترة طويلة
لإنجازها إلى جانب الزيادة الكبيرة في تكاليفها .

٢/٦ الإعفاءات النوعية

تتضمن هذه المجموعة من الإعفاءات ما يلي :

١/٢/٦ المنشآت التعليمية

تعفى من الضريبة المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة ،
أو لإشراف الأشخاص الاعتبارية العامة ، أو لإشراف القطاع العام أو
قطاع الأعمال العام .

وقد ألغت الدولة هذا الإعفاء بموجب القانون رقم ١١٤ لسنة
٢٠٠٨ اعتباراً من ٥ مايو ٢٠٠٨ بعد أن تبين لها إنتفاء الحكمة من
الإعفاء .

٢/٢/٥ إيرادات التأليف والترجمة

تعفى من الضريبة إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية
والعلمية والثقافية والأدبية .

ويشترط لسريان هذا الإعفاء ألا تكون هذه الإيرادات ناتجة من
بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إل تشجيع نشر العلم والمعرفة
والثقافة بين أفراد المجتمع .

ويندرج تحت هذا الإعفاء إيرادات مؤلفات أعضاء هيئة التدريس
بالجامعات والمعاهد غير المخصصة لطلاب الجامعات ، كما يتضمن ما
يحصل عليه البعض من تكلفهم الإذاعة المصرية (من غير العاملين بالإذاعة)
بإعداد نشرات أخبارية متخصصة في المجالات العلمية والثقافية والتعليق
عليها ، وذلك باعتبار أن هذا الإعفاء يعد بمثابة تأليف لإعتماده على فكر
وثقافة من قام بالإعداد ومجهوده الشخصي .

أما إذا كان معد النشر من العاملين بالإذاعة فإن تكليفه بالإعداد في هذه الحالة يعتبر امتداداً لعمله الأصلي ، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه نظير هذا الإعداد للضريبة على أحكام المراتب وما في حكمها .
ومن ناحية أخرى لا يسرى هذا الإعفاء على أرباح الترجمة الفورية باعتبار أنها ترجمة شفوية تتم في المؤتمرات والاحتفالات أو اللجان وليست ترجمة كتب أو مقالات .

مثال ٢٠٢-١٣ .

الدكتور نبيل عبد المنعم موظف بأحدى الشركات التابعة للقطاع الخاص بمرتب شهري ٩٠٠ ج (يتضمن ١٥٠ ج علاوات خاصة مضافة) وبدل تمثيل شهري ٤٠٠ ج ، وبدل إنتقال شهري ٢٠٠ ج مقابل تكلفة فعلية مرتبط بأداء العمل ، وعلاوات خاصة شهرية غير مضافة ٣٥٠ ج .
وتملك في نفس الوقت مكتبا لحسابه كانت مقبوضاته ومدفوعاته خلال عام ٢٠١٠ كمايلي :

- ١ - المقبوضات (بالجنیهات) :
١٦٥٠٠ أتعاب رسوم هندسية - ٩٠٠٠ أتعاب رسوم بالمشاركة مع بعض المهندسين - ٧٥٠٠ أتعاب تصميم مباني بالسعودية - ٥٠٠ مكافأة نشر بحث في مجلة المهندسين - ٥٠٠٠ ثمن بيع بعض الأجهزة والمعدات بالمكتب علما بأن قيمتها الدفترية ١٥٠٠ ج بعد خصم مجمع اهلاكلها .
- ٢ - المدفوعات (بالجنیهات) :
١٥٠٠ إيجار المكتب (يعادل ١١ شهراً) - ٤٢٠٠ مرتبات العاملين بالمكتب - ١٨٠٠ أشراك في النقابة (منها ١٢٠ مقابل المعاش) - ٣٦٠٠ قسط تأمين على حياته لصالح زوجته - ٣٠٠ تبرعات (منها ١٢٠ للحكومة والباقي لجمعية الرفق بالحيوان المشهرة) - ٤٠٠ ج إستهلاك كهرباء وتليفون .

فإذا علمت مايلي :

- أ - أن الممول يملك لمكتبه دفاتر منتظمة .
- ب - أن أملاك الأصول الثابتة بالمكتب عن عام ٢٠١٠ يبلغ ١٢٤٠ ج .

ج - أن الضرائب المخصومة تحت الحساب خلال عام ٢٠١٠ تبلغ ٩٠٠ ج عن النشاط المهني ، ١٤٣ ج عن عمله الوظيفي .
د - أن الحد الأقصى للتأمينات الاجتماعية عن الأجر الأساسي ، والأجر المتغير هو ٧٢٥ ج ، ٥٠٠ ج شهريا على الترتيب .
والمطلوب :

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام

٢٠١٠ .

٢ - حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٠ .

pdfelement

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص

الطبيعيين عن عام ٢٠١٠

١/١ المرتبات وما في حكمها.

بيان	جزئي	كلي
١- المرتب الأساسي = $12 \times 900 =$		١٠٨٠
٢- الأجور المتغيرة:		
بدل التمثيل = $12 \times 400 =$	٤٨٠٠	
بدل الانتقال = $12 \times 200 =$	٢٤٠٠	
علاوات خاصة غير مضافة = $12 \times 350 =$	٤٢٠٠	
		١١٤٠٠
إجمالي الإيراد السنوي		٢٢٢٠٠
يخصم منه:		
١- المبالغ المعفاة بقوانين خاصة:		
العلاوات الخاصة المضافة وغير المضافة = $12 \times 500 =$	٦٠٠٠	
٢- مبالغ مقابل تكاليف فعلية:		
بدل الانتقال	٢٤٠٠	
٣- إعفاء الشخص	٤٠٠٠	
٤- حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية		
أ - عن المرتب الأساسي:		
$12 \times 18 = 8700 \times 14\% =$		
ب - عن الأجور المتغيرة:		
$6600 \times 11\% =$		
	١٨٧٨	
		١٤٢٧٨
صافي الإيراد		٧٩٢٢
٥- أقساط التأمين على الحياة		
- 15% من صافي الإيراد = $7922 \times 15\% =$		
١١٨٨		
- المبلغ الثابت		
٣٠٠٠		
		=
الرقم المقسارن	٣٠٠٠	
- المسدد الفعلي	٣٦٠٠	
		٣٠٠٠
صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة		٤٩٢٢

٢٨١ إيرادات الممن غير التجارية.

بيان	جزئي	كلي
الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
أ - أتعاب رسوم هندسية	١٦٥٠٠	
ب - أتعاب رسوم بالمشاركة	٩٠٠٠	
جـ - أتعاب تصميم مباني بالسعودية (لا تخضع للضريبة لأنها تحققت بالخارج)	-	
د - مكافأة نشر بحث في مجلة المهندسين (مغفأة)	-	
هـ - أرباح بيع بعض الأجهزة والمعدات :		
- ١٥٠٠ - ٥٠٠٠	٣٥٠٠	
إجمالي الإيراد السنوي		٢٩٠٠٠
يخصم منه :		
١ - التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
أ - إيجار المكتب	١٥٠٠	
ب - مرتبات العاملين بالمكتب	٤٢٠٠	
جـ - الإشتراك الأساسي في النقابة	٦٠	
د - استهلاك كهرباء ومياه	٤٠٠	
هـ - إهلاك الأصول الثابتة بالمكتب	١٢٤٠	
		٧٤٠٠
صافي الإيراد السنوي قبل التبرعات		٢١٦٠٠
٢ - التبرعات المدفوعة للحكومة	١٢٠	
٣ - التبرعات المدفوعة لجمعية الرفق بالحيوان المشهورة		
أ - المبلغ المدفوع	-	
١٨٠		
ب - الحد الأقصى - ٢١٦٠٠ × ١٠٪	-	
٢١٦٠		
	١٨٠	٣٠٠
صافي الإيراد بعد التبرعات		٢١٣٠٠
٤ - أقساط التأمين على الحياة والمبالغ المسددة للنقابة لتمويل المعاش :		
أ - المسدد الفعلي	٧٢٠	
ب - الحد الأقصى (٣٦٠٠ - ٣٠٠٠)	٦٠٠	
		١٣٢٠
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		١٩٩٨٠

٢/١ وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٠.

جنيه	
٤٩٢٢	أ - مرتبات وما في حكمها
١٩٩٨٠	ب - إيرادات المهن غير التجارية
١٤٩٠٢	وعاء الضريبة

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٠ على النحو التالي :

جنيه	
معفاة	ال ٥٠٠٠ ج الأولى
١٥٠٠	ال ١٥٠٠٠ ج التالية $\times ١٠\%$ =
٧٣٥	ال ٤٩٠٠ ج التالية $\times ١٥\%$ =
٢٢٣٥	ال ٢٤٩٠٠ ج الضريبة المستحقة =
	(-) الضرائب المخصومة تحت الحساب
١٠٤٣	(٩٠٠ + ١٤٣)
١١٩٢ ج	الضريبة واجبة الدفع



تفصيلات

- ١- أذكر المعاملة الضريبية لكل مما يلي :
 - أ - الأتعاب التي يتقاضاها أحد الأطباء غير المقيمين مقابل إجراء عملية جراحية في مصر.
 - ب - أرباح بيع مؤلفات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد.
 - ج - إيرادات تأجير مكتب هندسي بمعداته.
 - د - أرباح تأليف الكتب والترجمة.
 - هـ - أرباح الترجمة الفورية.
 - و - أرباح الفنانين التشكيليين.
- ٢- فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات المهندس نبيل عبد المنعم ، الذي يزاول المهنة في مكتبه الخاص ، وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ :

أ- الإيرادات

- ١٠٠٠٠ ج أتعاب تصميم رسومات هندسية - ٦٠٠٠ ج أتعاب إشراف على تنفيذ مشروعات - ٤٠٠٠ ج أتعاب عن استشارات تقنية - ١٥٠٠ ج أتعاب عن تصميم هندسي لشركة بالسعودية - ٨٠٠ ج أتعاب مستحقة عن استشارات قام بها هذا العام - ٦٠٠ ج صافي إيرادات أوراق مالية - ٢٥٠٠ ج أرباح بيع المعدات بالمكتب - ٥٠٠ ج مكافأة عن إرشادة لجرمة تهرب ضريبي.

ب- المصروفات

- ٣٣٠٠ ج مرتبات العاملين بالمكتب (تعادل ١٥ شهراً) - ١١٠٠ ج إيجار المكتب (علماً بأن إيجار شهر ديسمبر لم يدفع بعد) - ٥٠٠ ج أدوات هندسية - ٢٤٠ ج اشراك في النقابة لتمويل نظم المعاش - ٣٦٠ ج مصروفات سيارة يستخدمها الممول في أغراض المكتب وفي أغراضه الخاصة - ٣٥٠ ج ثمن لوحات وأدوات كتابية - ١٢٠٠ ج تبرعات (منها ٩٠٠ ج لمجلس محافظة القاهرة والباقي لجمعية الأسعاف المصرية) - ١٢٠٠ ج قسط تأمين على حياة الممول لمصلحة زوجته - ١٣٠٠ ج إهلاك أثاث المكتب - ٩٠٠ ج ثمن شراء مطبوعات -

٥٠٠ ج مصروفات بوفيه - ٣٠٠ ج مصروفات نظافة - ١٢٠ ج إكراميات.

فإذا علمت أن الممول يمسك حسابات منتظمة لمكتبه ، ويعمل بشركة قطاع خاص بمرتب شهري ١٥٠٠ ج (يتضمن ٢٠٠ ج علاوات خاصة) وبدل إنتقال شهري ٢٠٠ ج وحجزت منه ٢٠٠ ج خلال العام تحت حساب ضريبة المرتبات وتبلغ حصته في التأمينات الاجتماعية ١٢٠ ج.

والمطلوب :

أ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٧.

ب- حساب الضريبة واجبة الدفع.

٣- فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات أحد المحاسبين الذي يزاول المهنة بمكتبه الخاص عن عام ٢٠٠٧ :

أ- الإيرادات

٩٠٠٠ ج أتعاب مراجعة حسابات (منها ٨٠٠ ج مقدم أتعاب عن مراجعة حسابات بعض المنشآت اعتباراً من العام القادم) - ١٥٠٠٠ ج أتعاب تصميم نظم محاسبية لبعض الشركات (منها ٦٠٠٠ ج لشركة تعمل بالكويت) - ٨٠٠٠ ج أتعاب عن استشارات محاسبية وضريبة - ٢٠٠٠ ج جائزة عن بحث قدمه عن وسائل مكافحة التهرب الضريبي - ١٥٠٠ ج فواتر ودعة بنك مصر - ٩٠٠٠ ج أرباح تدريب لبعض مزاولى مهنة المحاسبة.

ب- المصروفات

٦٥٠٠ ج إيجار المكتب (علماً بأن الإيجار الشهري ٥٠٠ ج) - ٩٠٠٠ ج مرتبات العمالين (علماً بأنها تتضمن مرتب لابنه الذي يعمل بالمكتب بمرتب شهري ٢٠٠ ج وأن مرتب المثل ١٦٠ ج) - ٢٥٠ ج ثمن أدوات كتابية مشراه أثناء العام (علماً بأن التبقى منها في نهاية العام قيمته ١٠٠ ج) - ٢٥٠ ج اشتراك سنوى فى النادى الأهلى - ١٢٠٠ ج مصاريف تليفون (منها ٤٠٠ ج قيمة مكالمات ابنه له أثناء تواجدته بالكويت) - ٩٠٠ ج تبرعات (منها ٦٠٠ ج

لجمعية الوفاء والأمل المصرية والباقي لإحدى المستشفيات الخاضعة لإشراف الدولة) - ١٠٠٠ ج قسط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر - ١٢٠ ج اشراك النقابة (منها ١٠٠ ج مقابل المعاش) - ٢٠٠ ج إهلاك الأثاث بالمكتب.

والمطلوب : تحديد إيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في رعاء الضريبة عن عام ٢٠٠٧، علماً بأنه قد حقق خسائر في العام الماضي قدرها ١٤٠٠ ج اعتمدها مأمورية الضرائب.

٤- فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات أحد الأطباء الذي يزاول المهنة بعيادته الخاصة وذلك عن عام ٢٠٠٧ :

أ- الإيرادات

٢٩٠٠ ج أتعاب كشف بالعيادة - ١٥٠٠ ج أتعاب كشف بالمنازل - ٥٠٠ ج مقدم أتعاب عن عمليات لم يتم تنفيذها حتى نهاية العام - ٢٠٠٠ ج أتعاب عمليات جراحية - ٩٠٠ ج ربح بيع أجهزة طبية مستعملة بالعيادة - ٤٥٠ ج مقابل أحاديث أجراها معه التلفزيون - ٤٥٠ ج مقابل استشارات طبية.

ب- المصروفات

٦٠٠٠ ج مرتبات المرضى ومساعدتهم - ١٢٠٠ ج نور ومياه منها ٢٠٠ فاتورة مياه من العام الماضي - ٣٥٠ ج اشراك في نقابة الأطباء - ٥٠٠ ج ثمن شراء أجهزة طبية - ٦٠٠ ج مصروفات سيارة مستخدمة في أغراض النشاط وفي الأغراض الخاصة - ٥٠٠ ج تبرعات - ١٠٠٠ ج أقساط تأمين على الحياة.

فإذا علمت أن :

أ - لم يدرج ضمن أتعاب العمليات الجراحية ١٥٠٠ ج حصلت أثناء السنة من بعض المرضى كعربون لإجراء عمليات جراحية تم الاتفاق على إجرائها في السنة القادمة ، ٤٥٠ ج حصلت أثناء السنة مقابل بعض العمليات الجراحية التي أجراها الممول خارج مصر.

ب - الإشتراك في النقابة يتضمن ١٥٠ ج مقابل المعاش.

ج - الأجهزة الطبية تستهلك بمعدل ٢٥٪ سنوياً (قيمتها بعد الشراء ٧٠٠٠ ج علماً بأن شراء الأجهزة الجديدة تم فى أول يوليو ٢٠٠٧).

د - السيارة تستخدم إلى جانب العمل المهنى للأغراض الشخصية.
هـ - التبرعات المدفوعة عبارة عن ١٥٠ ج للحكومة ، والباقى لجمعية تحسين الصحة المعترف بها من الحكومة.

والمطلوب : تحديد إيرادات المهن غير التجارية التى تدخل فى وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٧ .

pdfelement

الوحدة التعليمية الرابعة إيرادات الثروة العقارية

Revenues of Real Estate Wealth

الأهداف التعليمية :

- ١- التعرف على طبيعة إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة وكيفية تحديدها.
- ٢- بيان أحكام الضريبة القطعية على إيرادات التصرفات العقارية .
- ٣- بيان شروط استئزال الضرائب العقارية الأصلية من الضريبة المستحقة على الممول فى نهاية العام .
- ٤- تحديد إيرادات الثروة العقارية المعفاة من الضريبة .

١- الإيرادات الخاضعة للضريبة

Taxable Revenues

- تتمثل إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة فيما يلى :
- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدنى.
 - إيرادات الوحدات المفروشة.

ونتناول فيما يلى بيان كل من هذه الإيرادات :

١/١ إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدنى

يقصد بذلك الإيراد الناتج عن تأجير العقار أو جزء منه لمدة معينة وفقا لأحكام القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٩ .

٢/١ إيرادات الوحدات المفروشة

يقصد بذلك الإيرادات الناتجة من تأجير أى وحدة مفروشة أو جزء منها بصرف النظر عن الغرض من التأجير ، أى سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعى أو مهنة غير تجارية أو لأى غرض آخر.

٢ - تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة

١/٢ إيرادات التأجير وفقا لأحكام القانون المدني رقم ٤ لسنة

١٩٩٦

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة الناتج عن تأجير العقار أو جزء منه
لمدد معينة وفقا لأحكام القانون المدني رقم ٤ لسنة ١٩٩٦ ، وسواء كان
الفرد مالكا للعقار أو مستأجر له ، على أساس مقدار الأجرة الفعلية
مخصوما منها ٥٠٪ مقابل جميع التكاليف والمصروفات .
مثال (٤ - ١) :

يملك أحد الأفراد عقارا مكونا من عشرة شقق متساوية القيمة
الإيجازية ، وتبلغ ضريبة المبنى الأصلية المربوطة على العقار ٤٨٠ ج. فإذا
علمت أنه يسكن إحدى الشقق ، وأجر شقة أخرى منها وفقا لأحكام
القانون المدني بإيجار شهري ١٠٠٠ ج لمدة ٨ شهور خلال السنة ،
فالمطلوب : تحديد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة
على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل

تحدد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة على
دخل الأشخاص الطبيعيين عن هذا العام على النحو التالي :

صافي الإيراد = (١٠٠٠ ج × ٨ شهور) × ٥٠٪ = ٤٠٠٠ ج

ضريبة المبنى المربوطة على هذه الشقة = ٤٨٠ ÷ ١٠ = ٤٨ ج

إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة ٣٩٥٢ ج

٢/٢ إيرادات الوحدات المفروشة

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة الناتج من تأجير أي وحدة مفروشة
أو جزء منها ، على أساس قيمة الإيجار الفعلي مخصوما منه ٥٠٪ مقابل
جميع التكاليف والمصروفات ، وذلك سواء تم هذا التأجير للسكن أو لمزاولة
نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر.

مثال (٢-٤) :

قام أحد الأفراد بتأجير شقة مفروشة داخل كردون المدينة بإيجار شهري ٤٠٠ ج لمدة ٩ شهر خلال عام ٢٠٠٧ ، فإذا علمت أن القيمة الإيجارية السنوية المتخذة أساسا لربط الضريبة العقارية عليها ٧٠٠ ج وسعر ضريبة المباني ١٠٪ ، فالمطلوب : تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٧ .

الحل

يتحدد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٧ على النحو التالي :

$$\begin{aligned} \text{صافي الإيراد} &= (٩ \times ٤٠٠ \text{ شهور}) \times ٥٠\% = ١٨٠٠ \text{ ج} \\ \text{ضريبة المباني على هذه الشقة} &= ٧٠٠ \times ١٠\% = ٧٠ \text{ ج} \\ \text{صافي الإيراد الخاضع للضريبة} &= ١٨٠٠ - ٧٠ = ١٧٣٠ \text{ ج} \end{aligned}$$

٣- إيرادات التصرفات العقارية

Revenues of alienations of Realities

فرض المشرع ضريبة بسعر ٢,٥٪ وبغير أي تخفيض على إجمالي الإيرادات الناتجة عن التصرفات العقارية وذلك على النحو التالي:

١/٣ التصرفات الخاضعة للضريبة

نصت المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن تفرض الضريبة على إجمالي الإيرادات الناتجة عن : " التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة " .

يعني ذلك أن التصرف في العقارات المبنية يخضع لهذه الضريبة سواء كانت داخل أو خارج كردون المدينة .

وقد أخضعت المادة مالفة الذكر هذا التصرف للضريبة سواء كان شاملا العقار كله أو جزءا منه أو وحدة سكنية أو غير ذلك ، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أم الغير .

أما التصرف في الأراضي فيشترط خضوعه للضريبة ، طبقا لما جاء بالمادة سائلة الذكر ، أن تكون تلك الأراضي داخل كردون المدينة ، سواء كانت من أراضي البناء أو من الأراضي الزراعية ، فكلاهما يخضع للضريبة متى كانت داخل كردون المدينة .
وقد أخضع المشرع التصرف في الأراضي للضريبة سواء أنصب عليها بحالتها أو بعد إقامه منشآت عليها .

وقد اعتبر المشرع تصرفا خاضعا للضريبة مايلي :

أ - التصرف بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع ، وبالتالي بمفهوم المخالفة لا تسرى الضريبة على التصرف بالهبة للأصول أو الأزواج أو الفروع .

ب - تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما وبالتالي إذا كانت مدة حق الانتفاع أو التأجير خمسين عاما أو أقل فإن قيمة هذا التصرف لا تخضع لهذه الضريبة .

هذا وتلتزم مكاتب الشهر العقاري بإخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التي تستحق عليها الضريبة طبقا لأحكام هذا القانون ، وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ الشهر وذلك حتى يمكنها إتخاذ الإجراءات اللازمة لتحصيل الضريبة من المتصرف .

٢/٣ التصرفات غير الخاضعة للضريبة

أخرج المشرع من الخضوع للضريبة كل من التصرفات التالية :

أ - تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه ، وقد اشترط المشرع لذلك أن يتم التصرف فيها بحالتها عند الميراث . فإذا تم التعديل في هذه العقارات قبل التصرف فيها ، فإن قيمتها بالكامل تخضع لهذه الضريبة .

ب - تقديم العقار كحصة عينية نظير الاسهام في رأس مال شركة مساهمة ، وقد اشترط المشرع لذلك عدم التصرف في الأسهم المقابلة لهذه الحصة العينية لمدة خمس سنوات .

ج - البيوع الجبرية ، سواء كانت إدارية أى بموجب قرار من السلطة الإدارية كالمحافظة مثلاً ، أو كانت بناء على حكم قضائى .

د - نزع الملكية أو الاستيلاء على العقار ، سواء للمنفعة العامة أو للتحسين .

هـ - التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

٣/٣ مدى سريان هذه الضريبة على العقار الذى يمثل أصلاً ثابتاً فى المنشأة

لا تسرى هذه الضريبة على قيمة التصرف فى العقار الذى يمثل أصلاً ثابتاً فى المنشأة باعتبار أن الأرباح التى تتحقق من التصرف فيه بالبيع تخضع للضريبة . كجزء من إيرادات المنشأة ، وفقاً لحكم المادة (٧١) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

والقول بأن قيمة التصرف فى هذا العقار تخضع للضريبة بسعر ٢,٥ ٪ تطبيقاً للمادة (٤٢) من القانون ، ثم تخضع أرباحه ، ضمن إيرادات المنشأة ، مرة أخرى تطبيقاً للمادة (١٧) من هذا القانون ، مردوداً عليه بأنه يترتب عليه ازدواج فى فرض الضريبة حيث لا يمكن اعتبار الضريبة الأولى من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٣) من المادة (٢٣) من القانون الذى لا يسمح بخصم الضريبة التى يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون .

٤ - خصم الضرائب العقارية

Deduction of Tax Realities

سمح المشرع بخصم ما سدده الممول من الضرائب العقارية ، وذلك من إيرادات الثروة العقارية وذلك قبل إدخالها فى وعاء الضريبة ، أى أنه يشترط لخصم الضرائب العقارية ما يلى :

أ - وأن يقوم الممول بسدادها بالفعل خلال العام ، سواء كانت متعلقة بهذا العام أو بأعوام سابقة أو لاحقة .

ب - وإلا يزيد المبلغ المستنزل عن قيمة إيرادات الثروة العقارية .

مثال (٤ - ٣) :

موظف بأحدى شركات القطاع الخاص بمرتب شهري ١٢٠٠ ج
وبدل طبيعة عمل شهري ٣٠٠ ج ، ويملك فى نفس الوقت عمارة مكونة
من خمسة طوابق بكل طابق شقتين (جميع الشقق متساوية القيمة الإيجارية)
يشغل هو وأسرته أحدى الشقتين بالطابق الأول ، ويؤجر شقة مفروشة
بالطابق الثانى لأحدى مراكز التدريب المهنى لسكنى الطلاب بإيجار سنوى
٨٠٠٠ ج .

فإذا علمت مايلى :

أ - تبلغ ضريبة المباني المربوطة على العمارة والمسددة خلال عام
٢٠٠٩ مبلغ ٩٠٠ ج .

ب - يزاول الممول مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكتب خاص بلغت
إيراداته الفعلية من مباشرة المهنة عن عام ٢٠٠٩ مبلغ ٤٥ ألف ج
(منها ٨٠٠٠ ج عن أعمال خارج مصر) ، إلى جانب ٦٠٠٠ ج
تم بيع أجهزة ومعدات بالمكتب قيمتها الدفترية ٣٠٠٠ ج ، كما
بلغت مصروفاته الفعلية المرتبطة بمزاولة المهنة ١٥ ألف ج (منها
٢٠٠٠ ج مصروفات سفر وإقامة بالخارج) .

ج - يسدد سنويا ٤٥٠٠ ج قسط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر

د - سدد الممول خلال العام ضريبة مرتبات بلغت ١٣٠٢ ج .

هـ - حصة الموظف فى التأمينات الاجتماعية عن هذا العام بلغت

١٨٧٨ ج .

والمطلوب : تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لعام

٢٠٠٩ .

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة عن عام ٢٠٠٩

١/١ المرتبات وما في حكمها :

بيان	جزئي	كلي
١- المرتب الشهري = ١٢×١٢٠٠ =		١٤٤٠٠
٢- الأجور المتغيرة .		
بدل طبيعة العمل = ١٢×٣٠٠ =		٣٦٠٠
إجمالي الإيراد السنوي		١٨٠٠٠
يخصم منه :		
١- المبالغ المعفاة بقوانين خاصة	-	
٢- مبالغ مقابل تكاليف فعلية	-	
٣- الإعفاء الشخصي	٤٠٠٠	
٤- حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية :	١٨٧٨	
		٥٨٧٨
صافي الإيراد		١٢١٢٢
٥- أقساط التأمين على الحياة :		
- ١٥٪ من صافي الإيراد $١٢١٢٢ \times ١٥٪$ - ١٨١٨		
المبلغ الثابت		٣٠٠٠
الرقم المقارن	٣٠٠٠	
- المسند الفعلي	٤٥٠٠	٣٠٠٠
صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة		٩١٢٢

٢/١ إيرادات المهن غير التجارية :

بيان	جزئي	كلي
١- الإيرادات الناتجة من مزاوله المهنة :		
أيرادات جارية : ٤٥٠٠٠ - ٨٠٠٠ =	٣٧٠٠٠	
بمبيع بيع الأجهزة والمعدات = ٦٠٠٠ - ٢٠٠٠ -	٤٠٠٠	
إجمالي الإيراد السنوي		٤١٠٠٠
يخصم منه :		
١- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
١٥٠٠٠ - ٢٠٠٠ =		١٣٠٠٠
صافي الإيراد السنوي		٢٨٠٠٠
٢- قسط التأمين على الحياة :		
- المبلغ المدفوع (٤٥٠٠ - ٣٠٠٠)	١٥٠٠	
- الحد الأقصى -	٣٠٠٠	١٥٠٠
صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة		٢٦٥٠٠

٣/١ إيرادات الثروة العقارية :

يخضع للضريبة الإيراد الناتج من التأجير المفروش وبحسب كما

يلي : $(٨٠٠٠ - ٩٠٠) \times ٥٠\% = ٣٥٥٠$ ج

٤/١ وعاء الضريبة عن عام ٢٠٠٩ :

جنيه

أ - مرتبات وما في حكمها ٩١٢٢

ب - إيرادات المهن غير التجارية ٢٦٥٠٠

ج - إيرادات الثروة العقارية ٣٥٥٠

وعاء الضريبة ٣٩١٧٢

تقرب إلى ٣٩١٧٠

تكميلات

- ١- ما هو المقصود بإيرادات الثروة العقارية التي تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .
- ٢- « فرض المشرع ضريبة بسعر ٥, ٢٪ وبغير أى تخفيض على إجمالى الإيرادات الناتجة عن التصرفات العقارية »- علق على هذه العبارة موضحا مايلى :
 - أ - التصرفات الخاضعة للضريبة .
 - ب - التصرفات غير الخاضعة للضريبة .
 - ج - مدى سريان هذه الضريبة على العقارات التى تمثل أصولا ثابتة فى المنشأة.
- ٣- ما هى الشروط الواجب توافرها لحصم الضرائب العقارية من الضريبة المستحقة على الممول عن إيراداته من الثروة العقارية.
- ٤- يملك ممول عقاراً مبنيا مكونا من خمس طوابق متساوية القيمة التجارية (يسكن أحدها) تبلغ ضريبة المبنى المربوطة عليه ٨٠٠ ج ، وهو إلى جانب يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة فى مكتب بلغت إيراداته الفعلية عن عام ٢٠٠٩ مبلغ ٢٠ ألف ج ومصروفاته الفعلية ٨٠٠٠ ج (منها ٥٠٠ ج تبرعات لجمعية خيرية مصرية مسجلة) .
- فإذا علمت أنه قد قام بسداد الضرائب العقارية المستحقة عليه كما قام بسداد قسط تأمين سنوى على حياته لصالح زوجته يبلغ ٩٠٠ ج ، وأنه ليس لديه مصادر أخرى للإيرادات ، فالمطلوب :
- أ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٩ .
- ب - حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠٠٩ .
- ٥- فيما يلى بعض البيانات المتعلقة بأحد الأفراد وذلك عن عام ٢٠٠٩ :
 - أ - يملك عقارا مبنيا يتكون من أربعة طوابق متساوية القيمة التجارية ، يشغل أحدها ، ويؤجر طابقا منها مفروشا بإيجار سنوى ١٠ آلاف ج ، كما يؤجر طابقا آخر وفقا لأحكام

القانون المدني بإيجاز شهري ٢٠٠٠ ج لمدة ثلاث سنوات
إعتباراً من أول إبريل ٢٠٠٩.

ب - يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتب خاص ولا يمسك له
دفاتر منتظمة ، وقد قدرت إيراداته بمبلغ ٣٠ ألف ج عن هذا
العام.

ج - يعمل بشركة قطاع خاص بمرتب شهري ٩٠٠ ج وعلاوات
خاصة ٣٠٠ ج (منها ١٢٠ ج تم ضمها إلى المرتب الأساسي) ،
وتبلغ حصته في التأمينات الإجتماعية ٨٠٠ ج.
المطلوب :

أ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام
٢٠٠٩.

ب - حساب الضريبة المستحقة عن هذا العام.
٦ - أحسب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين التي يلتزم بها
الدكتور/تامر عبد المنعم المحاسب القانوني وذلك عن السنة المنتهية في
٢٠٠٩/١٢/٣١ وذلك من واقع البيانات التالية :
أ - يملك عقاراً مبيناً تبلغ الضريبة العقارية السنوية المربوطة عليه
٢٤٠ ج (سددها مع متأخرات من سنوات سابقة قيمتها
٨٠ ج).

ب - يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتب خاص بلغت إيراداته
الفعلية منه عن هذا العام مبلغ ٥٠ ألف ج ، كما بلغت
مصرفاته الفعلية ١٤٠٠٠ ج (منها ٣٠٠٠ ج قسط تأمين
على حياته لصالح زوجته).

ج - يعمل بشركة قطاع خاص بمرتب سنوي ١٥ ألف ج ، وتبلغ
حصته في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام ١٦٠٠ ج.

د - سدد خلال العام تبرعات قيمتها ٦٠٠٠ ج منها ٢٠٠ ج لبنك
ناصر الاجتماعي والباقي لمعهد الأورام القومي ، كما حجز
منه مبلغ ٤٠٠ ج تحت حساب الضريبة المستحقة وذلك عن
نشاطه المهني.

الوحدة التعليمية الخامسة

إيرادات النشاط التجارى والصناعى

Revenues of Commercial & Industrial Activities

الأهداف التعليمية :

- ١- التعرف على شروط سريان الضريبة
- ٢- تحديد الأعمال التى تخضع أرباحها للضريبة .
- ٣- التعرف على الإعفاءات المقررة من الضريبة.
- ٤- التفرقة بين الربح المحاسبى والربح الضريبى .
- ٥- بيان كيفية تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة.
- ٦- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .
- ٧- تحديد التكاليف واجبة الخصم .
- ٨- بيان كيفية ترحيل الخسائر .
- ٩- بيان كيفية تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة للعقود طويلة الأجل.
- ١٠- تحديد المعاملات على أساس السعر المحاييد .
- ١١- التعرف على أحكام نظام الخصم والدفعات المقدمة والتحصيل تحت حساب الضريبة .

١ - شروط سريان الضريبة

يشترط لسريان الضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى ما يلى :

١/١ وجود منشأة :

ويعنى ذلك أن يزاوِل الممول النشاط من خلال منشأة تضمن له القيام بالعمل على سبيل الاعتقاد ، ولا يشترط فى المنشأة الوجود المادى (مبنى) لكى تفرض الضريبة ولكن يكتفى بالوجود الوظيفى (القيام بالعمل حتى إذا كان يتم دون وجود مكان) .

٢/١ الاستقلال :

ويعنى ذلك ، أن يزاول الممول النشاط التجارى أو الصناعى لحساب نفسه وتحت مسئوليته ، وألا يكون تابع لشخص آخر وإلا اعتبر أجيرا وفى هذه الحالة يخضع ما يحصل عليه للضريبة على المرتبات مهما كان طريقة حصوله على مقابل عمله سواء فى شكل مرتب أو نسبة فى الأرباح

٣/١ الاحتراف والاعتیاد :

ويعنى ذلك ، مزاوله الممول النشاط على سبيل الاعتیاد أى يتوافر فيه التكرار المستمر . إلا أن المشرع فى البند (٣) من المادة (١٩) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ قد أخضع بعض العمليات ولو تمت لمرة واحدة حيث أخضع الصفقة الواحدة للضريبة رغم عدم توافر شرط الاعتیاد والتكرار فيها.

٤/١ قصد الربح :

يجب أن يزاول الممول النشاط بقصد أو بهدف تحقيق ربح حتى يتم إخضاعه للضريبة ، لذلك فإن الأعمال الخيرية أو الاجتماعية أو الدينية لا تخضع للضريبة حتى إذا حققت أرباحا ، لأن هدفها الأساسى ليس تحقيق ربح .

٥/١ الإقليمية :

تسرى الضريبة على الأرباح التى تحققها المنشآت داخل حدود مصر بصرف النظر عن جنسية وموطن صاحب المنشأة . كما تسرى الضريبة على أرباح المنشآت المشتغلة فى مصر الناتجة من مباشرة نشاط فى الخارج بشرط ألا يكون متخذ شكل منشأة مستقلة .

٢ – الأعمال التى تخضع أرباحها للضريبة

١/٢ المنشآت التجارية أو الصناعية :

تنص المادة (١٩) من قانون الضرائب على إخضاع صافى أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية للضريبة . والملاحظ أن المشرع لم يضع تعريفا لما يقصد بالمنشآت التجارية التى يتم إخضاع أرباحها للضريبة ، الأمر الذى يمكن إرجاعه إلى القانون التجارى المصرى الذى حدد الأعمال التجارية بأنها :

أ - أعمال تعتبر تجارية حتى ولو وقعت منفردة ، أى لا يشترط فيها التكرار أو الاحتراف مثل شراء المنقولات بقصد بيعها أو تأجيرها وكذلك استئجار المنقولات بقصد تأجيرها ، والأعمال المتعلقة بالملاحة التجارية بحرية أو جوية.

ب - أعمال تعتبر تجارية بشرط مزاولتها على وجه الاحتراف ، لذلك إذا تمت مرة واحدة لا تعتبر عملا تجاريا مثل توريد البضائع والخدمات ، الصناعة ، العمليات الاستخراجية ومشروعات تربية الدواجن والمواشى بقصد بيعها ، وتشيد العقارات أو شراؤها أو استئجارها بقصد بيعها أو تأجيرها .

ج - أعمال تجارية بالتبعية ، وهى الأعمال التى تعتبر فى الأصل مدنية ولكنها تكتسب الصفة التجارية فى حالة :

- إذا كان القائم بها تاجرا .

- أن يتعلق العمل بشئون تجارية مثل شراء التاجر لسيارة لغرض نقل بضائعه إلى العملاء .

ويتضح مما سبق أن المشرع يخضع للضريبة :

١/١/٢ المنشآت التجارية :

وهى الأعمال التى تعتبر تجارية حتى ولو تمت لمرة واحدة والأعمال التجارية بالتبعية .

٢/١/٢ المنشآت الصناعية :

وهى تلك المنشآت التى تقوم بشراء المواد الخام أو المصنعة وتجرى عليها العمليات الصناعية اللازمة لتحويلها إلى منتجات تامة صالحة للاستهلاك أو الاستخدام ، هذه الأعمال يعتبر طبقا للقانون التجارى عملا تجاريا .

والسؤال الآن ، طالما أن المنشآت الصناعية تعتبر من الأعمال التجارية فلماذا نص المشرع الضريبي على إخضاع المنشآت التجارية أو الصناعية للضريبة ، فكان بإمكانه النص على إخضاع المنشآت التجارية فقط وبالتالي سوف تخضع المنشآت الصناعية بالتبعية . لكن نظرا لوجود بعض الأعمال الصناعية لا تعتبر من الأعمال التجارية حسب نص القانون التجارى ،

لذلك نص المشرع الضريبي على إخضاع كل المنشأة الصناعية للضريبة سواء التي تعتبر أعمالا تجارية أو تلك التي لا تعتبر من الأعمال التجارية ٣/١/٢ الصناعات الاستخراجية :

وهي المنشآت التي تقوم باستخراج ما في باطن الأرض من معادن وخامات وغازات ومياه وبيعها .

وقد اشترط قانون التجارة لاعتبار الصناعات الاستخراجية من قبيل الأعمال التجارية التي تزاوّل على سبيل الاحتراف والاعتياد أما إذا وقعت منفردة فلا تعتبر من الأعمال التجارية

ولكن نص المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل أخضع أرباح الصناعات الاستخراجية للضريبة سواء تم مباشرتها على سبيل الاعتياد أو تم لمرة واحدة .

٢/٢ المهن المتعلقة بالحرف والأنشطة الصغيرة :

١/٢/٢ المهن المتعلقة بالحرف :

أرباح الحرف هم ثمة من الأشخاص يزاولون النشاط بصفة مستقلة معتمدين على مهارتهم وخبرتهم الشخصية في وضع أو إصلاح ما يقدمه لهم العملاء من مواد وخامات مثل الحلاق والترزى والنجار وغيرهم .

هذه الطائفة لا تعتبر أعمالها في نظر قانون التجارة المصرى من الأعمال التجارية لأنهم لا يضاربون على رأس المال ولكن هم أقرب ما تكون إلى بيع أو تقديم المهارة الشخصية للعملاء . فالعنصر الأساسى في تحقق الإيراد لدى الحرفى هو عمله المستقل والذي يعتمد على خبرته ومهارته وسمعته بين العملاء .

وقد أخضع المشرع الضريبي أرباح المهن المتعلقة بالحرف للضريبة باعتبارها من إيرادات النشاط التجارى والصناعى نظرا لأن أرباح هذه الفئة أصبحت تفوق في كثير من الأحيان الأرباح التى تحققها الأعمال التجارية أو الصناعية

٢/٢/٢ الأنشطة الصغيرة :

ينص البند (٢) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل على سريان الضريبة على أصحاب الأنشطة الصغيرة ، فى حين نصت المادة (١٨) من قانون الضرائب على الدخل على أن (يصدر بقواعد وأسس

المحاسبة الضريبية وإجراءات التحصيل بقرار من وزير المالية وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤

ويلاحظ على نص المادة (١٨) من قانون الضرائب أنها أحالت إصدار قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة إلى قرار وزير المالية (والذى لم يصدر حتى الآن) وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ .

وبالرجوع إلى القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ نجد أن المادة الأولى منه تضع تعريفا للمنشآت الصغيرة بأنها كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطا اقتصاديا إنتاجيا أو خدميا أو تجاريا لا يقل رأسمالها المدفوع عن ٥٠ ألف جنيه ولا يتجاوز مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها على خمسين عاملا لله .

والسؤال الآن : إذا كان لدينا منشآت صغيرة رأسمالها المدفوع أقل من ٥٠ ألف جنيه هل تخضع للضريبة أم لا ؟ وخصوصا أن نص المادة (٢) من القانون ١٤١ لسنة ٢٠٠٤ اعتبرت المنشآت التى يقل رأسمالها المدفوع عن ٥٠ ألف جنيه منشآت متناهية الصغر وهذه المنشآت غير مخاطبة بموجب قانون الضرائب .

٣/٢ الصفقة الواحدة :

ينص البند (٣) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل على الله سريان الضريبة على صافى الأرباح التى تتحقق خلال السنة من أى نشاط تجارى أو صناعى ولو اقتصر على صفقة واحدة لله .

وقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون المقصود بالصفقة الواحدة بأنها كل عملية شراء بنية البيع يجريه ممول مقيم لأشياء منقولة غير معدة للاستعمال الشخصى بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعى وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهرا من تاريخ الشراء

وبناء على ما سبق ، اشترطت اللائحة التنفيذية لسريان الضريبة على أرباح الصفقة الواحدة ما يلى :

أ - أن تتم الصفقة الواحدة من خلال شخص مقيم فى مصر .

بد أن تكون الصفقة الواحدة متعلقة بأصول منقولة وليست أصول ثابتة .

جـ - أن تكون الأصول مشتراة ولست مصنعة .

د - أن يكون الشراء بنية البيع وليس الاستعمال الشخصى .

هـ - أن تكون الصفقة متعلقة بنشاط تجارى أو صناعى .

و - أن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهرا من تاريخ الشراء .

٢/٤ السماسرة والوكلاء بالعمولة وغيرهم من الوسطاء :

٢/٤/١ السماسرة :

السمسرة هي تقريب بين طرفين فى عقد معين ، يشترط فى السمسار أن يكون مستقلا ولا تربطه بالغير علاقة تبعية ولا تقع عليه الالتزامات المترتبة على العقد ، يستحق للسمسار عمولة مما طلب منه الخدمة . وقد أخضع المشرع الضريبى المصرى هذه العمولة للضريبة

٢/٤/٢ الوكيل بالعمولة :

عرف القانون التجارى المصرى الوكالة بالعمولة بأنها لله عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بأن يجرى باسمه تصرفا قانونيا لحساب الموكل لله .

وعلى ذلك فالوكيل بالعمولة يتعاقد مع الغير باسمه ولحساب موكله لذلك فهو طرفا فى عقدين :

أ - عقد الوكالة الذى يربطه بالموكل .

ب - عقد الصفقة الذى يجرى به مع الغير .

وقد أخضع المشرع الضريبى المصرى العمولة التى يتقاضاها الوكيل بالعمولة للضريبة .

٢/٤/٣ الممثل التجارى :

وهو شخص تابع لمنشأة ما يعمل على إيجاد العملاء لها وإبرام العقود معهم باسم المنشأة التى يمثلها . لذلك فهو يختلف عن الوكيل بالعمولة الذى يقوم بإبرام التعاقد مع العملاء باسمه .

وبناء على ذلك فإن الممثل التجارى تربطه بالمنشأة علاقة تبعية . ولذلك يتم إخضاعه للضريبة على المرتبات .

٤/٤/٢ سماسرة الأوراق المالية :

يشترط القانون التجارى المصرى ضرورة وجود أحد السماسرة المدرجة أسمائهم فى قائمة تحررها لجنة البورصة عند القيام بأى عمل من أعمال البورصة ، بالإضافة إلى أن لجنة البورصة لا تقبل أى سمسار إلا إذا كان لديه رأس مال موجود فى مصر لا يقل عن حد معين . بناء على ذلك إذا زاول السمسار العمل من خلال منشأة فردية فإنه سوف يخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى . ولكن بصدر القانون ٩٥ لسنة ٩٢ والذى قصر ممارسة نشاط السمسرة فى الأوراق المالية على الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ، بناء على ذلك فإن أرباح سماسرة الأوراق المالية سوف تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

٥/٤/٢ الخبير المثلث :

المثلث هو عمل فنى غير تجارى وهو يختلف عن الوساطة حيث تصنف على أنها عمل تجارى . لذلك فإن عمل المثلث ينقسم إلى قسمين :

- المثلثين وهو عمل فنى غير تجارى ، فإذا قام الخبير المثلث بتقديم المشورة الفنية فقط من خلال إجراء عملية مثلث فقط يعتبر بذلك عمل من أعمال المهن غير التجارية ويخضع للضريبة تحت هذا المسمى .

- الوساطة ، وهو عمل تجارى بموجب قانون التجارة ، فإذا قام المثلث بالمثلثين والوساطة اعتبر بذلك عمله من الأعمال التجارية ويخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى .

٥/٢ تأجير المحال والآلات :

١/٥/٢ تأجير المحال التجارية أو الصناعية :

ينص البند (٥) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير محل تجارى أو صناعى سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية (آلات - معدات - أثاث) أو المعنوية (الاسم التجارى) .

وبناء على ذلك ، فإن تأجير المحل التجارى أو الصناعى دون أن يشتمل على هذه العناصر لا يخضع للضريبة .

٢/٥/٢ تأجير الآلات :

ينص البند (٥) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل على سريان الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات المستخدمة في الزراعة لله.

في حين نصت اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل في المادة (٢٦) على أن الله تشمل الآلات الميكانيكية والكهربائية المنصوص عليها في البند (٥) من المادة (١٩) من القانون ، الآلات الالكترونية والرقمية وغيرها لله.

ويثور في هذا الشأن العديد من التساؤلات :

أ - هل نص اللائحة التنفيذية يعنى أن الآلات الالكترونية والرقمية هى من الآلات الميكانيكية والكهربائية المنصوص عليها في القانون؟ فإذا كانت اللائحة تعنى ذلك فلمماذا إضافة كلمة وغيرها؟ حيث أن معنى وجود كلمة وغيرها يعنى أن أى آلات ميكانيكية وكهربائية سوف تخضع للضريبة.

ب - إذا كانت اللائحة تعنى إضافة أرباح تأجير الآلات الالكترونية والرقمية إلى أرباح تأجير الآلات التى تخضع للضريبة والمنصوص عليها في المادة (١٩)، فهل يجوز لللائحة أن تضيف إلى نص القانون ؟

ج - ما موقف أرباح تأجير الآلات البخارية واليدوية من الخضوع للضريبة ؟

د - يعتبر القانون التجارى المصرى تأجير الآلات بصفة عامة عمل تجارى ، وهو بناء على ذلك سوف يخضع للضريبة بهذه الصفة فلماذا أدخلها القانون ولائحته فى أنواع الآلات التى تخضع أرباحها للضريبة ؟

هـ - أعفى القانون الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات المستخدمة فى الزراعة من الخضوع للضريبة ، ويلاحظ هنا أن المشرع لم يحدد صفة للآلات الزراعية المعفاة وتركها عامة ، فلماذا اتحديد عند الخضوع ؟

لذلك فى رأينا ، أن أرباح تأجير الآلات بصفة عامة يخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى ما عدا ما نص القانون على إعفاؤه.

٦/٢ نشاط النقل :

ينص البند (٦) من المادة (١٩) من قانون الضرائب على الدخل على إخضاع أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة للضريبة . وبناء عليه ، فإن أرباح نشاط النقل سواء بحرى أو جوى أو برى سوف تخضع للضريبة .

٧/٢ أرباح تشييد أو شراء العقارات على وجه الاحتراف بقصد بيعها :

ينص البند (٧) من المادة (١٩) على سريان الضريبة على الله الأرباح التى يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح من بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك لله .

وبناء على هذا النص ، فإن إخضاع أرباح تشييد أو شراء انعقارات بقصد بيعها للضريبة يشترط فيه ما يلى :

أ - إخضاع من يزاولون هذا النشاط لحسابهم .

بد أن يكون الشراء أو التشييد بنية البيع أى بقصد المضاربة . ويشار تساؤل فى هذا الشأن .. كيف تستطيع الإدارة الضريبية إثبات نية البيع لدى الممول عند الشراء أو التشييد ؟ فالممول اشترى أو شيد العقار فى وقت وتصرف فيه بالبيع فى وقت آخر قد يكون بعد عدد كبير من السنوات ، فما هى نيته وقت الشراء أو التشييد حتى يتم تحديد مدى خضوعه للضريبة من عدمه .

جـ - أن تتم عمليات الشراء أو التشييد على سبيل الاعتياد أو الاحتراف .

ويثور هنا العديد من التساؤلات :

- ما المقصود بالاعتياد ؟ هل هو تعدد عمليات الشراء أو التشييد أى تكرارها .

- إذا كان المقصود بالاعتیاد هو التعدد ، فهل تكرار عمليات الشراء أو التشييد خلال نفس السنة أو التكرار حتى لو تم ذلك في عدة سنوات متفرقة ؟ .

- وإذا كان الاعتیاد غير مربوط بنفس السنة ، معنى ذلك أن الممول إذا اشترى عقار ثم تصرف فيه بالبيع ولم يكن في ذلك تكرار فلا يتم إخضاعه للضريبة ثم بعد عدد من السنوات اشترى عقارا آخر ثم تصرف فيه بالبيع ، فهو في هذه الحالة توافر فيه شرط الاعتیاد . في هذه الحالة هل سيتم إخضاع أرباح العقار الثاني فقط للضريبة أم سيتم إخضاع أرباح العقارين الأول والثاني . وإذا أخذت الإدارة الضريبية بالرأى الثاني وهو إخضاع أرباح العقارين الأول والثاني ، فكيف تستطيع تحديد أرباح العقار الأول وهو قد مر عليه سنوات عديدة ، وهل سيطبق عليه التقادم الخمس أم لا ؟ .

يجب ملاحظة أن الاعتیاد المنصوص عليه في هذه الفقرة هو الاعتیاد في الشراء أو التشييد وليس الاعتیاد في البيع ، فعلى سبيل المثال إذا قام ممول بتشيد عقار ثم باعه شقق تمليك وحقق بذلك أرباح طائلة فلا يخضع للضريبة لعدم وجود تكرار في الشراء أو التشييد رغم وجود تكرار في البيع ، ولا يمكن تطبيق النص الخاص بالصفقة الواحدة عليه لأن الصفقة الواحدة تتعلق بأشياء منقولة .

وفي رأينا ، أن المشرع الضريبي كان يجب أن يربط الاعتیاد أو التكرار بفترة زمنية معينة ولا يجب أن يتركها مفتوحة .

د - أن يسبق البيع شراء أو تشييد ، لذلك فتصرف الوارث في العقار الذي ورثه بالبيع لا يخضع للضريبة وكذلك تصرف الموهوب له في عقار وهب له بالبيع لا يخضع أيضا للضريبة

٨/٢ تقسيم الأراضي والتصرف فيها أو البناء عليها :

ينص البند (٨) من المادة (١٩) على إخضاع (الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها) .

ويلاحظ على هذا النص ما يلي :

أ - تناول النص تقسيم الأراضي ، وجاء النص عاما لذلك يسرى على أراضي البناء والأراضي الزراعية .

ب - اشترط القانون تقسيم الأراضي قبل التصرف فيها أو البناء عليها ، فإذا تم التصرف فيها أو البناء عليها دون إجراء تقسيم لها فإن أرباحها لا تخضع للضريبة .

جـ - يخضع للضريبة مالك الأرض وليس من يقوم بمساعدته في إجراء التقسيم والتصرف .

٩/٢ منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي :

ينص البند (٩) من المادة (١٩) على إخضاع لأرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لله .

ويلاحظ على هذا النص ما يلي :

أ - يخضع للضريبة أرباح المنشآت التي تقوم باستصلاح الأراضي فقط ثم بيعها أو .

ب - يخضع للضريبة أرباح المنشآت التي تقوم بزراعة أراضي مستصلحة بمعرفة الغير أو .

جـ - يخضع للضريبة أرباح المنشآت التي تقوم باستصلاح الأراضي وزراعتها .

١٠/٢ مشروعات تربية الدواجن والمواشي والأسماك

ينص البند (٩) من المادة (١٩) من القانون على إخضاع لأرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا وحظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأسا ومشروعات مزارع ومصايد الثروة السمكية لله .

يلاحظ على هذا النص ما يلي :

أ - إخضاع أرباح مشروعات استغلال حظائر الدواجن أو تفريخها آليا .

ب - إخضاع أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها وذلك فيما جاوز عشرين رأسا، وبناء على هذا النص قد لا تخضع أرباح هذه

المنشآت للضريبة خصوصا أنها منشآت فردية وعشرين رأسا قد يكون أقصى ما يمكن أن يمتلكه الممول الفرد ويستطيع رعايته .

جـ إخضاع أرباح مشروعات مزارع ومصايد الثروة السمكية .

٣ - الإعفاءات المقررة من الضريبة

١/٣ منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي :

أعفى المشرع من الخضوع للضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وبلاحظ على هذا النص :

أ - إعفاء أرباح المنشآت التي تقوم باستصلاح الأراضي ثم بيعها لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط وذلك تشجيعا للمستثمرين على استصلاح الأراضي غير المنتجة

ب - إعفاء أرباح المنشآت التي تقوم بزراعة أراضي مستصلحة بمعرفة الغير لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط وذلك تشجيعا للمستثمرين على القيام بزراعة أراضي مستصلحة بالإضافة على المجهود الذى سوف يبذل فى جعل هذه الأرض إنتاجية .

جـ - إعفاء أرباح المنشآت التي تقوم باستصلاح الأراضي واستزاعها لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط ،

وهنا يثار تساؤل :

- هل يمنح الممول مدة الإعفاء العشرى منذ بداية نشاط الاستصلاح أم منذ بداية نشاط الاستزراع ؟ فى رأينا أن مدة الإعفاء يجب أن تحسب مع بداية نشاط الاستزراع .

- أم يقصد المشرع إعفاء الممول لمدة عشر سنوات لنشاط الاستصلاح وعشر سنوات أخرى لنشاط الاستزراع ؟ .

٢/٣ منشآت الإنتاج الداجنى :

أعفى المشرع من الخضوع للضريبة أرباح منشآت الإنتاج الداجنى وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط

وبلاحظ على هذا النص ما يلى :

أ - إخضاع هذه المنشآت جاء فى نص المادة (١٩) وبناء عليه إذا أراد المشرع إعفاء هذه المنشآت فيجب أن يأتى بنص آخر لإعفائها وهو ما ورد فى المادة (٣١) من القانون .

ب - نص المادة (١٩) أخضع أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا ، ونص المادة (٣١) أعفى أرباح منشآت الإنتاج الداجنى ، والسؤال هنا هل منشآت الإنتاج الداجنى الواردة فى المادة (٣١) تعنى مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا الواردة فى المادة (١٩) ، فإذا كان المعنى واحد فلماذا استخدم المشرع فى كل مادة ألفاظا مختلفة .

٣/٣ منشآت تربية النحل :

أعفى المشرع فى المادة (٣١) أرباح منشآت تربية النحل وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

وبلاحظ على هذا النص ما يلى :

أ - الإعفاء لا بد أن يسبقه خضوع ، والملاحظ عدم وجود نص سابق يخضع منشآت تربية النحل للضريبة . وإلا إذا اعتبر المشرع منشآت تربية النحل عمل تجارى وتخضع بهذه الصفة تلقائيا للضريبة . ويرد على ذلك إذا كان المشرع يقصد ذلك فلماذا عدد أنشطة معينة فى المادة (١٩) وأخضعها للضريبة رغم أنها أنشطة تجارية بطبيعتها ثم جاء فى المادة (٣١) وأعفاها .

ب - ينصب الإعفاء على الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج سواء كان البيع قبل تصفية العسل من الشوائب أو بعد تصفيته وتعبئته فى عبوات .

ج - إذا أجريت على العسل عمليات تكميلية كإضافة عناصر أو مواد أخرى الية بحيث يخرج عن طبيعته السلعية كعسل ، فى

هذه الحالة يخضع للضريبة ، والسؤال هنا هل كل المنتج تخضع أرباحه للضريبة ، أم تخضع الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية فقط ؟ فى رأينا أن الإخصاع للضريبة ينصب فقط على الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية فقط .

٤/٣ حظائر تربية المواشى وتسمينها :

أعفى المشرع الضريبي فى المادة (٣١) أرباح حظائر تربية المواشى وتسمينها وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويلاحظ على هذا النص ما يلى :

أ - يهدف هذا الإعفاء على تشجيع المستثمرين على الإقبال على هذا النشاط للحد من استيراد اللحوم وتوفير العملات الأجنبية للبلاد .

ب - بعد انتهاء فترة الإعفاء العشرى (١٠ سنوات) يطبق نص المادة (١٩) بإعفاء عشرين رأساً من هذه الماشية من الخضوع للضريبة .

ج - يثار هنا تساؤل ، هل يسرى الإعفاء على الأرباح التى تحققها هذه المنشآت من نشاطها الأساسى فقط (إنتاج مولد - إنتاج البان) أم يمتد الإعفاء إلى نشاطها الفرعى أيضاً (إنتاج السماد مثلاً)؟ فى رأينا أن الإعفاء يجب أن يشمل الأرباح المحققة من النشاط الرئيسى وتلك المحققة من الأنشطة الفرعية .

٥/٣ مشروعات مصايد ومزارع الأسماك :

أعفى المشرع فى المادة (٣١) أرباح مشروعات مصايد ومزارع الأسماك وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

٦/٣ مشروعات مراكب الصيد :

أعفى المشرع فى المادة (٣١) أرباح مشروعات مراكب الصيد وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويلاحظ على هذا النص :

أ - يقصد بمشروعات مراكب الصيد ، مزاولة نشاط الصيد بمركب واحد أو أكثر وسواء كان مملوكا للممول أو مستأجرا منه .

ب - يلاحظ أن هذا الإعفاء لم يرد له نص بالخضوع من قبل حيث اقتصر الخضوع في المادة (١٩) على أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية .

٧/٣ ناتج التعامل في الأوراق المالية :

أعفى المشرع في البند (٣) من المادة (٣١) للنتائج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم جواز خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية لله .

ويتضح من هذا النص ما يلي :

أ - يتمتع بهذا الإعفاء أرباح بيع الأوراق المالية التي يقوم به الأشخاص الطبيعيين .

ب - يتمتع بهذا الإعفاء أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، سواء كانت مقيدة في الجداول الرسمية أو في الجداول غير الرسمية .

ج - إذا تحقق من بيع الأوراق المالية خسارة تعالج ما يلي :

- إذا كانت الأوراق المالية مقيدة في البورصة لا يجوز خصمها ضمن التكاليف واجبة الخصم ، كما لا يجوز ترحيلها إلى سنوات تالية .

- إذا كانت الأوراق المالية غير مقيدة في البورصة يجوز خصمها ضمن التكاليف واجبة الخصم ، كما يجوز ترحيلها إلى سنوات تالية .

٨/٣ عوائد السندات وصكوك التمويل :

أعفى المشرع في البند (٤) من المادة (٣١) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها

المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرية التى تصدرها الدولة أو شركات الأموال) :

ويلاحظ على هذا النص ما يلى :

أ - يشترط للإعفاء أن تكون العوائد متعلقة بسندات أو صكوك تمويل مقيدة فى سوق الأوراق المالية .

ب - يسرى هذا الإعفاء سواء كانت السندات أو صكوك التمويل مصدرة من الدولة أو من شركات الأموال .

٩/٣ توزيعات الأرباح :

أعفى المشرع فى البند (٤) من المادة (٣١) ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيين من :

أ - التوزيعات على أسهم رأس مال الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم .

ب - التوزيعات على حصص رأس المال فى الشركات ذات المسؤولية المحدودة وشركات الأشخاص .

ج - التوزيعات على حصص الشركاء غير المساهمين فى شركات التوصية بالأسهم .

د - التوزيعات على صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار .

وترجع الحكمة فى هذا الإعفاء إلى أن هذه التوزيعات (فيما عدا توزيعات صكوك الاستثمار التى تصدرها صناديق الاستثمار) سبق خضوعها كجزء من إيرادات الشركة التى أصدرتها للمضريبة على أرباح الأشخاص الاعتباريين .

١٠/٣ عوائد الودائع وحسابات التوفير :

أعفى المشرع فى البند (٥) من المادة (٣١) (العوائد التى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة فى جمهورية مصر العربية وعن الودائع وحسابات التوفير فى صناديق البريد ، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التى يصدرها البنك المركزى) .

ويلاحظ على هذا النص ما يلي :

- أ - يتمتع بهذا الإعفاء الأشخاص الطبيعيون .
 - ب - تعفى عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية .
 - ج - تعفى عوائد شهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها البنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية .
 - د - تعفى عوائد الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد .
 - هـ - تعفى عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي .
- ويهدف المشرع من هذا الإعفاء تشجيع الإدخار وبالتالي تقليل الاستهلاك وزيادة الاستثمار مما يساعد على تحقيق التنمية الاقتصادية .
- ١١/٣ المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية :

أعفى المشرع في البند (٦) من المادة (٣١) لله الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل ، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال ولا يسرى الإعفاء إلا على أرباح من أبرم قرض الصندوق باسمه الله

ويتضح من هذا النص ما يلي :

- أ - يسرى هذا الإعفاء على المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية ، أى يكون تاريخ مزاولة النشاط بالمشروع لاحقا لتاريخ التمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية .

- ب - أن يكون الإعفاء في حدود نسبة التمويل المقدم من الصندوق الاجتماعي للتنمية ، فإذا كان المشروع تم تمويله بالكامل من الصندوق الاجتماعي تعفى كل الأرباح التي يحققها ، أما إذا كان التمويل جزئيا (تمويل بنسبة ٨٠٪ مثلا) تعفى الأرباح التي يحققها المشروع في حدود ٨٠٪ من قيمتها .

جـ مدة الإعفاء خمس سنوات من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال .

د - يقتصر الإعفاء على أرباح الشخص الذى أبرم قرض الصندوق باسمه .

ونظرا لأننا بصدد الإعفاء من ضريبة على أرباح الأشخاص الطبيعيين والمتعلقة بإيرادات النشاط التجارى والصناعى لذلك يشترط للإعفاء بخلاف ما سبق :

- أن يتخذ المشروع شكل المنشأة الفردية .

- أن تكون أرباح المشروع ناتجة من مباشرة نشاط تجارى أو صناعى

٤- الربح المحاسبى والربح الضريبى

١/٤ الربح المحاسبى :

هو صافى الربح المستخرج من قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

وحيث يوجد فى بعض المعايير المحاسبية بدائل متعددة للقياس والتقييم المحاسبى وتؤدى عملية الاختيار بين هذه البدائل إلى آثار مختلفة على نتيجة النشاط والمركز المالى والمعلومات والقرارات التى تتخذ بمعرفة الأطراف المختلفة المهتمة بالنشأة. لذلك تطلبت المعايير ضرورة الإفصاح عن الطرق والسياسات المحاسبية المستخدمة بالفعل .

٢/٤ الربح الضريبى :

هو عبارة عن صافى الربح المحاسبى بعد تعديله وفقا لما هو محدد فى قانون ضريبة الدخل . وعلى ضوء هذا الربح تتحدد قيم ضريبة الدخل واجبة السداد .

٣/٤ الفروق بين الربح المحاسبى والربح الضريبى :

نتيجة وجود بعض الاختلافات بين بنود الإيرادات والمصروفات التى تتحدد وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتحديد تلك البنود وفقا للقواعد والأهداف الضريبية الواردة فى التشريع الضريبى ، فإنه ينشأ فروق بين

الربح المحاسبي والربح الضريبي، ويمكن تبويب هذه الفروق إلى فروق زمنية وفروق دائمة .

١/٣/٤ الفروق الزمنية (المؤقتة) :

هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في فترة مالية معينة نتيجة اختلاف التوقيت الزمني لتحصيل بعض بنود المصروفات والإيرادات على قائمة الدخل فيما بين المعايير المحاسبية والتشريع الضريبي .

وتتميز هذه الفروق بأن تأثيرها لا يقتصر على الفترة المالية التي حدثت فيها فقط وإنما ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية :

ومن أمثلة الفروق الزمنية أو المؤقتة التي تظهر في التشريع الضريبي المصري ما يلي :

- حساب الإهلاك من وجهة النظر الضريبية يختلف عن حساب الإهلاك من وجهة النظر المحاسبية .

- هناك بنود تعتبر من المصروفات على أساس الاستحقاق محاسبياً، بينما وفقاً للتشريع الضريبي يتم تحديدها على أساس نقدي مثل التأمينات الاجتماعية .

- هناك بنود تعتبر من الإيرادات على أساس الاستحقاق محاسبياً، بينما وفقاً للتشريع الضريبي يتم تحديدها على أساس نقدي مثل التعويضات .

٢/٣/٤ الفروق الدائمة :

وهي الفروق بين الربح المحاسبي والربح الضريبي التي تنشأ نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن القواعد الضريبية لبعض بنود الإيرادات والمصروفات التي تظهر في قائمة الدخل . وتتميز الفروق الدائمة بأن تأثيرها يقتصر على الفترة المالية التي حدثت فيها فقط ولا ينعكس تأثيرها على الفترات المالية التالية :

ومن أمثلة الفروق الدائمة التي تظهر في التشريع الضريبي المصري ما يلي :

- عوائد القروض التي تتحملها المنشأة تعتبر من التكاليف بالكامل وفقا للفكر المحاسبي بينما يضع التشريع الضريبي المصري شروطا لما يعتمد منها كتكاليف .
- المخصصات تعتبر من التكاليف وفقا للفكر المحاسبي بينما لا يعترف التشريع الضريبي المصري بالمخصصات ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٥- تحديد صافي الربح الضريبي

تنص الفقرة الثانية من المادة (١٧) على أنه يتحدد صافلا الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية ، كما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام هذا القانون على صافي الربح المشار إليه الله

وبناء على هذا النص ، يتحدد صافي الربح الضريبي على أساس صافي الربح الوارد في قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية . أى يتم تعديل الاعتماد على صافي الربح المحاسبي الوارد في قائمة الدخل وتعديله في ضوء قانون الضرائب على الدخل ، وبناء على ذلك :

١- إذا لم يرد في قانون الضرائب معاملة معينة لأحد بنود الإيرادات أو المصروفات يتم تطبيق ما جاء في معايير المحاسبة المصرية

٢- إذا ورد في قانون الضرائب معاملة معينة لأحد بنود الإيرادات والمصروفات يتم تطبيق نصوص قانون الضرائب .

ويتم تحديد صافي الربح الضريبي على النحو التالي :

xx		صافي الربح من واقع قائمة الدخل <u>يضاف إليه</u>
	xx	١- إيرادات خاضعة للضريبة ولم تدرج بالدفاتر (النقص في الإيرادات)
	xx	٢- تكاليف غير مسموح بها وأدرجت بالدفاتر (الزيادة في التكاليف)
xxx		إجمالي الربح الضريبي
	xx	<u>يخصم منه</u>
		١- إيرادات غير خاضعة للضريبة وأدرجت بالدفاتر (الزيادة في الإيرادات)
	xx	٢- تكاليف مسموح بها ولم تدرج بالدفاتر (النقص في التكاليف)
(xx)		
xxx		صافي الربح الخاضع للضريبة

٦- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة

تنص المادة (١٧) من قانون الضرائب على أنه تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها فى البنود ١ ، ٢ ، ٤ من المادة (٢٥) من هذا القانون ، والأرباح المحقة من التعويضات التى يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أى أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التى تحققت خلال الفترة الضريبية الله .

ويتضح من نص هذه المادة أن الإيرادات الخاضعة للضريبة يمكن تقسيمها إلى :

١/٦ إيرادات النشاط الجارى .

٢/٦ الأرباح الرأسمالية .

٣/٦ الإيرادات الفرعية أو العرضية .

وسوف نتناول هذه الإيرادات بالتفصيل :

١/٦ إيرادات النشاط الجارى :

وتتمثل فى الإيرادات الناتجة عن مزاولة المنشأة لنشاطها العادى ويختلف تحديد هذه الإيرادات باختلاف طبيعة نشاط المنشأة وذلك على النحو التالى :

١/١/٦ المنشآت التجارية :

يتم تحديد إيرادات النشاط الجارى بالفرق بين صافى المبيعات وتكلفة البضاعة المباعة .

ويقصد بصافى المبيعات إيراد المبيعات مخصوما منها مردودات ومسموحات المبيعات .

بينما تكلف البضاعة المباعة تتحدد بإضافة قيمة مخزون أول المدة إلى صافى تكلفة المشتريات (إجمالى تكلفة المشتريات مخصوما منها مردودات المشتريات) ويخصم من هذا المجموع قيمة بضاعة آخر المدة (مقومة بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل)

ويظهر عند الفحص الضريبي العديد من التساؤلات والتي قدمت معايير المحاسبة المصرية معالجتها لها على النحو التالي:

أ - البيع بإصدار فواتير دون تسليم السلع للعميل : فى هذه الحالة يتم تأجيل تسليم السلع المبيعة للمشتري بناء على طلبه، ولكن تنتقل ملكيتها إليه ويقوم بالموافقة على ما جاء بالفواتير المصدرة . فى هذه الحالة يعترف بالإيراد حيث انتقلت الملكية للمشتري .

أما إذا كان هناك نية لشراء أو تصنيع السلع عند حلول تاريخ التسليم فلا يتحقق الإيراد .

ب - البيع بالأجل : تعتبر لحظة البيع هى اللحظة الحاسمة لتحقيق الإيراد تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق بصرف النظر عن واقعة تحصيل ثمن البيع .

ج - تسليم السلع إلى وكلاء البيع : لا يتحقق الإيراد عند قيام المنشأة بتسليم السلع إلى وكلاء البيع حيث أن البضاعة توضع لدى هذا الوكيل كأمانة لذلك فهو يعتبر وكأنه مخزن للمنشأة ، لذلك لا يتم الاعتراف بالإيراد إلا إذا قام الوكيل ببيع السلع للغير .

د - شحن السلع مع خضوعها لشروط التركيب والفحص : يتم الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري التسليم ويتم الانتهاء من التركيب والفحص . أما إذا كانت عملية التركيب بسيطة بطبيعتها ، فيتم الاعتراف بالإيراد عندما يقبل المشتري التسليم .

هـ - مسحوبات السلع بمعرفة صاحب المنشأة للأغراض الخاصة : لا يتم إخضاع أرباح هذه البضاعة للضريبة لكون البضاعة لم تباع ، بينما يتم تسجيل هذه البضاعة فى القوائم المالية بالتكلفة .

و - تكلفة الشراء : تتمثل فى التكاليف التى تحملتها المنشأة حتى وصول البضاعة إلى مخازنها وتشمل ثمن البضاعة ومصروفات النقل للداخل وعمولة وكلاء الشراء والضريبة الجمركية .. الخ مع العلم أن هذه القيود تحدد على أساس الاستحقاق بصرف النظر عن واقعة السداد .

- ز- المخزون : عادة ما يكون نقص الأرباح الخاضعة للضريبة راجعا للتلاعب في رقم مخزون آخر المدة ، لذلك يجب التحقق من رقم المخزون على النحو التالي :
- التأكد من احتمال قوائم الجرد على كميات المخزون المملوكة ملكية قانونية للمنشأة .
 - التأكد من احتمال قوائم الجرد على كميات المخزون الموجودة في مخازن المنشأة والموجودة لدى الوكلاء .
 - مراجعة كميات المخزون المسجلة في قوائم الجرد مع ما هو مسجل في دفتر الصنف .
 - التأكد من إتباع المنشأة نفس سياسة تسعير المنصرف من المخزون.(الوارد أولا يصرف أولا أو المتوسط المرجح) .
 - البضاعة بالطريق : يتم تسجيلها ضمن المخزون عندما تنتقل ملكيتها إلى المنشأة خلال العام ، وهذا يتوقف على اتفاقية الشراء ، فإذا تم الاتفاق تسليم مكان الشحن F.O.B تنتقل الملكية للمشتري عندما يسلمها البائع لشركة الشحن ، أما إذا تم الاتفاق C.I.F. أى تنتقل الملكية للمشتري عندما تصل البضاعة ميناء الوصول .
 - تقييم بضاعة آخر المدة بالتكلفة.

مثال (٥ - ١) :

- أظهرت قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية صافي ربح قدره ٨٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وتبين عند الفحص :
- ١- هناك فاتورة مبيعات قيمتها ٢١٠٠٠ جنيه سجلت خطأ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه .
 - ٢- سجلت المنشأة ضمن المبيعات مبلغ ٣٠٠٠ جنيه سحبها صاحب المنشأة لاستعماله الخاص (علما بأن نسبة مجمل الربح ٢٠٪ من التكلفة).
 - ٣- هناك بضاعة بالطريق تكلفتها ١٢٠٠٠ جنيه سجلت ضمن المشتريات علما بأن الاتفاق C.I.F. والبضاعة قد تم شحنها من ميناء المصدر.

٤- هناك فاتورة مشتريات قيمتها ٤٠٠٠ جنيه سجلت مرتين .

٥- سجلت المنشأة ضمن المبيعات مبلغ ٤٥٠٠٠ جنيه قيمة بضاعة تم إرسالها إلى الوكلاء علماً بأن جزء من هذه البضاعة قيمتها ٩٠٠٠ جنيه مازالت متبقية بدون بيع لدى الوكيل .

٦- سجلت المنشأة ضمن المبيعات بضاعة قيمتها ٣٦٠٠ جنيه تم شحنها للعميل ولكن لم يتسلمها العميل حتى نهاية العام لعدم استيفاء شروط التركيب والفحص .

المطلوب بيان التعديلات الواجب إدخالها على صافي الربح .

صافي الربح من واقع قائمة الدخل يضاف إليه		٨٠٠٠٠
١- مبيعات سجلت خطأ		
$21000 - 12000 = 9000$	٩٠٠٠	
جنيه	١٢٠٠٠	
٢- بضاعة بالطريق	٤٠٠٠	
٣- فاتورة مشتريات سجلت مرتين	<u>٢٥٠٠٠</u>	
	١٠٥٠٠٠	
إجمالي الربح الضريبي		
يخصم منه		
١- ربح بضاعة سجلها صاحب المنشأة	(٥٠٠)	
٢- ربح بضاعة لدى الوكلاء	(١٥٠٠)	
٣- ربح بضاعة لم يتسلمها العميل	(٦٠٠)	(٢٦٠٠)
صافي الربح الضريبي		١٠٢٤٠٠

ملاحظات :

أ - فاتورة مبيعات سجلت خطأ بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه علماً بأن قيمتها ٢١٠٠٠ ج يترتب عليه نقص في إيرادات المبيعات ٩٠٠٠ ج

وبالتالى نقص فى الربح لذلك يضاف .

بد بضاعة سحبتها صاحب المنشأة تسجل بالتكلفة وحيث أن المنشأة سجلتها بسعر البيع :

إذن أرباح هذه البضاعة غير محققة تخصم من الربح

$$\begin{array}{rcl} \text{سعر البيع} & - & \text{التكلفة} \\ 120 & - & 100 \\ \hline 20 & = & \text{الربح} \end{array}$$

ربح البضاعة = $3000 \times (120 \div 20) = 500$ جنية .

جـ بضاعة بالطريق (الاتفاق C.I.F) ينتقل ملكيتها للمنشأة عند وصول البضاعة إلى مخازن المنشأة أو إلى ميناء الوصول وحيث أنها سجلت ضمن المشتريات ، ترتب عليها زيادة التكاليف وبالتالي نقص الربح لذلك تضاف .

د - فاتورة مشتريات سجلت مرتين ، ترتب عليها زيادة التكاليف وبالتالي نقص الربح لذلك تضاف .

هـ بضاعة لدى الوكلاء بدون بيع قيمتها ٩٠٠٠ ج سجلت على أنها بيعت ، لذلك فإن ربح هذه البضاعة أدى إلى زيادة صافى الربح لذلك تخصم .

زبح بضاعة لدى الوكلاء = $9000 \times (120 \div 20) = 1500$ جنية .

و - بضاعة تم شحنها للعميل ولم يتسلمها حتى نهاية العام لعدم استيفاء شروط التركيب والفحص تم تسجيلها ضمن المبيعات ، لذلك فإن ربح هذه البضاعة أدى إلى زيادة صافى الربح لذلك يخصم

ربح بضاعة لم يتسلمها العميل = $3600 \times (120 \div 20) = 600$ جنية .

٢/١/٦ المنشآت الخدمية :

يتم تحديد إيراد النشاط الجارى بالفرق بين قيمة الخدمة وتكلفة أداء هذه الخدمة .

٢/٦ الأرباح الرأسمالية :

١/٢/٦ الأصول التي تخضع أرباحها الرأسمالية للضريبة :

تتمثل الأصول الثابتة التي تخضع أرباحها الرأسمالية للضريبة في:

- المباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات .

- الأصول المعنوية كالشهرة والاسم والتجاري ... الخ .

- الأراضي والأعمال الفنية الأثرية والمجوهرات والأصول

الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك .

أما باقي الأصول فإن ثمن البيع يدخل ضمن أساس الإهلاك (كما سيأتي

توضيحه فيما بعد) لذلك لا يحسب لها أرباح رأسمالية .

٢/٢/٦ الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (١٧) من القانون على أن يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية

الناجمة عن :

أ - الأرباح الناتجة عن بيع الأصول الثابتة بأكثر من قيمتها الدفترية.

الأرباح الرأسمالية - ثمن البيع - القيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا.

القيمة الدفترية - تكلفة الأصل - مجمع الإهلاك .

ويجب ملاحظة أن مجمع الإهلاك الذي تحدد على أساسه القيمة الدفترية

التي تحسب على أساسها الأرباح الرأسمالية هو الإهلاك الضريبي وليس

الإهلاك المحاسبي .

ب - الأرباح الناتجة من التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة هلاك

أو الاستيلاء على أى أصل من أصولها الثابتة

الأرباح الرأسمالية - قيمة التعويض - القيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا.

ويجب ملاحظة أن الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة نتيجة زيادة قيمة

التعويضات عن القيمة الدفترية للأصل هي تخص أصول ثابتة ، لذلك يخرج

عن نطاق هذه المعالجة ما يلي :

- التعويضات المحصلة من الغير مقابل ما لحق بالمنشأة من أضرار

نتيجة فسخ عقود أو عدم تنفيذ الغير لعقود في مواعيلها تعتبر

هذه التعويضات بالكامل إيرادا في السنة التي تم فيها التحصيل

وليس في السنة التي تم فيها فسخ العقد أو عدم تنفيذه أو حكم فيها للمنشأة بالفراغة حيث يشترط لاعتباره إيرادا خاضعا للضريبة تحصيل قيمة التعويض .

- التعويضات المحصلة نتيجة هلاك أصل متداول كال بضاعة : يعتبر هذا التعويض أيضا إيرادا خاضعا للضريبة في السنة التي يتم فيها التحصيل وليس في تاريخ تحقق الضرر .

حصول المنشأة على تعويض ١٠٠,٠٠٠ جنيه نتيجة حريق في مخزن الخامات أو الإنتاج التام ، علما بأن قيمة الاصناف الموجودة بالمخزن وقت الحريق تساوى ٩٠,٠٠٠ جنيه	حصول المنشأة على تعويض ١٠٠,٠٠٠ جنيه نتيجة هلاك أو الاستيلاء على أصل ثابت قيمته الدفعية من وجهة النظر المحاسبية ٨٠٠٠٠ جنيه ومن وجهة النظر الضريبية ٢٥٠٠٠ جنيه .
حيث أن التعويض متعلق بأحد الأصول المتداولة ، لذلك فإن قيمة التعويض بالكامل تعتبر إيرادا خاضعا للضريبة . الإيراد الخاضع للضريبة = ١٠٠,٠٠٠ جنيه .	يخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن هذا التعويض لأنه متعلق بأحد الأصول الثابتة . الأرباح الرأسمالية = ١٠٠,٠٠٠ - ٢٥٠٠ = ٧٥,٠٠٠ جنيه

جـ أرباح إعادة التقييم الناتجة عن تغير الشكل القانوني للمنشأة :

فقد تقوم منشأة فردية بإعادة تقييم أصولها بغرض تحويلها إلى شركة تضامن أو أى شركة أخرى ، وفي هذه الحالة فإن الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم هي أرباح تحققت بالفعل لأنها نتجت عن تصرف قانوني يترتب عليه تصفية شكل قانوني معين وإنشاء شكل قانوني جديد لذلك تخضع هذه الأرباح للضريبة .

الأرباح الرأسمالية - قيمة إعادة التقييم - القيمة الدفعية المعتمدة ضريبيا

٣/٢/٦ الأرباح الرأسمالية غير الخاضعة للضريبة :

لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن :

أ - إعادة التقييم لإظهار القيمة الحقيقية للمنشأة ، لأن الأرباح الناتجة في هذه الحالة تعتبر أرباحاً ورقية أو دفترية لا تخضع للضريبة .

ب - إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة بشرط :

- أن تقدم أصول المنشأة كحصة عينية في رأس مال شركة مساهمة .

- أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهماً اسمية ، أى باسم صاحب المنشأة حتى لا يمكن التصرف فيها إلا بعد الرجوع للشركة لذلك يمكن معرفة تاريخ التصرف لأنه مرتبط بالشرط الثالث .

- ألا يتم التصرف في هذه الأسهم لمدة خمس سنوات .

أرباح إعادة التقييم فردية لشركة أخرى	أرباح إعادة التقييم الناجمة عن تغير الشكل القانوني للمنشأة	أرباح إعادة التقييم الناجمة عن تغير الشكل القانوني للمنشأة
تخضع	لا تخضع	
- تقديمها كحصة نقدية أى مقابل نقدية .	- تقديمها كحصة عينية أى مقابل أسهم .	تخضع هذه الأرباح للضريبة لأنها أرباح تحققت بالفعل نتيجة تصفية شكل قانوني وإنشاء شكل قانوني جديد .
- تقديمها نظير الإسهام في رأس مال أى شركة غير مساهمة .	- تقديمها نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة .	
- الأسهم المقابلة للحصة لحامليها .	- الأسهم المقابلة للحصة اسمية .	
- التصرف في الأسهم المقابلة للحصة قبل مرور خمس سنوات .	- التصرف في الأسهم المقابلة للحصة بعد مرور خمس سنوات	

ملاحظة :

يلاحظ في الحالات السابقة ما يلي :

- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل ثابت أو هلاك أو الاستيلاء على أصل ثابت أو الناتجة عن إعادة التقييم عند تغيير الشكل القانوني للمنشأة ، تخضع للضريبة .
- لذلك فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع أصل ثابت أو هلاك أو الاستيلاء على أصل ثابت أو الناتجة عن إعادة التقييم عند تغيير الشكل القانوني تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

مثال (٥ - ٢) :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن عام ٢٠٠٧ مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه وقد اتضح عند الفحص الضريبي ما يلي

١- سجلت ضمن الإيرادات مبلغ ٢٠ ألف جنيه أرباح رأسمالية نتيجة بيع مخزن في ١/١/٢٠٠٧ بمبلغ ١٩٠ ألف جنيه علما بأن تكلفة شراءه في ١/٧/٢٠٠٥ كانت ٢٠٠ ألف جنيه (نسبة الإهلاك المحاسبي ١٠٪ والنسبة المعتمدة ضريبيا ٥٪) .

٢- سجلت ضمن الإيرادات ٣٠ ألف جنيه أرباح رأسمالية نتيجة تعويض قيمته ٨٠ ألف جنيه حصلت عليه المنشأة من شركة تأمين عند نشوب حريق في مخزن البضائع علما بأن تكلفة البضاعة التالفة ٥٠ ألف جنيه .

٣- ٥٠ ألف جنيه أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة عند تقديمها كحصة عينية لشركة توصية بالأسهم لم تسجل في الدفاتر .

٤- ٢٠ ألف جنيه خسائر ناتجة عن بيع أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية ، لم تقم المنشأة بتسجيلها في الدفاتر .

المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٧ .

٥٠٠٠٠		صافي الربح من واقع قائمة الدخل
		يضاف إليه
	١٥٠٠٠	١- فرق تعويض نتيجة هلاك بضائع
٢٠٠٠٠	٥٠٠٠	٢- أرباح إعادة تقييم
٢٥٠٠٠		إجمالي الربح الضريبي
		يخصم منه
	(١٥٠٠٠)	الزيادة في الأرباح الرأسمالية المتعلقة بالمخزن
(١٥٠٠٠)		
٢٣٥٠٠		صافي الربح الخاضع للضريبة

ملاحظات :

١- أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع مخزن :

القيمة الدفترية = تكلفة المخزن - مجمع الإهلاك

$$= ٢٠٠ \text{ ألف ج} - (٢٠٠ \text{ ألف ج} \times ٥\% \times ١,٥ \text{ سنة})$$

$$= ٢٠٠ \text{ ألف ج} - ١٥ \text{ ألف ج} = ١٨٥ \text{ ألف جنيه}$$

الأرباح الرأسمالية = ثمن البيع - القيمة الدفترية

المنشأة سجلت ضمن الإيرادات أرباح رأسمالية ٢٠ ألف جنيه
معنى ذلك زيادة في الإيراد مبلغ ١٥ ألف جنيه يخصم من الربح .

٢- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن تعويض نتيجة حريق بضائع، عند الحصول على تعويض نتيجة هلاك أصل متداول فإن قيمة التعويض بالكامل تعتبر إيرادا خاضعا للضريبة بقيمة التعويض وقدره ١٨٠ ألف جنيه .

حيث أن المنشأة سجلت ضمن الإيرادات ٣٠ ألف جنيه لذلك
هناك نقص في الإيراد ١٥٠ ألف جنيه تضاف للربح .

٣- أرباح إعادة تقييم نتيجة تقديم أصول المنشأة كحصة عينية لشركة
توصية بالأسهم تخضع للضريبة لأن الإعفاء يشترط أن تكون مقدمة لشركة

مساهمة ، وحيث أن المنشأة لم تسجلها ضمن الإيرادات لذلك يعتبر نقص في الربح لذلك تضاف .

٤- خسائر ناتجة عن بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم (حيث أن الأرباح الخاصة ببيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة معفاة من الضريبة) والشركة لم تسجلها ضمن الإيرادات ، يعتبر إجراء صحيح.

٦/٣ الإيرادات الفرعية والعرضية :

وتتمثل في الإيرادات غير المرتبطة بمزاولة المنشأة لنشاطها العادي، ولكنها إيرادات ناتجة عن امتلاك المنشأة لأصول معينة مثل:

٦/٣/١ إيرادات العقارات المبنية والأراضي الزراعية :

قد تمتلك المنشأة عقارات مبنية أو أراضي زراعية تزيد عن حاجة الاستخدام لذلك تقوم بتأجيرها للغير وتدر لها إيرادات ، يتم تسجيل هذه الإيرادات في قائمة الدخل مما يترتب عليه زيادة أرباح المنشأة .

هذه الإيرادات تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ونظرا لأن هذه الإيرادات سبق إخضاعها للضريبة العقارية (ضريبة المباني) ، ضريبة الأطنان حسب الأحوال) ، فإن هذا يترتب عليه ازدواج ضريبي . وعلاجا لذلك ينص البند (٣) من المادة (٢٣) من القانون على خصم الضريبة العقارية المتعلقة بهذه العقارات والأراضي ضمن التكاليف واجبة الخصم .

٢/٣/٦ عوائد الأوراق المالية

أعفى المشرع بموجب البند (٤) من المادة (٣١) عوائد الأوراق المالية الآتية :

- عوائد السندات و صكوك التمويل التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال بشرط أن تكون هذه السندات و صكوك التمويل مقيدة في سوق الأوراق المالية .

- توزيعات الأسهم ، والحكمة في إعفاءها هو خضوعها من قبل للضريبة كجزء من الأرباح الكلية التي حققتها الشركة التي قامت بالتوزيع وذلك لمنع الازدواج الضريبي .

- توزيعات صكوك الاستثمار التي توزعها صناديق الاستثمار .

- عوائد أذون الخزانة (التي تصدرها الحكومة وتخصص حصيلتها لأغراض معينة) .

- عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية .

- عوائد الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد .

٣/٣/٦ الديون المدومة المحصلة :

هي عبارة عن ديون سبق أن أعدمتم في سنة أو سنوات سابقة ثم تم تحصيلها في السنة الحالية ، تعالج ضريبيا كما يلي :

أ - إذا كانت الإدارة الضريبية قد اعتمدت (وافقت على) إعدام الدين في السنوات السابقة واعتبرته من التكاليف واجبة الخصم ، لذلك يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة عند تحصيله .

ب - إذا كانت الإدارة الضريبية لم تعتمد إعدام الدين في السنوات السابقة أى لم تعترف به ضمن التكاليف واجبة الخصم ، لذلك لا يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة عند تحصيله .

٤/٣/٦ المنح والإعانات :

قد تحصل المنشأة على منح أو إعانات لمساعدتها على الإنتاج أو لتمكينها من المنافسة مع السلع الأجنبية (إعانة تصدير) .

تعتبر هذه الإعانات إيرادات فرعية تخضع للضريبة على اساس:

- إذا كانت المنحة أو الإعانة نقدية ، تخضع للضريبة على اساس ما تم تحصيله منها خلال السنة .

- إذا كانت المنحة أو الإعانة عينية ، تخضع للضريبة على اساس القيمة السوقية أو العادلة للاصل الذي حصلت عليه المنشأة .

٥/٣/٦ العوائد الدائنة :

وهي عوائد تحصل عليها المنشأة نتيجة :

- البيع بالتقسيط .

- تأخر العملاء في سداد ما عليهم من ديون في مواعيدها .

تخضع هذه العوائد للضريبة باعتبارها أحد الإيرادات الفرعية

٦/٣/٦ الخصم المكتسب :

وهو عبارة عن مكسب تستفيد منه المنشأة نتيجة سدادها قيمة المشتريات الآجلة خلال المدة المتفق عليها مع المورد ، يعتبر هذا المبلغ إيرادا خاضعا للضريبة .

٧/٣/٦ فروق العملات الأجنبية :

يجب التفرقة بين :

أ - فروق العملات الأجنبية الناتجة عن المعاملات بعملة أجنبية والناتجة عن السداد أو التحصيل في وقت لاحق لتاريخ العملية تعالج ضريبيا كما يلي :

- فروق دائنة : تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

- فروق مدينة : تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ب - فروق العملة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية تعتبر فروقا غير محققة وبالتالي لا تدخل في تحديد صافي الربح الضريبي (إيرادا أو مصروفا) .

مثال (٥ - ٣) :

بلغ صافي الربح المحاسبي من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية مبلغ ١٥٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ وتبين عند الفحص ما يلي :

١- تتضمن إيرادات المنشأة ما يلي :

٦٠٠٠ ج قيمة تعويض نتيجة فسخ أحد الموردين التعاقد مع المنشأة (علما بأن المحصل منها خلال السنة ٤٠٠٠ ج فقط) - ١٠٠٠ ج أرباح بيع أوراق مالية مقيمة بالبورصة المصرية - ٣٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة (سبق اعتماد نصفها بمعرفة الإدارة الضريبية في السنوات الماضية) - ٨٠٠ ج فروق عملة دائنة ناتجة عن ترجمة حسابات بالعملة الأجنبية - ٤٥٠٠ ج أرباح أسهم من شركة مساهمة مصرية .

٢- لم تدرج ضمن الإيرادات :

٣٠٠٠ ج إيراد عقار مملوك للمنشأة (ضريبة المباني المتعلقة به ٢٠٠ ج لم تدرج ضمن التكاليف) ، إعانة حكومية متمثلة في قطعة أرض حصلت عليها المنشأة حيث تم إدراجها بالدفاتر بقيمة رمزية ١ ج رغم أن قيمتها السوقية تعادل ٣٠٠٠٠٠ جنيه . المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة .

١٥٠٠٠٠		صافي الربح من واقع قائمة الدخل يضاف إليه
	٣٠٠٠	١- إيراد عقار
٣٠٣٠٠٠	٣٠٠٠٠٠	٢- إعانة حكومية
٤٣٥٠٠٠		إجمالي الربح الضريبي
	(٢٠٠٠)	يخصم منه
	(١٠٠٠)	١- تعويض لم يحصل
	(١٥٠٠)	٢- أرباح بيع أوراق مالية
		٣- ديون معدومة محصلة لم تعتمد في السنوات السابقة .
	(٨٠٠)	
	(٤٥٠٠)	٤- فروق عملة نتيجة ترجمة حسابات .
	(٢٠٠)	٥- أرباح أسهم من شركة مساهمة .
(١٠٠٠٠)		٦- ضريبة مباني
٤٤٣٠٠٠		صافي الربح الضريبي

ملاحظات :

١- تسويض نتيجة فسخ عقد: تسويض نتيجة فسخ عقد:

يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة بما تم تحصيله خلال السنة وقدره ٤٠٠٠ ج وحيث أن المنشأة سجلت ضمن الإيرادات ٦٠٠٠ ج لذلك هناك زيادة في الإيراد ٢٠٠٠ ج تخصم من صافي الربح .

٢- أرباح بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة :

حيث أن الأوراق المالية مقيدة بالبورصة لذلك تعفى أرباحها من الخضوع للضريبة وحيث أن المنشأة سجلتها ضمن الإيرادات لذلك تخصم من صافي الربح .

٣- ديون معدومة محصلة :

سبق اعتماد نصف هذه الديون في الماضي كتكاليف لذلك تعتمد كإيراد عند تحصيلها .

أما النصف الآخر وقدره ١٥٠٠ ج لم يعتمد في الماضي كتكاليف لذلك لا يعتمد كإيراد عند تحصيله ويخصم من صافي الربح
٤- فروق عملة دائنة نتيجة ترجمة حسابات بالعملة الأجنبية

تعتبر فروق غير محققة لا تخضع للضريبة وحيث أن المنشأة سجلتها ضمن الإيرادات لذلك تخصم من صافي الربح

٥- أرباح أسهم من شركة مساهمة :

تعفى من الخضوع للضريبة لأنه سبق خضوعها للضريبة ضمن إيرادات الشركة المساهمة . لذلك تخصم من صافي الربح .

٦- إيراد عقار :

يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، والمنشأة لم تسجله كإيراد لذلك يضاف إلى صافي الربح مع مراعاة خصم الضريبة المتعلقة به من صافي الربح .

٧- إعانة حكومية :

تعتبر إيراد خاضع للضريبة على أساس القيمة السوقية للأصل المقابل للإعانة وقدره ٣٠٠٠٠٠ ج والمنشأة لم تسجله كإيراد لذلك يضاف إلى صافي الربح .

٧ - التكاليف واجبة الخصم

تنص المادة (٢٢) من قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ على أن:

للهيئة حدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح ، ويشترط في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم ما يلي :

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

٢- أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف

والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات لله

ويتضح من نص المادة (٢٢) أن هناك شروط معينة يجب توافرها لاعتبار التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عند تحديد صافي الربح وتتمثل هذه الشروط كما جاء في نص المادة فيما يلي :

أ - أن تكون مرتبطة بالنشاط التجاري أو الصناعي للمنشأة :

ويعني ذلك ضرورة أن تكون التكاليف والمصروفات مرتبطة بمزاولة المنشأة لنشاطها ولازم لتحقيق الإيرادات ، وبناء على ذلك فإن المصروفات الشخصية لصاحب المنشأة لا تعتبر تكليفا على أرباح النشاط ولكن تعتبر استعمالا للربح لذلك لا يجوز اعتبارها من التكاليف واجبة الخصم .

ب - أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات :

أي أن المشرع الضريبي اشترط لاعتبار التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون :

- حقيقية وليست محسوبة أو افراضية ، لذلك لا يعتبر ضمن

التكاليف واجبة الخصم الإيجار المحسوب لمباني المنشأة أو الفوائد المحسوبة لرأس المال .

- حقيقية وليست محتملة ، لذلك لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم التكاليف والأعباء المحتملة مثل المخصصات .

- مزودة بالمستندات : يجب أن يكون هناك مستند يؤيد صحة كل بند من بنود التكاليف والمصروفات فيما عدا التكاليف والمصروفات

التي لم يحجر العرف على إثباتها بمستندات مثل الإكramيات ،
مصرفوات الضيافة .. الخ.

جـ - أن تكون مرتبطة بالسنة الضريبية :

وذلك تطبيقاً لمبدأ استقلال السنوات الضريبية ، حيث يتم الاعتراف
بالتكاليف والمصرفوات حسب مبدأ الاستحقاق بصرف النظر عن واقعة
السداد.

د - أن تكون المصرفوات إيرادية وليست رأسمالية :

المصرفوف الإيرادى هو المصرفوف الذى تتحمله المنشأة فى سبيل
تحقيق إيراد فى السنة التى انفق فيها لذلك يعتبر من التكاليف واجبة الخصم
مثل مرتبات العاملين .

أما المصرفوف الرأسمالى هو المصرفوف الذى تتحمله المنشأة فى سبيل
اقتناء أصول ثابتة جديدة أو زيادة الطاقة الانتاجية للأصول الموجودة لديها
، لذلك فإن هذا المصرفوف تستفيد منه أكثر من سنة ضريبية ، الأمر الذى
يتطلب توزيع قيمة هذا المصرفوف الرأسمالى على سنوات الاستفادة وتحمل
كل سنة بنصيبها .

١/٧ التكاليف واجبة الخصم بنص القانون :

حددت المادة (٢٣) من القانون التكاليف والمصرفوات التى تعتبر
واجبة الخصم ولكن هذا التحديد جاء على سبيل المثال وليس الحصر
وذلك على النحو التالى :

١/١/٧ العوائد المادية (عوائد القروض) :

قد تفرض المنشأة من الغير لغرض تمويل إنشاء أصل لازم للنشاط أو
لغرض تجهيز أصل فى صورة قابلة للبيع وذلك فى مقابل عائد (فائدة) يتفق
عليها .

وقد اعتبر المشرع الضريبى عوائد القروض من التكاليف واجبة الخصم
بعد استيفاء الشروط الآتية :

أ - أن يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً (مثل عوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية)

والغرض من هذا الشرط هو عدم تحقيق المنشأة ميزة مزدوجة حيث يمكنها استثمار أموالها والحصول على عوائد دائنة معفاة من الضريبة وفي نفس الوقت الحصول على قروض وخصم العوائد المدينة المتعلقة بها ضمن التكاليف واجبة الخصم وبالتالي تخفيض صافى الربح الخاضع للضريبة .

لذلك جاء نص البند (١) من المادة (٢٣) من قانون الضرائب يخصم العوائد الدائنة المعفاة أو الغير خاضعة للضريبة من العوائد المدينة ، والزيادة في العوائد المدينة يعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ب - ألا تكون عوائد القروض والديون مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

والغرض من هذا النص ، الحفاظ على حق الخزانة العامة حيث أن :

- العوائد التي تقوم المنشأة بدفعها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم مما يؤدي إلى تخفيض صافى الربح الخاضع للضريبة .

بالنسبة للمنشأة المقرضة ، تعتبر العوائد بالنسبة لها إيرادات ، وحيث أنها معتمنة بإعفاء ضريبي أو غير خاضعة أصلاً فلا يتم إخضاع هذا الإيراد للضريبة .

لذلك جاء نص البند (٥) من المادة (٢٤) من القانون على أن عوائد القروض التي تدفعها المنشأة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ج - ألا تزيد قيمة العوائد المسددة عن مثلى سعر الخصم والائتمان المعلن من البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية . (تطبيقاً لنص البند (٤) من المادة (٢٤)

- عوائد القروض في حدود مثلى سعر الخصم المعلن من البنك

المركزي يعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

- عوائد القروض التي تزيد عن مثلى سعر الخصم المعلن من البنك المركزي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

مثال (٥ - ٤) :

بلغ صافى الربح من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية ١٢٠ ألف جنيه ، وتبين عند الفحص الضريبى ما يلى :

١- تتضمن مصروفات المنشأة : ٤٠ ألف ج عوائد قروض ، علما بأن القروض التى ظهرت فى قائمة المركز المالى ضمن الالتزامات عبارة عن ٢٢٠ ألف ج (منها ٢٠ ألف ج قروض حسنة و ٣٠ ألف ج قروض من اشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة)

٢- تتضمن إيرادات المنشأة : ١٠ آلاف ج عوائد سندات مقيدة فى البورصة ، ١٠ آلاف جنيه عوائد بيع بالتقسيط .

٣- سعر الائتمان والخصم لدى البنك المركزى فى أول يناير ٢٠٠٧ معدل ٩٪

المطلوب تحديد العوائد المدينة غير واجبة الخصم عند تحديد صافى الربح الضريبى.

الحل

يتم حساب العوائد المدينة غير واجبة الخصم على النحو التالى:

- ١- عوائد القروض المدفوعة لاشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة = ٤٠ ألف $\times$ ٢٠٪ (١) = ٦٠٠٠ ج
- ٢- الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى المصرى - ٤٠ ألف $\times$ ٢٪ = ٨٠٠٠ ج
- ٣- جملة العوائد المدينة غير واجبة الخصم = ٦٠٠٠ + ٨٠٠٠ = ١٤٠٠٠ ج

١- تم حساب هذا المعدل كما يلى:

أ- جملة القروض = ٢٢٠ ألف ج - ٢٠ ألف ج (

قروض حسنة)

= ٢٠٠ ألف ج .

ب- معدل الفائدة على القروض = ٤٠ ألف ج $\div$ ٢٠٠

ألف ج = ٢٠٪

وبالتالى فإن العوائد المدينة واجبة الخصم:

= ٤٠ ألف - ١٤ ألف ج = ٢٦ ألف ج

مع ملاحظة ضرورة تخفيض هذا المبلغ بمقدار عوائد السندات المقيدة فى البورصة وقدرها ١٠ آلاف ج ، فيصبح بالتالى المتبقى ١٦ ألف ج.

ويغور التساؤل فى هذه الحالة :حول مدى الالتزام بتطبيق هذه الشروط بحسب ترتيب المواد التى وردت بها ، هل يتم تطبيق هذه الشروط بترتيب ورودها فى المواد التى وردت بها ، أم لا يوجد إلزام بهذا الترتيب ؟

وقد ذهبت مصلحة الضرائب إلى عدم الإلتزام بترتيب هذه المواد فى القانون ، وبالتالى يتم حساب العوائد المدينة غير المتوافر فيها الشروط واجبة الخصم ومن ثم استبعادها من جملة العوائد المدينة الواردة فى قائمة الدخل يضافتها إلى صافى الربح المحاسبى.

٢/١/٧ إهلاك الأصول الثابتة :

الإهلاك هو توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الانتاجى بطريقة مناسبة ، حيث تعتبر الأصول الثابتة محزون للمنافع المستقبلية ، لذلك يجب أن تتحمل كل فترة مالية بالقدر الذى ينقصها من قيمة الأصل الثابت مقابل الاستفادة من منافع هذا الأصل وذلك لتحقيق المقابلة السليمة بين النفقات والإيرادات .

وقد اشترط التشريع الضريبى أن يكون الإهلاك (حقيقى) ورغم أنه لم يتم تعريف المقصود بلفظ حقيقى ، إلا أنه يعود إلى المفهوم العام والذى حددته المعايير المحاسبية ، فالإهلاك الحقيقى هو النقص الفعلى الذى يطرأ على الأصل الثابت نتيجة الاستخدام أو مرور الزمن أو التقادم .

وقد تناول القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الإهلاك فى المادة (٢٣) ، (٢٥) حيث ينص البند (٢) من القانون (٢٣) على أن يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ، الاهلاكات لأصول المنشأة ، والمنصوص عليها فى المادة (٢٥) من هذا القانون لله .

بينما تناولت المادة (٢٥) من القانون كيفية حساب عبء الإهلاك لجميع أصول المنشأة (فيما عدا الأراضى والأعمال الفنية والأثرية

والمجموعات والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك)،
وذلك على النحو التالي :

١/٢/١/٧ المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات :

تنص البند (١) من المادة (٢٥) من قانون الضرائب على إهلاك هذه
الأصول بمعدل ٥٪ من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو التجديد أو
إعادة البناء ، وذلك عن كل فترة ضريبية .

يتضح من هذا النص ما يلي :

أ - معدل الإهلاك لهذه الأصول ٥٪ عن كل فترة ضريبية .

ب - القيمة القابلة للإهلاك هي التكلفة ويجب مراعاة أن :

- إذا كان الأصل في مرحلة الاقتناء فإن تكلفة الأصل عبارة عن
كل ما صرف عليه حتى أصبح صالح للاستخدام مثل ثمن الشراء
+ عمولة الشراء + النقل + التركيب + الرسوم الجمركية (في
حالة الأصل الثابت المستورد) ... الخ .

- في حالة الأصول المستخدمة في النشاط ، فإن تكلفة التطوير أو
التجديد (وهي التكاليف التي تؤدي إلى زيادة القدرة الانتاجية
للأصل أو تحسين أداء الأصل) تضاف إلى تكلفة الأصل القابلة
للإهلاك .

ج - يتم حساب الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

د - تكاليف تمويل شراء الأصل تعالج كما يلي :

- إذا كان الأصل يحتاج لفترة زمنية حتى يكون صالح للاستخدام،
فإن تكلفة التمويل (الفائدة) تحمل على تكلفة الأصل (ترسمل) .

- إذا كان الأصل جاهز للاستخدام ، فإن تكلفة التمويل تعتبر
مصرف خاص بالفترة وتحمل على قائمة الدخل .

هـ - الإهلاك = تكلفة المباني والإنشاءات × ٥٪ × المدة

مثال (٥ - ٥) :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الصناعية ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ ، وتبين عند الفحص الضريبي أن المنشأة حملت قائمة الدخل بإهلاك مباني قيمتها ٦٩٠٠ ج وتبين ما يلي :

١- تكلفة المباني ٢٠٠ ألف ج وهناك ١٢ ألف ج مصروفات صيانة رأت المنشأة تحميلها على تكلفة المباني .

٢- قامت المنشأة في ٢٠٠٧/٧/١ بشراء مبني جديد بمبلغ ٨٠ ألف جنيه تم استخدامه في هذا التاريخ وبلغت عمولة الشراء ٦٠ ألف جنيه بمعدل فائدة ٢٠٪ وقررت تحميل عوائد هذا القرض على تكلفة المبني (علما بأن معدل الخصم والائتمان لدى البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٧ كان ٨٪) .

٣- قامت المنشأة في ٢٠٠٧/١٠/١ بتجديد أحد المباني الموجودة بتكلفة بلغت ٤٠ ألف جنيه .

المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٧ .

٣٠٠٠٠٠		صافي الربح من واقع قائمة الدخل
		يضاف إليه
٦٩٠٠		إهلاك محاسبي للمباني
٣٠٦٩٠٠		إجمالي الربح الضريبي
		يخصم منه
	(١٢٠٠٠)	١- مصروفات صيانة المبني
	(١٠٠٠٠)	٢- إهلاك ضريبي للمباني القائمة
	(٢٠٢٥)	٣- إهلاك ضريبي للمباني الجديدة
	(٥٠٠)	٤- إهلاك ضريبي لتكلفة التجديد
(٣٤١٢٥)	(٩٦٠٠)	٥- تكلفة التمويل
٢٧٢٧٧٥		صافي الربح الخاضع للضريبة

ملاحظات :

١- مصروفات صيانة المبنى هي مصروفات لازمة للمحافظة على الأصل لذلك تعتبر مصروف خاص بالفترة ، وحيث أن المنشأة لم تسجله ضمن المصروفات لذلك يخصم .

٢- الإهلاك الخامس للمباني القائمة لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا ، وحيث أن المنشأة سجلته ضمن التكاليف وترتب عليه نقص الربح لذلك يضاف للربح .

٣- الإهلاك الضريبي للمباني القائمة

$$= 200,000 \times 5\% \times 1 = 10,000 \text{ جنيه يخصم من الربح}$$

٤- الإهلاك الضريبي للمبنى المشتراه حديثا

$$\text{تكلفة المبنى} = 80,000 + 1,000 = 81,000 \text{ جنيه}$$

أما تكلفة التمويل المتعلقة بالمبنى لا يتم تحميلها على تكلفة المبنى لأن المبنى جاهز للاستخدام منذ تاريخ شراؤه لذلك تعتبر تكلفة التمويل مصروف خاص بالفترة .

$$\text{إهلاك المبنى الحديث} = 81,000 \times 5\% \times 6 \div 12 = 20,250 \text{ جنيه}$$

٥- إهلاك تكلفة التجديد

٣

$$= 40,000 \times 5\% \times 1 = 2,000 \text{ جنيه}$$

١٢

٦- تكلفة التمويل تعتبر من التكاليف واجبة الخصم إذا توافرت فيها الشروط التي وصفها قانون الضرائب .

$$\text{مثلى سعر الخصم لدى البنك المركزى} = 8\% \times 2 = 16\%$$

تكلفة التمويل التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم

$$= 60,000 \times 16\% = 9,600 \text{ جنيه}$$

حيث أن الشركة لم تسجلها ضمن المصروفات (لأنها حملتها على تكلفة المبنى) لذلك تخصم من الربح .

٢/٢/١/٧ الأصول المعنوية :

الأصل غير المأموس هو أصل ليس له وجود مادي ويحتفظ به للاستخدام في الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير مثل التراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجاري وبراءات الاختراع .. الخ.

وينص البند (٢) من المادة (٢٥) من قانون الضرائب على إهلاك الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك الشهرة بمعدل ١٠٪ من تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين أو التجديد بحسب الأحوال وذلك عن كل فترة ضريبية .

كما أجازت اللائحة التنفيذية للقانون إهلاك الأصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشأة بمعدل ١٠٪ من تكلفتها (بشرط ألا تكون قد حملت على تكاليف السنوات السابقة) .

ويتضح من هذا النص ما يلي :

أ- يسمح بإهلاك كل الأصول المعنوية سواء تم شراؤها أو إنشاؤها بمعرفة المنشأة كما يسمح أيضا بإهلاك الشهرة .
ب- معدل الإهلاك ١٠٪ عن كل فترة ضريبية .

ج- القيمة القابلة للإهلاك هي تكلفة الأصل المعنوي سواء كان تكلفة شرائه أو تكلفة إنشاؤه أو تكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد

د- يتم حساب الإهلاك بطريقة القسط الثابت .

هـ- الإهلاك = تكلفة الأصل المعنوي $\times$ ١٠٪ $\times$ المدة .

مثال (٥ - ٦) :

اشترت إحدى المنشآت الصناعية أصول معنوية في عام ٢٠٠٧ على النحو التالي :

١- ٢٠٠٧/١/١ تم شراء اسم تجارى لأحد المنتجات بمبلغ مليون

جـ

٢- ٢٠٠٧/٤/١ تم شراء براءة الاختراع المتعلقة بهذا المنتج بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه .

٣- ٢٠٠٧/٥/١ تم بيع علامة تجارية كانت تمتلكها المنشأة بمبلغ ٢٧٠ ألف ج علما بأن تكلفتها ٣٠٠ ألف ج ومجمع إهلاكها ٨٠ ألف ج.

المطلوب : بيان المعالجة الضريبية للحالات السابقة .

الحل

تتناول المعالجة الضريبية ما يلي :

١- حساب الإهلاك الضريبي للأصول المعنوية

إهلاك الاسم التجاري = مليون $\times 10\% \times 1 = 1000000$ ج
إهلاك براءة الاختراع = $400 \text{ ألف} \times 10\% \times 9 \div 12 = 300000$ ج
إهلاك العلامة التجارية = $300 \text{ ألف} \times 10\% \times 4 \div 12 = 100000$ ج

ج ١٤٠٠٠٠

الإهلاك الضريبي

يخصم الإهلاك الضريبي للأصول المعنوية من التكاليف واجبة الخصم مقابل إضافة الإهلاك المحاسبي إلى صافي الربح .

٢- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع العلامة التجارية:

الأرباح الرأسمالية = ثمن البيع - القيمة الدفترية .

القيمة الدفترية = التكلفة - مجمع الإهلاك

= $300 \text{ ألف} - (80 \text{ ألف} + 10 \text{ آلاف}) = 210 \text{ ألف} \text{ ج}$

الأرباح الرأسمالية = $270 \text{ ألف} - 210 \text{ ألف} = 60 \text{ ألف} \text{ ج}$

تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة عام ٢٠٠٧ .

٧/١/٢/٣ الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين

البيانات :

ينص البند (٣) من المادة (٢٥) من قانون الضرائب على إهلاك الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات بنسبة ٥٠٪ من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية .

ويتضح من النص ما يلي :

- أ - معدل الإهلاك لهذه المجموعة ٥٠ ٪ لكل سنة ضريبية .
- ب - يتم حساب الإهلاك للمجموعة ككل وليس لكل أصل منها على حدة .
- ج - يتم اتباع طريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك .
- د - حساب الإهلاك لهذه المجموعة غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فإذا استخدم الحاسب الآلى شهرين أو ثلاثة خلال السنة مثلاً يجرى له إهلاك سنة كاملة .
- هـ - القيمة القابلة للإهلاك لهذه المجموعة هو أساس الإهلاك والذي يحدد على النحو التالى :

- xx رصيد أول المدة للمجموعة ككل
- xx + إجمالى قيمة المشتريات والإضافات خلال السنة
- (-) ثمن بيع الأصول أو قيمة التعويضات المحصلة
- نتيجة إهلاك الأصل أو الاستيلاء عليه

xx

أساس الإهلاك (القيمة القابلة للإهلاك)

xx

إذا كان الرصيد سالب يعتبر ربح يضاف على الإيرادات الخاضعة للضريبة	إذا كان الرصيد ١٠ آلاف ج فأقل يعتبر الرصيد بالكامل من التكاليف واجبة الخصم	إذا كان الرصيد أكثر من ١٠ آلاف ج يحسب الإهلاك بمعدل ٥٠ ٪ الإهلاك = الرصيد × ٥٠ ٪
--	--	---

ملاحظة :

يلاحظ أن هذه المجموعة لا يحسب لها أرباحا رأسمالية أو خسارة رأسمالية (كما كان في المجموعة الأولى والثانية) حيث أن ثمن البيع أو قيمة التعويض يدخل ضمن حساب أساس الإهلاك على النحو السابق لذلك

- إذا قيدت المنشأة أرباحا رأسمالية ضمن قائمة الدخل ناتجة عن بيع أو هلاك أو الاستيلاء على حاسب آلي أو أجهزة تخزين معلومات لا يتعرف بها ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة لذلك تخصم من صافي الربح .

- إذا قيدت المنشأة خسارة رأسمالية ضمن قائمة الدخل ناتجة عن بيع أو هلاك أو الاستيلاء على حاسب آلي أو أجهزة تخزين معلومات لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ، لذلك يضاف إلى صافي الربح .

مثال (٥ - ٧) :

بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت الفردية عن السنة المنتهية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ مبلغ ٨٠ ألف ج وتبين عن الفحص الضريبي ما يلي :

١- تتضمن مصروفات المنشأة : ١٤٠٠٠ ج إهلاك حاسبات آلية ، ٥٠٠٠ ج خسارة رأسمالية ناتجة عن بيع أجهزة تخزين معلومات (علما بأن قيمتها الدفترية ١٥٠٠٠ ج) .

٢- أساس الإهلاك ٢٠٠٧/١/١ من الحاسبات الآلية وأجهزة تخزين المعلومات ١٠٠ ألف ج وقد تم شراء جهاز كمبيوتر في ٢٠٠٧/٥/١ بمبلغ ٨ آلاف ج .

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي عن عام ٢٠٠٧ .

الحل

٨.٠٠٠		صافي الربح من واقع قائمة الدخل
		يضاف إليه
	١٤.٠٠٠	١- الإهلاك المحاسبي
	٥.٠٠٠	٢- خسارة رأسمالية نتيجة بيع أجهزة تخزين
١٩.٠٠٠		معلومات
٩٩.٠٠٠		إجمالي الربح الضريبي
		يخصم منه
		إهلاك ضريبي للحاسبات وأجهزة تخزين
		المعلومات .
		الرصيد ٢٠٠٧/١/١ ١٠.٠٠٠
		بد إضافات ٨.٠٠٠
		جد من بيع أجهزة تخزين معلومات (١٤.٠٠٠ -
		(٥.٠٠٠) (١٠.٠٠٠)
		أساس الإهلاك ٩٨.٠٠٠
		الإهلاك الضريبي ٥٠٪ ٤٩.٠٠٠
		رصيد ٢٠٠٨/١/١ ٤٩.٠٠٠
(٤٩.٠٠٠)		صافي الربح الضريبي
٥.٠٠٠		

مثال (٥ - ٨) :

فيما يلي بعض العمليات التي قامت بها إحدى المنشآت الفردية خلال عام ٢٠٠٧ :

- ١- ٢٠٠٧/٣/١ تم شراء حاسبات آلية بمبلغ ١٨٠ ألف ج بالإضافة إلى تكاليف نقل وتركيب وتجهيز الحاسبات بمبلغ ٢٠ ألف ج.

٢- ٢٠٠٧/٦/١ تم شراء أجهزة تخزين معلومات بمبلغ ٦٠ ألف ج
 ٣- ٢٠٠٧/٧/١ تم بيع بعض الحاسبات القديمة بمبلغ ٩٠ ألف ج.
 فإذا علمت أن أساس الإهلاك في ٢٠٠٧/١/١ كان ٥٠ ألف ج.
 المطلوب : حساب مقدار الإهلاك الواجب اعتباره من تكاليف واجبة
 الخصم عن عام ٢٠٠٧ .

٥٠٠٠٠		١- رصيد ٢٠٠٧/١/١
		٢- المشتريات والإضافات خلال السنة
	٢٠٠٠٠٠	أ- حاسبات (١٨٠ ألف +
٢٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	٢٠ ألف)
		ب- أجهزة تخزين معلومات
(٩٠,٠٠٠)		٣- ثمن بيع الحاسبات
—		أساس الإهلاك في
٢٢٠,٠٠٠		٢٠٠٧/١٢/٣١
١١٠,٠٠٠		الإهلاك عن عام ٢٠٠٧ = ٥٠ × ٢٢٠,٠٠٠ / ١٠٠
١١٠,٠٠٠		رصيد ٢٠٠٨/١/١

بافتراض في الحالة السابقة أن المنشأة في ٢٠٠٧/٧/١ باعت
الحسابات الآلية بمبلغ ٣٠٠٠٠٠ ج .

الحل

٥٠٠٠٠		١- رصيد ٢٠٠٧/١/١
		٢- مشتريات وإضافات
	٢٠٠٠٠٠	أ - حسابات آلية
٢٦٠٠٠٠	٦٠٠٠٠	بد أجهزة تخزين معلومات
(٣٠٠٠٠٠)		٣- ثمن بيع حسابات
١٠٠٠٠		أساس الإهلاك
		٢٠٠٧/١٢/٣١
(١٠٠٠٠)		الإهلاك : يعتبر أساس الإهلاك بالكامل إهلاكاً خاصاً بالفترة حيث أنه لم يتجاوز ١٠٠٠٠ ج
صفر		رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١

٤/٢/١/٧ الأصول الأخرى :

يقصد بالأصول الأخرى باقي أصول المنشأة بخلاف ما ورد في
المجموعات الثلاثة السابقة مثل الآلات - السيارات - الأثاث ... الخ
يحسب إهلاك هذه المجموعة على أساس معدل ٢٥٪ من أساس الإهلاك
لكل سنة ضريبية .

ويتضح من النص ما يلي :

أ - معدل الإهلاك لهذه المجموعة ٢٥٪ لكل سنة ضريبية .
بد يتم حساب الإهلاك للمجموعة ككل وليس لكل أصل منها
على حدة .

جـ يتم اتباع طريقة القسط المتناقص في حساب الإهلاك .

د - حساب الإهلاك لهذه المجموعة غير مرتبط بمدة استخدام الأصل خلال السنة ، فإذا استخدم أحد بنود هذه المجموعة خلال جزء من السنة يجزى له إهلاك سنة كاملة .

هـ القيمة القابلة للإهلاك لهذه المجموعة هو أساس الإهلاك .

مثال (٥ - ٩) :

فيما يلي بعض العمليات التي تمت في إحدى المنشآت الفردية خلال عام ٢٠٠٧ :

- ١- ٢٠٠٧/٣/١ قامت بشراء اثاث بمبلغ ٢٠ ألف ج .
- ٢- ٢٠٠٧/٥/١ قامت بشراء سيارة بمبلغ ٤٠ ألف ج وبلغت مصروفات تسجيلها وترخيصها ٥ آلاف ج .
- ٣- ٢٠٠٧/٧/١ تم بيع بعض سيارة بمبلغ ٣٠,٠٠٠ ألف ج .
- إذا علمت أن أساس الإهلاك في ٢٠٠٧/١/١ مبلغ ١٣ ألف ج .
- المطلوب : تحديد قيمة الإهلاك الضريبي لعام ٢٠٠٧ .

الحل

١٣٠٠٠		١- رصيد ٢٠٠٧/١/١
		(+) المشتريات والإضافات
	٢٠٠٠٠	أ - شراء اثاث
٦٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	ب - شراء سيارة (٥٠٠٠ + ٤٠,٠٠٠)
(٣٠٠٠٠)		(-) ثمن بيع سيارة
٤٨٠٠٠		أساس الإهلاك
١٢٠٠٠		الإهلاك الضريبي - ٤٨٠٠٠ × ٪ ٢٥
٣٦٠٠٠		رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١

افترض في المثال السابق أن ثمن بيع السيارة المباعة ٨٠ ألف ج

١٣٠٠٠		رصيد ٢٠٠٧/١/١
		(+) الإضافات والمشتريات
	٢٠٠٠٠	- شراء اثاث
٦٥٠٠٠	٤٥٠٠٠	شراء سيارة
(٨٠٠٠٠)		(-) ثمن بيع سيارة
٢٠٠٠		أساس الإهلاك
		طالما أن أساس الإهلاك سالب لذلك يعتبر هذا المبلغ ربحاً يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٥/٢/١/٧ الأصول المهداة :

وهي عبارة عن منح تحصل عليها المنشأة من جهات حكومية أو غيرها في شكل أصول بدون مقابل ، يتم إثبات قيمة الأصول المهداة ضمن جانب الأصول ومقابلتها مع الاحتياطات بالميزانية .

ينص البند (٣) من المادة (٣٤) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل على عدم إخضاع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة ولا يسرى بشأنها الإهلاك الضريبي .

٣/١/٧ الإهلاك الأولي :

تنص المادة (٢٧) من قانون الضرائب على السماح للمنشآت الصناعية بخخص ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات خلاف الإهلاك العادي المنصوص عليه في المادة (٢٥) من القانون ، وذلك مع مراعاة الشروط الآتية :

- أ - يتمتع بهذه الميزة المنشآت الصناعية فقط .
- ب - يتمتع بهذه الميزة الآلات والمعدات فقط دون غيرها من باقي الأصول (سيارات - اثاث) .

جـ أن تكون الآلات والمعدات مستخدمة في الاستثمار في الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة .

د - يتم خصم نسبة الـ ٣٠٪ من أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام هذه الأصول .

هـ - يتم حساب أساس الإهلاك عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ .

و - أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

مثال (٥ - ١٠) :

فيما يلي بعض العمليات المتعلقة بإحدى المنشآت الفردية الصناعية خلال عام ٢٠٠٧ :

١- ٢٠٠٧/١/١ تم شراء آلات جديدة لغرض الاستخدام في الإنتاج بمبلغ ٨٠ ألف ج وقد تم استخدامها خلال عام ٢٠٠٧ .

٢- ٢٠٠٧/٣/١ تم بشراء آلات مستعملة لغرض الاستخدام في الإنتاج بمبلغ ٢٠ ألف ج وبلغت وقد تم استخدامها خلال عام ٢٠٠٧ .

٣- ٢٠٠٧/٥/١ تم شراء سيارة لاستخدامها في نقل الإنتاج بمبلغ ٥٠ ألف ج .

٤- ٢٠٠٧/٩/١ تم بيع آلات مستعملة بمبلغ ٤٠ ألف ج إذا علمت أن أساس الإهلاك ٢٠٠٧/١/١ قد بلغ ٢٠ ألف ج .

المطلوب : تحديد مقدار الإهلاك الضريبي عن عام ٢٠٠٧ .

الحل

٢٠٠٠٠		١- رصيد ٢٠٠٧/١/١
		(+) المشتريات والإضافات
		أ - آلات جديدة ٨٠٠٠٠
		بـ آلات مستعملة ٢٠٠٠٠
		—————
		١٠٠٠٠٠

إهلاك أولى ٣٠٪	٣٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
ج شراء سيارة	٥٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠
(د) ثمن بيع آلات مستعملة	—	(٤٠٠٠٠)
أساس الإهلاك ٢٠٠٧/١٢/٣١		١٠٠٠٠٠
الإهلاك العادى ١٠٠٠٠٠ ×		(٢٥٠٠٠)
٢٥٪		٧٥٠٠٠
رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١		
إذن الإهلاك الضريبي لعام ٢٠٠٧ = إهلاك أولى + إهلاك عادى =		
٣٠٠٠٠ ÷ ٢٥٠٠٠ = ٥٥٠٠٠ ج		

٤/١/٧ الرسوم والضرائب :

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

ويثار تساؤل فى هذا الشأن ، هل يسمح المشرع بخصم الضرائب والرسوم ضمن التكاليف واجبة الخصم إذا كانت مدفوعة أم يكتفى بمجرد استحقاقها ؟

والملاحظ أن نص القانون سمح بخصم الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة معنى ذلك أنه لا يشترط أن تكون مدفوعة ، لأن الضرائب التي تتحملها المنشأة تعنى الضرائب المستحقة والمدفوعة معا .

ويتضح من النص السابق ما يلى :

أ - ضرائب مرتبطة بالنشاط مثل الضريبة العقارية على أماكن تملكها المنشأة وتزاول فيها النشاط أو تقوم بتأجيرها للغير - ضريبة الجمارك - ضريبة الدمغة - ضريبة المبيعات - رسوم الشهر والتوثيق . هذا النوع من الضرائب تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ب - الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون وهي الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي .

لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبارها استعمالا للربح وليس تكليفا عليه .

٥/١/٧ أقساط التأمين الاجتماعي :

ينص البند (٤) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي من التكاليف واجبة الخصم لله .

يتضح من النص السابق ما يلي :

أ - يسرى هذا النص على أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه .

ب - يشترط أن يتم أداء هذه الأقساط للهيئة أى يتم سدادها خلال السنة، فإذا كانت مستحقة ولم تسدد لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا .

٦/١/٧ المبالغ المستقطعة لصالح صناديق التأمين الخاصة :

ينص البند (٥) من المادة (٢٣) على اعتبار المبالغ التي تستقطعها المنشأة سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير أو الادخار أو المعاش من التكاليف واجبة الخصم وذلك بالشروط التالية :

أ - أن تكون هذه الصناديق أنشأت طبقا لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة أو طبقا لنظام له لائحة أو شروط خاصة .

ب - أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشأة لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابله التزاماتها لمكافأة ترك الخدمة أو المعاش .

ج - أن تكون أموال هذا الصندوق منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحساب الصندوق .

د - ألا تزيد المبالغ التي تستقطعها المنشأة من أموالها أو أرباحها سنويا لحساب الصندوق عن ٢٠٪ من مجموع أجور العاملين السنوية .

فإذا كان مجموع مرتبات وأجور العاملين بالمنشأة ١٠٠ ألف ج سنويا فإن الحد الأقصى لما يمكن أن تساهم به المنشأة في الصناديق الخاصة مبلغ ٢٠ ألف ج فقط ، فإذا ساهمت بمبلغ في حدود الـ ٢٠ ألف ج (١٠ آلاف - ١٢ ألف - ٢٠ ألف) تعتبر من التكاليف واجبة الخصم أما إذا كانت مساهمة المنشأة أكثر من ٢٠ ألف ج فالزيادة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وتضاف للربح .

٧/١/٧ أقساط التأمين المتعلقة بالممول :

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

يتضح من هذا النص ما يلي :

أ - ألا تزيد أقساط التأمين المتعلقة بالممول والتي يجوز خصمها ضمن التكاليف واجبة الخصم عن ٣٠٠٠ ج في السنة .

ب - يراعى عدم خصم هذه الأقساط من أى إيراد آخر حققه الممول مثل المرتبات أو إيراد المهن غير التجارية ، ولكن إذا خصم جزء من هذه الأقساط في إيراد سابق يمكنه أن يخصم باقى الـ ٣٠٠٠ ج من إيراد النشاط التجارى والصناعى .

فعلى سبيل المثال ، إذا سدد أحد الممولين أقساط تأمين على حياته ٤٠٠٠ ج سنويا ، وعند تحديد إيراد المهن غير التجارية خصم ١٠٠٠ ج أقساط تأمين على حياته لذلك يحق له أن يخصم من إيراد النشاط التجارى ٢٠٠٠ ج لاستكمال الحد الأقصى للخصم وهو ٣٠٠٠ ج .

٨/١/٧ التبرعات والإعانات المدفوعة :

ينص البند (٧) من المادة (٢٣) من القانون على اعتبار التبرعات والإعانات التي يدفعها الممول من التكاليف واجبة الخصم (فإذا لم تدفع لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم) وذلك وفقا لما يلى

أ - التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية (المحافظات) وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة ، تعتبر من التكاليف أيا كان مقدارها .

ب - التبرعات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ومؤسسات البحث العلمى المصرية ، تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط ألا تزيد قيمتها عن ١٠٪ من صافى الربح السنوى للمول (أى من صافى الربح المعدل ضريبيا) .

يلاحظ على النص السابق أن :

١- المشرع فى البند (أ) سمح بخصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية سواء حققت المنشأة ربحاً أو خسارة ، بينما فى البند (ب) اشترط تحقيق المنشأة لصافى ربح لكى يسمح لها بخصم التبرعات المدفوعة للجمعيات .. حيث أنه حدد قيمة التبرعات فى هذه الحالة التى تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بنسبة ١٠٪ من صافى الربح السنوى وبالتالي إذا حققت المنشأة خسائر لا يسمح لها بخصم هذا البند .

٢- تعتبر التبرعات المدفوعة لأماكن العبادة فى حكم التكاليف واجبة الخصم ، حيث أن أماكن العبادة تعتبر فى حكم الجمعيات والمؤسسات الأهلية بالمفهوم الوارد فى نص القانون .

٣- التبرعات المدفوعة للأحزاب السياسية لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بما فيها التبرع للحزب الوطنى الديمقراطى .

٤- التبرعات الإجبارية التى تفرضها بعض الجهات كالأندية الرياضية وبعض المدارس الخاصة ، تعتبر من التكاليف واجبة الخصم طالما توافر فيها الشروط السابقة .

٥- التبرعات للفقراء لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لصعوبة إثباتها .

٩/١/٧ الجزاءات والتعويضات :

ينص البند (٩) من المادة (٢٣) على أن الجزاءات المالية والتعويضات التى تستحق على الممول نتيجة مسئوليته التعاقدية من التكاليف واجبة الخصم ، بينما البند (٢) من المادة (٢٤) لا يعتبر من

التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو ارتكاب أحد تابعيه جنائية أو جنحة عمدية .

ويتضح مما سبق :

أ - جزاءات وغرامات وتعويضات تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وهي المرتبطة بمزاولة النشاط مثل غرامة تأخير عن توريد طلبية أو تنفيذ أعمال .

بـ جزاءات وغرامات وتعويضات لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وهي المرتبطة بمخالفة القوانين مثل مخالفة قانون الضرائب - مخالفة التسعيرة الجبرية - مخالفة قانون التأمينات الاجتماعية .

١٠/١/٧ الديون المعدومة :

تنص المادة (٢٨) من قانون الضرائب السماح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بمجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية :

- ١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .
- ٢- أن يكون الدين مرتبط بنشاط المنشأة .
- ٣- أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة .

٤- أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهر من تاريخ استحقاقه .

وقد اعتبرت المادة (٢٨) الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين هي :

- أ - الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك .
- بـ صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .
- جـ المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحا وإقيا من الإفلاس .

وبناء على هذا النص تتم المعالجة الضريبية على النحو التالي :

الحالة الأولى : إعدام دين بـ ٨٠٠٠ ج سجلته المنشأة ضمن المصروفات في قائمة الدخل مع عدم توافر أحد الشروط السابقة . لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا ، ويضاف إلى صافي الربح عند إعداد الإقرار الضريبي .

الحالة الثانية : إعدام دين بـ ٨٠٠٠ ج سجلته المنشأة ضمن المصروفات في قائمة الدخل (لعدم تكوين مخصص له من قبل) مع توافر الشروط السابقة ، يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا وحيث أنه سجلته ضمن المصروفات يعتبر إجراء صحيح وبالتالي لا يتم اتخاذ أى إجراء عند إعداد الإقرار الضريبي .

الحالة الثالثة : إعدام دين بـ ٨٠٠٠ ج وكانت المنشأة قد كونت في السنة السابقة مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ١٠٠٠٠ ج .

من الناحية المحاسبية سيتم تخفيض قيمة المخصص بمقدار الدين المدوم والمعدومة وبالتالي لا تتحمل قائمة الدخل بأى مبلغ مقابل الدين المدوم .

من الناحية الضريبية ، طالما توافرت الشروط السابقة في الدين المدوم يخصم من صافي الربح المحاسبى مبلغ ٨٠٠٠ ج للوصول إلى الربح الضريبي .

الحالة الرابعة : إعدام دين بـ ٨٠٠٠ ج والمنشأة كانت قد كونت في السنوات السابقة مخصص ديون مشكوك في تحصيلها ٥٠٠٠ ج

من الناحية المحاسبية يتم تحميل قائمة الدخل بمصروف ديون معدومة قدره ٣٠٠٠ ج نظرا لأن باقى الدين المدوم قد خصم من المخصص .

من الناحية الضريبية : طالما توافرت الشروط السابقة لذلك تعتبر الدين المدوم وقدرها ٨٠٠٠ ج من التكاليف واجبة الخصم وحيث أن المنشأة خلست قائمة الدخل بمبلغ ٣٠٠٠ ج لذلك هناك نقص في التكاليف ٥٠٠٠ ج يجب خصمها من صافي الربح المحاسبى للوصول إلى صافي الربح الضريبي .

مثال (٥ - ١١) :

بلغ صافى الربح من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت الفردية الصناعية مبلغ ١٠٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية فى ٢٠٠٧/١٢/٣١ وتبين عند الفحص الضريبى ما يلى :

١- تتضمن المصروفات : ٤٠٠٠ ج فائدة قرض بمعدل ٢٠٪ علما بأن معدل الخصم والائتمان لدى البنك المركزى فى ٢٠٠٧/١/١ ٨,٥٪ ٥٠٠٠ ضرائب (منها ٢٠٠٠ ج ضريبة مبانى على عقارات تملكها المنشأة وتراول النشاط فى نصفها - والباقى ضريبة على إيرادات النشاط التجارى)، ٤٠٠٠ إهلاك آلات ومعدات (علما بأن أساس الإهلاك أول يناير ٢٠٠٧ كان مبلغ ٢٤٠٠٠ ج واشترت المنشأة آلات فى ٢٠٠٧/٧/١ بمبلغ ٢٠٠٠٠ ج، ٣٠٠٠ ج تبرعات (منها ١٠٠٠ ج للفقراء والباقى لجمعية خيرية مصرية مشهرة)، ٨٠٠ ج تأمينات اجتماعية مسددة (علما بأن ما يخص السنة ٥٠٠ ج)، ٤٠٠٠ ج قسط تأمين على حياة الممول، ١٠٠٠ خسارة بيع أوراق مالية مقيمة بالبورصة، ٢٠٠٠ ج ديون معدومة لم تتمكن المنشأة من تحصيلها رغم مرور ١٥ شهرا من تاريخ الاستحقاق

٢- تتضمن الإيرادات : ٣٠٠٠ ج إيراد عقار مملوك للمنشأة - ٣٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة سبق اعتماد نصفها فى الماضى - ٦٠٠٠ ج فوائد بيع بالتقسيط، ٣٦٠٠ توزيعات أسهم من شركة مساهمة .
المطلوب : تحديد صافى الربح الضريبى عن عام ٢٠٠٧ .

 pdfelement

ملاحظات :

١- فوائد القرض تعتمد كتكاليف واجبة الخصم في حدود مثلى سعر الخصم والائتمان لدى البنك المركزي في أول يناير من سنة الفحص .

$$\text{ضعف أو مثلى سعر الخصم} = ٨,٥\% \times ٢ = ١٧\% .$$

المعدل

الفائدة

٢٠٪

١٧٪

٤٠٠٠
س

١٧٪

$$\text{ما يعتمد كتكاليف} = ٤٠٠٠ \times \frac{١٧}{٢٠} = ٣٤٠٠ \text{ ج}$$

٢٠٪

لذلك هناك زيادة في التكاليف ٦٠٠ ج تضاف للربح

٢- ضرائب :

أ- ضريبة مباني على عقارات تملكها المنشأة تعتبر من التكاليف حيث أن نصفها يستخدم في النشاط والنصف الآخر يؤجر وإيراده يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة . وحيث أن المنشأة سجلته كتكاليف يعتبر إجراء صحيح .

ب- ضريبة على إيرادات النشاط التجاري ٣٠٠٠ ج ، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها الضريبة محل الفحص وحيث أن المنشأة سجلتها كتكاليف لذلك تضاف .

٣- الإهلاك الخامس ٤٠٠٠ ج لا تعتبر من التكاليف ويضاف للربح ثم يتم حساب الإهلاك الضريبي ويخصم من الربح .

الإهلاك الضريبي	أساس الإهلاك	
	٢٤٠٠٠	رصيد ٢٠٠٧/١/١
		(+) الإضافات ٢٠٠٠٠
٦٠٠٠	١٤٠٠٠	إهلاك أولى

		$2000 \times 30\% = 600$
	38000	اساس الإهلاك
9500	9500	$2007/12/31$
15500	28500	الإهلاك الضريبي $= 38000 \times 25\%$
		رصيد $2008/1/1$

٤- التبرعات : ٣٠٠٠ ج

أ - تبرع للفقراء ١٠٠٠ ج لا يعتبر من التكاليف لصعوبة إثباته
وحيث أن المنشأة سجلته كتكاليف لذلك يضاف للربح .

ب- تبرع لجمعية خيرية مصرية مشهورة ٢٠٠٠ ج تعتبر من
التكاليف في حدود ١٠٪ من صافي الربح المعدل لذلك يضاف مؤقتا .

٥- تأمينات اجتماعية مسددة ٨٠٠ ج تعتبر من التكاليف بما تم
سداده حتى إذا كان لا يخص الفترة وحيث أن المنشأة سجلته كتكاليف
يعتبر إجراء صحيح .

٦- تأمين على حياة الممول يعتبر من التكاليف في حدود ٣٠٠٠ ج
سنويا . حيث أن المنشأة سجلته كتكاليف بمبلغ ٤٠٠٠ ج لذلك هناك
زيادة في التكاليف ١٠٠٠ ج تضاف للربح .

٧- خسارة بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة لا تعتبر من التكاليف
نظرا لأن أرباح بيع الأوراق المالية المقيدة بالبورصة معفاة وحيث أن
المنشأة سجلتها كتكاليف لذلك تضاف .

٨- ديون معدومة لا تعتبر من التكاليف لعدم استيفاء شروط الإعدام
وهي مرور ١٨ شهرا من تاريخ الاستحقاق ، وحيث أن المنشأة سجلتها
كتكاليف لذلك تضاف .

٩- إيراد عقار مملوك للمنشأة ، يعتبر إيرادا خاضعا للضريبة وحيث
أن المنشأة سجلته كإيراد يعتبر إجراء صحيح .

١٠- ديون معدومة محصلة تعتبر من الإيرادات في حدود ما تم

اعتماده في الماضي وهو يعادل النصف فقط والباقي لا يعتبر من الإيرادات لذلك يخصم .

١١- فوائد بيع بالتقسيط يعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة لارتباطه بالنشاط .

١٢- توزيعات أسهم من شركة مساهمة تعفى من الخضوع للضريبة نظرا لخضوعها للضريبة لدى الشركة المساهمة وذلك لمنع الازدواج الضريبي.

٢/٧ التكاليف الأخرى واجبة الخصم :

إن بنود التكاليف واجبة الخصم التي وردت في القانون قد جاءت على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر ، لذلك فهناك عدة تكاليف ومصروفات أخرى واجبة الخصم بخلاف ما ورد بالقانون وبشرط أن يتوافر فيها الشروط العامة التي وردت في المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتمثل في :

١/٢/٧ المرتبات والأجور :

يجب التفرقة بين الحالات التالية :

أ - مرتبات وأجور ومكافآت العاملين :

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم كل ما يحصل عليه العاملين من أجور نقدية ، مزايا عينية ، تأمينات اجتماعية ، مكافآت وكذلك بشرط :

- أن تكون هذه المبالغ مرتبطة بأعمال تتعلق بنشاط المنشأة .

- أن تخص السنة بصرف النظر عن واقعة السداد (أساس استحقاق).

بـ مرتب صاحب المنشأة :

قد يقوم صاحب المنشأة بحساب مرتب لنفسه نظير إدارته للمنشأة يعالج هذا المرتب ضريبيا كما يلي :

- جرى العرف على أن مرتب صاحب المنشأة لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم نظرا لأنه لا يعد أجيرا وبالتالي ليس له حق في الحصول على أجر (وقد جاءت النصوص الضريبية في القوانين السابقة تؤيد هذا الرأي ولا تعتبر هذا المرتب من التكاليف بنص صريح).

- أما القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يأتى فيه نص صريح لمعالجة مرتب صاحب المنشأة ضريبيا . لذلك نرى أن مرتب صاحب المنشأة يمكن اعتباره من التكاليف واجبة الخصم ، حيث أن المادة (٢٤) من القانون حددت البنود التى لاتعد من التكاليف واجبة الخصم ولم تذكر من بينها مرتب صاحب المنشأة .

ولكن يراعى عند اعتماده كتكاليف واجبة الخصم ألا يزيد عن مرتب أو أجر المثل .

جـ مرتب أقارب صاحب المنشأة :

من الطبيعى أن يقوم صاحب المنشأة بتعيين أقاربه فى المنشأة وحصولهم على مرتبات ومكافآت مثل باقى العاملين .

تعتبر هذه المبالغ التى يحصل عليها أقارب صاحب المنشأة من التكاليف واجبة الخصم بشرط :

- القيام بعمل فعلى (حقيقى وليس وهمى) .

- الحصول على مرتب أو أجر المثل .

٢/٢/٧ العمولات المدينة :

هى العمولات التى تدفعها المنشأة للعاملين والغير نتيجة قيامهم بأعمال مرتبطة بنشاط المنشأة ويجب التفرقة بين :

أ - العمولات المدفوعة للعاملين : تعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبارها جزءا مكتملا للأجر وخضوعها من قبل للضريبة على المرتبات وذلك لمنع الازدواج الضريبى .

بـ العمولات المدفوعة لأحد السماسرة : تعتبر من التكاليف واجبة الخصم نظرا لأنها تكلفة على المنشأة وفى نفس الوقت هى إيراد للسماسر تخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجارى والصناعى لدى هذا السماسر .

جـ العمولات المدفوعة لغير السماسرة : (تسمى عمولة عارضة)

تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط قيام المنشأة بحجز الضريبة التى تستحق على هذه العمولة عند المنبع وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة بحاسبة المستفيد .

د - العمولات المدفوعة للغير سواء سماسة أو غير سماسة والمتعلقة بشراء أصل ثابت لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها تعتبر جزء من تكلفة الأصل الثابت وتخضع بالتالى للإهلاك .

٢٧/ ٣ مصروفات الدعاية والإعلان :

هى المبالغ التى تنفقها المنشأة فى سبيل الدعاية والإعلان عن نشاطها، وقد تتخذ عدة أشكال أهمها :

أ - مصروفات الدعاية والإعلان الدورية : وهى التى تقوم بها المنشأة لتذكير العملاء بمنتجاتها عن طريق النشر فى الصحف أو الإعلان بوسائل الإعلام أو فى صورة أجنداث ونتائج تقوم المنشأة بتوزيعها فى بداية كل عام .

تعتبر مصروفات الدعاية والإعلان الدورية من التكاليف واجبة الخصم فى السنة التى يتم فيها الإعلان (أساس الاستحقاق) وليس فى السنة التى تم الصرف فيها .

ب - الحملات الإعلانية : وتمثل فى الإعلانات التى تقوم بها المنشأة ويمتد تأثيرها لأكثر من سنة ، وغالبا ما تكون للإعلان عن منتج جديد) .

تعتبر تكلفة الحملات الإعلانية من التكاليف واجبة الخصم بما يخص سنة الفحص منها فقط حيث يتم توزيعها على فترة تراوح ما بين ٣-٥ سنوات .

ج - الإعلانات المستديمة : وهى التى يترتب عليها إنشاء أصل ثابت ملموس كالإعلانات المعلقة فى الشوارع والميادين والإعلانات أعلى المباني فى هذه الحالة يجب التفرقة بين :

- إذا كانت هذه الإعلانات مستأجرة من شركة إعلانات يعتبر إيجارها السنوى من التكاليف واجبة الخصم .

- إذا كانت مملوكة للمنشأة معنى ذلك أنه ترتب عليها إنشاء أصل ثابت لذلك تعد من الأصول الأخرى وتهلك بنسبة ٢٥٪ من أساس الإهلاك طبقا للبند (١) من المادة (٢٥) من القانون .

٢٧/ ٤ مصاريف التأسيس :

وهى عبارة عن مصاريف تحرير وتسجيل ونشر عقود تكوين وإنشاء المنشأة وكذلك مصاريف الديكورات ... الخ .

تعتبر هذه المصاريف من النفقات التي تستفيد منها المنشأة لأكثر من فترة مالية واحدة ، لذلك يتم توزيع هذه المصاريف على فترة من ٣-٥ سنوات ويعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يخص سنة الفحص .

٥/٢/٧ مصروفات السيارة :

وهي عبارة عن مصاريف الصيانة الدورية من قطع غيار وبنزين وزيت وإهلاك ... الخ ويجب التفرقة بين :

أ - إذا استخدمت السيارة في أغراض المنشأة فقط تعتبر هذه المصروفات من التكاليف واجبة الخصم بشرط التأكد أن السيارة مملوكة للمنشأة ومدرجة ضمن أصولها الثابتة .

ب - إذا استخدمت السيارة في أغراض المنشأة بجانب الأغراض الشخصية لصاحب المنشأة فإن هذه المصروفات توزع بينهما مع مراعاة :

- ما يخص المنشأة من مصروفات السيارة يعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

- ما يخص صاحب المنشأة من مصروفات السيارة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

٦/٢/٧ التعويضات والغرامات والمصروفات القضائية :

يجب التفرقة بين الحالات الآتية :

أ - التعويضات والغرامات والمصروفات القضائية والتي تدفعها المنشأة بسبب أحد الأمور المتعلقة بالنشاط مثل غرامة تأخير في توريد طلبية، مصروفات قضائية متعلقة بالمحافظة على حقوق المنشأة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

ب - التعويضات والغرامات والمصروفات القضائية نتيجة مخالفة المنشأة للقوانين مثل مخالفة المنشأة لقانون الضرائب ، قانون التأمينات ، التسعيرة الجبرية ، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم حتى لا تستفيد المنشأة من خطأ قامت به .

جـ التعويضات والغرامات والمصروفات القضائية التي تخص صاحب المنشأة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها شخصية وغير مرتبطة بالنشاط .

د - التعويضات والغرامات والمصروفات القضائية التي تتعلق بإيراد من إيرادات النشاط غير خاضع للضريبة ، لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

هـ المصروفات القضائية المتعلقة باقتناء أصل ثابت لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها تعتبر جزء من تكلفة الأصل الثابت ويطبق بشأنها قواعد الإهلاك الضريبي إذا كان الأصل قابل للإهلاك

٧/٢/٧ خسائر السرقة والاختلاس :

تعتبر خسائر السرقة والاختلاس من التكاليف واجبة الخصم متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلاً للممول (لعدم وجود تأمين) مع مراعاة ما يلي:

أ - تعتبر هذه الخسائر من التكاليف بغرض النظر عن تراخي أو إهمال المنشأة في تنفيذ الحكم الذي استصدرته على السارق أو المختلس بالتعويض .

بـ تعتبر هذه الخسائر من التكاليف واجبة الخصم بغرض النظر عن إهمال المنشأة في اتخاذ الإجراءات الوقائية والرقابية لمنع السرقة أو الاختلاس .

جـ أن تكون هذه الخسائر ثابتة بمستندات وأوراق رسمية مثل محاضر الشرطة وما شابه ذلك .

٨/٢/٧ الاحتياطات والمخصصات :

الاحتياطات هي مبالغ تحتجز من الأرباح الصافية لتحقيق أهداف معينة ، لذلك فهي استخداماً للربح وليس تحميلاً عليه وبالتالي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

المخصصات هي مبالغ تحمل على الإيراد لمقابلة أعباء أو خسائر محتملة الحدوث وغير معلومة المقدار أو مؤكدة الحدوث وغير معلومة المقدار .

ينص البند (١) من المادة (٢٤) من قانون الضرائب على أن المخصصات والاحتياطيات على اختلاف أنواعها لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

٩/٢/٧ مصروفات العمومية الأخرى غير المؤيدة بمستندات

ينص البند (٢) من المادة (٢٢) من قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على اعتبار التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات .

وجاء نص المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون ليحدد المقصود بالتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، وهي التكاليف والمصروفات التي يتعذر وفقا لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية لذلك يكفي بأن يكون لها أذن صرف داخلية أو بيانات أسعار ومنها :

١- مصروفات الانتقالات الداخلية .

٢- مصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة .

٣- مصروفات النظافة .

٤- الدمغات العادية والنقابة اللازمة لتسيير أعمال المنشأة .

٥- مصروفات الصيانة العادية .

٦- الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط .

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات بما في ذلك الإكراميات على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

مثال (٥ - ١٢) :

بلغ صافي الربح من واقع الإقرار الضريبي لإحدى المنشآت الفردية التجارية في ٢٠٠٧/١٢/٣١ مبلغ ٦٠ ألف ج وتبين عند الفحص ما يلي:

أولا : تتضمن مصروفات المنشأة : ٢٠ ألف ج مرتبات ومكافآت (منها ٦٠٠٠ مرتب صاحب المنشأة نظير العمل الإداري - ٣٠٠٠ عمولة على المبيعات للموظفين ، الباقي مرتبات للعاملين علما بأن المرتبات

الشهرية ١٠٠٠ ج) - ٦٠٠٠ تكلفة حملة إعلانية تغطي ثلاث سنوات تبدأ من ٢٠٠٧/٧/١ - ٤٠٠٠ تكلفة إعلان بالنيون مثبت على واجهة المنشأة - ٦٠٠٠ ج إهلاك أثاث وسيارات علما بأن أساس الإهلاك في ٢٠٠٧/١/١ مبلغ ٤٠ ألف ج وهناك أثاث مشراه في أول مارس قيمته ٢٠ ألف ج) - ٣٠٠٠ ج مصروفات سيارة تستخدم في أغراض العمل بجانب الأغراض الشخصية لصاحب المنشأة وقد قدرت نسبة الاستخدام الشخصي بـ ٢٠٪ - ٣٠٠ ج ضريبة مباني على عقار مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بإيجار شهري ١٠٠٠ ج - ٣٠٠٠ لصالح صندوق التأمين الخاص علما بأن الصندوق له لائحة مالية خاصة وتستثمر أمواله لحسابه - ١٠٠٠ ج تبرع لجمعية الهلال الأحمر الفلسطيني .

ثانيا : تتضمن إيرادات المنشأة : ١٠٠٠٠ إيراد عقار - ٢٠٠٠ ج أرباح بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة .

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي عن عام ٢٠٠٧ مع بيان الأسانيد القانونية .

٦٠٠٠٠		صافي الربح من واقع قائمة الدخل يضاف إليه
	٥٠٠٠	١- الزيادة على تكلفة الحملة الإعلانية
	٤٠٠٠	٢- تكلفة إعلان النيون
	٦٠٠	٣- إهلاك محاسبي للأثاث والسيارات
	٢٠٠٠	٤- مصروفات سيارة
	٦٠٠	٥- إيراد عقار مستحق
١٩٢٠٠	١٠٠٠	٦- صندوق التأمين الخاص
		٧- تبرع لجمعية الهلال الأحمر الفلسطيني
		يخصم منه

١٠٠٠	١- مرتبات الموظفين المستحقة
١٦٠٠٠	٢- إهلاك ضريبي
٢٠٠٠	٣- ارباح بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة
(١٩٠٠٠)	
٦٠٢٠٠	صافي الربح الضريبي

ملاحظات :

١- مرتبات ومكافآت ٢٠٠٠٠ ج عبارة عن :

أ - مرتب صاحب المنشأة نظير الإدارة يعتبر من التكاليف واجبة الخصم لعدم وجود نص يخالف ذلك ، وحيث أن المنشأة سجلته ضمن التكاليف يعتبر إجراء صحيح .

ب- عمولة المبيعات للموظفين تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأنها تعتبر مكاملة للمرتب وحيث أن مسجله يعتبر إجراء صحيح

ج- مرتبات العاملين المقيدة ضمن المصروفات = ٣٠٠٠٠ - (٦٠٠٠ + ٣٠٠٠) = ١١٠٠٠ ج .

المرتبات السنوية للعاملين = ١٢ × ١٠٠٠ = ١٢٠٠٠ ج

لذلك هناك نقص في المصروفات ١٠٠٠ ج يخصم من الربح .

٢- حملة إعلانية : يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يخص الفترة من تكلفة الحملة الإعلانية .

٦ ٦٠٠٠

ما يخص الفترة = $\frac{6000}{6} \times 3 = 3000$ ج

٣ سنوات ١٢

لذلك هناك زيادة في المصروفات ٥٠٠٠ ج تضاف للربح .

٣- تكلفة إعلان النيون لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم حيث أنه يعتبر أصل ثابت ويجرى عليه قواعد الإهلاك ، وحيث أنه مسجل ضمن المصروفات لذلك يضاف للربح .

٤- الإهلاك الخامس للآثاث والسيارات لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم حيث أن القانون اعتمد ضمن التكاليف الإهلاك الضريبي وحيث أنه مسجل ضمن التكاليف لذلك يضاف للربح.

الإهلاك الضريبي

٤٠٠٠٠		رصيد ٢٠٠٧/١/١
		(+) الإضافات
	٢٠٠٠٠	أ - أثاث مشراه
٢٤٠٠٠	٤٠٠٠	بد تكلفة إعلان بالنيون
-		(-) الاستبعادات
٦٤٠٠٠		أساس الأهلاك
(١٦٠٠٠)		الإهلاك الضريبي $64000 \times 25\%$
٤٨٠٠٠		رصيد ٢٠٠٧/١٢/٣١

٥- مصروفات السيارة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بما يخص المنشأة فقط أما ما يخص صاحب المنشأة لا يعتبر من التكاليف ويضاف للربح.

$$\text{ما يخص صاحب المنشأة} = 3000 \times 20\% = 600 \text{ ج}$$

٦- العقار المملوك للمنشأة ومؤجر للغير :

أ - ضريبة المباني تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأن الإيراد المتعلق بها يدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة وحيث أنه مسجل يعتبر إجراء صحيح .

$$\text{بد إيراد العقار} = 12 \times 1000 = 12000 \text{ ج}$$

المنشأة سجلته ضمن الإيرادات إيراد العقار بمبلغ ١٠٠٠٠ ج
لذلك هناك نقص فى الإيراد ٢٠٠٠ ج تضاف للربح .

٧- ما يدفع لصالح صندوق التأمين الخاص يعتبر من التكاليف واجبة
الخصم بحد أقصى ٢٠٪ من مرتبات الموظفين .

الحد الأقصى للصندوق = $١٢٠٠٠ \times ٢٠\% = ٢٤٠٠$ ج

حيث أنه مسجل بمبلغ ٣٠٠٠ ج لذلك هناك زيادة فى التكاليف
٦٠٠ ج تضاف للربح .

٨- تبرع لجمعية الهلال الأحمر الفلسطينى لا تعتبر من التكاليف حيث
أنها ليست جمعية مصرية لذلك تضاف للربح .

٩- أرباح بيع أوراق مالية مقيمة بالبورصة معفاة من الخضوع
للضريبة لذلك تخصم .

٨- ترحيل الخسائر

تنص المادة (٢٩) من قانون الضرائب على الله إذا ختم حساب
إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا
تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنويا إلى السنوات التالية حتى السنة
الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى سنة أخرى لله .

يلاحظ على نص المادة (٢٩) ما يلى :

أ - يحق للمنشأة ترحيل الخسائر لتخصم من أرباح ٥ سنوات تالية .

ب- خصم الخسارة يتم من صافى الربح الضريبى لذلك لا تعتبر
خسارة السنوات السابقة من التكاليف واجبة الخصم .

ج- يتم خصم الخسارة التى تحققت أولا (الأقدم) يليها الخسارة التى
تحققت بعدها مباشرة (الأحدث) .

د - يحق للمنشأة ترحيل الخسائر سواء كانت تمسك دفاتر منتظمة
أو تم محاسبتها بطريق التقدير .

هـ - خصم الخسارة مرتبط بشخص الممول التى حدثت الخسارة باسمه
لذلك يحق له أن يخصمها من أى إيراد آخر يحققه .

تدريبات

١- بلغ صافي الربح قبل الضريبة لأحدى المنشآت الفردية التجارية مبلغ ٨٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ .
فإذا علمت مايلي :

أ - تتضمن مصروفات المنشأة : ٤٠٠٠ ج تبرعات (منها ٩٠٠ ج للفقراء ، ١٥٠٠ ج مدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي ، والباقي لجمعية الهلال الأحمر المصرية) - ٥٠٠٠ ج خسائر بيع أوراق مالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية - ٣٠٠٠ ج فوائد قرض من بنك مصر لتمويل شقة مملوكة لصاحب المنشأة - ٩٠٠٠ ج إهلاك آلات ومعدات (علما بأنها مشتراة في أول يناير ٢٠٠٧ بمبلغ ٩٠ ألف ج وتستهلك سنويا بمعدل ١٠ ٪ بطريقة القسط الثابت ورصيد أساس الإهلاك في أول يناير ٢٠٠٧ يبلغ ١٣٠٠٠ ج) - ٣٠٠ ج ضريبة مبانى عن العقار المملوك للمنشأة والمؤجر للغير بإيجار ٢٥٠ ج شهريا - ٢٠٠٠ ج ديون معدومة (صدر بشأنها حكم من محكمة أول درجة بإلزام العملاء بسدادها ولكن المنشأة لم تتمكن من تحصيلها بالرغم من مرور ١٢ شهرا من تاريخ استحقاقها) - ٣٥٠٠ ج قسط تأمين على حياة الممول

ب - تتضمن إيرادات المنشأة : ٢٠٠٠ ج فوائد بيع بالتقسيط - ١٠٠٠ ج توزيعات أسهم من شركة مساهمة - ٤٠٠٠ ج فوائد ودائع بينك مصر - ٢٧٥٠ ج إيرادات عقار مبنى .

والمطلوب : إجراء التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٧ .

٢- بلغ صافي الربح من واقع قائمة الدخل لأحدى المنشآت الفردية الصناعية مبلغ ٨٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧ .

فإذا علمت مايلي :

أ- تتضمن مصروفات المنشأة : ٤٠ ألف ج مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور - ٢٠ ألف ج إهلاك آلات ومعدات مشتراة جديدة بمعدل ٢٠ ٪ (علما بأن تاريخ شرائها يوليو ٢٠٠٧ وتم تركيبها وأصبحت صالحة للاستعمال في اغسطس ٢٠٠٧ ، وأن المنشأة قامت ببيع آلات ومعدات في أكتوبر ٢٠٠٧ بمبلغ ١٥ ألف ج) - ٢٠٠٠ ج مصروفات إعلان منها

١٥٠٠ ج حملة إعلانية مدفوعة في أول يوليو ٢٠٠٧ لمدة ثلاث سنوات -
 ٥٤ ألف ج عوائد قروض مستخدمة في النشاط تعادل ٢٧٪ - ٢٤ آلاف
 ج تكلفة شراء حق إختراع في أول إبريل ٢٠٠٦ للمنتج الذي تقوم
 المنشأة بتصنيعه وبيعه - ٣٢٠٠ ج تبرعات منها ١٠٠٠ ج لجمعية خيرية
 مصرية معترف بها والباقي لورثة موظفين سابقين بالمنشأة - ٣٩ ألف ج
 مقابل مكافأة ترك الخدمة علما بأنه تم إيداع هذا المبلغ في صندوق خاص
 له ذمة مالية مستقلة - ٤٥٠٠ ج أقساط تأمين على حياة الممول .

بعد تتضمن إيرادات المنشأة : ٨٠٠ ج فوائد تأخير عن بعض العملاء
 - ٦٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة لم يسبق اعتمادها بمعرفة مأمورية
 الضرائب - ٢٠٠٠ ج عوائد سندات مقيمة في سوق الأوراق المالية
 المصرية - ٢٠ ألف ج إيجار مخزن مملوك للمنشأة ومؤجر للغير بمبلغ
 ١٠٠٠ ج شهريا .

ج- معلومات أخرى :

١- بلغ أساس الإهلاك للآلات والمعدات في أول يناير ٢٠٠٧ مبلغ
 ٥٠ ألف ج .

٢- يملك الممول عقارا مكونا من أربعة طوابق متساوية القيمة
 التجارية (يشغل طابق منها) ، تبلغ قيمتها التجارية السنوية المتخذة أساسا
 لربط ضريبة المباني ما يعادل ٢٠٠٠ ج (سعر ضريبة المباني ١٠٪) .

٣- يملك الممول قطعة أرض زراعية مساحتها ٢٠ فداناً تبلغ
 الضريبة العقارية الأصلية المربوطة على الفدان الواحد ١٤ ج والرسوم
 الإضافية ٨ ج ، يؤجر نصفها للغير بإيجار سنوى ٣٠٠٠ ج ويزرع النصف
 الآخر فواكه منتجة لحسابه وقد بلغ إيراد الفدان السنوى منها ٤٠٠٠ ج

٤- يملك الممول مكتبا خاصا لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة ، وقد
 بلغت إيراداته الفعلية من مباشرة المهنة مبلغ ٦٠ ألف ج (منها ٨٠٠٠ ج
 عن أعمال خارج مصر) . وكانت مصروفات المكتب عبارة عن ٣٠٠٠ ج
 مرتبات العاملين ، ١٠٠ ج اشتراكات النقابة والمجلات العلمية ، ٢٠٠٠ ج
 إيجار المكتب ، ٤٠٠ ج قسط تأمين على المكسب ضد الحريق والسرقة ،
 ٦٠٠ ج إهلاك أثاث ، ٢٠٠٠ ج مصروفات سفر وإقامة بالخارج ،
 ٣٥٠ ج مصروفات سيارة مستخدمة في أغراض النشاط وفي الأغراض
 الخاصة .

٥- سدد الممول خلال العام الضرائب العقارية المستحقة على العقار المبنى والأطيان الزراعية ، كما حجزت منه مبالغ تحت حساب الضريبة عن النشاط المهني بلغت قيمتها ١٠٠٠ ج .

٦- يحسب الممول دفاتر منتظمة لمكتبه .

٧- بلغ سعر الائتمان والخصم لدى البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٧ نسبة ٩٪ .

والمطلوب :

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠٠٧

٢ - حساب الضريبة واجبة الدفع عن هذا العام .

٣- بلغ صافي الربح لأحدى المنشآت الفردية الصناعية مبلغ ٨٦ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٧

فإذا علمت مايلي :

أ- تتضمن مصروفات المنشأة : ٣٠٠٠ ج أقساط تأمين إجتماعي (علما ما يخص السنة ١٠٠٠ ج) - ١٥ ألف ج مرتبات وأجور (منها ٣٠٠٠ ج مرتب صاحب المنشأة نظير الإدارة) - ٣٠٠٠ ج ضريبة المباني عن العقار المملوك للمنشأة والذي تزاوّل فيه نشاطها في نصفه وتؤجر النصف الآخر بمبلغ ٤٠٠ ج شهريا - ٥٠٠ ج تبرعات لإحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي - ١٢ آلاف جنيه إهلاك بمعدل ١٠٪ من تكلفة آلة مشرّاه في أول يناير ٢٠٠٧ علما بأن قيمة أساس الإهلاك في هذا التاريخ كانت ٣٠ ألف ج وأن المنشأة قد قامت ببيع آلات بمبلغ ١٢ ألف ج في أول ديسمبر من هذا العام - ٣٠ ألف ج فوائد قروض مستخدمة في النشاط بمعدل ٢٠ من قيمتها علما بأن سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٧ بلغ نسبة ٩٪ .

ب- تتضمن إيرادات المنشأة : ٤٠٠٠ ج إيراد عقار - ٢٣٠٠ ج أرباح بيع أوراق مالية مقيدة بالبورصة المصرية - ١٠٠٠ ج عوائد سندات من شركة توصية بالأسهم

والمطلوب : إجراء التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٧ .

٤- بلغ صافى الربح لإحدى المنشآت الفردية الصناعية عن عام ٢٠١٠ مبلغ ٦٠ ألف ج . وقد أتضح لك مايلى :

أ - بلغت تكلفة المواد الخام الموجودة بالجمارك مبلغ ٢٠ ألف ج ، وقد أتضح تسجيلها بحساب المشتريات ، ولكنها لم تدرج ضمن قوائم الجرد فى نهاية العام .

ب - تتضمن المبيعات بضاعة تامة الصنع قيمتها ٦٠٠٠ ج لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذى يعادل ١٢٠٪ من تكلفتها ، غير أنه أتضح فى نهاية العام أن هذه البضاعة مازالت بدون بيع حتى نهاية العام .

ج - تتضمن مصروفات المنشأة : ٣٦٠٠ ج مرتب لأبن صاحب المنشأة (علماً بأن مرتب المثل ٣٠٠٠ ج) - ٩٠٠٠ ج مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور - ١٢ ألف ج تكلفة شراء حق اختراع فى أول يوليو ٢٠١٠ للمنتج الذى تقوم المنشأة بتصنيعه وبيعه .

د - تتضمن إيرادات المنشأة : ٢٥٠٠ ج فوائد مبيعات بالتقسيط - ١٨٠٠ ج عوائد ودائع بنك مصر - ١٢٠٠ ج أرباح أسهم من شركة مساهمة مصرية .

والمطلوب : إجراء التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافى الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٠ .

٥- حصلت إحدى شركات المقاولات على عقد محدد السعر قيمته ٦٠ مليون جنيه لبناء مدرسة وقد قدرت الشركة تكلفة إتمام تنفيذه بمبلغ ٥٠ مليون جنيهًا، ومدة تنفيذ المشروع تبلغ ٤ سنوات تبدأ من عام ٢٠٠٦ .

وفى نهاية السنة الأولى تبين زيادة تكاليف إتمام تنفيذ المشروع لتصل إلى مبلغ ٥٥ مليون جنيه .

وفى السنة الثانية وافق العميل على إجراء بعض التعديلات فى العقد ترتب عليها زيادة قيمة التعاقد بمبلغ ١٠ مليون جنيه وبالتالى زادت من تكاليف التعاقد بمبلغ ٤ مليون .

وبلغت التكاليف التي تم إنفاقها فعلاً ٢٠ ، ١٢ ، ١٧ مليون جنيه خلال سنوات العقد.

وقد حددت الشركة نسبة الإتمام في نهاية كل فترة وفقاً لطريقة نسبة التكاليف التي أنفقتها حتى تاريخه إلى إجمالي التكاليف المقدرة في العقد كله.

المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة .

 pdfelement



الجزء الثاني

الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية

Tax Against Profits of Moral Persons

الوحدة التعليمية الأولى : الإطار العام للضريبة

الوحدة التعليمية الثانية : الإيرادات الخاضعة للضريبة

الوحدة التعليمية الثالثة : التكاليف واجبة الخصم



الوحدة التعليمية الأولى الإطار العام للضريبة Framework of Tax

الأهداف التعليمية :

- ١- التعرف على الأشخاص الخاضعون للضريبة .
- ٢- تحديد الفترة الضريبية .
- ٣- التعرف على سعر الضريبة .
- ٤- التعرف على الضريبة واجبة الدفع .

١- الخاضعون للضريبة Taxable Persons

وقد حدد المشرع في المادة (٤٨) من القانون هذه الشركات بشكل قاطع وحصرها في الشركات والمنشآت التالية:

١/١ شركات الأموال:

سواء كانت هذه الشركات خاضعة لأحكام قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو خاضعة لأحكام قوانين أخرى، كما هو الحال بالنسبة لشركات قطاع الأعمال العام الخاضعة لأحكام القانون ٢٠٣ لسنة ١٩٩١، وشركات تلقى الأموال الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٨٨ وشركات الاستثمار الخاضعة لأحكام القانون ٨ لسنة ١٩٩٧.

٢/١ شركات الأشخاص :

شركة الأشخاص هي الشركة التي تتكون بين شخصين أو أكثر وغالبا ما تربطهما علاقة قرابة أو صداقة ويجمعهما هدف مشترك هو مزاوله نشاط بغرض تحقيق أرباح وأكثر أشكال شركات الأشخاص انتشارا هي شركات التضامن وشركات التوصية البسيطة

٣/١ شركات الواقع :

وهي شركة تقوم بين أشخاص طبيعيين، لم تنشأ هذه الشركة من خلال التعاقد أو الشهر ولكن ظروف الواقع هي التي أدت إلى نشأت هذه الشركة نظراً لوفاء مورثهم (والذي كان شريك في إحدى الشركات) بالتالي أصبح الورثة شركاء بدلا منه ويتم إخضاعهم للضريبة على أرباح

الأشخاص الاعتبارية. أما إذا كان الميراث ناتج عن منشأة فردية تسرى الضريبة في هذه الحالة على الورثة وفقاً لأحكام الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٤/١ الجمعيات التعاونية واتحاداتها :

تسرى الضريبة على الأرباح التي تحققها الجمعيات التعاونية واتحاداتها مع مراعاة الإعفاءات المقررة بحكم القانون كما هو الحال بالنسبة لإعفاء أرباح الجمعيات التعاونية الزراعية والإنتاجية والاستهلاكية.

٥/١ البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التي تعمل في مصر، سواء كان غرضها الرئيسي الاستثمار في مصر حتى ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج، وهذا النوع يعامل معاملة الشركات المصرية، وذلك بإخضاع أرباحها المحققة عن نشاطها في مصر للضريبة بالإضافة إلى إخضاع أرباحها الناتجة عن ممارسة نشاط بالخارج ما لم يكن متخذاً شكل منشأة مستقلة.

أو كانت فروع البنوك والشركات الأجنبية الموجودة في مصر وتخضع للضريبة أرباحها المحققة داخل مصر فقط، وسواء كان الفرع مستقلاً أو غير مستقل.

٦/١ الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة

بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مثل هيئة النقل العام، هيئة السكك الحديدية، هيئة كهرباء مصر، مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

الأصل أن الهيئات العامة تباشر نشاطاً عاماً لا يرمى إلى تحقيق الربح ولذلك، فإن نتيجة أعمالها لا تخضع للضريبة، أما إذا خرجت عن طبيعة نشاطها العام وزاولت نشاط خاضع للضريبة وجب إخضاعها.

٢- الفترة الضريبية

Tax Period

تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على أساس سنوي وقد تكون السنة ميلادية تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر ،

ويمكن أن تكون الفترة الضريبية متداخلة بين سنتين ميلاديتين حسب طبيعة النشاط الذى يمارسه الشخص؛ لأعتبارى .

٣- أسعار الضريبة

Tax Rates

يختلف سعر الضريبة بحسب النشاط الذى تزاوله الشركة حيث:

١/٣ تخضع أرباح هيئة قناة السويس والهيئة العامة للبرترول والبنك المركزى للضريبة بسعر ٤٠٪ .

٢/٣ تخضع أرباح شركات البحث عن البرترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر ٤٠,٥٥٪ .

٣/٣ باقى الأنشطة بخلاف ما سبق (مثل المنشآت الخدمية والتجارية والصناعية والزراعية) فتخضع أرباحها للضريبة بسعر ٢٠٪ .

٤- الصريبة واجبة الدفع

Tax Payable

يتم حساب الصريبة واجبة الدفع فى نهاية العام من خلال خصم المبالغ التالية من الصريبة المستحقة :

١/٤ المبالغ المسددة تحت حساب الصريبة :

وتتمثل هذه المبالغ فى المبالغ التى يتم سدادها طبقا لنظام الخصم أو نظام الدفعات المقدمة .

٢/٤ الصريبة الأجنبية :

وتتمثل فى الصريبة الأجنبية التى تقوم بأدائها شركة مقيمة عن أرباحها المحققة فى الخارج ، ويشترط لخصمها :

- تقديم المستندات المؤيدة لهذه الصريبة الأجنبية .

- ألا تتجاوز الصريبة المخصومة قيمة الصريبة واجبة السداد فى مصر عن الأرباح المحققة من أعمال بالخارج .

مثال (١-١) :

فيما يلى بيان بالإيرادات المتعلقة بإحدى شركات التضامن وذلك عن السنة المنتهية فى ٣١/١٢/٢٠٠٦ : ٥٠ ألف ج أرباح من النشاط الجارى

١٠ ألف ج أرباح رأسمالية ٤٠٠٠ ج عوائد سندات من شركة مساهمة ،
 ١٤ ألف ج أرباح عن أعمال بالخارج (بعد خصم ضريبة بمعدل ٣٠٪)
 ، ٦٠٠٠ ج إيجار من عقار مبنى مملوك للشركة . فإذا علمت أن الشركة
 قد حجز منها تحت حساب الضريبة خلال السنة مبلغ ٢٠٠٠ ج .
 المطلوب : حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠٠٦ .

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة :

٥٠٠٠٠	أرباح النشاط الجارى
١٠٠٠٠	أرباح رأسمالية
٤٠٠٠	عوائد سندات
	أرباح عن أعمال بالخارج
٢٠٠٠٠	$(٧٠ \div ١٠٠) \times ١٤٠٠٠$
٦٠٠٠	إيجار عقار مملوك
٩٠٠٠٠	وعاء الضريبة

٢- حساب الضريبة المستحقة :

$$\text{الضريبة المستحقة} = ٩٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ١٨٠٠٠ \text{ ج}$$

٣- الضريبة واجبة الدفع :

١٨٠٠٠	الضريبة المستحقة
	يخصم منه
٢٠٠٠	- الضريبة المسددة تحت الحساب
	- الضريبة الأجنبية
٦٠٠٠	= المسدد
	الحد الأقصى =

$$٤٠٠٠ = (٩٠٠٠٠ / ٢٠٠٠٠) \times ١٨٠٠٠$$

٦٠٠٠	٤٠٠٠	
		١٢٠٠٠

الوحدة التعليمية الثانية

الإيرادات الخاضعة للضريبة

Revenues including in tax base

الأهداف التعليمية :

تهدف هذه الوحدة إلى التعرف على الإيرادات الخاضعة للضريبة من حيث :

- ١- الإيرادات المرتبطة بمزاولة النشاط العادى للمنشأة.
- ٢- مدى خضوع الأرباح الرأسمالية للضريبة، وذلك من خلال :
 - التعرف على الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة.
 - التعرف على الأرباح الرأسمالية غير الخاضعة للضريبة.
 - التعرف على الأرباح الرأسمالية المعفاة من الضريبة.
 - مدى إمكانية استئزال الضريبة المدفوعة على الأرباح الرأسمالية.
 - التعرف على الإيرادات الفرعية والعرضية الخاضعة للضريبة.

تنص المادة (٥١) لتحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على إيرادات النشاط التجارى والصناعة الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وذلك فيما عدا ما ورد به نص خاص فى أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

ويلاحظ أن المشرع الضريبى المصرى قد توسع فى مفهوم الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية وأصبح يشمل :

- إيرادات النشاط الجارى.
- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع واحد أو أكثر من أصول الشركة غير المخصصة أصلاً للبيع أو الناتجة من التعويض عن هلاك بعض هذه الأصول أو الإستيلاء عليها.
- الإيرادات الفرعية والعرضية.

١- إيرادات النشاط التجارى

ويمثل الإيرادات الناتجة من مزاوله الشركة لنشاطها الذى الشئت من أجله، وتمثل فى الأرباح الإجمالية التى تحققها الشركة من خلال مقدار زيادة صافى قيمة المبيعات عن تكلفة هذه المبيعات بالإضافة إلى الإيرادات الأخرى المرتبطة بالنشاط مثل :

فوائد البيع بالتقسيط أرباح مبيعات تقسيط تخص العام
خدمات مباحة إيرادات تشغيل للغير
عائد عقود التأجير-التمويلي
١/١ صافى المبيعات :

يقصد بها المبيعات مما تنتجه المنشأة من منتجات نهائية أو نصف مصنعة كذلك ما تشتريه المنشأة بغرض البيع بحالته التى اشترت به دون إجراء أى عمليات صناعية عليه مطروحاً منه مردودات ومرتجعات المبيعات والخصم المسموح به. ويراعى عند تحديد قيمة المبيعات :

١/١/١ بالنسبة للنشاط الصناعى : تتمثل قيمة المبيعات من السلع المصنعة بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

٢/١/١ بالنسبة للنشاط التجارى : تتمثل قيمة المبيعات من السلع المستوراه بغرض البيع بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة.

٣/١/١ بالنسبة لنشاط المقاولات والأنشطة التى تعمل بعقود طويلة الأجل: تتمثل قيمة المبيعات فى قيمة الأعمال التامة المعتمدة التى يتم تنفيذها لحساب الغير ويتم إثبات الإيراد المتولد من هذه الأعمال طبقاً لطريقة نسبة الإتمام.

وقد حدد المشرع أسلوب تطبيق نسبة الإتمام حسب نسبة التكلفة المنفقة على العمل المنجز حتى تاريخه إلى إجمالى التكاليف المقدرة للعملية.

مثال (٢-١):

أبرمت إحدى الشركات المساهمة المتخصصة فى صيانة أجهزة الميكرو فيلم عقد صيانة مع إحدى الجهات بمبلغ ١٢٠٠٠٠ جنيه مدته ثلاث سنوات تبدأ من عام ٢٠٠٦ تبلغ تكلفته المقدرة حتى إتمام تنفيذ العقد

٨٠٠٠٠ جنيه وقد بلغت التكاليف الفعلية فى عام ٢٠٠٦ مبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه .

وقد أدرجت الشركة ضمن قائمة الدخل عام ٢٠٠٦ إيرادات المبيعات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه وتكاليف قدرها ٢٠٠٠٠ جنيه.
المطلوب : بيان المعالجة الضريبية مع إبداء رأيك.

لتحديد قيمة الإيراد الذى يعترف به فى كل سنة من سنوات العقد يتبع طريقة نسبة الإنتمام.

التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه

نسبة الإنتمام = —————

إجمالى التكاليف المقدرة للعقد ككل

٢٠٠٠٠

فى نهاية السنة الأولى - ١٠٠ × ————— = ٢٥٪

٨٠٠٠٠

إيراد السنة الأولى = ١٢٠٠٠٠ × ٢٥٪ = ٣٠٠٠٠ جنيه

وحيث أن الشركة سجلت فى هذا العام إيرادات المبيعات بمبلغ ٤٠٠٠٠ جنيه لذلك هناك زيادة فى الإيراد ١٠٠٠٠ جنيه تخصم من الربح الخاضع للضريبة.

٢/١ أرباح مبيعات تقسيط تخص العام :

تعترف معايير المحاسبة بالإيرادات عند إكتسابها، بصرف النظر عن واقعة التحصيل، وطبقاً لهذا المفهوم فإن الإيراد يتحقق بمجرد إنتقال ملكية اسلعة أو أداء الخدمة من الجهة إلى الغير بصرف النظر عن واقعة تحصيل هذا الإيراد إلا أنه فى حالات معينة يتم الإعتراف بالإيراد طبقاً للأساس النقدي كما فى حالة البيع بالتقسيط حيث لا يعتبر الربح محققاً إلا بدفع الأقساط أو على الأقل حلول ميعاد استحقاقها.

مثال (٢-٢):

قامت إحدى الشركات ذات المسئولية المحدودة ببيع آلة بالتقسيط مع حفظ حق الملكية فى ٢٠٠٣/١/١ بمبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه تبلغ تكلفتها

٨٠٠٠٠ جنيه، وقد حصلت على مقدم الثمن وقدره ٤٠ ألف جنيه عند التعاقد والباقي على ثلاثة أقساط سنوية متساوية (بدون فوائد) ابتداءً من ٢٠٠٤/١/١.

وقد قام العميل بسداد قيمة القسط الأول وامتنع عن استكمال باقى الاقساط المستحقة عليه خلال عامى ٢٠٠٥ ، ٢٠٠٦ بسبب إفلاسه وقد استردت الشركة الآلة المباعة وقد قدرت القيمة السوقية العادلة لها فى تاريخ الاسترداد بمبلغ ٢٥٠٠٠ جنيه.

وقد حصلت الشركة قائمة الدخل فى عام ٢٠٠٣ بأرباح هذه العملية وقدرها ٢٠٠٠٠ جنيه ولم تحمل عام ٢٠٠٤ بأى أرباح من هذه العملية، وقد حلت عام ٢٠٠٥ بخسارة استردادها قدرها ١٠٠٠٠ جنيه المطلوب : بيان المعالجة الضريبية معززاً رأيك بالأسانيد القانونية.

أرباح البيع بالتقسيط لا تحمل بالكامل على قائمة الدخل فى سنة البيع ولكن يعترف بها عند دفع المقدم والأقساط أو على الأقل عند حلول ميعاد استحقاقها.

١- فى عام ٢٠٠٣ :

$$\text{أرباح العملية} = ١٠٠٠٠٠ - ٨٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ \text{ جنيه}$$

$$\text{نسبة مجمل الربح} = ٢٠٠٠٠ \div ١٠٠٠٠٠ = ٢٠\%$$

الحصل عام ٢٠٠٣ كمقدم ٤٠٠٠٠ جنيه لذلك يعترف فى قائمة الدخل لعام ٢٠٠٣ بأرباح قدرها $٤٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٨٠٠٠$ جنيه.

وحيث أن الشركة سجلت فى هذا العام أرباح فى قائمة الدخل لهذه العملية ٢٠٠٠٠ جنيه، لذلك هناك زيادة فى الأرباح قدرها ١٢٠٠٠ جنيه تخصم من الربح (وتعتبر هذه الأرباح أرباح مؤجلة تظهر فى قائمة المركز المالى).

ب- فى عام ٢٠٠٤ :

$$\text{تم تحصيل قسط} = (١٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠) \div ٣ = ٢٠٠٠٠$$

$$\text{الأرباح المحققة} = ٢٠٠٠٠ \times ٢٠\% = ٤٠٠٠ \text{ جنيه}$$

وحيث أن الشركة لم تسجل أى أرباح فى عام ٢٠٠٠ لذلك يضاف للربح

٤٠٠٠

ج- في عام ٢٠٠٥ :

تم إسترداد الآلة نظراً لإفلاس العميل لذلك يتم تحديد خسائر الإسترداد على النحو التالي:

القيمة السوقية العادلة للأل المسترد ٢٥٠٠٠

تكلفة البضاعة المستردة

قيمة البضاعة المباعة ١٠٠٠٠٠

(-) المسدد حتى تاريخ الاسترداد ٦٠٠٠٠

(٢٠٠٠٠ + ٤٠٠٠٠)

٤٠٠٠٠ قيمة المستحق على العميل

(-) أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة ٨٠٠٠

(٢٠٪ × ٤٠٠٠٠)

٣٢٠٠٠

خسائر الإسترداد

٧٠٠٠

وحيث أن الشركة سجلت الخسائر بمبلغ ١٠٠٠٠ جنيه لذلك هناك زيادة في قيمة الخسائر ٣٠٠٠ جنيه أدت إلى تخفيض أرباح الشركة، الأمر الذي يتطلب زيادة أرباح الشركة بمبلغ ٣٠٠٠ جنيه.

٣/١ فوائد البيع بالتقسيط :

يراعى عند البيع بالتقسيط استبعاد فوائد البيع بالتقسيط من إيرادات المبيعات ويتم إظهارها في بند مستقل كفوائد تحت التسوية.

وبناء على ذلك فعند تحديد مجمل الربح المحقق يجب أن يدرج ضمن قائمة الدخل فوائد البيع بالتقسيط المحققة عن الجزء الخصل من أصل المبلغ.

مثال (٢-٣):

قامت إحدى شركات الأموال في ١/١/٢٠٠٦ ببيع أجهزة كهربائية لأحد العملاء تكلفتها ٦٠٠٠٠ جنيه بقيمة بيعية ٨٠٠٠٠ جنيه يسدد ٣٠٠٠٠ جنيه من الثمن عند البيع والباقي يتم تقسيطه على ثلاثة أقساط سنوية متساوية بفائدة ٨٪ سنوياً قيمة القسط ١٩٤٠٠ جنيه، يستحق القسط الأول في ٣١/١٢/٢٠٠٦. وقد ظهرت الشركة في قائمة الدخل

عام ٢٠٠٦ أرباح مبيعات تقسيط ٧٥٠٠ جنيه وفوائد تقسيط ٨٢٠٠ جنيه.

المطلوب : بيان المعالجة الضريبية معززاً رأيك بالأسانيد القانونية.

المبلغ المطلوب تقسيطة = ٨٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠ = ٥٠٠٠٠ جنيه
مجموع فوائد التقسيط = (٣ × ١٩٤٠٠) - ٥٠٠٠٠ = ٨٢٠٠ جنيه
أ - فوائد البيع بالتقسيط :

الفوائد التي تخص عام ٢٠٠٦ = ٥٠٠٠٠ × ٨٪ = ٤٠٠٠ جنيه
الشركة سجلت ضمن قائمة الدخل مبلغ ٨٢٠٠ جنيه، لذلك هناك زيادة في الإيرادات ٤٢٠٠ جنيه تخصم من الربح الخاضع للضريبة.

ب- أرباح البيع بالتقسيط = ٨٠٠٠٠ - ٦٠٠٠٠ = ٢٠٠٠٠ جنيه
٢٠٠٠٠

نسبة مجمل الربح = $\frac{٨٠٠٠٠}{١٠٠} \times ٢٥٪$

٨٠٠٠٠

القسط المحصل عام ٢٠٠٦ = جزء من أصل المبلغ + فوائد

١٩٤٠٠ = المحصل من أصل المبلغ + ٤٠٠٠ فوائد

المحصل من أصل المبلغ = ١٩٤٠٠ - ٤٠٠٠ = ١٥٤٠٠ جنيه

أرباح البيع بالتقسيط المحققة عام ٢٠٠٦ = (١٥٤٠٠ + ٣٠٠٠٠) × ٢٥٪

= ١١٣٥٠ × ٢٥٪ = ١١٣٥٠ ج

الشركة سجلت ضمن قائمة الدخل مبلغ ٧٥٠٠ جنيه، لذلك هناك نقص في الإيرادات ٣٨٥٠ جنيه (١١٣٥٠ - ٧٥٠٠) تضاف للربح.

٤/١ عائد التأجير التمويلي :

والتأجير التمويلي نوع من أنواع التمويل العيني تلجأ فيه الوحدة الاقتصادية (المستأجر) إلى شركات التأجير التمويلي المتخصصة (المؤجر) والتي غالباً ما تكون مؤسسة مالية أو شركات تأجير متخصصة تابعة

للمنتجين أو شركات تأجير مستقلة وذلك للقيام بشراء معدات وأصول رأسمالية ذات مواصفات فنية محددة ومطلوبة بمعرفة الوحدة، على أن تؤجر تلك الآلات والمعدات خلال المدة المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر في العقد المحرر بينهما. قيمة الإيجار الدولي المتفق عليه تغطي جزءاً من تكلفة الأصل بالإضافة إلى معدل مناسب (هامش ربح) خلال فترة التأجير.

صدر قانون الإيجار التمويلي رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في ٢ يونيو ١٩٩٥ وقد نصت المادة (٢٣) من هذا القانون على خضوع عمليات التأجير التمويلي للقواعد والمعايير المحاسبية التي يصدرها الوزير المختص بالاتفاق مع وزير المالية.

وقد صدر قرار وزير الاقتصاد رقم ٤٧٣ لسنة ١٩٩٧ في ١٥/٩/١٩٩٧ (بعد موافقة السيد الدكتور وزير المالية على القواعد والمعايير المحاسبية المقترحة من وزارة الاقتصاد) بتعديل بعض أحكام القرار الوزاري رقم ٨٤٦ لسنة ١٩٩٥ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ في شأن التأجير التمويلي، وقد تضمن هذا القرار القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي في ضوء أحكام القانون سالف الذكر.

وقد تم تحديد المعالجة المحاسبية والضريبية لهذه العقود على النحو التالي:

١/٤/١ في دفاتر المؤجر :

حدد المعيار القواعد والمعايير المحاسبية لمعالجة عقود التأجير التمويلي على النحو التالي:

أ - إدراج المال المؤجر كأصول ثابتة مؤجرة بدفاتر المؤجر بالتكلفة الدفعية لاقتنائه ويتم إجراء الأهلاكات على تلك الأصول وفقاً لعمرها الإنتاجي المفروض حسبما جرى عليه العمل عادة وفقاً للعرف وطبيعة المال الذي يجرى أهلاكه.

ب - تسجيل إيرادات عقود التأجير التمويلي على أساس معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغ يعادل قسط الإهلاك الدوري وبجانب الفرق بالزيادة أو بالنقص حسب الأحوال بين الإيراد المثبت بهذه الطريقة والقيمة التجارية المستحقة عن نفس الفترة المحاسبية في حساب مستقل (هدين أو دائن) يتم تسوية رصيده مع صافي القيمة الدفترية للمال المؤجر عند انتهاء العقد.

الشأن تعد بمثابة نصوص خاصة تقيد الأحكام التي يتضمنها قانون الضريبة على الدخل في ذات الشأن ، لذلك تجدر الإشارة إلى :

١- وجوب التزام جميع الشركات والمنشآت العاملة بنشاط التأجير التمويلي بالقواعد والمعايير سالفه الذكر (الواردة بالقانون ٩٥) عند محاسبتها ضريبيا عن عمليات التأجير التمويلي .

٢- عدم تطبيق أحكام المادتين (٢٥) و (٢٦) من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيما يتعلق بالإهلاكات على عمليات التأجير التمويلي ، ومن ثم لا يتم رد الإهلاك الثماني أو حساب إهلاك ضريبي لأغراض إعداد الإقرار الضريبي ، وبالتالي لا ينتج أى آثار ضريبية مؤجلة عند حساب الإهلاك .

٣- بالنسبة إلى المخصصات المكونة لمواجهة خسائر أو أعباء مالية معينة مؤكدة الحدوث وغير محددة المقدار ، يتم اعتمادها فى حدود (٥٪) من صافى الربح كتكاليف واجبة الخصم ، وما زاد على ذلك يرد للوعاء الضريبي عند إعداد الإقرار الضريبي ، مع مراعاة ما قد ينتج من آثار ضريبية مؤجلة عن هذا الجزء غير المعتمد ضرائبيا .

٤- تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل الصادر بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ فيما لم يرد به نص خاص فى شأن قواعد ومعايير المحاسبة المضريبية لعمليات التأجير التمويلي سالفه البيان .

مثال (٢-٤) :

قامت إحدى شركات الأموال فى ١/١/٢٠٠٦ بتأجير أصل قيمته مليون جنيه بعقد تأجير تمويلي لمدة ثمانى سنوات (علماً بأن العمر الإنتاجي للأصل ١٠ سنوات) مقابل قيمة إيجاريه سنوية ١٨٠٠٠٠ جنيه تدفع فى نهاية كل سنة، وكان معدل الفائدة الذى يرغب المؤجر فى استخدامه فى هذا التعاقد ٧٪ .

وقد المؤجر بإظهار عائد التأجير التمويلي فى قائمة الدخل عام ٢٠٠٦ مبلغ ١٨٠٠٠٠ جنيه وهى التى تمثل القيمة الإيجارية السنوية للعقد مقابل إظهار الإهلاك ضمن التكاليف واجبة الخصم بمبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه

المطلوب : بيان المعالجة الضريبية مع إبداء رأيك .

إهلاك الأصل المؤجر تمويلياً = قيمة الأصل ÷ العمر الإنتاجي للألة = مليون
÷ ١٠ سنوات = ١٠٠٠٠٠ جنيه

وحيث أن الشركة سجلت الإهلاك ضمن التكاليف واجبة الخصم
بمبلغ ١٢٥٠٠٠ جنيه (مليون ÷ ٨ سنوات)

لذلك هناك زيادة في التكاليف ٢٥٠٠٠ جنيه تضاف للربح الخاضع
للمضريبة

لهديد عائد التأجير التمويلي :

الفائدة المستحقة عام ٢٠٠٦ = مليون × ٧٪ = ٧٠٠٠٠٠ جنيه

قسط الإهلاك = مليون ÷ ١٠ سنوات = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه

الإيراد السنوي = قيمة الفائدة السنوية + قسط الإهلاك

= ٧٠٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠٠٠ = ١٧٠٠٠٠٠ جنيه

وحيث أن الشركة سجلت ضمن قائمة الدخل الإيراد بمبلغ
١٨٠٠٠٠٠ جنيه، لذلك هناك زيادة في الإيراد ١٠٠٠٠٠ جنيه تخصم من
الربح الخاضع للمضريبة.

٣/٤/١ البيع وإعادة الاستئجار

قد يقوم المؤجر بتأجير مال إلى مستأجر ويكون هذا المال قد آلت
ملكته إلى المؤجر من المستأجر بموجب عقد يتوقف نفاذه على إبرام عقد
تأجير تمويلي، وفي هذه الحالة يجب أن يقوم المستأجر كبائع بتأجيل أية أرباح
أو خسائر تنتج عن الفرق بين ثمن البيع وصافي القيمة الدفترية للأصل في
دفاثره مع استهلاك هذا الفرق على مدار مدة عقد التأجير.

بعد عملية البيع وبدء سريان عقد التأجير التمويلي يطبق المؤجر
والمستأجر المعالجات المحاسبية بزم والسابق الإشارة إليها.

وتحدد المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود طبقاً لأحكام المعيار
المحاسبي المصري رقم (٢٠) في الآتي:

تأجيل قيد الأرباح أو الخسائر الناتجة عن عملية البيع وصافي القيمة
الدفترية وعدم قيدها فوراً بالبيانات المالية للمستأجر، وإنما توزع تلك
الأرباح أو الخسائر على مدار مدة التأجير وذلك وفقاً للمعادلة التالية:

قيمة الأرباح المؤجلة

سنوات عقد التأجير

قيام كل من المؤجر والمستأجر بإثبات عملية التأجير في دفاتر كل منهما وفقاً للمعالجات المحاسبية السابقة الإشارة إليها وذلك عند إجراء عملية البيع والبدء في سريان تنفيذ عقد التأجير التمويلي.

مثال (٢-٥):

قامت إحدى الشركات (بائع/ مستأجر) في ١/١/٢٠٠٥ ببيع آلة تبلغ قيمتها ٥٠٠٠٠٠ جنية وتكلفة إنتاجها ٣٠٠٠٠٠ جنية وذلك إلى إحدى الجهات (مشتري/ مؤجر).

وقد نص في عقد البيع على قيام الجهة بتأجير الأصل المباع مرة أخرى للشركة الأولى لمدة خمس سنوات بقيمة إيجارية سنوية تبلغ ١٢١٠٠٠ جنية. وبافتراض عدم وجود قيمة متبقاه، واستخدام طريقة القسط الثابت.

الحل

يتضح من بيانات المثال السابق أن هذا النوع من العقود عبارة عن بيع مع إعادة استئجار وذلك لارتباط عملية البيع بإبرام عقد تأجير تمويلي:

أ) المعالجة في دفاتر المستأجر/ البائع:

حيث أن البيع تم بمبلغ ٥٠٠٠٠٠ ج والتكلفة ٣٠٠٠٠٠ ج لذلك هناك ٢٠٠٠٠٠ ج أرباح مؤجلة من البيع وإعادة الاستئجار لا تدخل في قائمة الدخل ولكن يتم إثباتها ضمن قائمة المركز المالي.

كل سنة يتم الاعتراف بجزء من هذه الأرباح وتثبت في قائمة الدخل وهذا المبلغ عبارة عن:

$$\begin{array}{r} \text{قيمة الأرباح} \\ \text{المؤجلة} \\ \hline ٢٠٠٠٠٠ \\ \hline \text{سنوات عقد} \\ \text{التأجير} \\ \hline ٤٠٠٠٠ = \end{array}$$

يقتضى ضمن التكاليف واجبة الخصم الإيجار الذي سوف يسدده المستأجر سنوياً وقدره ١٢١٠٠٠ ج

(ب) المعالجة في دفاتر المؤجر/ المشرى:

يتم إثبات الأصل ضمن الأصول الثابتة في قائمة المركز المالي.

عائد التأجير التمويلي الذي يتحقق له يتم حسابه حسب ما تم شرحه

فيما سبق.

باستقراء النصوص الضريبية نجد أن المشرع الضريبي قد أخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بموجب المادة (٥٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ويتم تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة للفرق بين ثمن البيع والقيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك السابق واعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب.

لذلك فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع وإعادة الاستئجار طبقاً لنص هذه المادة من القانون الضريبي تخضع للضريبة بالكامل في سنة البيع، ولكن المادة (١٧) من قانون الضرائب سالف الذكر تقضى بأن يتحدد الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وكذلك المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون والتي تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي بصافي الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، لذلك فإن أرباح البيع وإعادة الاستئجار تعتبر أرباح مؤجلة وتوزع على سنوات التأجير.

٢- الأرباح الرأسمالية

١/٢ الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة :

١/١/٢ يخضع للضريبة الأرباح التي تنتج من بيع أصل من الأصول الثابتة أو من التعويضات التي تحصل عليها الشركة نتيجة هلاك أحد أصولها الثابتة أو الاستيلاء عليه للمنفعة العامة، وذلك بقيمة تزيد عن القيمة الدفترية للأصل بعد استبعاد الإهلاك السابق اعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب.

الأرباح الخاضعة للضريبة = ثمن البيع - القيمة الدفترية للأصل

أو - قيمة التعويض - القيمة الدفترية للأصل

٢/١/٢ كما ترى الضريبة على أرباح التصفية التي تحقق خلال الفترة الضريبة

٢/٢ الأرباح الرأسمالية غير الخاضعة للضريبة

لا تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية في الحالات الآتية

١/٢/٢ إعادة تقييم أصول الشركة بهدف إظهار القيمة الحقيقية لها نتيجة ارتفاع ملحوظ في قيمة الأصول أو انخفاض قيمتها انخفاضاً كبيراً أو بسبب إعادة تنظيم الشركة بهدف إجراء بعض التعديلات في مصادر الأموال المختلفة. هذا الإجراء لم يترتب عليه تصرف في هذه الأصول أو تغيير في شخصية الشركة، لذلك فإن أرباح إعادة التقييم في هذه الحالة لا تخضع للضريبة نظراً لاعتبارها أرباحاً ورقية أو دفترية.

٢/٢/٢ الأرباح الناتجة من إعادة تقييم أصول الشركة عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركة مساهمة بشرط:

أ - أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهماً اسمية.

ب - ألا يتم التصرف في هذه الأسهم لمدة خمس سنوات.

٣/٢/٢ أرباح إعادة التقييم الناتج عن تغيير الشكل القانوني للشركة بشرط:

أ - إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض الضريبة.

ب - حساب الإهلاك على الأصول وتحويل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ويعد تغييراً للشكل القانوني على الأخص ما يلي:

- اندماج شركتين مقيمتين أو أكثر.

- تقسيم شركة مقيمة إلى شركتين مقيمتين أو أكثر.

- تحول شركة أشخاص إلى شركة أموال أو تحول شركة أموال إلى شركة أموال أخرى.

- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة مقابل أسهم في الشركة المصرية أو المستحوذة.

- شراء أو الاستحواذ على ٥٠٪ أو أكثر من أصول والتزامات شركة مقيمة من قبل شركة مقيمة أخرى في مقابل أسهم في الشركة المصرية أو المستحوذة.

- تحول شخص اعتباري إلى شركة أموال.

٣/٢ الأرباح الرأسمالية المعفاة من الخضوع للضريبة

يعفى من الخضوع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية ناتج التعامل الذي تحصل عليه الأشخاص الاعتبارية المقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية إذا كان زنجياً بشرط أن تكون الأوراق المالية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية.

أما إذا كان ناتج التعامل في الأوراق المالية خسارة فلا يجوز خصم هذه الخسائر من صافي الربح الخاضع للضريبة.

مثال (٢-٦):

قدمت شركة مساهمة (قطاع خاص) إقرارها الضريبي عن عام ٢٠٠٥ ومرفقاً به حساب الأرباح والخسائر والذي أظهر أرباحاً صافية قدرها ١٥٠ ألف جنيه واتضح من الفحص أن جانب الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر يتضمن:

١- ١٠٠٠٠ ج أرباح إعادة التقدير بغرض إظهار القيمة الحقيقية للأصول.

٢- ٢٠٠٠٠ ج فوائد البيع بالتقسيط.

٣- ١٢٠٠٠ ج أرباح بيع أوراق مالية.

٤- ٣٥٠٠٠ ج أرباح رأسمالية نتيجة بيع مبنى في ٣١/١٢/٢٠٠٥

بمبلغ ٩٥٠٠٠ ج. علماً بأن الشركة قد اشترته في ١/١/١٩٩٦

بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وبلغت رسوم تسجيله ٦٠٠٠ ج وعمولة

السمسار ٤٠٠٠ ج وتقوم الشركة بإتباع طريقة القسط الثابت

بمعدل إهلاك ٥٪.

٥- ٣٠٠٠ ج أرباح نتيجة هلاك سيارة مملوكة للشركة والحصول على تعويض من شركة التأمين قيمته ٤٠٠٠٠ ج علماً بأن القيمة الدفترية للسيارة المعتمدة ضريبياً ٤٥٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تحديد صافي الربح الضريبي

الحل

لتحديد صافي الربح الضريبي يتبع ما يلي :

١٥٠٠٠٠		صافي الربح الخاسي
		<u>يضاف إليه</u>
		١- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع مبنى يعتبر ربحاً خاضعاً للضريبة ويجب على الفاحص الضريبي التأكد من صحة رقم الأرباح الرأسمالية الذي = ثمن البيع - القيمة الدفترية للأصل القيمة الدفترية للأصل = (١٠٠٠٠ + ١٠٠٠٠) = (١١٠٠٠٠ × ٥٪ × ١٠ سنوات) - = ١١٠٠٠٠ - ٥٥٠٠٠ = ٥٥٠٠٠ جنيه الربح الرأسمالي = ٥٥٠٠٠ - ٩٥٠٠٠ = ج ٤٠٠٠٠ ∴ هناك نقص في الأرباح ٤٠٠٠٠ - ٣٥٠٠٠ = ٥٠٠٠ تضاف
	٤٠٠٠	
	٥٠٠٠	<u>يخصم منه</u>
	(٣٠٠٠) (٥٠٠٠)	١- أرباح نتيجة هلاك سيارة = قيمة التعويض - القيمة الدفترية = ٤٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠ = (٥٠٠٠) الشركة سجلت إيراد ٣٠٠٠ لا يعتمد كإيراد ويخصم ويتم خصم حساب هلاك السيارة وقدرها ٥٠٠٠ ٢- أرباح إعادة التقرير يعتبر أرباح ورقية لا تخضع للضريبة وحيث أن الشركة سجلتها كإيراد لذلك تخصم ٣- فوائد بيع بالتقسيط تعتمد كإيراد خاصاً للضريبة وحيث أن الشركة سجلتها كإيراد لذلك ترك كما هي

(٣٠٠٠٠)	(١٢٠٠٠)	٤- أرباح بيع أوراق مالية نقص من الخضوع للضريبة بشرط أن تكون الشركة مقيدة أوراقها في سوق الأوراق المالية المصرية لذلك خصم من الربح
١٢٥٠٠٠		صافى الربح الضريبي

٣- الإيرادات الفرعية أو العرضية

هى الإيرادات التى تحصل عليها الشركة من عمليات عارضة غير دورية وتخرج عن نطاق أعمال الشركة العادية ومن أمثلتها :

١/٣ التعويضات المحصلة من الغير: نتيجة بعض الأضرار التى لحقت بالشركة مثل تعويضات نتيجة فسخ عقود أو التأخير فى تنفيذها أو نتيجة هلاك بنى مملوكة للشركة حتى تم استخدام المبلغ فى شراء أصول متداولة جديدة محل الهالكة، وتعتبر هذه التعويضات إيراداً فى السنة التى تم فيها تحصيل التعويض.

أم التعويضات التى تحصل عليها المنشأة من شركة التأمين نتيجة هلاك أصل من أصول الثابتة أو التى تحصل عليها من الدولة نتيجة الاستيلاء على أحد أصولها الثابتة لا تعتبر من الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث أن الأرباح الرأسمالية الناتجة منها (الفرق بين قيمة التعويض والقيمة ائتمانية للأصل) تخضع للضريبة باعتبارها أرباحاً رأسمالية.

٢/٣ الديون المدومة المحصلة : إذا كانت قد سبق اعتمادها كمصروف فى سنة إعدامها يعتبر إيراداً عند تحصيلها، أما إذا لم يكن قد سبق اعتمادها كمصروف فى سنة إعدامها، فإن ذلك يعنى أنها قد أضيفت لصافى الربح وخضعت للضريبة لذلك فإنه عند تحصيلها فإنها تخصم من صافى الربح حتى لا تخضع للضريبة مرة أخرى.

٢/٣ الخصم المكتسب : الذى تستفيد منه الشركة نتيجة سدادها التزاماتها تجاه الموردين خلال المدة المتفق عليها يعتبر هذا الخصم إيراداً خاضعاً للضريبة.

٤/٣ الإعانات والمنح الحكومية :

تعرف المنح الحكومية بأنها مساعدات حكومية في صورة تمويل موارد اقتصادية لنشأة معينة في مقابل التزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التي تمارسها سواء كان ذلك الالتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الالتزام به في فترة سابقة، وقد يطلق على المنح الحكومية مسميات أخرى مثل المعونات أو الإعانات المالية أو العلاوات أو الدعم.

ونظرا لعدم وجود نص في قانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتناول معالجة هذه المنح الحكومية من الناحية الضريبية ، فإن هذه المعالجة يجب أن تتم وفقا لمعايير المحاسبة المصرية تطبيقا للفقرة الأخيرة من المادة (١٧) من قانون الضرائب سالف الذكر والتي تقضى بأن يتحدد الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وكذلك المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لهذا القانون والتي تحدد أرباح النشاط التجارى والصناعى بصافى الربح أو الخسارة الواردة بقائمة الدخل المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية .

ووفقا للمعيار المحاسبى رقم (١٢) الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية تتخذ هذه المنح صوراً متعددة تختلف من حيث طبيعتها وتعالج كما يلى :

١/٤/٣ المنح الحكومية النقدية :

هناك أسلوبان رئيسيان لإثبات المنح الحكومية فى الدفاتر والسجلات المحاسبية وهما :

أ- مدخل رأس المال :

بموجب هذا الأسلوب تضاف قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين نظرا لأنها منحة لا ترد ، بالإضافة إلى أنها لا تمثل إيرادا تم إكتسابه نتيجة مزاوله النشاط وبالتالي لا يمكن إدراجها فى قائمة الدخل .

ب- مدخل الإيراد :

بموجب هذا الأسلوب تعتبر المنحة إيرادا للشركة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر ، ويستند هذا المدخل على أساس أن المنحة غالبا ما تكون مشروطة بتنفيذ إجراءات معينة تحددها الجهة المانحة يترتب على هذه الاشتراطات تكبد الوحدة تكاليف معينة ، مما يوجب معالجة تلك المنح فى قائمة الدخل كإيراد لمقابلة التكاليف التى تتعلق بتنفيذ تلك الإجراءات .

ويؤيد المعيار مدخل الإيراد حيث أوجب إثبات المنح التى تقدمها الحكومة كإيراد بقائمة الدخل على أساس منتظم ومعقول خلال الفترة المالية التى سيتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بتلك المنح .

مثال (٢-٧):

حصلت الشركة على منحة نقدية حكومية قدرها ١٠٠ ألف جنيه للحصول على أصل ثابت قابل للإهلاك قيمته ٤٠٠ ألف جنيه، يتم إهلاك الأصل على مدى ١٠ سنوات .

أ - إذا تم اعتبار المنح إيراداً مؤجلاً :

يحمل الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر بإهلاك قدره

$$= 400,000 \div 10 \text{ سنوات} = 40,000 \text{ ج}$$

يظهر بالجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر إيراداً قدره

$$= 100,000 \div 10 \text{ سنوات} = 10,000 \text{ ج}$$

ب- إذا تم اعتبار المنح تخفيضاً لقيمة الأصل الثابت

$$\text{قيمة الأصل الثابت} = 400,000 - 100,000 = 300,000 \text{ ج}$$

يحمل الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر بإهلاك قدره

$$= 300,000 \times 10 = 3,000,000 \text{ ج}$$

مثال (٢-٨):

حصلت إحدى الجامعات الخاصة على منحة نقدية حكومية قدرها مليون جنيه مقابل التزام بقبول عدد من طلاب العالم الثالث بدون مقابل للدراسة خلال مرحلة البكالوريوس

يتم اعتبار المنح إيراداً مؤجلاً وتوزع على السنوات اللازمة لتنفيذ الالتزام المقابل، حيث أن مرحلة البكالوريوس تستلزم دراسة الطلاب لمدة ٤ سنوات، لذلك يتم توزيع مبلغ المنحة النقدية كإيراد على مدار أربع سنوات الإيراد السنوى - مليون $\div$ ٤ سنوات = ١٠٠,٠٠٠ ج

٢/٤/٣ المنح الحكومية غير النقدية :

تتخذ هذه المنح صورة أصل غير نقدي كالأراضي والمباني وغيرها من الأصول ، وقد سمح المعيار للشركة بتقدير قيمة هذه المنح أما على أساس قيمتها العادلة أو على أساس قيمة تقديرية وأثبتاتها في قائمة الدخل باعتبارها إيرادات مؤجلة توزع كما يلي :

أ- إذا كان هناك أساس لتخصيص هذه المنحة على فترات مالية معينة يتم توزيع قيمة هذه المنحة والاعتراف بها كإيراد خلال هذه الفترات .

ب- في حالة عدم وجود أساس لتخصيص المنح على فترات مالية غير الفترة التي تم إستلام المنحة خلالها ، كما هو الحال في حالة المنحة التي تحصل عليها الشركة تعويضاً عن مصاريف تكبدتها في الماضي ولا تقابلها نفقات في المستقبل ، ففي هذه الحالة يتم إثبات المنحة كإيراد في الفترة المالية التي تم فيها الحصول على الإيراد وليس عند اكتسابها

ج- إذا اتخذت المنحة غير النقدية شكل أصول قابلة للإهلاك ، يتم توزيع هذه المنحة والاعتراف بها كإيراد على أساس الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر للأصل.

مثال (٢-٩) :

حصلت إحدى الشركات على منحة حكومية غير نقدية متمثلة في أصول ثابتة قابلة للإهلاك (مباني) قدرت قيمتها العادلة بمبلغ ٦٠٠ ألف جنيه ، يتم إهلاكها على مدى ٢٠ عاماً

تتم المعالجة الضريبية على النحو التالي : يتم اعتبار المنح إيراداً مؤجلاً ، ويتم توزيع قيمة هذه المنحة والاعتراف بها كإيراد على أساس الفترات المالية التي تمثل العمر الإنتاجي المقدر لهذه الأصول بحمل الجانب المدين من حساب الأرباح والخسائر بإهلاك قدره $600.000 \div 20 = 30.000$ عام

يظهر بالجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر إيراداً قدره

$$600.000 \div 20 \text{ عام} = 30.000 \text{ ج}$$

د- أما إذا اتخذت المنحة غير النقدية شكل أصول غير قابلة للإهلاك (وغالباً يكون هناك التزامات على الشركة يجب الوفاء بها مقابل هذه المنحة) ، يتم توزيع هذه المنحة والاعتراف بها كإيراد على أساس الفترات المالية اللازمة لتنفيذ الالتزام المقابل للمنحة.

مثال (٢-١٠):

حصلت إحدى الشركات على منحة حكومية غير نقدية متمثلة في ١٠٠٠ فدان في ضواحي المدينة وكان الشرط المتعلق بهذه المنحة هو أنه يجب على الشركة أن تقوم بتهيئة الأرض وشق طرق ورصفها بأستخدام عمالة من القرية التي توجد بها الأرض ووضعت الحكومة حدود دنيا لأجر العمال ، وتستغرق العملية بأكملها نحو ثلاث سنوات وتقدر تكلفتها الإجمالية بنحو ٦٠ مليون ج ، يتفق هذا المبلغ كما يلي :

١٠ مليون ج في كلا من السنتين الأولى والثانية ، ٤٠ مليون ج في السنة الثالثة . وقد قدرت القيمة العادلة لهذه الأرض بمبلغ ١٢٠ مليون ج .

يتم الاعتراف بالقيمة العادلة للمنحة كإيراد على مدار ٣ سنوات وبالتناسب مع التكلفة اللازمة للوفاء بالالتزام كما يلي :

السنة	الاعتراف بالمنحة كإيراد
الأولى	$١٢٠ \text{ مليون} \times (١٠ \div ٦٠) = ٢٠ \text{ مليون}$
الثانية	$١٢٠ \text{ مليون} \times (١٠ \div ٦٠) = ٢٠ \text{ مليون}$
الثالثة	$١٢٠ \text{ مليون} \times (٤٠ \div ٦٠) = ٨٠ \text{ مليون}$

١٢٠ مليون

٥/٣ فروق أسعار صرف العملات الأجنبية :

قد تدخل المنشأة في معاملات يكون السداد فيها أو التحصيل بعملية أجنبية، وتنشأ هذه المعاملات نتيجة قيام المنشأة:

- باستيراد أو تصدير بضائع بحيث يكون الدفع في الحالتين بعملية أجنبية.

- تقديم خدمات أو الحصول على خدمات بثمن محدد بعملية أجنبية.

- اقراض أو إقراض أموال بحيث تكون المبالغ المدفوعة أو المحصلة محددة بعملية أجنبية.

وباستقراء النصوص الضريبية نجد أن الفقرة الثانية من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية على أنه يتم اعتماد الفروق المدينة والدائنة الواردة بقائمة الدخل طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية. وقد عالج المعيار المحاسبي المصري رقم (١٣) فروق العملة على النحو التالي :

٣/٥/١ إثبات المعاملات بعملة أجنبية:

تناول المعيار إثبات المعاملات بعملة أجنبية بالنص التالي:

لله يجب أن تثبت المعاملات التي تحدث بعملة أجنبية عند الاعتراف الأول بها على أساس عملة القيد وذلك باستخدام سعر الصرف بين عملة القيد والعملة الأجنبية في تاريخ المعاملة لله

يلاحظ على النص السابق للمعيار ما يلي:

تناول النص اصلاحاً لله الاعتراف الأول لله ويقصد بذلك الاعتراف بالمعاملات وتسجيلها في تاريخ نشأة الصفقة لعملة أجنبية على أن تتم التسوية النقدية للحقوق أو الالتزامات المقابلة لهذه الصفقة في تاريخ لاحق هو تاريخ التحصيل أو السداد النقدي.

يتم تسجيل المعاملات بعملة أجنبية في دفاتر المنشأة على النحو التالي:

عند التعاقد يتم القيد على أساس عملتها المحلية (عملة القيد في القوائم المالية للمنشأة)، وذلك عن طريق ترجمة قيم هذه المعاملات من العملة الأجنبية إلى العملة المحلية وفقاً لسعر الصرف الجاري وقت إتمام كل عملية (وإن كانت بعض المنشآت قد تلجأ إلى استخدام سعر صرف تقريبي للسعر الفعلي في تاريخ المعاملة مثل متوسط سعر الصرف لعملة معينة خلال أسبوع أو شهر لجميع المعاملات التي تحدث بتلك العملة خلال تلك الفترة).

عند السداد أو التحصيل يتم القيد على أساس سعر الصرف السائد في تاريخ السداد أو التحصيل.

إذا ما تغيرت أسعار العملات في تاريخ السداد أو التحصيل عن أسعار الصرف في تاريخ إثبات العملية فسوف يترتب على ذلك فروق عملة تتطلب المعيار معالجتها على النحو التالي:

ج/١ - إذا تم تسوية هذه المعاملة خلال نفس السنة التي أجريت فيها، فإن فرق العملة الناتج يعتبر ربحاً أو خسارة فعلية تحققت يتم إظهارها بشكل منفصل كجزء من قيد السداد أو التحصيل على أن تقفل أرباح أو خسائر تبادل العملة في حساب الأرباح والخسائر.

وطبقاً هذه المعالجة فإن قيمة المشتريات أو المبيعات الخارجية لم تتأثر بأرباح أو خسائر العملة ، حيث أن قيمة المشتريات أو المبيعات الخارجية يتم إقفالها في حساب المتاجرة بينما أرباح أو خسائر العملة فهي أرباح أو خسائر تحققت بالفعل بالتالي يتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر.

ج/٢ - إذا تم تسوية هذه المعاملة في فترة مالية تالية، أي أن الشراء أو البيع تم في سنة مالية معينة على أن يتم السداد أو التحصيل في سنة مالية تالية.

وإذا كان هناك اختلاف بين أسعار الصرف في تاريخ إعداد المركز المالي عن أسعار الصرف التي أثبتت بها المعاملات من الدفاتر فإن ذلك يترتب عليه فروق عملة، وهنا يثار تساؤل عن المعالجة المحاسبية لهذه الفروق هل يتم إقفالها في حساب الأرباح والخسائر الخاص بهذه السنة باعتبارها أرباح أو خسائر ناتجة عن العملة قد تحققت خلال تلك الفترة. أن يتم معالجتها على أنها أرباح أو خسائر فروق عملة غير محققة يتم تسويتها في السنة التي يتم فيها السداد أو التحصيل؟

وقد تناول المعيار المحاسبي المصري المعالجة المحاسبية واعتبر هذه الفروق في أسعار الصرف فروق محققة تسجل كإيراد أو مصروف في كل فترة محاسبية على حده .

وفي رأينا ، أن المعيار تناول المعالجة المحاسبية لفروق العملة في حالة تسوية المعاملة في نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها عن طريق النص صراحة باعتبارها أرباح أو خسائر محققة في هذه السنة. أما في حالة ما إذا تم التسوية في فترة لاحقة فإن النص تناول كيفية تحديد فروق العملة وذلك من خلال التغير في أسعار الصرف خلال كل فترة، ولكن لم يوضح ما إذا كانت هذه الفروق تعتبر محققة في كل فترة أم تعتبر غير محققة على أن يتم تسويتها عند السداد أو التحصيل في الفترة المالية التالية.

ويمكن أن تعالج أرباح أو خسائر أسعار الصرف في حالة تسوية المعاملة في فترة مالية تالية بإحدى طريقتين:

تحميل حساب النتيجة في كل فترة بأرباح أو خسائر أسعار الصرف سواء المحققة منها أو غير المحققة، نظراً لأن أرباح أو خسائر أسعار الصرف تمثل مقدار التغير في الأصول والالتزامات آخر السنة عنها في أول السنة.

ولكن يعاب على هذه المعالجة أنها تتناقض مع مبدأ التحقق وهو أحد المبادئ المحاسبية التي تلقى قبولاً عاماً، وتؤدي إلى الصورية في الأرباح،

بالإضافة إلى أن تحميل حساب النتيجة بأرباح أو خسائر أسعار الصرف غير المحققة يواجه جدلاً حول طريقة الإفصاح عنها:

- هل يتم إدخالها كأحد البنود غير العادي بعد استخراج نتيجة العمليات الجارية أم يتم إدخالها كأحد البنود العادية التي تؤثر في نتيجة العمليات الجارية؟

- اعتبار أرباح أو خسائر أسعار الصرف المتعلقة بالمعاملات بعملية أجنبية والتي سوف يتم تسويتها في فترة مالية تالية أرباح أو خسائر غير محققة، وبالتالي تعتبر أحد البنود المؤجلة في قائمة المركز المالي وذلك تطبيقاً لمبدأ التحقق.

وإن كان البعض يرى اعتبار أرباح أسعار الصرف غير المحققة أحد البنود المؤجلة في قائمة المركز المالي أما خسائر أسعار الصرف غير المحققة فتحمل على حساب النتيجة وذلك تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر

مثال (٢-١١):

اشترت الشركة بضاعة من الخارج بتاريخ ٢٠٠٥/٩/١ قيمتها مليون دولار وكان سعر الدولار في هذا التاريخ ٥ جنية على أن يتم السداد في ٢٠٠٦/٣/١.

إذا علمت أن سعر الدولار في ٢٠٠٥/١٢/٣١ كان ٥,٣٠ جنية

وفي ٢٠٠٦/٣/١ كان ٥,٢٠ جنية

يلاحظ أن :

- فروق العملة بين تاريخ المعاملة وتاريخ نهاية السنة

$$= ٥,٣٠ - ٥,٣٠ \times \text{مليون دولار} = ٣٠٠,٠٠٠ \text{ جنية}$$

يظهر ضمن بنود قائمة المركز المالي كأحد البنود المؤجلة (مصرف مؤجل).

$$\text{الفرق بين سعر العملة في } ٢٠٠٦/١/١ \text{ وسعر الدولار في } ٢٠٠٥/٣/١ = ٥,٣٠ - ٥,٢٠ \times \text{مليون دولار} = ١٠٠,٠٠٠ \text{ جنية}$$

$$= ١٠٠,٠٠٠ \text{ جنية}$$

وهذا الفرق يعتبر مكسب للشركة ولكن لا يضاف إلى إيرادات الشركة الخاضعة للضريبة

يتم تسوية المصروفات المؤجلة وقدرها ٣٠٠٠٠٠ ج مع المكسب وقدره ١٠٠٠٠٠ ج يكون الناتج ٢٠٠٠٠٠ ج مصروف يظهر في قائمة الدخل عام ٢٠٠٢ (وهو يمثل الفرق بين سعر العملة بين تاريخ المعاملة ٥ وتاريخ السداد ٥,٢ = ٠,٢ × مليون دولار)

ملاحظة:

إذا تم تحميل كل سنة بما يخصها من فروق عملة معنى ذلك إن عام ٢٠٠١ سوف يحمل بفروق عملة (مصروف) ٣٠٠٠٠٠ ج لأن فروق العملة في عام ٢٠٠٥ هو خسارة دفترية لم تتحقق فعلاً، وبالتالي لا يجب أن تخصم من وعاء الضريبة. وفي عام ٢٠٠٦ سوف يحمل بفروق (إيراد) ١٠٠٠٠٠ ج وهذا غير منطقي لأن ذلك سوف يؤدي إلى مقابلة غير سليمة بين الإيرادات والمصروفات.

٢/٥/٣ ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية :

أ - فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للكيان الأجنبي المستقل لا تعتبر إيرادات أو مصروفات خاص بالفترة ولكن يتم تربيتها ضمن حقوق الملكية .

ب - فروق أسعار الصرف الناتجة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية التي تمثل جزءاً رئيسياً من عمليات المنشأة تعالج كإيراد أو مصروف في قائمة الدخل .

٦/٣ إيرادات العقارات المبنية والأراضي الزراعية :

وهي عبارة عن الإيرادات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة تأجير العقارات المملوكة للغير أو نتيجة تأجير الأراضي الزراعية المملوكة للغير . تخضع هذه الإيرادات ضمن إيرادات الشركة لضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بشرط أن تكون هذه العقارات أو الأرض الزراعية مدرجة ضمن أصول الشركة.

ونظراً لأن بعض هذه الإيرادات سبق إخضاعها لضريبة الأرباح الزراعية أو للضريبة على العقارات المبنية، وبالتالي فإن إدخال هذه الإيرادات ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية يعنى ازدواج ضريبي، لذلك يسمح للشركة بخضم الضرائب

العقارية التي تتحملها على هذه العقارات والأراضي الزراعية ضمن التكاليف واجبة الخصم .

ويثور في هذه الحالة تساؤل عن المقصود بالضرائب التي تتحملها هل الضرائب العقارية المربوطة على العقارات والأراضي الزراعية المملوكة للشركة بصرف النظر عن سدادها أم يشترط سداد هذه الضرائب العقارية ؟

وفي رأينا أن النص بصيغته الحالية لا يشترط سداد الضرائب العقارية ولكن يكفي أن تكون الضرائب العقارية قد ربطت على العقارات والأراضي الزراعية المملوكة للشركة، ولكن الشرط الوحيد هنا أن تكون هذه العقارات والأراضي الزراعية قد أدرجت ضمن أصول الشركة.

٧/٣ عوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية.

حددت المادة (٥٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الإيرادات المعفاة من الضريبة وجاءت هذه المادة خالية من أى نص متعلق بعوائد الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وهذا يعنى أن المشرع أراد إخضاع هذه العوائد للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وهذا عكس ما جاء بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث جاء نص صريح فى المادة (٣١) يعفى هذه العوائد من الخضوع للضريبة.

لذلك فإن عوائد الودائع وحسابات التوفير التى تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية تخضع للضريبة لعدم وجود نص بأعفاءها.

٨/٣ المعاملات التى لا تدخل ضمن قائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة :

تنص المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية على إضافة بعض المبالغ إلى صافى الربح المحاسبى للوصول إلى صافى الربح الضريبى :

١/٨/٣ الفروق الدائنة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية :

وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) قد يتم اكتشاف أخطاء فى القوائم المالية الخاصة بالفترة الحالية أو بفترات سابقة ، هذه الأخطاء قد تكون نتيجة أخطاء حسابية أو نتيجة أخطاء فى تطبيق السياسات المحاسبية أو أخطاء فى تفسير حقائق أو غش أو سهو هذه الأخطاء نعالج أما :

أ- أدراج تصويب الأخطاء فى قائمة الدخل عند تحديد صافى الربح المحاسبى ، وفى هذه الحالة لا يوجد آثار ضريبية .

ب- إذا لم يدرج تصويب الأخطاء فى قائمة الدخل وتم إدراجها ضمن حقوق الملكية ، فطبقاً للبند (٣) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ يتم تعديل صافى الربح المحاسبى بقيمة الأثر الضريبى الناتج من تصحيح الأخطاء كما يلى :

١- الفروق الدائنة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية والتي لم تحمل على قائمة الدخل (وتم إضافتها إلى حقوق الملكية) يتم إضافتها إلى صافى الربح المحاسبى بشرط أن تكون من الإيرادات الخاضعة للضريبة

٢- الفروق المدينة الناتجة عن تصحيح الأخطاء المحاسبية والتي لم تحمل على قائمة الدخل (وتم تحميلها على حقوق الملكية) يتم خصمها من صافى الربح المحاسبى بشرط أن تكون من التكاليف الواجبة الخصم .

مثال (٢-١٢) :

أظهرت قائمة الدخل لاحدى الشركات فى ٢٠٠٥/١٢/٣١ مبلغ ٥٠ ألف ج صافى ربح ، وقد اكتشفت الشركة خلال عام ٢٠٠٥ أن بعض المنتجات التى تم بيعها خلال عام ٢٠٠٤ قد تم إدراجها بالخطأ ضمن مخزون ٢٠٠٤/١٢/٣١ بمبلغ ١٠٠٠٠ ج ، وقد قامت الشركة بتصويب هذا الخطأ من خلال تصحيح رقم الأرباح المرحلة ضمن حقوق الملكية ولم تدرجه ضمن قائمة الدخل .

المطلوب : بيان المعالجة الضريبية .

محزون آخر المدة فى عام ٢٠٠٤ يمثل أول المدة فى عام ٢٠٠٥ ويترب
على ذلك زيادة فى تكلفة البضاعة المباعة مما يؤدى إلى نقص فى الربح
الخاضع للضريبة لذلك يتم إضافة مبلغ ١٠٠٠٠ ج إلى صافى الربح
الخاضع للضريبة عام ٢٠٠٥ صافى الربح الخاضع للضريبة = ٥٠ ألف +
١٠ ألف = ٦٠ ألف

٢/٨/٣ الفروق الدائنة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية

وفقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (٥) قد تقوم الشركة بإجراء تغيير فى
السياسات المحاسبية مثل تغيير سياسية تسعير المخزون (من الوارد أولا
يصرف أولا إلى المتوسط المرجح) ، يترب على ذلك فروق محاسبية نتيجة
هذا التغيير فى السياسات .

لذلك تطلب البند (٣) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون
الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تعديل صافى الربح المحاسبى
بقيمة الأثر الضريبى الناتج من تغيير السياسات المحاسبية كما يلى :

- فروق التقييم الدائنة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية والتي لم
تحمل على قائمة الدخل (وتم إضافتها إلى حقوق الملكية) يتم
إضافتها إلى صافى الربح المحاسبى بشرط أن تكون من الإيرادات
الخاضعة للضريبة .

- فروق التقييم المدينة الناتجة عن تغيير السياسات المحاسبية والتي لم
تحمل على قائمة الدخل (وتم تحميلها على حقوق الملكية) يتم
خصمها من صافى الربح المحاسبى بشرط أن تكون من التكاليف
واجبة الخصم .

مثال (٢-١٣) :

فيما يلي بيانات تخص إحدى الشركات المساهمة :

- ١- الشركة تتبع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً في تقييم المنصرف من المخزون وقامت خلال هذا العام بالتغيير إلى طريقة المتوسط المرجح .
 - ٢- مخزون أول المدة عبارة عن ٢٠٠٠ وحدة بسعر ٥٠ ج للوحدة .
 - ٣- اشترت الشركة خلال العام عدد ١٠٠٠ وحدة بسعر ٦٠ ج للوحدة .
 - ٤- المنصرف من المخزن خلال العام عدد ١٥٠٠ وحدة .
- المطلوب : بيان المعالجة الضريبية .

تطلب البند (٣) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تعديل صافي الربح المحاسبي بقيمة الأثر الضريبي الناتج من تغيير السياسات المحاسبية ، وحيث أن الشركة وقامت خلال عام ٢٠٠٦ بالتغيير من طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً إلى طريقة المتوسط المرجح لذلك :

- ١- تكلفة المنصرف باتباع طريقة الوارد أولاً يصرف أولاً

$$= ١٥٠٠ \times \text{وحدة} \times ٥٠ = ٧٥٠٠٠$$
- ٢- تكلفة المنصرف باتباع طريقة المتوسط المرجح

بيان	الوحدات	السعر	القيمة
مخزون أول المدة	٢٠٠٠	٥٠	١٠٠٠٠٠
المشتريات	١٠٠٠	٦٠	٦٠٠٠٠
			١٦٠٠٠٠
	٣٠٠٠		

متوسط السعر = $٣٠٠٠ \div ١٦٠٠٠٠ = ٥٣,٣٣$ ج

تكلفة المنصرف = $١٥٠٠ \times \text{وحدة} \times ٥٣,٣٣ = ٧٩٩٩٥$

٣- الأثر الضريبي لتغيير السياسة المحاسبية زيادة في تكلفة البضاعة المباعة قدرها $٧٩٩٩٥ - ٧٥٠٠٠ = ٤٩٩٥$ ج يجب إضافتها لصافي الربح المحاسبي

٣/٨/٣ الفروق الدائمة الناتجة عن تقييم الإستثمارات المتداولة على أساس قيمتها السوقية :

وفقا لمعايير المحاسبة يتم تقييم الإستثمارات المتداولة آخر الفترة إما على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل أو على أساس القيمة السوقية.

ووفقا للبند (٥) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تلتزم الشركة في تقييمها للإستثمارات المتداولة باتباع سياسة ثابتة وفي حالة إتباع :

أ- سياسة التكلفة أو السوق أيهما أقل فإن النقص في القيمة سوف ينعكس على قائمة الدخل (محاسبيا) في الفترة الجارية ، لذلك لن يكون لها أثر ضريبي مختلف .

ب- سياسة القيمة السوقية ، فإن الزيادة في القيمة يتم معالجتها محاسبيا من خلال إضافتها إلى حقوق الملكية ولم تدرج ضمن قائمة الدخل، لذلك فإن هذه الزيادة يجب معالجتها ضريبيا من خلال إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي بشرط أن تكون من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

مثال (٢-١٤):

أظهرت قائمة الدخل لاحدى الشركات في ٢٠٠٦/١٢/٣١ مبلغ ٢٠٠ ألف ج صافي ربح فإذا علمت أن هذه الشركة لديها إستثمارات مالية لدى الشركة (س) قيمتها ٢٠٠٥/١٢/٣١ مبلغ ٢٣٠ ألف ج بينما بلغت القيمة السوقية لها في ٢٠٠٦/١٢/٣١ مبلغ ٣٠٠ ألف ج والشركة تتبع طريقة القيمة السوقية . المطلوب : بيان المعالجة الضريبية .

طبقا للمعالجة المحاسبية فإن الزيادة في القيمة السوقية في ٢٠٠٦/١٢/٣١ عن القيمة أول المدة تعتبر مكاسب غير محققة وتعالج كفاوض إعادة تقييم وتظهر ضمن حقوق الملكية .

أما المعالجة الضريبية طبقا لنص البند (٥) من المادة (٧٠) من اللائحة التنفيذية لقانون الضرائب على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نقضى بإضافة الزيادة في قيمة الإستثمارات إلى صافي الربح المحاسبي للوصول إلى صافي الربح الضريبي

الزيادة في الاستثمارات = ٣٠٠ ألف - ٢٣٠ ألف = ٧٠ ألف ج

صافي الربح الخاضع للضريبة = ٦٠٠ ألف + ٧٠ ألف = ٦٧٠ ألف ج



الوحدة التعليمية الثالثة

التكاليف واجبة الخصم

Deductible Costs

الأهداف التعليمية :

تتناول هذه الوحدة التعليمية :

- التعرف على الشروط العامة التي يجب توافرها لاعتبار النفقة من التكاليف واجبة الخصم.

- التعرف على التكاليف التي وردت بنص القانون والشروط الواجب توافرها لاعتبارها من التكاليف واجبة الخصم . وذلك زيادة عما هو وارد في الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

١- الشروط اللازمة لاعتبار النفقة من التكاليف واجبة الخصم:

هناك شروط عامة يجب توافرها لاعتبار النفقة من التكاليف واجبة الخصم وهي :

أ - أن تكون النفقة مرتبطة بنشاط المنشأة ولزامة لأعمالها.

ب - أن تكون النفقة إيرادية، فالنفقات الرأسمالية تستفيد منها عدة فترات مالية لذلك لا يعتبر من التكاليف إلا قسط إهلاكها السنوي فقط.

ج - أن تكون النفقة حقيقية ومؤكدة وليست خسائر دفترية كخسائر إعادة التقييم لإظهار القيمة الحقيقية للمنشأة أو الخسائر المحتملة غير المؤكدة.

د - ألا تكون النفقة مبالغاً فيها، لذلك وضع المشرع حدوداً قصوى لبعض المصروفات مثل مكافآت العاملين، صندوق تعويض العاملين.

هـ - أن يرتبط المصروف بالفترة المالية، ويرجع ذلك إلى إتباع أساس الاستحقاق، حيث أن العبرة بالمصروفات التي تخص السنة بصرف النظر عن واقعة السداد، ورغم ذلك خرج المشرع عن هذا الأساس في بعض الحالات مثل التأمينات الاجتماعية والتبرعات.

٢- التكاليف الواجبة الخصم بنص القانون:

لا تختلف معاملة هذه التكاليف عما سبق أن ورد بالنسبة للتكاليف واجبة الخصم المتعلقة بالنشاط التجارى والصناعى التى تخضع أرباحه للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين (السابق شرحها فى الجزء الأول) فيما عدا بعض أنواع التكاليف واجبة الخصم والتي ورد لها معالجة ضريبية مختلفة فى أحكام الضريبة على أرباح شركات الأموال وهى:

١/٢ عوائد القروض والسلفيات :

تعتبر عوائد القروض والسلفيات التى تدفعها الأشخاص الاعتبارية الخاضعة للضريبة من التكاليف واجبة الخصم بالشروط التالية :

١- ألا تزيد قيمة القروض والسلفيات على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التى يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، فإذا زادت عن ذلك فإن الزيادة لا تعتبر عوائدها من التكاليف واجبة الخصم وذلك تطبيقاً للبند (١) من المادة (٥٢) من القانون.

وقد استثنى من ذلك، بموجب المادة السابعة من مواد إصدار القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، عوائد القروض والسلفيات عن المدة التى تبدأ من السنة الضريبية ٢٠٠٥ وتنتهى بنهاية السنة الضريبية ٢٠٠٩ وفقاً للجدول التالى :

السنة	شروط اعتبار عوائد القروض والسلفيات من التكاليف واجبة الخصم
٢٠٠٥	إلا تزيد قيمة القروض والسلفيات على ثمانية أمثال متوسط حقوق الملكية
٢٠٠٦	إلا تزيد قيمة القروض والسلفيات على سبعة أمثال متوسط حقوق الملكية
٢٠٠٧	إلا تزيد قيمة القروض والسلفيات على ستة أمثال متوسط حقوق الملكية
٢٠٠٨	إلا تزيد قيمة القروض والسلفيات على خمسة أمثال متوسط حقوق الملكية

٢٠٠٩	الإلتزاد قيمة القروض والسلفيات على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية
------	---

أما العوائد المدينة التي تدفعها البنوك وشركات التأمين، والشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديد لها قرار من وزير المالية، فتعتبر من التكاليف واجبة الخصم أيا كان مقدار القروض والسلفيات التي حصلت عليها تلك الجهات.

ملاحظات على الفقرة (أ) :

حقوق الملكية أول المدة + حقوق الملكية آخر المدة

١/١ متوسط حقوق الملكية =

٢

وتتمثل حقوق الملكية في :

رأس المال المدفوع + الاحتياطيات + أرباح مرحلة - خسائر مرحلة

القروض والسلفيات أول المدة + آخر المدة

٢/١ متوسط القروض والسلفيات =

٢

يستبعد من القروض والسلفيات :

- القروض الحسنه (القروض التي تكون بلا عوائد) .

- القروض التي لها عائد غير خاضع للضريبة .

- القروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد وذلك لحين انتهاء هذه الفترة

٣/١ نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية

متوسط القروض والسلفيات

متوسط حقوق الملكية

٤/أ إذا كانت نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية أقل من النسبة الواردة بالقانون ، فإن العوائد المدينة المدفوعة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

٥/أ إذا كانت نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية أكثر من النسبة الواردة بالقانون ، فإن العوائد المدينة المدفوعة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم على النحو التالي :

اجمالى العوائد المدينة المدفوعة

× النسبة الواردة بالقانون

نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى

متوسط حقوق الملكية

ب. ألا تكون القروض والسديون على اختلاف أنواعها مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها، فإذا كانت كذلك فلا تعتبر عوائد أيا كان مقدارها من التكاليف واجبة الخصم.

ج. ألا تزيد قيمة العوائد المسددة عن مثلى سعر الاثتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى بداية السنة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية، فإذا زادت العوائد المسددة عن ذلك فلا تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم تطبيقاً للبند (٤) من المادة (٢٤) من القانون.

د. أن يخصم من العوائد المدينة مقدار العوائد الدائنة التى تحصل عليها المنشأة من الغير، سواء كانت غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً، وذلك تطبيقاً للبند (١) من المادة (٢٣) من القانون، بحيث يقتصر الخصم ضمن التكاليف على المبلغ المتبقى من قيمة العوائد المدينة أما إذا زادت العوائد الدائنة عن مقدار العوائد المدينة، فلا توجد مبالغ تعتبر فى هذه الحالة من التكاليف واجبة الخصم.

مثال (٣-١):

أظهرت قائمة الدخل لإحدى الشركات المساهمة عن عام ٢٠٠٦ مبلغ ٤٠ مليون جنيه عوائد مدينة ، ومبلغ ٨ مليون جنيه عوائد دائنة من سندات مقيدة بالجدول الرسمية بالبورصة فإذا علمت أن :

- قيمة القروض والسلفيات أول المدة ١٩٠ مليون ج (تتضمن ١٠ مليون ج قروض حسنة) وآخر المدة ٢٢٠ مليون ج (تتضمن ٢٠ مليون قروض حسنة)

- أظهرت قائمة التغيرات في حقوق الملكية أن حقوق الملكية أول المدة وأخرها كان ٢٠ مليون ٣٠ مليون على الترتيب .

- سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٦ كان ٩٪

المطلوب : تحديد مقدار عوائد القروض التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠٠٦

١- الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي المصري

٤٠ مليون

- معدل الفائدة على القروض = $\frac{40}{220} = 18.18\%$

٢٢٠ - ٢٠

- مثلى سعر الخصم لدى البنك المركزي = $18.18\% \times 2 = 36.36\%$

٣٦.٣٦٪

- الزيادة عن مثلى سعر الخصم = $40 \times 36.36\% = 14.54$ مليون

١٤.٥٤

٢- يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة المعفاة أو غير خاضعة للضريبة

لذلك يتم تخفيض عوائد القروض بمقدار عوائد السندات المقيدة في البورصة وقدرها ٨ مليون ج

٣- جملة العوائد المدينة غير واجبة الخصم = ٨ مليون + ٤ مليون

= ١٢ مليون ج

٤- الا تزيد القروض عن ٧ أمثال (حيث أن السنة هي ٢٠٠٦)
متوسط حقوق الملكية

لـ متوسط القروض والسلفيات :

$$(20 - 220) + (10 - 190)$$

$$190 = \frac{\quad}{2} = \text{متوسط القروض والسلفيات}$$

بـ متوسط حقوق الملكية :

$$20 + 30$$

$$25 = \frac{\quad}{2} = \text{متوسط حقوق الملكية} = 25 \text{ مليون}$$

جـ نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية

$$190$$

$$\frac{190}{25} = 7,6 = \text{النسبة}$$

دـ حيث أن نسبة متوسط القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية (٧,٦) أكبر من النسبة الواردة بالقانون وهي (٧) أمثال متوسط حقوق الملكية (حيث أن التمرين عام ٢٠٠٦)

اذن العوائد المدينة واجبة الخصم

$$7$$

$$40 \text{ مليون} \times \frac{\quad}{7,6} = 36,84 \text{ مليون ج}$$

٥- العوائد المدينة واجبة الخصم = ٣٦,٨٤ مليون - ١٢ مليون

$$= 24,84 \text{ مليون ج}$$

وحيث أن الشركة سجلت ضمن المصروفات فى قائمة الدخل عوائد مدينة مقدارها ٤٠ مليون ج

العوائد المدينة التى لا تعتبر واجبة الخصم ويجب إضافتها إلى صافى الربح المحاسبى للوصول إلى الربح الضريبى مقدارها

$$= ٤٠ \text{ مليون ج} - ٢٤,٨٤ \text{ مليون ج} = ١٦,١٦ \text{ مليون ج}$$

مثال (٣-٢):

أظهرت قائمة الدخل لإحدى الشركات المساهمة عن عام ٢٠٠٧ مبلغ ٦٠ مليون جنيه عوائد مدينة (بمعدل فائدة ٢٠٪ سنوياً) ومبلغ ٥ مليون جنيه عوائد دائنة من سندات مقيدة بالجداول الرسمية بالبورصة، فإذا علمت أن :

١- تتضمن العوائد المدينة مبلغ ٧ مليون ج عوائد مدفوعة لشخص طبيعى معفى من الضريبة .

٢- القروض أول المدة وآخرها ٢٨٠ ، ٣٢٠ مليون على الترتيب .

٣- أظهرت قائمة التغيرات فى حقوق الملكية أن حقوق الملكية أول المدة وآخرها كان ٣٠ مليون ٤٠ مليون على الترتيب .

٤- سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى أول يناير ٢٠٠٧ كان ٩٪ .

المطلوب : تحديد العوائد المدينة غير واجبة الخصم عند تحديد صافى الربح الضريبى

الإجابة

يتم تحديد العوائد المدينة غير واجبة الخصم على النحو التالى:

١- يستبعد من العوائد المدينة عوائد القروض المدفوعة لأشخاص طبيعيين معفى أو غير خاضعين للضريبة ٧ مليون ج .

٢- الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى المصرى

$$2\%$$

$$= 60 \text{ مليون} \times \frac{2}{100} = 1.2 \text{ مليون ج}$$

$$20\%$$

٣- يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة وهي عوائد سندات مقيدة بالجدول الرسمية بالبورصة وقدرها ٥ مليون ج

٤- جملة العوائد المدينة غير واجبة الخصم

$$= 7 \text{ مليون} + 6 \text{ مليون} + 5 \text{ مليون} = 18 \text{ مليون}$$

٥- الا تزيد القروض عن ٦ أمثال متوسط حقوق الملكية (حيث أن التمرين عام ٢٠٠٧)

$$320 + 280$$

$$\text{متوسط القروض} = \frac{320 + 280}{2} = 300 \text{ مليون}$$

$$2$$

$$40 + 30$$

$$\text{متوسط حقوق الملكية} = \frac{40 + 30}{2} = 35 \text{ مليون ج}$$

$$2$$

نسبة متوسط القروض والسلفيات، إلى متوسط حقوق الملكية

$$300$$

$$\text{النسبة} = \frac{300}{35} = 8,57 \text{ مرة}$$

$$35$$

اذن العوائد العوائد المدينة واجبة الخصم

$$6$$

$$= 60 \text{ مليون} \times \frac{6}{100} = 3.6 \text{ مليون ج}$$

$$8,57$$

٦- العوائد المدينة واجبة الخصم = ٤٢ مليون - ١٨ مليون

= ٢٤ مليون ج

وحيث أن الشركة سجلت ضمن المصروفات في قائمة الدخل عوائد مدينة مقدارها ٦٠ مليون ج

العوائد المدينة التي لا تعتبر واجبة الخصم ويجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الضريبي مقدارها

= ٦٠ مليون ح - ٢٤ مليون ج = ٣٦ مليون ج

٢/٢ المخصصات

قد يلزم الشك أو عدم اليقين الآثار التي تترتب على بعض المعاملات أو الأحداث، مما يستلزم مراعاة سياسة الحيطه والحذر عند إعداد القوائم المالية، ويترب على إتباع هذه السياسة محاسبيا تكوين مخصصات لمواجهة حالة عدم التأكد أو عدم اليقين في تحديد القيمة ومن ناحية أخرى اتفطية حالة عدم القياس الدقيق للقيم المالية.

ومع ذلك نجد المادة (٥٢) من قانون الضرائب رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ تنص في البند (٢) على أن المبالغ التي تجب لتكوين أو لتغذية المخصصات على اختلاف أنواعها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، وقد استثنى من هذا النص :-

أ - مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقا لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة من البنك المركزي وذلك في حدود ٨٠٪ من قيمتها.

ب- بالنسبة لشركات التأمين فقد استثنى المشرع المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على شركات التأمين في مصر الصادرة بالقانون (١٠) لسنة ١٩٨١ من الشروط الواجب توافرها في المخصصات واعتبرها من التكاليف واجبة الخصم بالكامل.

أما المخصصات الأخرى التي تكونها شركات التأمين بخلاف المخصصات الفنية السابق ذكرها فإنها تخضع للشروط الواجب توافرها في المخصصات.

مثال (٣-٣):

قامت إحدى شركات التأمين المصرية بتحميل مصروفاتها بمبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه مخصصات فنية آخر المدة، ومبلغ ١٠٠٠٠ جنيه مخصص مصروفات دعاوى وقضايا، وضح المعالجة الضريبية مع ذكر الأسانيد القانونية.

المخصصات الفنية آخر المدة : استثنى المشرع المخصصات الفنية التي تلزم شركات التأمين بتكوينها واعتبرها من التكاليف واجبة الخصم بالكامل، لذلك يعتبر مبلغ ٣٠٠٠٠ جنيه من التكاليف واجبة الخصم.

مخصص مصروفات دعاوى وقضايا : المخصصات الأخرى (بخلاف المخصصات الفنية) التي تكونها شركة تأمين لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وحيث أن الشركة سجلتها ضمن مصروفاتها لذلك تضاف للربح السنوي

٣/٢ الأرباح الموزعة نقدا على العاملين :

تنص المادة (٥٣) في البند (٥) على أن حق العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها بنسبة معينة عليهم طبقا للقواعد القانونية المقررة في هذا الشأن لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم باعتبار أن هذه الحصة معفاة من الضريبة المقررة على المرتبات طبقا لنص المادة (١٣).

حيث أن القانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ ينص في المادة (١٩٦) من اللائحة التنفيذية للقانون أن تحدد الجمعية العمومية ما يخص العاملين والمساهمين ومجلس الإدارة أو الشركاء المديرين من الأرباح القابلة للتوزيع، وذلك مع مراعاة ما يلي :

أ - ألا يقل نصيب العاملين بالشركة في الأرباح التي يتقرر توزيعها نقداً عن ١٠٪ وبشرط ألا يزيد على مجموع الأجور السنوية بالشركة.

ب - إذا كان النظام المعمول به يحدد للعاملين نصيب في الأرباح يزيد عن ١٠٪ ولا يجاوز مجموع الأجور السنوية للعاملين بالشركة، جنب نصيب العاملين في الزيادة على الـ ١٠٪ في حساب خاص يستثمر لصالح العاملين، ويجوز توزيع مبالغ منه على العاملين في السنوات التي لا تحقق فيها الشركة أرباح بسبب خارج عن إرادتها أو استخدامه في إنشاء مشروعات إسكان أو

خدمات تعود عليها بالنفع وذلك كله وفقاً لما يقرره مجلس الإدارة أو الشريك أو الشركاء المديرون بحسب الأحوال.

٤/٢ مقابل حضور المساهمين جلسات الجمعية العمومية :

تنص المادة (٥٣) من البند (٣) على أن المبالغ التي تصرف للمساهمين بمناسبة انعقاد الجمعية العمومية لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبياً نظراً لعدم إخضاعها من قبل لأى ضريبة لذلك فهي خاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٥/٢ ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة من مكافآت العضوية وبدلاتها:

هذه المبالغ لا تعتبر أيضاً من التكاليف واجبة الخصم نظراً لأن هذه المبالغ لم تخضع من قبل لأى ضريبة، أما مقابل عملهم الإداري فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم نظراً لخضوعه من قبل للضريبة على المرتبات وذلك لمنع الازدواج الضريبي.

٣- ترحيل الخسائر

أجاز المشرع ترحيل الخسارة المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات، وذلك كما هو الحال بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وقد قضت المادة (٥٥) من القانون بعدم سريان هذا الحكم على الخسائر التي تحملتها الشركة في الفترة الضريبية والفترات السابقة وذلك بشرطين:

- أ- أن يطرأ تغيير في ملكية رأس المال بنسبة تزيد على ٥٠٪ من الحصص أو الأسهم أو في حقوق التصويت.
- ب- أن يصاحب ذلك تغيير في النشاط .

وقد اشترطت الفقرة الثانية من المادة ساقفة الذكر لسريان حكمها على الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم أن تكون أسهمها غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية فإذا كانت أسهم تلك الشركات مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية، لايسمح لها بترحيل خسائر السنوات السابقة لتخصم من أرباح السنوات التالية .

مثال (٣-٤):

قدمت شركة مساهمة (ق . خ) إقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١ متضمناً أرباحاً صافية قدرها ٣٠٠ ألف جنيه وتبين عند الفحص الضريبي ما يلي :

١- تتضمن مصروفات الشركة :

٥٠٠٠ " مبالغ صرفت لعضو مجلس الإدارة المنتدب (منها ٦٠٠٠ جنيه مقابل العمل الإداري) - ١٠٠٠٠ جنيه مقابل حضور المساهمين جلسات الجمعية العمومية - ٨٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب متنازع عليها - ٤٠٠٠ تبرع (منها ١٠٠٠ تبرع لوزارة الأوقاف والباقي لمستشفى تابعة لإشراف الحكومة) - ٣٠ ألف ج أهلاك آله مشتراه جديدة في أول يوليو ٢٠٠٨ بمعدل ١٠٪ من تكلفتها، علماً بأن القيمة الدفترية لآلات في أول يناير ٢٠٠٨ من الناحية الضريبية قد بلغت ١٥٠ ألف جنيه وأن الشركة قد باعت آلة في أول أبريل بمبلغ ٥٠ ألف جنيه - ٤٠ مليون ج عوائد قروض بمعدل ٢٠٪ علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير ٢٠٠٨ كان ٩٪ ومتوسط حقوق الملكية ٤ مليون جنيه ومتوسط القروض ١٦٠ مليون .

٢- تتضمن إيرادات الشركة : ٢٠ ألف جنيه إيرادات عقارات مبينة ، ٥٠٠٠ ج ديون معدومة محصلة لم تعتمد في الماضي كتكاليف ، ٣٠٠ عوائد ودائع بالبنوك - ١٠ مليون عوائد سندات مقيمة بالجدول الرسمية .

المطلوب : تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠٠٨ الذي يظهر في الإقرار .

٣٠٠٠٠٠	صافي الربح من واقع قائمة الدخل يضاف إليه ١. مبالغ لم تحضر مجلس الإدارة المنتدب : لا تعتمد كتكاليف المبالغ التي تمنح للعضو المنتدب نظراً لعدم إخضاعها لضريبة سابقة ما عدا مقابل العمل الإداري
--------	---

		يعتمد كتكاليف نظراً لخضوعه للضريبة على المرتبات
	١٩٠٠٠	- ٢٥٠٠٠ - ٦٠٠٠ = ١٩٠٠٠
		٢. مقابل حضور المساهمين جلسات الجمعية العمومية لا تتعتمد كتكاليف وتضاف للربح نظراً لعدم إخضاعها لضريبة سابقة.
	١٠٠٠٠	
		٣. مخصص ضرائب متنازع عليها : لا تعتمد كتكاليف المخصصات التي تكونها الشركة لذلك تضاف.
	٨٠٠٠	
		٤. تبرع لوزارة الأوقاف : تعتمد كتكاليف التبرعات للجهات الحكومية (تترك كما هي).
		٥. تبرع لمستشفى تابعة للإشراف الحكومي تعتمد كتكاليف في حدود ١٠٪ من صافي الربح المعدل لذلك تضاف مؤقتاً.
٢٤٦٧٠٠٠٠	٢٤٦٠٠٠٠٠	
٢٤٩٧٠٠٠٠		٦. إهلاك محاسبي
		٦. عوائد قروض غير معتمدة يخصم منه
		١. إهلاك ضريبي
(٣١٥٠٠٠)	(٣١٠٠٠٠)	
	(٥٠٠٠)	٢. ديون معدومة محصلة

٢٤٦٥٥٠٠٠		صافي المعدل قبل خصم التبرعات
		(-) التبرع للمستشفى
		أ- المبلغ المدفوع ٣٠٠٠
		ب- الحد الأقصى
		$١٠) \times ٣٦١٣٦٠٠٠$
		$=(١١٠/$
(٣٠٠٠)		٣٢٨٥٠٩٠
٢٤٦٥٢٠٠٠		صافي الربح المعدل
		(-) الإعفاءات
(١٠٠٠٠)		إعفاء عوائد السندات
٢٤٦٤٢٠٠٠		صافي الربح الضريبي

ملاحظات :

١- الإهلاك المحاسبي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ضريبيا
وحيث أن المنشأة سجلته ضمن التكاليف وترتب عليه نقص الربح لذلك
يضاف للربح .

٢- الإهلاك الضريبي

رصيد ٢٠٠٦/١/١

١٥٠٠٠٠

(ـ) القيمة البيعة ٤/١

٥٠٠٠٠

١٠٠٠٠٠

+ إضافات من ٧/١

١٢ ١٠٠

التكلفة الأصلية = $٣٠٠٠٠ \times \frac{١٠}{٦} = ٦٠٠٠٠٠$

١٠ ٦

$$(ج) الإهلاك الأولى = ١٨٠٠٠٠٠ \times ٣٠\% = ٥٤٠٠٠٠$$

$$٥٤٠٠٠٠$$

$$٥٤٠٠٠٠$$

أساس الإهلاك

$$\text{الإهلاك الضريبي السنوي} = ٥٤٠٠٠٠ \times ٢٥\% = ١٣٠٠٠٠$$

$$\text{الإهلاك الضريبي} = ١٨٠٠٠٠٠ + ١٣٠٠٠٠ - ٣١٠٠٠٠ = \text{يخصم من الربح}$$

١- عوائد القروض :

أ- يخصم من العوائد المدينة العوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة للضريبة والمتمثلة في عوائد سندات مقيدة بالبورصة وقدرها ١٠ مليون جنية

ب- الزيادة في عوائد القروض عن مثلى سعر الخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير

$$٢\%$$

$$= ٤٠ \text{ مليون} \times \frac{٤ \text{ مليون ج}}{١٠٠} = ٤ \text{ مليون ج}$$

$$٢٠\%$$

ج- لا تزيد عوائد القروض عن ٥ أمثال متوسط حقوق الملكية

$$١٩٠$$

$$\text{نسبة القروض لحقوق الملكية} = \frac{١٩٠}{٣٠} = ٦,٣٣ \text{ مرة}$$

$$٣٠$$

$$٥$$

$$\text{العوائد التي تعتمد كتكاليف} = ٤٠ \text{ مليون} \times \frac{٣١,٦}{١٠٠} = ١٢,٦٤ \text{ مليون}$$

$$٦,٣٣$$

أذن جملة العوائد المدينة التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم

$$= ٣١,٦ - ١٠ - ٤ = ١٧,٦ \text{ مليون ج}$$

الشركة سجلت ضمن التكاليف ٤٠ مليون عوائد مدينة لذلك هناك زيادة قدرها ٤٠ مليون - ١٧,٦ = ٢٢,٤ لا تعتبر من التكاليف وتضاف للربح.



تدريبات

١- بلغ صافى الربح قبل الضريبة لإحدى شركات التضامن مبلغ ١٢٠ ألف جنيه عن السنة المنتهية فى ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ .
فإذا علمت ما يلى :

أ - تتضمن مصروفات الشركة : ٦٥٠٠ ج إيجار مدفوع عن العقار الخاص بالشركة (علماً بأن الإيجار الشهري ٥٠٠ ج ومصاريف صيانه ١٠٠٠ ج مسجلة بالدفاتر) - ٤٠٠٠ ج إهلاك آلة مشتره مستعملة فى شهر ديسمبر ٢٠١٠ بمبلغ ٣٧٥٠٠ ج (علمياً بأن مصاريف إعدادها للإنتاج بلغت ٥٠٠ ج وأن القيمة الدفترية للآلات للأغراض الضريبية فى أول يناير ٢٠١٠ قد بلغت ٦٠ ألف ج) - ٩٠٠٠ ج قيمة حلة إعلانية للشركة من أول مايو ٢٠١٠ لمدة ثلاث سنوات - ٢٥٠٠ ج ثمن شراء موتور لآلة فى أول فبراير ٢٠١٠ - ٧٠٠٠ ج تبرعات (منها ٥٠٠ ج لوزارة التأمينات الإجتماعية والباقى لجمعية الأسعاف المصرية) - ٣٠٠٠ ج خسائر بيع أوراق مالية مقيمة بالبورصة المصرية - ٢٤ ألف ج مرتبات للشريك المدير .

ب - تتضمن إيرادات الشركة : ٢٥٠٠ ج أرباح أسهم من شركة مساهمة - ١٥٠٠ ج فوائد مبيعات بالتقسيط - ١٥ ألف ج أرباح إعادة تقدير عقار - ١٢ ألف أرباح محققة عن أعمال بالخارج (بعد خصم ضريبة بمعدل ٢٥٪) .

والمطلوب :

تحديد وعاء الضريبة على أرباح أشخاص الاعتبارية عن عام ٢٠١٠ .

٢- حققت شركة توصية بسيطة أرباحا صافية قدرها ٧٥ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٠ .

فإذا علمت مايلي :

أ - تتضمن مصروفات الشركة : ١٥٤٠٠ ج مرتبات ومكافآت للعاملين وللشريك المدير (علما بأن المرتبات محددة على أساس ٣٪ من رقم المبيعات وأن الشركة تحدد سعر البيع بأضافة ٢٠٪ من سعر التكلفة) - ٦٠٠ ج ضريبة المباني عن العقار المملوك للشركة والذي تزاوّل فيه نشاطها في نصفه وتؤجر النصف الآخر بمبلغ ٣٠٠ ج شهريا - ٩٠٠ ج تبرعات لأحدى المدارس الخاصة الخاضعة للإشراف الحكومي - ٨٥٠ ج تكلفة بضاعة سحبها الشريك المدير لاستعماله الخاص - ٨٠٠٠ ج اهلاك آلة مشتراه جديدة في أول يناير ٢٠١٠ بمبلغ ٥٠ ألف ج علما بأن الاهلاك حسب بمعدل ١٦٪ نظرا لأنها كانت تعمل ثلاث ورديات خلال السنة وأن رصيد أساس الاهلاك للآلات والمعدات قد بلغ ١٢٠ ألف ج في أول يناير ٢٠١٠ - ٦٠٠٠ ج ديون معدومة نتيجة تعذر أحد العملاء المعسرين - ٣٦ ألف ج عوائد مدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات علما بأن متوسط حقوق الملكية ومتوسط القروض والسلفيات خلال هذا العام كان واحد مليون ج ، ٩ مليون ج على الترتيب.

ب - تتضمن إيرادات الشركة : ٦٠ ألف ج مجمل الربح - ٣٩ ألف ج إيراد عقار مملوك للشركة - ٣٠٠٠ ج أرباح بيع أوراق مالية غير مقيدة بالبورصة - ٦٠٠٠ ج عوائد سندات البنك المركزي المصري - مخصص ديون معدومة مرتدة سبق خضوعه للضريبة.

والمطلوب :

تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية عن عام ٢٠١٠ .

٣- بلغ صافى الربح لإحدى شركات المساهمة التابعة للقطاع الخاص مبلغ ٢٠٠ ألف ج عن السنة المنتهية فى ٢٠١٠/١٢/٣١ . فإذا علمت مايلى:

أ - أدرجت الشركة ضمن دفاترها قيمة ايجارية سنوية لمصنعها ومخازنها بلغت ١٢ ألف ج .

ب - سددت الشركة لعضو مجلس ادارتها المنتدب ٢٠ ألف ج مقابل العمل الادارى ولم تدرجها ضمن مصروفاتها .

ج - يتضمن بند المصروفات العامة مبلغ ٤٥٠٠ ج مصاريف سفر رئيس مجلس الادارة للخارج وزوجته وأولاده .

د - قامت الشركة بدفع مكافآت وبدلات ٤٠ ألف ج لاعضاء مجلس ادارتها نظير العضوية وقد ادرجتها ضمن مصروفاتها .

هـ - اشترت الشركة سيارة جديدة فى أول العام بمبلغ ٥٠ ألف ج استهلاكها بالكامل ، كما اشترت آلة فى أول يوليو من هذا العام بمبلغ ١٠٠ ألف ج استهلاكها بمعدل ١٥ ٪ علما بأنها لم تستخدم حتى نهاية العام الحالى ، وأن القيمة الدفترية لسيارات وآلات الشركة للأغراض الضريبية فى ٢٠٠٩/١٢/٣١ قد بلغت ٢٤٠ ألف ، ٢٠٠ ألف ج على الترتيب .

و - حملت الشركة قائمة الدخل تبرعات قدرها ٩٠٠٠ ج (منها ٤٠٠٠ ج لمستشفى خاضع للإشراف الحكومى والباقي لبنك ناصر الاجتماعى) - ٥٠٠٠ ج مخصص ضرائب متنازع عليها - ١٢٠٠٠ ج مصاريف إعلان (منها ٢٠٠٠ ج إعلان بالتليفزيون والباقي حملة اعلانية لمدة أربعة سنوات اعتبارا من أول ابريل ٢٠١٠) .

ز - لم يدرج بقائمة الدخل أرباح بيع سيارة نقل كانت الشركة قد اشترتها فى منتصف عام ٢٠٠٩ بمبلغ ١٤٠ ألف ج وباعتها فى نهاية العام الحالى بمبلغ ٨٠ ألف ج وذلك لأن الشركة اشترت

سيارة جديدة بدلا منها بمبلغ ١٨٠ ألف ج في يناير ٢٠١٠ .
علما بأن أساس الاهلاك للسيارات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٩ قد
بلغ ٣٠٠ ألف ج .

والمطلوب :

- أ - تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية .
ب - حساب الضريبة المستحقة عن هذا العام .

٤- فيما يلي بعض البيانات المستخرجة من دفاتر إحدى شركات المساهمة
المصرية المقيمة وذلك عن عام ٢٠١٠ :

بيان	٢٠١٠/١/١	٢٠١٠/١٢/٣١
رأس المال المدفوع	٤ مليون ج	٢,٨ مليون ج
احتياطات	١ مليون ج	١,٢ مليون ج
أرباح مرحلة	٠,٥ مليون ج	٠,٨ مليون ج
خسائر مرحلة	١,٧٥٠ مليون ج	—
قروض من البنوك	٢٠ مليون ج	١٥ مليون ج
سندات	٣ مليون ج	٢ مليون ج

فإذا علمت ما يلي :

- ١- بلغت قيمة العوائد المدنية المدفوعة عن القروض والسلفيات خلال
العام ٤ مليون جنيه.
٢- حصلت الشركة على قرض حسن قيمته ٤ مليون ج من شركة
شقيقة.

والمطلوب :

حساب قيمة العوائد المدنية الواجب إعتبارها من التكاليف في عام
٢٠١٠ .

الفهرس

الصفحة	الموضوع
٣	تقديم
	الجزء الأول
٧	الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
١٨-٩	الوحدة التعليمية الأولى : الإطار العام للضريبة
٩	١- نطاق سريان الضريبة
١٠	٢- الفترة الضريبية
١١	٣- استحقاق الضريبة
١١	٤- الإعفاء من الضريبة
١٢	٥- الإقرار الضريبي
١٢	٦- معدلات الضريبة
١٣	٧- الضريبة واجبة الدفع
١٣	٨- الضريبة المستقطعة عند المنبع
٦٠-١٩	الوحدة التعليمية الثانية : المراتب وما في حكمها
١٩	١- طبيعة المراتب وما في حكمها
٢٠	٢- شروط سريان الضريبة
٢٠	٣- نطاق سريان الضريبة
٢٨	٤- الإيرادات الخاضعة للضريبة
٣٤	٥- الإعفاءات المقررة من الضريبة
٤٠	٦- حساب الضريبة
٤٩	٧- تسوية الضريبة
٩٢-٦١	الوحدة التعليمية الثالثة : إيرادات المهن غير التجارية
٦١	١- طبيعة المهن غير التجارية
٦٤	٢- شروط سريان الضريبة
٦٦	٣- الإيرادات الخاضعة للضريبة
٦٧	٤- تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة
٧٣	٥- الخصم المقرر لمقابلة الخسائر المرحلة
٨٠	٦- الإعفاءات المقررة من الضريبة

الصفحة	الموضوع
٩٣-١٠٢	الوحدة التعليمية الرابعة : إيرادات الثروة العقارية
٩٣	١- الإيرادات الخاضعة للضريبة
٩٤	٢- تحديد صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة
٩٥	٣- إيرادات التصرفات العقارية
٩٧	٤- خصم الضريبة العقارية
١٠٣-١٨٢	الوحدة التعليمية الخامسة: إيرادات النشاط التجاري والصناعي
١٠٣	١- نطاق سريان الضريبة
١٠٤	٢- الأعمال التي تخضع أرباحها للضريبة
١١٤	٣- الإعفاءات المقررة من الضريبة
١٢٠	٤- الربح المحاسبي والربح الضريبي
١٢٢	٥- تحديد صافي الربح الضريبي
١٢٤	٦- تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة
١٤٠	٧- التكاليف واجبة الخصم
١٧٨	٨- ترحيل الخسائر
	الجزء الثاني
١٨٣	الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية
١٨٥-١٨٨	الوحدة التعليمية الأولى : الإطار العام للضريبة
١٨٥	١- الخاضعون للضريبة
١٨٦	٢- الفترة الضريبية
١٨٧	٣- أسعار الضريبة
١٨٩-٢١٧	الوحدة التعليمية الثانية : الإيرادات الخاضعة للضريبة
١٩٠	١- إيرادات النشاط الجاري
٢٠٠	٢- الأرباح الرأسمالية
٢٠٤	٣- الإيرادات الفرعية والعرضية
٢١٩-٢٣٥	الوحدة التعليمية الثالثة : التكاليف واجبة الخصم
٢١٩	١- الشروط اللازمة لإعتبار النفقة من التكاليف واجبة الخصم
٢٢٠	٢- التكاليف واجبة الخصم بنص القانون
٢٣١	٣- ترحيل الخسائر

تدريسات

1- بلغ صافي الربح قبل الضريبة لإحدى شركات التضامن مبلغ 120 ألف جنيه عن السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2005.

فإذا علمت ما يلي :

أ- تتضمن مصروفات الشركة : 6500 ج إيجار مدفوع ن العقار الخاص بالشركة (علماً بأن الإيجار الشهري 500 ج ومصاريف صيافته 1000 ج مسجلة بالدفاتر) - 4000 ج إهلاك آلة مشترهه مستعملة في شهر ديسمبر 2005 بمبلغ 37500 ج (علماً بأن مصاريف إعدادها للإنتاج بلغت 500 ج ، وأن القيمة الدفترية للآلات في أول يناير 2005 قد بلغت 60 ألف ج) - 9000 ج قيمة حملة إعلانية للشركة من أول مايو 2005 لمدة ثلاث سنوات - 2500 ج ثمن شراء موتور لآلة في أول فبراير 2005 - 7000 ج تبرعات (منها 500 ج لوزارة التأمينات الإجتماعية والباقي لجمعية الأسعاف المصرية) - 3000 ج خسائر بيع أوراق مالية مقيمة بالبورصة المصرية - 24 ألف ج مرتبات للشريك المدير.

ب- تتضمن إيرادات الشركة : 2500 ج أرباح أسهم من شركة مساهمة - 1500 ج فوائد مبيعات بالتقسيط - 15 ألف ج أرباح إعادة تقدير عقار - 12 ألف ج أرباح محققة عن أعمال بالخارج (بعد خصم ضريبة بمعدل 25%).

والمطلوب : أ- تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام 2005.

ب- حساب الضريبة المستحقة عن هذا العام

2- المطلوب بيان المعالجة الضريبية لكل مما يلي في ضوء أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

أ- قيام شركة أشخاص بشراء آلة بمبلغ 400 ألف ج ، وقدرت العمر الإنتاجي لها بمدة 10 سنوات ، وقد قامت بتأجيرها تمويلاً لمدة 8 سنوات بقيمة إيجارية سنوية 70 ألف ج علماً بأن معدل العائد الذي ترغب هذه الشركة في تحقيقه على الاستثمار 7%.

بـ قيام أحد البنوك التجارية بتحميل مصروفاته مبلغ 12 ألف ج مخصص دعاوى وقضايا ومبلغ 200 ألف ج مخصص قروض متعثرة .

جـ أظهرت قائمة الدخل لاحدى الشركات فى 2006/12/31 مبلغ 200 ألف ج صافى ربح فإذا علمت أن :

1- الشركة تتبع طريقة الوارد أولا يصرف أولا فى تقييم المتصرف من المخزون وقامت خلال عام 2007 بالتغير إلى طريقة المتوسط المرجح .

2- مخزون أول المدة عبارة عن 1000 وحدة بسعر 20 ج للوحدة.

3- قامت الشركة فى 2007/1/1 بشراء عدد 3000 وحدة بسعر 25 ج للوحدة

4- المتصرف من المخزون خلال العام عدد 2000 وحدة .

3- وضح المعاملة الضريبية لكل مما يلى فى ضوء أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية :

أ- أنشئت شركة أشخاص صناعية منذ 10 سنوات وفى 2006/1/1 اندمجت مع شركة أموال صناعية ، وقد تم إعادة تقييم صافى أصول الشركتين المندمجة والدايمة ، وكانت أرباح إعادة التقييم 50 ألف ج ، 80 ألف ج على الترتيب .

هذا بالإضافة إلى قيام الشركة الدائمة بتحقيق أرباح خلال هذا العام من النشاط الجارى قيمته 200 ألف ج (هذا الربح لم يتضمن 10000 ج فروق دائنة نتيجة تصحيح بعض الأخطاء الجوهرية ، ومبلغ 2000 ج فروق مدينة نتيجة التغير فى السياسة المحاسبية الخاصة بتسعير المخزون) .

بـ باعت إحدى الشركات المساهمة المصرية فى 2006/1/1 آلة قيمتها الدفورية فى 2005/12/31 مبلغ 20 ألف ج وذلك بثمان بيع 90 ألف ج ، واشترت بدلا منها فى 2006/2/1 آلة جديدة بمبلغ 120 ألف ج (عمرها الإنتاجى 10 سنوات) وقد قامت فى نفس التاريخ بتأجيرها تأجيرا تقويليا لمدة 8 سنوات مقابل قيمة إيجارية سنوية 20 ألف ج ، وكان معدل الفائدة التى ترغب الشركة فى استخدامه فى التعاقد 8% .



