المحاسبة الضريبية
على دخل الأشخاص الطبيعيين

دكتور

ياسر عبادي علي حسن

دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

كلية التجارة – جامعة السويس

اهداء

الى:

أمي وأبي ... ينبعي العطاء المتدفقين منذ البداية

زوجتي ... رمز الوفاء المستمر بلا نهاية

ابني عمار ... الأمل الذي أبدل صحراء قلبي مروجا

وعمار واتم بالفرح الحكاية

مقدمة

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على سيدنا محمد وعلى آله وصحبه اجمعين، ربنا لك الحمد على جزيل نعمائك ووافر عطائك.

جاءت السياسات الضريبية باعتبارها احدى الأدوات التي تعمل على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية، والتي يأتي على رأسها تحسين المناخ الاستثماري ليصبح أكثر قدرة على جذب الاستثمارات مما يساعد على دفع عجلة الإنتاج، وبالتالي زيادة فرص التشغيل وزيادة الصادرات.

لكل ما سبق جاء قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته المختلفة بأفضل الأسس والممارسات الضريبية، حيث انه لا يعنى فقط بتعديلات سعر الضريبة وان كان هذا هدفا في حد ذاته وانما لإيجاد منظومة متطورة تخدم الممول.

لذلك فقد قمت في هذا الكتاب بشرح الإطار العام للضريبة على الدخل، ضريبة المرتبات والأجور وما في حكمها، ضريبة المهن غير التجارية، ضريبة الثروة العقارية، ضريبة النشاط التجاري والصناعي.

وفى النهاية ارجو من القارئ المعذرة على بعض الأخطاء التي قد تكون وقعت اثناء الاعداد والتي لا يغيب معظمها عن فطنة القارئ، وان يوافينا بها حتى يمكنني تداركها في الطبعات التالية ان شاء الله، وما الكمال الا لله وحده.

دكتور
ياسر عبادي علي حسن
السويس في سبتمبر ٢٠٢٢

الجزء الاول

الضريبة علي دخل الاشخاص الطبيعيين

الوحدة التعليمية الاولي : الإطار العام للضريبة

الوحدة التعليمية الثانية : المرتبات وما في حكمها

الوحدة التعليمية الثالثه : ايرادات المهن غير التجارية

الوحدة التعليمية الرابعة : ايرادات الثروة العقارية

الوحدة التعليمية الخامسة : ايرادات النشاط التجاري والصناعي

الوحدة التعليمية الأولى

الإطار العام للضريبة

Framework of Tax

الأهداف التعليمية:

بعد الإنتهاء من دراسة هذه الوحدة يجب أن تكون قادرا على ما يلي:

١ - تحديد نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين .

٢ – تحديد الحالات التي يعتبر فيها الشخص الطبيعي مقيما في مصر .

٣ - تحديد الفترة الضريبية المتخذة أساسا للمحاسبة عن هذه الضريبة وتاريخ استحقاقها.

٤ - تحديد عناصر الدخل الخاضع للضريبة.

٥ - تحديد معدلات الضريبة، وحساب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع.

٦ - شرح أحكام الضريبة التي تستقطع عند المنبع على بعض المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي.

١. نطاق سريان الضريبة

Scope of Tax

فرق المشرع عند فرض الضريبة بين الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم وذلك على النحو التالي:

١/١ الشخص الطبيعي المقيم في مصر Natural person resident in Egypt

تسري الضريبة على الشخص الطبيعي المقيم بالنسبة لدخله المحقق في مصر، كما تسري أيضا على الدخل المحقق خارج مصر من نشاط تجاري أو صناعي أومهنى بشرط أن تكون مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني.

وتعد مصر مركزا للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي إذاكانت مقرا يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقرا لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط.

ويكون الشخص الطبيعي مقيما في مصر في إحدى الحالات التالية:

١ – إذا كان له موطن دائم في مصر بان:

أ - يتواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له او مستأجر أو بأية صفة كانت،

ب ـ أو يكون له محل تجاري، أو مكتب مهني، أو مصنع، أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

٢ – إذا كانت مدة إقامته في مصر تزيد على ١٨٣ يوما متصلة أو متقطعة خلال أثني عشر شهرا.

٣ – إذا كان من المصريين الذين يؤدون مهام وظائفهم في الخارج ويحصلون على دخولهم من إحدى الخزائن المصرية.

٢/١ الشخص الطبيعي غير المقيم في مصرNatural person not - resident in Egypt

تسري الضريبة على الشخص الطبيعي غير المقيم، الذي لا يتوافر فيه إحدى الحالات سالفة الذكر، بالنسبة لدخله المحقق في مصر وحدها.

ومع ذلك، فقد استبعد المشرع المصرى كل من الشركاء في شركات الأشخاص والمساهمين في شركات الأموال باعتبار أن صافي ارباح هذه الشركات تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٢ـ الفترة الضريبية

Tax Period

الفترة الضريبية المتخذة أساسا للمحاسبة عن هذه الضريبة هي سنة كاملة تبدأ من أول يناير وتنتهي في آخر ديسمبر من كل عام، أي أن المشرع اعتبر السنة الضريبية لممولي هذه الضريبة هي السنة الميلادية Calendar Year.

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

١ ـ الفترة المالية الأولى للممول، سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية لسنته المالية.

٢ ـ وفاة الممول أو إنقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة،وذلك قبل نهاية السنة المالية له .

٣ ـ امساك الممول لحسابات منتظمة، وذلك خلال احدى سنواته المالية.

٤ ـ تعديل الممول لنهاية سنته المالية، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية.

فمثلا إذا كانت السنة المالية للممول تنتهي في ٦/٣٠من كل عام وقرر في ٢٠٢٠/١٠/٣١ تعديلها بحيث تنتهي في ١٢/٣١من كل عام، فإن الضريبة تحسب في هذه الحالة عن الفترة من ٢٠٢٠/٧/١ وحتى ٢٠٢١/١٢/٣١.

ومن ناحية أخرى فقد أجاز المشرع المصرى حساب الضريبة عن فترة تزيد على أثني عشر شهراً في حالة تعديل الممول لنهاية سنته المالية وكانت المدة من بداية السنة المالية وحتى تاريخ التعديل لا تجاوز ثلاثة أشهر، ففي هذه الحالة تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى. فمثلا إذا كانت السنة المالية للممول تنتهي في ١٠/٣١ من كل عام، وقرر في ٢٠٢٠/١٢/١ تعديلها بحيث تنتهي في ١٢/٣١من كل عام، فإن الضريبة تحسب في هذه الحالة عن الفترة من ٢٠٢٠/١٠/١ وحتى ٢٠٢١/١٢/٣١.

٣- إستحقاق الضريبة

Tax Chargeability

تستحق الضريبة في اليوم التالي لإنتهاء الفترة الضريبية، أي إعتبارا من أول يناير من كل عام. كما تستحق الضريبة بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كليا عن مزاولة النشاط، أي من اعتبارا من تاريخ الوفاة أو انقطاع الإقامة أو التوقف الكلى عن مزاولة النشاط.

٤- الدخل الخاضع للضريبة

Taxable Income

تفرض الضريبة على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطهم التجاري أو الصناعي أو المهني. ويقصد بمركز النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني ان تكون مصر مقرا للمقيم يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه في مصر أو أن تكون مصر مقرا لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط وعلى أن يكون النشاط بالخارج مرتبطا بنشاطه في مصر أو إمتدادا له.

ويتكون الدخل الخاضع للضريبة من مجموع صافي الدخل الذي حققه الشخص الطبيعي خلال السنة من الإيرادات التالية:

١/٤ المرتبات وما في حكمها، وهي تتمثل في الإيرادات الناتجة من عنصر العمل الذي يؤديه الشخص لحساب الغير كالمرتبات والأجور والمكافات والمزايا النقدية أو العينية التي يحصل

عليها العاملين من موظفين ومستخدمين مقابل ما يؤدونه من أعمال للحكومة، أو المنشآت، أو الشركات العامة، أو الخاصة.

٢/٤ ايرادات النشاط التجاري والصناعي، وهي تتمثل في الإيرادات التي يشترك في تحقيقها عنصران هما:

- رأس المال الذي يخاطر به صاحب المنشأة الفردية.
- العمل الذي يبذله هذا الشخص في سبيل إنجاح النشاط الذي تمارسه هذه المنشأة.

وتدخل هذه الإيرادات بكامل قيمتها في وعاء الضريبة قبل خصم أي ضرائب يتم احتجازها من الممول أثناء السنة تحت حساب الضريبة، كما تدخل الإيرادات التي تتحقق من هذا النشاط في الخارج قبل خصم الضريبة الأجنبية التي دفعت عنها في الخارج (إن وجدت).

٣/٤ ايرادات المهن غير التجارية، وهي تتمثل في الايرادات الناتجة من عنصر العمل الذي يؤديه الشخص لحسابه وتحت مسئوليته كالإيرادات التي يحققها الأطباء والمحاسبين والمحامين والمهندسين وغيرهم نتيجة ممارسة أعمالهم لحسابهم الخاص.

وتدخل هذه الإيرادات بكامل قيمتها في وعاء الضريبة قبل خصم اي ضرائب يتم احتجازها من الممول تحت حساب الضريبة، كما تدخل الإيرادات التي تتحقق من مباشرة النشاط المهني في الخارج قبل خصم الضريبة الأجنبية المفروضة عليها.

٤/٤ ايرادات الثروة العقارية، وهي تتمثل في الايرادات الناتجة من تاجيرالوحدات المفروشة أو التأجير وفقا لأحكام القانون المدني رقم ٤ لسنة ١٩٩٩، وذلك بعد خصم ضريبة المباني المسددة على هذه الوحدات (إذا كان الممول مالكا لها) باعتبارها تكلفة على هذه الإيرادات.

ويتم تحديد مجموع صافي الدخل من كافة المصادر سالفة الذكر، ولا يتم خصم اية خسائر ناشئة عن النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني من إيرادات الثروة العقارية أو من المرتبات وما في حكمها.

٥- معدلات الضريبة

Tax Rates

تفرض هذه الضريبة بأسعار تصاعدية بالشرائح وذلك على النحو التالي (وذلك بعد تعديلها بالقانون رقم ٨٢ لسنة ٢٠١٧):

الشرائح	المعدل
الشريحة الأولى: حتى ٨٠٠٠ج في السنة	**معفاه**
الشريحة الثانية: أكثر من ٨٠٠٠ج حتى ٣٠ ألف ج (أى الـ ٢٢٠٠٠ج ألف ج التالية)	١٠٪
الشريحة الثالثة: أكثر من ٣٠ ألف ج حتى ٤٠ ألف ج (أى الـ ١٥ ألف ج التالية)	١٥٪
الشريحة الرابعة: أكثر من ٤٠ ألف ج حتى ٢٠٠ ألف ج (أى الـ ١٠٠ ألف ج التالية)	٢٠٪
الشريحة الخامسة: أكثر من ٢٠٠ ألف ج	٢٢,٥٪

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوى عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات فاقل. فإذا كان صافي الدخل السنوى ١٢٧٠٣ج او ١٢٧٠٩ج فإنه يقرب إلى١٢٧٠٠ج في الحالتين.

وجدير بالذكر أن المشرع حينما حدد معدلات هذه الضريبة لم ينص على أنه معدل سنوى، مما يعني أن هذا المعدل يسرى سواء كان مجموع صافي الدخل عن سنة ضريبية كاملة أو عن مدة تقل أو تزيد عن سنة، وسواء كان الممول مقيما أو غير مقيم في مصر.

ومن ناحية أخرى، فإن الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة (٨٠٠٠ج) هي الأخرى ليست سنوية، وبالتالي يمكن للممول التمتع بها في الحالات التي تكون عن مدة تقل أو تزيد عن سنة، كما أنها تسري بالنسبة للممول المقيم أو غير المقيم.

وفي حالة تعدد مصادر الدخل تخصم تلك الشريحة أولا من المرتبات وما في حكمها، فإذا تبقى منها جزء يتم خصمه من أي إيراد آخر.

٦. حساب الضريبة واجبة الدفع

Calculation of Tax payable

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع على النحو التالي:

١/٦ حساب الضريبة المستحقة Tax Due:

يتم حساب الضريبة المستحقة في نهاية العام بتطبيق معدلات الضريبة سالفة الذكر على صافي الدخل الخاضع للضريبة (بعد استبعاد مبلغ ٨٠٠٠ج). فمثلا إذا افترضنا أن مجموع صافي دخل احد الممولين قد بلغ ٢٢٠ ألف ج، فإن الضريبة المستحقة على هذا الدخل تحسب على النحو التالي:

الـ ٨٠٠٠ج الأولى	**معفاه**
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠٪	=٢٢٠٠
الـ ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥٪	= ٢٢٥٠
الـ ١٥٥٠٠٠ج التالية × ٢٠٪	= ٣١٠٠٠
الـ ٢٠٠٠٠ج التالية ×٢٢,٥٪	= ٤٥٠٠
٢٢٠٠٠٠ج الضريبة المستحقة	٣٩٩٥٠ ج

٢/٦ حساب صافي الضريبة المستحقة Net Tax Due

للوصول إلى صافي الضريبة المستحقة يخصم من الضريبة المستحقة ما يلي:

١/٢/٦ الخصم الضريبي Tax Deduction

تقرر هذا الخصم بموجب القانون رقم ٩٧ لسنة ٢٠١٨، حيث يتم منح الخاضعون للشرائح الثانية والثالثة والرابعة خصما من الضريبة المستحقة عليهم بواقع ٨٥٪،٤٥٪ , ٨٥٪من الضريبة المستحقة على الترتيب.

ويكون منح هذا الخصم لمرة واحدة وفقا لأعلى شريحة يقع فيها الممول ولا يجوز منح هذا الخصم لمن يخضعون للشريحة الخامسة.

مثال (١-١):

أحسب الخصم الضريبي المقرر في الحالات التالية:

١ – ممول مجموع دخله السنوى من كافة المصادر ٢٥ ألف ج.

٢ – ممول مجموع دخله السنوى من كافة المصادر ٤٢ ألف ج.

٣ – ممول مجموع دخله السنوى من كافة المصادر ٧٥ ألف ج.

الحل

الحالة الأولى

مجموع صافي الدخل السنوى ٢٥ ألف ج

في هذه الحالة يحسب الخصم الضريبي على النحو التالي:

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**
الـ ١٧٠٠٠ج التالية × ١٠٪	= ١٧٠٠ج
٢٥٠٠٠ الضريبة المستحقة	١٧٠٠ج

ونظرا لأن أعلى شريحة وقع فيها الممول هي الشريحة الثانية، فإنه يمنح خصما ضريبيا يعادل ٨٠% من الضريبة المستحقة، أي أن الخصم الضريبي يكون مساويا لـ:

١٧٠٠ × ٨٥٪ = ١٤٤٥ ج

وبالتالي تصبح الضريبة المستحقة بعد الخصم = ١٧٠٠ – ١٤٤٥ = ٢٥٥ج، وبطريقة أخرى مباشرة يحسب صافي الضريبة المستحقة كما يلي:

١٧٠٠ × ١٥% = ٢٥٥ ج

الحالة الثانية

مجموع صافي الدخل السنوى ٤٢ ألف ج

في هذه الحالة يحسب الخصم الضريبي على النحو التالي:

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠٪	= ٢٢٠٠ج
الـ ١٢٠٠٠ ج التالية × ١٥٪	= ١٨٠٠ ج
٤٢٠٠٠ الضريبة المستحقة	٤٠٠٠ ج

ونظرا لأن اعلى شريحة وقع فيها الممول هي الشريحة الثالثة، فإنه يمنح خصما ضريبيا يعادل ٤٥٪ من الضريبة المستحقة، أي أن الخصم الضريبي يساوى:

٤٠٠٠× ٤٥٪ = ١٨٠٠ ج

وبالتالي تصبح الضريبة المستحقة بعد الخصم= ٤٠٠٠ – ١٨٠٠ = ٢٢٠٠ ج، وبطريقة أخرى بحسب صافي الضريبة المستحقة كما يلي:

٤٠٠٠× ٥٥%= ٢٢٠٠ ج

الحالة الثالثة

مجموع صافي الدخل السنوي ٧٥ ألف ج

في هذه الحالة يحسب الخصم الضريبي على النحو التالي:

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠٪	**= ٢٢٠٠ج**
الـ ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥٪	**=٢٢٥٠ ج**
الـ ٣٠٠٠٠ ج التالية × ٢٠٪	**= ٦٠٠٠ ج**
٧٥٠٠٠ الضريبة المستحقة	**١٠٤٥٠ ج**

ونظرا لأن اعلى شريحة وقع فيها الممول هي الشريحة الثالثة، فإنه يمنح خصما ضريبيا يعادل ٧,٥٪ من الضريبة المستحقة، أي أن الخصم الضريبي يساوى:

١٠٤٥٠ × ٧,٥٪ = ٧٨٤ ج

وبالتالي تصبح الضريبة المستحقة بعد الخصم= ١٠٤٥٠ ـ٧٨٤ = ٩٦٦٦ج

وبطريقة أخرى بحسب صافي الضريبة المستحقة كما يلي:

١٠٤٥٠ ×٩٢,٥٪ = ٩٦٦٦ج

٢/٢/٦ الضريبة الأجنبية Foreign tax

وهي عبارة عن الضريبة التي يقوم بدفعها الشخص الطبيعي المقيم عن الأرباح المحققة في الخارج عن نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهنى، وتخصم هذه الضريبة من الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي، وذلك في حدود الضريبة المحسوبة عن هذه الإيرادات في الخارج.

وتحسب الضريبة المحسوبة على إيرادات النشاط التجاري أو الصناعي أو المهني المحققة بالخارج وفقا لما يلي :

الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي × إجمالي الإيرادات بالخارج

إجمالى إيرادات النشاط خلال العام

٣/٦ حساب الضريبة واجبة الدفع Tax Payable

للوصول إلى الضريبة واجبة الدفع يخصم من صافي الضريبة المستحقة التسديدات التالية:

١ - الرصيد الدائن السابق المسدد بالزيادة.

٢ – المبالغ المسددة بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة.

٣ - الدفعات المقدمة المسددة خلال العام والعائد المضاف على الجزء المتبقي من الضريبة (حيث يقضى نظام الدفعات المقدمة بسداد نسبة ٦٠٪ من قيمة الضريبة على ثلاث دفعات متساوية في موعد أقصاه ٣٠ يونيو، ٣٠ سبتمبر،٣١ ديسمبر من كل عام، وعلى أن يلتزم الممول بسداد الجزء المتبقى من الضريبة المستحقة مضافا إليه عائد سنوى محسوبا وفقا لسعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزى مع خصم ٢% منه).

٤ – إجمالي الضريبة المستحقة تحت حساب ضريبة المرتبات.

٥ ـ الضريبة المسددة مع الإقرار الأصلي إذا كان هذا الإقرار معدلا.

٦ ـ ضريبة التصرفات العقارية المسددة بمعدل ٢,٥٪ من قيمة التصرفات العقارية أو الأراضي للبناء عليها، وذلك بالنسبة لمن يزاول نشاط تشييد أو شراء العقارات لحسابه بقصد بيعها على وجه الاحتراف.

٧ – الضريبة الواجب استردادها عن العقود طويلة الأجل، وذلك في حالة خصم رصيد خسائر العقد من الأرباح المقدرة في الفترات الضريبية السابقة للعقد، حيث يتم في هذه الحالة إعادة حساب الضريبة ويسمح للممول باسترداد الضريبة التي سددها بالزيادة في السنوات السابقة.

<u>مثال (١-٢):</u>

فيما يلي بيان بأوعية الإيرادات الخاضعة للضريبة للمهندس عمار ياسر، وذلك عن عام ٢٠٢١:

٩٠ ألف ج أرباح النشاط التجاري (منها ٢٠ ألف ج محققة بالخارج) – ١٥ ألف ج أرباح النشاط المهني – ٣٧٠٠ ج إيرادات الثروة العقارية ـ ٤٥ ألف ج مرتبات وما في حكمها.

فإذا علمت ما يلي:

١ - يتخذ الممول من مصر مركزا لمزاولة نشاطه التجاري.

٢ ـ إجمالي الضريبة المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات ١٢٥٠ج.

٣ ـ المبالغ المسددة بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة ١٧٥٠ج.

٤ ـ ضريبة المباني التي سددها الممول خـلال السنة ٢٠٠ج، والضريبة الأجنبية المسددة بالخارج ٣٠٠٠.

المطلوب: حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠٢١.

الحل

يتم حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠٢١ على النحو التالي:

١ ـ تحديد وعاء الضريبة:

المرتبات وما في حكمها	= ٤٥٠٠٠
إيراد النشاط التجاري	= ٩٠٠٠٠
إيراد النشاط المهنى	= ١٥٠٠٠
إيراد الثروة العقارية (٣٧٠٠ – ٢٠٠)	= ٣٥٠٠
مجموع صافي الدخل السنوى الخاضع للضريبة	١٥٣٥٠٠ ج

٢ ـ حساب الضريبة المستحقة :

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ ج التالية × ١٠٪	= ٢٢٠٠
الـ ١٥٠٠٠ ج التالية × ١٥٪	= ٢٢٥٠
الـ ١٠٨٥٠٠ج التالية × ٢٠٪	= ٢١٧٠٠
١٥٣٥٠٠ الضريبة المستحقة	٢٦١٥٠ ج

٣- حساب صافي الضريبة المستحقة :

الضريبة المستحقة		٢٦١٥٠
يخصم:		
١ ـ الخصم الضريبي:		
٢٦١٥٠ × ٧,٥ % =		(١٩٦١)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي		٢٤١٨٩
٢ ـ الضريبة الأجنبية :		
(١) المسدد الفعلي =	٣٠٠٠	
(ب) الضريبة المحسوبة:		
٢٤١٨٩ × ٢٠٠٠٠ / ١٥٣٥٠٠ =	٣١٤٥	
		(٣٠٠٠)
صافي الضريبة المستحقة		٢١١٨٩ ج

٤ ـ حساب الضريبة واجبة الدفع:

صافي الضريبة المستحقة		٢١١٨٩
يخصم:		
١ – إجمالي الضريبة المستقطعة تحت حساب ضريبة المرتبات	١٢٥٠	
٢ – المبالغ المسددة بنظام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة	١٧٥٠٠	
		(٣٠٠٠)
الضريبة واجبة الدفع		١٨١٨٩ ج

٧- المعاملة الضريبية للخسائر

Tax Treatment of Losses

يراعى عند تجميع مصادر الدخل المختلفة في الاقرار السنوي الذي يلتزم الممول بتقديمه إلى مأمورية الضرائب المختصة ما يلي:

١ - عدم خصم خسائر النشاط التجاري والصناعي، أو خسائر النشاط المهني التي تتحقق في نهاية كل سنة من المرتبات وما في حكمها.

٢- خصم خسائر النشاط التجاري والصناعي في السنة التي تحققت فيها من الإيرادات التي قد تتحقق من النشاط المهني او الثروة العقارية في هذه السنة، فإذا تبقى جزء من هذه الخسائر بدون

خصم، يتم ترحيله ليخصم من إيرادات النشاط التجاري والصناعي في السنوات التالية بحد اقصى خمس سنوات.

٣ - خصم خسائر النشاط المهني في السنة التي تحققت فيها من الإيرادات التي قد تبقى جزء من هذه الخسائر بدون خصم، يتم ترحيله ليخصم من إيرادات النشاط تتحقق من النشاط التجاري والصناعي أو الثروة العقارية في هذه السنة، فإذاالمهني في السنوات التالية بحد اقصى خمس سنوات .

٤ - عدم خصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذاتالفترة الضريبية أو أي فترة تالية.

٥ - عدم إجراء المقاصة بين الأرباح المحققة في الخارج في أي دولة والخسائر المحققة في دولة أخرى. ويمكن إجراء مقاصة بين الأرباح المحققة في الخارج والخسائر المحققة في الخارج في نفس الدولة.

مثال (١-٣):

فيما يلي بيان بصافي الإيرادات (أو الخسائر) الخاضعة للضريبة للمهندس عمار ياسر وذلك عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١ (الأرقام بالجنيهات):

بيان	عام ٢٠٢٠	عام ٢٠٢١
أ- المرتبات وما في حكمها	٩٠٠٠	١٢٠٠٠
ب -النشاط التجاري	٩٠٠٠	٣٠٠٠
ج - النشاط المهنى	(٢٢٠٠٠)	١٧٠٠٠
د - الثروة العقارية	٢٠٠٠	٤٥٠٠

فإذا علمت أن الممول قد سدد خلال عام ٢٠٢١ ضريبة مباني بلغت ٥٠٠ج.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١.

الحل

	جنيه	جنيه
١. وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢٠:		
ا - المرتبات وما في حكمها		٩٠٠٠
ب - الثروة العقارية	٢٠٠٠	
ج - النشاط التجاري	٩٠٠٠	
د - النشاط المهنى	(٢٢٠٠٠)	
خسائر مهنية متبقية	(١١٠٠٠)	
وعاء الضريبة		٩٠٠٠
٢- وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢١:		
ا - المرتبات وما في حكمها		١٢٠٠٠
ب - الثروة العقارية (٤٥٠٠ – ٥٠٠)	٤٠٠٠	
ج - النشاط التجاري	٣٠٠٠	
د - النشاط المهنى (١٧٠٠٠- ١١٠٠٠)	٦٠٠٠	
		١٣٠٠٠
وعاء الضريبة		٢٥٠٠٠

مثال (١-٤):

فيما يلي بيان بصافي الإيرادات (أو الخسائر) الخاضعة للضريبة لأحد الممولين وذلك عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١ (الأرقام بالجنيهات):

بيان	عام ٢٠٢٠	عام ٢٠٢١
أ- المرتبات وما في حكمها	١٠٠٠٠	١٢٠٠٠
ب -النشاط التجاري	(١٨٠٠٠)	١٥٠٠٠
ج - النشاط المهنى	٣٠٠٠	(٣٠٠٠)
د - الثروة العقارية	٢٠٠٠	٢٠٠٠

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١.

الحل

١. وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢٠:	**جنيه**	**جنيه**
ا - المرتبات وما في حكمها		١٠٠٠٠
ب - النشاط التجاري	(١٨٠٠٠)	
ج - النشاط المهنى	٣٠٠٠	
د - الثروة العقارية	٢٠٠٠	
خسائر تجارية متبقية	(١٣٠٠٠)	
وعاء الضريبة		١٠٠٠٠
٢- وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢١:		
ا - المرتبات وما في حكمها		١٢٠٠٠
ب - النشاط التجاري (١٥٠٠٠ – ١٣٠٠٠)	٢٠٠٠	
ج - النشاط المهنى	(٣٠٠٠)	
د - الثروة العقارية	٢٠٠٠	
		١٠٠٠
وعاء الضريبة		١٣٠٠٠

مثال (١-٥):

فيما يلي بيان بصافي الإيرادات (أو الخسائر) الخاضعة للضريبة لأحد الأفراد وذلك عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١ (الأرقام بالجنيهات):

بيان	عام ٢٠٢٠	عام ٢٠٢١
أ- المرتبات وما في حكمها	٧٤٠٠	٧٤٠٠
ب -النشاط التجاري	(١٢٠٠٠)	٥٠٠٠
ج - النشاط المهنى	(٤٠٠٠)	٩٠٠٠
د - الثروة العقارية	٣٢٠٠	٦٦٠٠

فإذا علمت أن الممول قد سدد ضريبة مباني خلال عام ٢٠٢٠ بلغت ٢٠٠ ج

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١.

الحل

١. وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢٠:	جنيه	جنيه
ا - المرتبات وما في حكمها		٧٤٠٠
ب - النشاط التجاري	(١٢٠٠٠)	
ج - النشاط المهنى	(٤٠٠٠)	
د - الثروة العقارية (٣٢٠٠ – ٢٠٠)	٣٠٠٠	
خسائر تجارية ومهنية متبقية	(١٣٠٠٠)	
وعاء الضريبة		٧٤٠٠
٢- وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢١:		
ا - المرتبات وما في حكمها		٧٤٠٠
ب - النشاط التجاري		
٥٠٠٠ – (١٣٠٠٠× ١٢٠٠٠/١٦٠٠٠)	٤٧٥٠	
ج - النشاط المهنى		
٩٠٠٠ – (١٣٠٠٠× ٤٠٠٠/١٦٠٠٠)	٥٧٥٠	
د - الثروة العقارية	٦٦٠٠	
		١٢٣٥٠
وعاء الضريبة		١٩٧٥٠

مثال (١-٦):

فيما يلي بيان بصافي الإيرادات (أو الخسائر) الخاضعة للضريبة لأحد الممولين وذلك عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١ (الأرقام بالجنيهات):

بيان	عام ٢٠٢٠	عام ٢٠٢١
أ- المرتبات وما في حكمها	٧٥٠٠	٧٥٠٠
ب -النشاط التجاري في مصر	(٤٠٠٠)	٩٠٠٠
جـ- النشاط التجاري بالخارج	(٣٠٠٠)	٢٠٠٠
د- النشاط المهنى	٥٠٠٠	(٢٠٠٠)
هـ- الثروة العقارية	١٦٠٠٠	٦٠٠٠

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عامي ٢٠٢٠، ٢٠٢١ مع حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠٢١.

الحل

	جنيه	جنيه
١. وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢٠:		
ا - المرتبات وما في حكمها		٧٥٠٠
ب -النشاط التجاري في مصر	(٤٠٠٠)	
ج - النشاط المهنى	٥٠٠٠	
د - الثروة العقارية	١٦٠٠٠	
		١٧٠٠٠
وعاء الضريبة		٢٤٥٠٠
٢- وعاء الضريبة عن عام ٢٠٢١:		
ا - المرتبات وما في حكمها		٧٥٠٠
ب -النشاط التجاري في مصر	٩٠٠٠	
جـ- النشاط التجاري في الخارج	٢٠٠٠	
د-النشاط المهني	(٢٠٠٠)	
هـ- الثروة العقارية	٦٠٠٠	
		١٥٠٠٠
وعاء الضريبة		٢٢٥٠٠
٣- حساب الضريبة المسحقة عن عام ٢٠٢١:		
(٢٢٥٠٠ – ٨٠٠٠) × ١٠٪ × ١٥٪ = ٢١٨ ج		

مثال (١-٧):

فيما يلي بيان بالإيرادات الخاضعة للضريبة لأحد الممولين من المقيمين في مصر والذي يتخذ منها مركزا لنشاطه التجارى، وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١: ٨٠ ألف ج الأرباح المحققة عن نشاطه التجاري [منها ٣٠ ألف ج محققة خارج مصر في الدولة (س)] - ٢١ ألف ج إيرادات ثروة عقارية في مصر.

فإذا علمت ما يلي:

١ – حقق الممول خسائر قدرها ١٠ آلاف ج نتيجة مزاولة نشاطه التجاري بالخارج في الدولة (ص).

٢ – بلغت قيمة المبالغ التي حجزت من الممول تحت حساب الضريبة عن نشاطه في مصر مبلغ ٤٠٠٤ج.

٣ – سدد الممول ضريبة اجنبية بمعدل ٣٠٪ على أرباح الأعمال التي تحققت بالخارج.

٤ - سدد الممول ضريبة عقارية خلال السنة قدرها ١٠٠٠ج.

والمطلوب: حساب قيمة الأرباح الخاضعة لضريبة الدخل وقيمة الضريبة واجبة السداد عن عام ٢٠٢١.

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة

يتم تحديد وعاء الضريبة على النحو التالي:

الأرباح الضريبية للنشاط التجاري في مصر	= ٥٠٠٠٠
أرباح النشاط في الخارج في الدولة (س) (إجمالي)	= ٣٠٠٠٠
إيرادات الثروة العقارية:	
(٢١٠٠٠ – ١٠٠٠)	= ٢٠٠٠٠
وعاء الضريبة	١٠٠٠٠٠ ج

٢-حساب الضريبة المستحقة

يتم حساب الضريبة المستحقة كما يلي:

	جنيه
الـ ٨٠٠٠ج الأولى	**معفاه**
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠ %	= ٢٢٠٠
الـ ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥٪	= ٢٢٥٠
الـ ٥٥٠٠٠ ج التالية × ٢٠ %	= ١١٠٠٠
١٠٠٠٠٠ الضريبة المستحقة	١٥٤٥٠

٢ ـ حساب الضريبـة واجبـة الدفـع

يتم حساب الضريبة واجبة السداد على النحو التالي:

الضريبة المستحقة		١٥٤٥٠
يخصم:		
١ ـ الخصم الضريبي:		
١٥٤٥٠ × ٧,٥ % =		(١١٥٩)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي		١٤٢٩١
٢ – الضريبة الأجنبية:		
(١) المسدد الفعلى ٣٠ ألف × ٣٠% =	٩٠٠٠	
(ب) الضريبة المحسوبة:		
١٤٢٩١ × ٣٠ ألف =	٤٢٨٧	
١٠٠ ألف		
		(٤٢٨٧)
صافي الضريبة المستحقة		١٠٠٠٤
٤ ـ المبـالغ المسـددة بنظـام الخصـم والتحصـيل تحـت حسـاب الضريبة		(٤٠٠٤)
الضريبة واجبة السداد		٦٠٠٠ ج

٨ـالضريبة المستقطعة عند المنبع

Tax Withheld at Source

الضريبة المستقطعة عند المنبع هي ضريبة تفرض على بعض المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي وذلك بدون خصم أي تكاليف منها، أي أنها تفرض على إجمالى المبلغ الذي يحصل عليه الممول.

٨ /١ المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي غير المقيم:

Sums received by a natural personal not resident in Egypt

وتتمثل هذه المبالغ فيما يلي:

٨ /١ / ١مبالغ تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ :

وهي المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر من أصحاب المنشآت الفردية أو الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر أو الجهات غير المقيمة التي لها منشأة دائمة في مصر.

وتلتزم هذه المنشآت والأشخاص الاعتبارية والجهات، بما في ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقا لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، بخصم الضريبة المستقطعة وتوريدها إلى إدارة تحصيل الضريبة المستقطعة من المنبع التابعة للإدارة المركزية للإتفاقيات الدولية بمصلحة الضرائب على النموذج (١١ مستقطعة)، وذلك خلال أول يوم عمل تالى لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

وتتمثل هذه المبالغ فيما يلي:

١- **العوائد Returns**، وتشمل عوائد القروض والسلفيات والديون ايا كان نوعها، والسندات والأذون ماعدا: عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية من مصادر خارج مصر، فهي معفاة من الضريبة في الحالتين التاليتين:

أ - إذا كان المستفيد من هذه القروض والتسهيلات الائتمانية الجهات الحكومية ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة.

ب - إذا كان المستفيد من هذه القروض شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام أو القطاع الخاص، وذلك بشرط ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات، فإذا كانت مدة القرض أقل من ثلاث سنوات فلا يسرى على عوائدها هذا الإعفاء.

٢- الإتاوات Royalties

تشمل الإتاوات المبالغ المدفوعة ايا كان نوعها مقابل إستعمال أو الحق في استعمال حقوق النشر لأي من الأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية بما فيها الأفلام السينمائية أو براءة الاختراع أو العلامة التجارية، أو تصميم نموذج أو خطة او تركيبة أو عملية سرية أو مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية او معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية.

٣- مقابل الخدمات Charges For Services

يخضع مقابل الخدمات للضريبة ماعدا ما يلي:

١ - مقابل خدمات النقل أو النولون، والشحن، والتأمين، والتدريب،والإشتراك في المعارض والمؤتمرات، والقيد في البورصات العالمية،والإعلان والترويج المباشر، والخدمات المرتبطة باداء الشعائر الدينية،والإقامة بالفنادق او باى امكان أخرى .

٢- مقابل نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإداريةومصروفات 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 المركزالرئيسي في الخارج على ١٠٪ من صافي الربح الضريبي للمنشاة الدائمة، وعلى الا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة اية إتاوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة، وبشرط تقديم شهادة معتمدة وموثقة من مراقب حسابات المركز الرئيسي.

ويراعى عند فرض الضريبة على مقابل الخدمات التفرقة بين ثلاث حالات، وذلك على النحو التالي:

أ- حالة تأدية الخدمات في دول ليس بينها وبين مصر إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، وفي هذه الحالة تفرض الضريبة المقررة في مصر على مقابل هذه الخدمات.

ب - حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين مصر إتفاقيات تجنب الإزدواج الضريبي، وفي هذه الحالة يتم تطبيق أحكام هذه الإتفاقيات بشرط إلتزام الجهة التي تؤدي هذا المقابل بتقديم المستندات التي تثبت أرتباط هذا الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل.

جـ - حالة الجهات التي تتطلب طبيعة عملها الحصول على خدمات مستمرة تـؤدى فـي الخـارج، وفي هذه الحالة يجب على تلك الجهات أن تتقدم لمصلحة الضرائب بالحصول على الرأى المسبق بشأن المعاملة الضريبية لمقابل هذه الخدمات.

٤- مقابل نشاط الرياضي أو الفنان:

Charges For the Activity of a Sportsman or Artist

يخضع مقابل نشاط الرياضي أو الفنان للضريبة بمعدل ٢٠% بدون خصم ايه تكاليف، وذلك سواء دفعت هذه المبالغ للرياضي أو الفنان غير المقيم بصفته الشخصية أوبصفته ممثل لجهة يتبعها.

٨ /٢/١ مبالغ تخضع للضريبة بسعر ١٠ % :

وتتمثل هذه المبالغ فيما يلي:

١- توزيعات الأرباح Dividends ، التي يحصل عليها الشخص الطبيعي غيرالمقيم في مصر من شركة اموال او شركة اشخاص او من شركة مقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة. ويخفض السعر إلى (٥٪) بدون خصم اية تكاليف بشرطين هما:

أـ أن تزيد نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥٪ من راس المال أو حقوق التصويت (عدد الأسهم).

ب – وألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

٢- الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف في الأوراق المالية أو الحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر:

وتحدد هذه الأرباح الرأسمالية الخاضعة على أساس قيمة صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أية صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة. وتحدد تكلفة الإقتناء بالنسبة للأسهم المجانية بالقيمة الأسمية للسهم.

وتلتزم الجهة (١) التي تنفذ المعاملة أن تحجز (٦٪) من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة عن كل عملية بيع وتوردها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه خامس يوم عمل من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٥ أرباح راسمالية) مرفقا به الشيك او نقداً او من خلال وسائل الدفع الالكتروني

كما تلتزم تلك الجهة بتسليم الممول إيصالا بكل مبلغ تم حجزه منه تحت حساب الضريبة على الأرباح الرأسمالية عن التصرف في الأوراق المالية أو الحصص أواخطاره به. كما يجب أن تقوم تلك الجهة برد ما تم توريده لها بالزيادة عن الضريبةالمستحقة عليه في نهاية كل ثلاثة أشهر وذلك خلال الشهر التالي لإنقضاء تلك الفترة، وعلى أن يتم تسوية المبالغ التي تم ردها للممول من الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب في نهاية العام على النموذج المعد لهذا الغرض.

٢/٨المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر :

Sums received by a natural person resident in Egypt

وتتمثل هذه المبالغ فيما يلي:

١/٢/٨مبالغ تخضع للضريبة بسعر ٢٠٪ :

١. العمولة أوالسمسرة العارضة casual Commission or Brokerage

تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة المهنة.

ويلتزم دافع العمولة أو السمسرة العارضة بحجز قيمة الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الـ ١٥ يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة أو السمسرة، وذلك على النموذج رقم (١٤) ضريبة مستقطعة. ويتم توريد هذه الضريبة إلى المأمورية التي يتبعها دافع العمولة أو السمسرة

٢. عوائد أذون وسندات الخزانة :

Returns of Treasury Bills (Notes) and Bonds

أذون وسندات الخزانة هي قروض قصيرة الأجل (أذون الخزانة) أو قروض طويلة الأجل (سندات الخزانة) تصدرها الحكومة.

وتخضع هذه العوائد للضريبة بسعر ٢٠٪ بدون خصم أية تكاليف.

ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل او حجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تالى لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

٨ /٢ /٢ مبالغ تخضع للضريبة بسعر ٢٢٪ :

وتتمثل في عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك:

Returns of Bonds Issued by Ministry of Finance to Favor of the Banks

تخضع للضريبة بسعر ٣٢% عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك وذلك بدون خصم اي تكاليف، والتي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر، وذلك مع عدم الإخلال باى إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى.

ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة عند دفع العائد وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي يتبعها البنك المركزي أو أي بنك آخر يكتتب في السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك وذلك في أول يوم عمل تالي على الأكثر على النموذج رقم (١٥) ضريبة مستقطعة.

وتعامل عوائد أذون وسندات الخزانة، والسندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك كوعاء مستقل عن الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة. ولا يجوز حساب تكاليف هذه العوائد ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق الإيرادات الأخرى للممول عند حساب الضريبة المستحقة على هذه الإيرادات

ويكون حساب تكاليف تحقيق هذه العوائد على النحو التالي:

أ - نحسب نسبة (٨٠%) من عوائد أذون وسندات الخزانة والسندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك.

ب - نحسب نسبة إجمالي المصروفات التمويلية والمصاريف العمومية بدون المخصصات والإهلاكات إلى إجمالي الإيرادات.

جـ - تكاليف تحقيق العوائد = (أ) × (ب)

وفي جميع الأحوال لا يجوز أن تزيد تكاليف تحقيق تلك العوائد على:

- (٧٠٪) من هذه العوائد خلال العام المالي الذي ينتهي بعد ٢٠١٩/٥/١٦.
- (٨٥٪) من هذه العوائد عن العام المالي التالي له،
- (١٠٠٪) عن الأعوام المالية التالية.

وتسري هذه المعاملة على إصدارات سندات وأذون الخزانة، والسندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنوك التي يتم الاكتتاب فيها اعتبارا من ٢٠١٩/٢/٢١. وكذلك الإصدارات القديمة التي يعاد فتحها إعتبارا من هذا التاريخ وفي حدود المبالغ التي يتم إعادة الفتح لها فقط.

مثال (٨-١):

المطلوب بيان المعاملة الضريبية وحساب الضريبة المستحقة في كل من الحالات التالية:

١ – ٢٠ ألف ج عوائد قروض حصل عليها شخص طبيعي غير مقيم من شركة مساهمة مقيمة في مصر .

٢ – ٩٠ ألف ج عوائد قروض دفعتها شركة قطاع عام إلى شخص طبيعي غير مقيم في مصر علما بأن مدة القرض سنتين .

٣- ٥٠ ألف ج إتاوة مقابل استعمال علامة تجارية لأحد الأشخاص الطبيعيين غيرالمقيم في مصر

٤ ـ ١٥ ألف ج نصيب منشاة دائمة تعمل في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج.

٥ – ٨٠ ألف ج حصل عليها أحد الفنانين غير المقيم في مصر مقابل نشاطه في مصر.

٦ – ٣٠ ألف ج توزيعات أسهم من شركة مساهمة مقيمة في مصر حصل عليها أحد الأشخاص الطبيعيين غير المقيم في مصر

٧ ـ ٢٥ ألف ج توزيعات أسهم من شركة مساهمة مقيمة في مصر حصل عليها شخص طبيعي غير مقيم في مصر علما بأن نسبة مساهمته في تلك الشركة قد بلغت ٣٠٪ من رأس المال ومدة حيازة الأسهم كانت خمس سنوات .

٨ – ٤٥ ألف ج ثمن بيع اوراق مالية مملوكة لشخص طبيعي غير مقيم في مصر، تكلفة إقتنائها ١٥ ألف ج، وقد بلغت عمولة الوساطة ٢٠٠٠ج.

الحل

١ ـ عوائد القروض من شركة مساهمة مقيمة في مصر

نظرا لأن هذه العوائد حصل عليها شخص طبيعي غير مقيم في مصر من إحدى الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر، لذلك تخضع للضريبة بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف كما يلي

الضريبة المستحقة = ٢٠ ألف ج × ٢٠% = ٤٠٠٠ج

٢ ـ عوائد القروض من شركة قطاع عام

نظرا لأن هذه العوائد حصل عليها شخص طبيعي غير مقيم في مصر ومدة القرض تقل عن ثلاث سنوات، لذلك تخضع هذه العوائد بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف كما يلي:

الضريبة المستحقة = ٩٠ ألف ج × ٢٠% = ١٨٠٠٠

٣ ـ الإتاوة

نظرا لأن هذه الإتاوة حصل عليها شخص طبيعى غير مقيم في مصر مقابل استعمال العلامة

التجارية في مصر، لذلك تخضع هذه الإتاوة بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف كما يلي:

الضريبة المستحقة = ٥٠ ألف ج × ٢٠% = ١٠٠٠٠ج

٤- نصيب المنشأة الدائمة من المصروفات الإدارية التي تحملها المركز في الخارج

يخضع هذا النصيب للضريبة بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف كما يلي:

الضريبة المستحقة = ١٥ ألف ج × ٢٠% = ٣٠٠٠ ج

٥ - مقابل نشاط الفنان

نظرا لأن الفنان غير مقيم في مصر، وأن هذا المبلغ مقابل نشاطه في مصر، لذلك يخضع هذا المقابل للضريبة بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف كما يلى :

الضريبة المستحقة = ٨٠ ألف ج × ٢٠% = ١٦ ألف ج

٦- توزيعات الأسهم

نظرا إلى هذه التوزيعات حصل عليها مساهم من الأشخاص الطبيعيين غير المقيم في مصر من شركة مساهمة مقيمة في مصر، لذلك يخضع للضريبة بسعر ١٠٪ بدون خصم أية تكاليف كما يلي:

الضريبة المستحقة = ٣٠ ألف ج × ١٠% = ٣٠٠٠ ج

٧ - توزيعات أسهم المساهم نسبة مساهمته

٣٠٪ من رأس المال

نظرا لأن المساهم شخص طبيعى غير مقيم وكانت نسبة مساهمته في رأس المال قد تجاوزت ٢٥% من رأس المال، ومدة حيازة الأسهم قد تجاوزت السنتين، لذلك يخضع للضريبة بسعر ٥٪ دون خصم أية تكاليف كما يلي:

الضريبة المستحقة = ٢٥ ألف ج × ٥٪ = ١٢٥٠ج

٨ - الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأوراق المالية

تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأوراق المالية المملوكة لشخص طبيعي غير مقيم في مصر للضريبة بسعر ١٠% دون خصم اية تكاليف كما يلي:

(ا) وعاء الضريبة = ثمن البيع – تكلفة الاقتناء

= ٤٥ ألف ج - ١٥ ألف ج = ٣٠ ألف ج

(ب) حساب الضريبة المستحقة = ٣٠ ألف ج – ٢٠٠٠ج (عمولة الوساطة)

= ٢٨ ألف ج × ١٠%

= ٢٨٠٠ ج

مثال (١-٩):

قام أحد الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في مصر بالعمليات التالية خلال السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢ / ٣١:

١ - في شهر يناير ٢٠٢١ باع أسهم مملوكة في شركة مساهمة غير مقيدة بالبورصة المصرية بمبلغ ١٠٠ ألف ج علما بان تكلفة الاقتناء ٤٠ ألف ج.

٢ – في شهر مارس ٢٠٢١ باع اسهم مملوكة في شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية بمبلغ ٢٠٠ الف ج، علما بان تكلفة الاقتناء ٢٠ الف، وعمولة الوساطة ١٠٠٠٠ج.

٣ - في شهر أكتوبر ٢٠٢١ باع اسهم مملوكة في شركة توصية بالأسهم مقيمة في مصر بمبلغ ٦٠ ألف علما بان تكلفة الاقتناء ١٥ ألف ج.

المطلوب:

بين المعاملة الضريبية الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الأسهم، وكيفية تسوية الضريبة عليها في نهاية السنة الضريبية.

الحل

تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأسهم المذكورة لضريبة مقطوعة بسعر ١٠٪ دون خصم أية تكاليف نظرا لأن المستفيد من الأشخاص الطبيعيين غيرالمقيم في مصر وذلك على النحو التالي:

١ – تقوم الجهة التي قامت بالتوزيع بحجز ٦٪ من قيمة الأرباح الرأسمالية المحققة عن كل عملية بيع وتوريدها لمصلحة الضرائب (الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة) كما يلي:

(أ) المبالغ المحجوزة من أرباح أسهم الشركة المساهمة غير المقيدة بالبورصة:

١٠٠ ألف – ٤٠ ألف = ٦٠ ألف × ٦ % = ٣٦٠٠ ج

(ب) المبالغ المحجوزة من أرباح أسهم الشركة المساهمة المقيدة بالبورصة:

٢٠٠ ألف - ٢٠ ألف = ١٨٠ ألف - ١٠ آلاف

= ١٧٠ ألف × ٦٪ = ١٠٢٠٠ج

(جـ) المبالغ المحجوزة من أرباح أسهم شركة التوصية بالأسهم:

٦٠ ألف ـ ١٥ ألف = ٤٥ ألف ج × ١٠% = ٤٥٠٠ج

٢ – تقوم مصلحة الضرائب بتسوية الضريبة المستحقة في نهاية السنة على النحو التالي :

(أ) صفى الأرباح الرأسمالية = ٦٠ ألف + ١٧٠ ألف + ٤٠ ألف

= ٢٧٥ ألف ج

(ب) الضريبة المستحقة = ٢٧٥ ألف × ١٠% = ٢٧٥٠٠ج

(جـ) الضريبة الواجب توريدها إلى المصلحة:

= ٢٧٥٠٠ – (٣٦٠٠ + ١٠٢٠٠ + ٤٥٠٠)

= ٢٧٥٠٠ – ١٨٣٠٠ = ٩٢٠٠ ج

مثال (١٠-١):

بلغ صافي الربح الضريبي لأحد الأفراد الذي يزاول النشاط التجاري والصناعي في مصر مبلغ ١٥٠ ألف ج، وذلك عن العام المنتهي في ٣١/١٢/٢٠١٩. فإذا علمت ما يلي:

١ – بلغت جملة إيرادات الممول ١٦٠ ألف ج (منها ٢٠ ألف ج عوائد أذون خزانة مصرية تم الاكتتاب فيها في ٢٠١٩/٦/٣٠).

٢- تتضمن مصروفات الممول ٣٥ ألف ج مصروفات تمويلية، ٤٦ ألف ج مصروفات عمومية (منها، ٦٠٠ج مخصصك و ١٠ آلاف ج إهلاكات).

<u>المطلوب:</u>

بيان المعاملة الضريبية لعوائد اذون الخزانة المصرية، وحساب التكاليف المرتبطة بها التي لا تعتمد من الناحية الضريبية.

الحل

١ ـ تخضع عوائد أذون الخزانة المصرية للضريبة بسعر ٢٠% كوعاء مستقل عن باقي إيرادات الممول وذلك كما يلى :

الضريبة المستحقة = ٣٠ ألف ج × ٢٠% = ٦٠٠٠ج

٢ – تحسب تكاليف عوائد أنون الخزانة المصرية على النحو التالي :

أ ـ ايجاد نسبة ٨٠٪ من عوائد انون الخزانة أي:

٣٠ ألف ج × ٨٠% = ٢٤٠٠٠ج

ب – ايجاد نسبة المصروفات التمويلية والمصاريف العمومية (عدا المخصصات والإهلاكات) / إجمالي الإيرادات أي:

٣٥ ألف ج + (٤٦ ألف ج – ١٦ ألف ج) / ٢٦٠ ألف ج

= ٦٥ ألف / ٢٦٠ ألف = ٢٥%

جـ - تكاليف تحقيق عوائد أذون الخزانة المصرية = (أ × ب) اي:

٢٤٠٠٠ج × ٢٥% = ٦٠٠٠ج

وهذه التكاليف لا تعتمد من الناحية الضريبية، وبالتالي يلزم إضافتها إلى صافي الربح الضريبي.

الوحدة التعليمية الثانية

المرتبات وما في حكمها

Salaries & The Like

الأهداف التعليمية:

بعد الإنتهاء من دراسة هذه الوحدة يجب أن تكون قادرا على ما يلي:

١ - تحديد طبيعة المرتبات وما في حكمها، وشروط سريان الضريبة عليها.

٢ - تحديد نطاق سريان الضريبة .

٣ - تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، والإعفاءات المقررة من الضريبة.

٤ - شرح كيفية حساب الضريبة، وإجراءات تسويتها في نهاية العام. .

٥ - شرح كيفية حساب الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من جهات أخرى بخلاف جهة العمل الأصلية.

٦ - شرح كيفية حساب الضريبة على الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر.

٧ - شرح كيفية حساب الضريب على متجمد المرتبات وما في حكمها.

٨ - تحديد التزامات أصحاب الأعمال ومستحق الإيراد .

٩ - تحديد إجراءات الاعتراض على الضريبة.

١- طبيعة المرتبات وما في حكمها

Nature of Salaries and The Like

المرتبات (أو المهايا) هي مبالغ تدفع للموظفين مقابل ما يؤدونه من أعمال للحكومة، أو وحدات الإدارة المحلية ،أو الجمعيات أو المنشآت والشركات التابعة للقطاع الخاص أو العام أو قطاع الأعمال العام.

وتتسم هذه المبالغ بأنها تدفع عن أعمال يغلب عليها الطابع الذهني أو العقلي، كما أنها تدفع بصفة دورية، وغالبا ما تكون شهرية.

وتختلف المرتبات (أو المهايا) عن الأجور في أن الأخيرة عبارة عن مبالغ يتقاضاه العامل على أساس المياومة (يوميا أو مرة كل أسبوع او كل اسبوعين) نظيرما أداة من أعمال يغلب عليها الطابع اليدوى.

وقد أضاف المشرع إلى كلمة المرتبات عبارة (وما في حكمها) مستهدفا بذلك ألا تقلت من الخضوع للضريبة أية ايرادات تكون في حكم المرتبات الدورية، وحتى لا يفتح المجال لوضع مسميات مختلفة لمبالغ هي في جوهرها مرتبات وذلك بغرض افلاتها من الخضوع للضريبة. ومن أمثلة هذه الإيرادات الإكراميات (الوهبة) التي تمنح العاملين في الأماكن العامة كالفنادق، والأماكن الترفيهية، والمستشفيات، وغيرها.

٢ - شروط سريان الضريبة

Conditions for Levying Tax

يشترط لسريان الضريبة على المرتبات وما في حكمها أن تكون ناتجة عن العمل لدى الغير وتحت إشرافه، أي أنه تكون تلك المبالغ ناشئة عن علاقة تبعية تربط العامل بصاحب العمل، وهذه التبعية قد يكون مصدرها:

١ - عقد عمل الذي بمقتضاه يخضع العامل لصاحب العمل وإشرافه ورقابته

٢ - أو قوانين ولوائح كالعلاقة التي تربط بين الموظف والدولة والتي تقرر له حقوق وواجبات معينة يتمتع بها بمجرد التحاقه بالوظيفة العامة.

٣ - أو تدخل صاحب العمل في تفاصيل الأعمال المكلف بها العامل، وتحديد زمان ومكان العمل وتوقيع الجزاءات التأديبية في حالة اخلاله بواجباته الوظيفية.

وعلى هذا الأساس يجب عند فرض الضريبة على المرتبات التحقق من العلاقة التي تربط صاحب الايراد بالجهة التي تدفع له الايراد، فإذا كان الايراد ناشئا عن علاقة تبعية فإنه يخضع للضريبة باعتباره مرتبات، سواء كان أساس هذه العلاقة وجود عقد عمل، أو قوانين، أو لوائح أو التدخل في تفاصيل الأعمال المؤداه، وبصرف النظر عن طبيعة هذه المرتبات أي سواء كانت تتصف بالدورية أو كانت غير دورية كما هوالحال بالنسبة لأجور عمال اليومية.

أما إذا كان العامل يحتفظ باستقلاله في أداء عمله ولا تربطه بالجهة التي تدفع الايراد علاقة تبعية فلا يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها وإنما بخضع ايراده للضريبة باعتباره من ايرادات المهن غير التجارية، وذلك على النحو الذي سنوضحه فيما بعد.

٣ - نطاق سريان الضريبة

Scope of Tax

أخذ المشرع المصرى بمبدأى الإقامة ومصدر الدخل عند فرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها، فقد فرضها على كل مما يلي:

١/٣ الإيرادات عن الأعمال المؤداه في مصر، ودفع مقابلها من مصدر في مصر :

Revenues for Works Performed in Egypt and paid by a source in Egypt

تسري الضريبة على إيرادات الأعمال المؤداه في مصر ويدفع مقابلها من مصدر في مصر أخزينة عامة أو خاصة)، وسواء كان الممول مصريا أو أجنبيا، مقيماً في مصر أو غير مقيم فيها.

٢/٣ الإيرادات عن الأعمال المؤداه في مصر ودفع مقابلها من مصدر أجنبي:

Revenues for Works Performed in Egypt and paid by A Source in Abroad

تسري الضريبة على إيرادات الأعمال المؤداه في مصر ويدفع مقابلها من مصدر أجنبي (أى من خزينة أجنبية)، سواء كان الممول مصريا أو أجنبيا، مقيما في مصر أو في الخارج.

ولا يدخل في وعاء الضريبة في هذه الحالة الدخل الذي يحصل عليه الممول من مصادر خارج مصر لا ترتبط بهذه الأعمال. ومن أمثلة ذلك العاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر

٢/٣ الإيرادات عن الأعمال المؤداه في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر :

Revenues for Works Performed Abroad and Paid by A Source in Egypt

تسري الضريبة على إيرادات الأعمال المؤداه في الخارج بشرط أن يدفع مقابلها من مصدر في مصر، سواء من خزينة مصرية عامة أو خاصة.

وتطبيقا لذلك، تسري الضريبة على المرتبات والأجور التي يحصل عليها العاملين المصريين أو الأجانب في دور السفارات أو القنصليات أو المكاتب الثقافية المصرية في الخارج.

كما تسري الضريبة على المرتبات والأجور التي يحصل عليها غير المقيمين الذين توفدهم بعض الشركات لأداء أعمال مؤقتة في مصر تحت إشرافها.

٤/٣ مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين:

Salaries and Remunerations of Chairmen and Members of Boards of Directors, who are not Shareholders in the Public Sector Companies and the Public Business Sector Companies

تعتبر الشركة تابعة للقطاع العام في حالتين هما:

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

٢ - أو إذا تملك جزءا 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، 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 نظرا لأن هذه المبالغ لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على ارباح الأشخاص الاعتبارية، وبالتالي فهي تخضع كجزء من الأرباح الكلية التي حققتها الشركة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

أما شركات قطاع الأعمال العام فهي الشركات القابضة والتابعة الخاضعة لأحكام القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١.

وتخضع هذه الشركات بنوعيها إلى قانون شركات الأموال رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ وذلك فيما 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 الشركات القابضة والتابعة المملوكة للدولة من وجهة النظر الضريبية على النحو التالي:

١. الشركات القابضة Holding Companies

وهي تتخذ شكل الشركة المساهمة وتعتبر من اشخاص القانون الخاص، ويتولى ادارتها مجلس ادارة يصدر بتشكيله قرار من الجمعية العامة بناء على اقتراح رئيسها لمد ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

تخضع المبالغ التي يحصل عليها رؤساء واعضاء مجلس الادارة في هذه الشركات للضريبة على المرتبات نظرا لأنهم من غير المساهمين فيها باعتبارها مملوكة بالكامل للدولة.

٢- الشركات التابعة Subsidiary Companies

تتخذ هذه الشركات شكل شركات مساهمة تمتلك الشركة القابضة ٥١٪ على الاقل من راس مالها وتمتلك باقي الاسهم افراد ومنشآت من القطاع الخاص.

وتعتبر هذه الشركات من اشخاص القانون الخاص، ويتولى ادارتها مجلس ادارة يعين لمدة ثلاث سنوات قابله للتجديد.

وتعامل المبالغ التي يحصل عليها رؤساء واعضاء مجالس الادارة في تلك الشركات من الناحية الضريبية كما يلي:

١- الشركة التي يمتلك رأسمالها والله شركة قابضة بمفردها أو بالاشتراك مع شركة قابضة أخرى، أو أشخاص عامة أو بنوك القطاع العام، تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة فيها للضريبة على المرتبات وما في حكمها باعتبارهم من غير المساهمين.

ب - الشركة التي يساهم في رأس منها أفراد أو أشخاص اعتبارية من القطاع الخاص، تخضع مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة فيها من غير المساهمين للضريبة على المرتبات، أما ما يحصل عليه الأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم من مكافات العضوية والبدلات فلا يخضع لهذه الضريبة بإعتبار أنها تخضع كجزءمن الأرباح الكلية التي حققتها الشركة، للضريبة على أرباح الأشخاصالاعتبارية حيث لا تعبر هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

٥/٣ مرتبات ومكافات رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري(شركات قطاع خاص) :

Salaries and Remunerations of Chairmen, Members of Boards and Directors in Capital Associations in Return for their Administrative Work

تتمثل شركات الأموال التابعة للقطاع الخاص فيما يلي:

١/٥/٣ شركات المساهمة Joint Stock Companies

يتولى إدارة هذه الشركات مجلس إدارة تختاره الجمعية الصومية لمدة ثلاث سنوات ويعين مجلس الإدارة من بين اعضائه رئيسا، ويكون للمجلس أن ينتدب عضوا او أكثر لأعمال الإدارة الفعلية بشرط أن يكون العضو المنتدب متفرغا للإدارة. ويجوز لمجلس الإدارة ان يعين مديرا عاما للشركة من غير الأعضاء. ويكون للعاملين في هذه الشركات نصيب في الإدارة، كما يجوز ضم أعضاء من ذوي الخبرة بمجلس الإدارة، ويجوز ان يعين بعض موظفي الشركة أعضاء في مجلس الإدارة.

وتعامل المبالغ التي يحصل عليها رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في هذه الشركات على النحو التالي:

أ- الأعضاء الممثلون في رأس المال:

يشترط في عضو مجلس الإدارة الذي يمثل رأس المال أن يكون مالكا لعدد، من أسهم الشركة لا تقل جملة قيمها الأسمية عن ٥٠٠٠ جنيه أو عن القيمة التي يحددها نظام الشركة ايهما أكبر.

ويجوز تعيين عضوين على الأكثر من ذوي الخبرة دون توافر نصاب الملكية سالف الذكر.

ولا تخضع مكافات العضوية والبدلات التي يحصل عليها هؤلاء الأعضاء للضريبة على للمرتبات وما في حكمها باعتبار أنها تخضع، كجزء من الأرباح الكلية التي حققتها الشركة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية حيث إن هذه المبالغ لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة المذكورة.

ولما كان من غير المتصور أن يجتمع مجلس الإدارة بكامل هيئته يوميا للنظر في الشئون الجارية للشركة، إلى جانب أن تدخله في كل كبيرة وصغيرة قد يؤدى إلى تعطيل الأعمال، لذلك يجوز لمجلس الإدارة ان ينتدب من بين اعضائه واحدا أو أكثر لتنفيذ قراراته وتصريف أمور الشركة والإشراف الفعلي على أعمالها، ويعرف هذا العضو باسم" العضو المنتدب " Delegated member. ويجوز لمجلس الإدارة أن يعهد إلى رئيس مجلس الإدارة بأعمال العضو المنتدب.

وبصفة عامة لا يجوز لأحد أن يكون عضوا منتدبا 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 عضوا منتدبا في شركة مساهمة أخرى وذلك بموافقة الجمعية العامة لكل من الشركتين.

ويكون تحديد مرتبات ومكافآت وبدلات العضو المنتدب بقرار من مجلس الإدارة. ولا تخضع المبالغ التي يحصل عليها رئيس مجلس الإدارة والأعضاء المنتدبين من مكافات العضوية والبدلات للضريبة على المرتبات وما في حكمها شأنهم في ذلك شان باقى أعضاء مجلس الإدارة. أما ما يحصلون عليه مقابل عملهم الإداري يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أيا كانت قيمته وأيا كان عدد هؤلاءالأعضاء، وحتى لو زادت مساهمة العضو في رأس مال الشركة عن القدر المشترط قانونا لعضوية مجلس الإدارة.

ب ـ الأعضاء الممثلون للعاملين:

لا تخضع مكافات العضوية والبدلات التي يتقاضاها الأعضاء الممثلون للعمال نظيرعضويتهم في مجلس الإدارة للضريبة على المرتبات وما في حكمها باعتبار أنها تخضع، كجزء من الأرباح الكلية للشركة، للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية، حيث لاتعتبر من التكاليف واجبة الخصم خد تحديد وعاء الضريبة المذكورة كما سبق أن أوضحنا من قبل.

جـ ـ الأعضاء المعينون:

تلجأ بعض الشركات إلى الإستفادة من خبرة كبار موظفيها بأن تعينهم أعضاء بمجلس إدارتها بجانب وظائفهم الأصلية مكافأة لهم عن مدة خدمتهم الطويلة للشركة أو لضمان حسن سير العمل بها. وقد اشترط قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في هذا التعيين أن يكون الموظف شاغلا لوظيفة رئيسية بالشركة مدة لا تقل عن سنتين.

كذلك يجوز للشركة أن تعين في مجلس إدارتها عضوين على الأكثر من ذوي الخبرة من غير المساهمين أصلا في الشركة.

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

د ـ المديرون:

اجاز قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ لمجلس الإدارة ان يعين مديرا عاما للشركة من غير الأعضاء يتولى رئاسة الجهاز التنفيذي بها. ويباشر المدير العام أعماله تحت إشراف العضو

المنتدب أو رئيس مجلس الإدارة (إذا كان يقوم بأعمال الإدارة الفعلية) ويكون مسئولا أمامه، ويجوز أن يدعى لحضور جلسات مجلس الإدارة دون أن يكون له صوت معنود .

ويخضع 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.

هـ الأعضاء الاعتباريون:

أجازت اللائحة التنفيذية للقانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ بأن يكون الشخص الاعتباري عضوا في مجلس إدارة الشركة المساهمة، على أن يحدد فور تعيينه ممثلا له في مجلس الإداري من الأشخاص الطبيعيين، تتوافر فيه كافة الشروط الواجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة، ويلتزم بالإلتزامات التي يلتزمون بها، وبدون إخلاله بمسئولية الشخص الإعتباري عن أعمال ممثلة في مجلس الإدارة، يكون الممثل مسئولا عن تلك الأعمال.

وفي هذه الحالة فإن الشخص الاعتباري (شركة اشخاص او اموال او غيرها من الأشخاص الاعتبارية) يعتبر هو عضو مجلس الإدارى الفعلي، وبالتالي تعتبر المبالغ التي يحصل عيها بهذه الصفة من الإيرادات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

أما الشخص الطبيعي الممثل للشخص الاعتبارى في الشركة المساهمة، فإن علاقته القانونية بالشخص الإعتباري هي علاقة الأجير برب العمل، ومن ثم فإن ما يتقاضاه هذا الممثل (الأجير) من الشخص الاعتبارى (رب العمل) في هذا الخصوص يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

مثال (٢- ١) :

يتكون مجلس إدارة شركة مساهمة تابعه للقطاع الخاص من رئيس وستة أعضاء (بينهم اثنين منتدبين) وفيما يلي بيان بالمبالغ التي حصلوا عليها خلال عام ٢٠١٧:

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

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 و تمثيل وإستقبال	—	—	—
مجموع	٦٠٠٠	٤٠٠٠	—

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

٢/٥/٣ شركات التوصية بالأسهم : Limited Partnerships by Shares

شركة التوصية بالأسهم هي شركة يتكون رأسمالها من أسهم متساوية القيمة ومؤلفة من شريك او أكثر احدهما على الأقل شريك متضامن مسئول عن الشركة مسئولية غير محدودة، ومن مساهمين (شركاء موصيين) مسئولين بقدر حصتهم في راس المال.

ويتولى إدارة هذه الشركات شريك متضامن أو أكثر. ويخضع ما يحصل عليه المدير أو المديرين في هذه الشركة من مرتبات ومكافات مقابل العمل الإداري للضريبة على المرتبات.

٣/٥/٣ الشركات ذات المسئولية المحدودة :

الشركة ذات المسئولية المحدودة هي شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها عن خمسين شريكا ولا يكون كل منهم مسئولا 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.

٤- تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

Limited Liability Companies Determination

of Revenues Included in the Tax Base

يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة أقسام رئيسية على النحو التالي:

١/٤ المرتبات وما في حكمها.

٢/٤ المزايا النقدية.

٣/٤ المزايا العينية.

ونتناول فيما يلي كلا منها بالتفصيل:

١/٤المرتبات وما في حكمها: Salaries and the like

تتمثل هذه المجموعة في المرتبات والمهابا والأجور وما في حكمها والمكافآت التي تدفع للعاملين علاوة على المرتب أو الأجر وذلك عن أعمال أو خدمات أدوها للمنشاة ومن أمثلتها: مكافآت الإشتراك في اللجان، والمكافآت التشجيعية، ومكافآت تصحيح أوراق إجابات الامتحانات في المدارس أو الجامعات، والمكافآت الخاصة وغيرها.

وبصفة عامة، تخضع هذه المكافآت للضريبة سواء كانت تتصف بالدورية أوكانت عارضة فيما عدا المكافآت التي تمنح للعاملين عند إنتهاء الخدمة (مكافآت ترك الخدمة)، فلا تخضع للضريبة وفقا للبند (٢) من المادة (١٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بإعتبارها دفعة راسمالية تدفع مرة واحدة إلى الموظف أو المستخدم، كما أنها تعتبر بمثابة تعويض له بمناسبة ترك الخدمة وليس مقابل عمل.

اما المبالغ التي تدفع بصفة دورية للموظفين والعمال (غالبا شهريا) بعد نهاية خدمته (المعاشات Pensions) فلا تخضع للضريبة.

٢/٤المزايا النقدية Cash Benefits

يقصد بالمزايا النقدية كافة المبالغ التي يحصل عليها الموظف أو العامل 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 المنشاة.

وتخضع هذه المزايا النقدية للضريبة طالما أنها ليست مخصصة للصرف على أغراض ومهام الوظيفة. ومن أمثلة ذلك ما يلي:

١/٢/٤ الحوافز Incentives

الحوافز هي مبالغ يحصل عليها العاملون بسبب زيادة الإنتاج أو المبيعات أوحجم المعاملات أو غيرها من الأسباب. وهذه الحوافز تخضع للضريبة باعتبارها مكملة لمرتباتهم وأجورهم.

٢/٢/٤ العمولات Commissions

تتمثل العمولات في المبالغ التي يحصل عليها العاملون من المنشاة التي يعملون بها، وهي تحسب عادة بنسبة مئوية من المبيعات أو من المبالغ المحصلة. 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 هذه العمولات وإن 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.

٣/٢/٤ المنح والأجور الإضافية Grants and Overtime Wages

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

٤/٢/٤ البدلات Allowances

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

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:

١- 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 المنشاة.

٢ - بدل الانتقال الذي يمنح للموظفين الذين يقومون باعمال تستدعى استخدام أحدى وسائل النقل بصفة متكررة.

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

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

ولا يخل 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.

٥/٢/٤ الحصص والأنصبة في الأرباح Shares and Portions in Profits

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 أوالشركة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.

وقد فرض المشرع الضريبة على تلك الحصص والأنصبة في الأرباح التي يحصل عليها العاملون شانها في ذلك شأن المرتبات وما في حكمها.

٦/٢/٤ مقابل الخدمة Service Charge

يقصد بذلك المبالغ التي يتقاضاه العاملون بالمحال العامة كالفنادق والمقاهي ودور اللهو والمستشفيات نظير الخدمات التي يقدموها للصلاء. فهذه المبالغ تعتبر نابعة عن العقد الذي يربط هؤلاء العاملين بتلك المنشآت، وبالتالي فإنها تخضع للضريبة.

٧/٢/٤ الضرائب التي يسددها صاحب العمل نيابة عن العاملين:

Taxes which the employer pays on behalf of his employees

الضرائب التي يسددها صاحب العمل نيابة عن العاملين يترتب عليها 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 إخضاعها للضريبة.

٣/٤ المزايا العينية Fringe (in Kind) Benefits

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

وتحدد قيمة بعض المزايا العينية في حالة خضوعها للضريبة على النحو التالي:

١/٣/٤ سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للممول:

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

٢/٣/٤ الهواتف المحمولة:

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

٣/٣/٤ القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل:

في حالة تقديم صاحب العمل فرض للعامل يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض تحدد قيمة الميزة الخاضعة للضريبة بنسبة ٧٪ من قيمة ما يجاوز إجمالي ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على الفرض 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 اى صورة من صورة بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدما أو الظاهرة في دفتر وسجلات صاحب العمل والمحملة على حساب العامل.

فعلي سبيل المثال، إذا كان جملة ما حصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض ٢٠ ألف ج، فإن قيمة الميزة العينية المتعلقة بالقرض الذي يحصل عليه والتي تخضع للضريبة، يتم حسابها على النحو التالي:

قيمة القرض	عائد القرض	قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة
١٥٠٠٠ج	بدون عائد	ــ
٣٠٠٠٠ج	بدون عائد	(٣٠٠٠٠ ــ ٢٠٠٠٠) × ٧٪ = ٧٠٠ ج
٣٠٠٠٠ ج	٧٪	ــ
٣٠٠٠٠ج	٥٪	(٣٠٠٠٠ ــ ٢٠٠٠٠) × ٢٪ = ٢٠٠ ج

٤/٣/٤ وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته:

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

٥/٣/٤ 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 ـ 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 الاعفاء الشخصي Personal Exemption

اعلى المشرع من الضريبة مبلغ ٧٠٠٠ جنيه سنويا لكل ممول كإعفاء شخصي لأصحاب المرتبات وحدهم.

وهذا الاعفاء يتم حسابه بنسبة المدة، فإذا كانت تلك المدة ٦ شهور، يكون الإعفاء ٣٥٠٠ ج فقط

٢/٥ إشتراكات التأمين الإجتماعى Social Insurance Subscriptions

اعلى المشرع حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التامين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها نظرا 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 تطبيقا للبند (١) من المادة (١٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، كما أنها معفاة من كافة أنواع الضرائب والرسوم تطبيقا لأحكام قانون التأمينات الاجتماعية.

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

١/٢/٥ الأجور الأساسية Basic Wages

يقصد بالأجور الأساسية تلك المنصوص عليها في الجداول المرفقة بنظم التوظف وما يضاف إليها من علاوات، وكذلك الأجور المنصوص عليها بعقد العمل وما يضاف إليه من علاوات مستبعدا منها العناصر التي تعتبر جزءا من الأجر المتغير وذلك بالنسبة للعاملين الذين تربطهم بأصحاب الأعمال علاقة تعاقدية أو عرضية بحسب الأحوال.

وتحسب الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف عن الأجر الأساسي بواقع ١٤٪ من قيمته (عبارة عن ١٠٪ معاش، ٣٪ مكافأة نهاية الخدمة، ١٪ تأمين المرض إذا كان العامل خاضعا لنظام التأمين الصحى). ويشترط ألا تتجاوز قيمة الأجر الأساسي حد معين يتغير من سنه لأخرى وما يزيد عن ذلك يدخل ضمن الأجور المتغيرة. كما يشترط ألا يقل الأجر الأساسي الخاضع للتأمينات عن حد معين يتغير ايضا من سنه لأخرى.

وقد بلغ الحد الأقصى للأجر الأساسي الذي يحسب على اشتراك التأمينات الاجتماعية ١٥١٠ج إعتباراً من ٢٠١٨/٧/١، كما بلغ الحد الأدنى له ٢٨٠٠ج اعتبارا من ٢٠١٨/١/١.

٢/٢/٥ الأجور المتغيرة Variable Wages

يقصد بالأجور المتغيرة باقى ما يحصل عليه المؤمن. وتحسب الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف عن تلك الأجور بواقع ١١٪ من قيمتها (١٠% معاش، ١% تأمين المرض إذا كان الموظف لخاضعا لنظام التأمين الصحى)، وبشرط الا تتجاوز قيمته حد معين (بلغت ٢٨٠٠ج اعتبارا من ١/١/٢٠١٨) تتم زيادتها في أول يناير من كل عام بنسبة ١٥٪ من أجر يناير السابق.

ووفقا للمادة (١٥) من القانون رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٠ بشأن إصدار قانون التأمين الإجتماعي المعل، تحسب الإشتراكات سالفة الذكر على أساس ما يستحقه المؤمن عليه من أجر خلال كل شهر، ويستثنى من ذلك العاملين في القطاع الخاص إذ تحسب الإشتراكات على أساس أجورهم في شهر يناير من كل سنة. وإذ التحق العامل بخدمة المنشأة بعد شهر يناير حسبت الإشتراكات على أساس أجر الشهر الذي التحقق فيه بالخدمة وذلك حتى يناير التالي ثم يعامل بعد ذلك على أساس أجره في يناير من كل عام.

ويراعي في حساب الأجر لمن يتقاضون أجورهم مشاهرة تحديد عدد أيام العمل في الشهر بثلاثين يوما.

هذا ولا تعتبر الاستقطاعات من الأجور بسبب الجزاء الإداري أو الغرامات أو خصم ساعات التأخير تخفيضا للأجر وبالتالي يجب حساب الإشتراكات في هذه الحالة على أساس إجمالي الأجر.

وجدير بالذكر أن اشتراكات التامين الإجتماعي سالفة الذكر يتم خصمها من الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة حتى ولو كانت هذه الاشتراكات محسوبة عن مبالغ معفاة من الضريبة (١)، فمثلا الاشتراكات التي يتم حسابها على العلاوات الخاصة أو العلاوات الاجتماعية يتم خصمها من وعاء الضريبة بالرغم من أن هذه العلاوات كانت معفاة من الضريبة

ولكن من ناحية أخرى لا تعتبر مصلحة الضرائب قسط استبدال المعاش من قبيل اشتراكات التأمين الاجتماعي التي يتم خصمها من الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، لأنه ليس تكليفا على الدخل وإنما بعد استعمالا له، كما هو الحال عندما يلجا الموظف أو المستخدم إلى أحد البنوك للحصول على سلفة، إذ لا يجوز استبعاد قسط سداد هذه السلفة من وعاء الضريبة

وفي رأينا أن إخضاع هذا القسط للضريبة يعتبر مخالفا لما جاء بالقانون من عدم خضوع المعاشات للضريبة لأن كل مبلغ يستبدل يعتبر استقطاعا من المعاش الذي سوف يحصل عليه الممول، ولذلك نرى إعادة النظر في إخضاع قسط إستبدال المعاش للضريبة خصوصا أن من يلجأ إلى إستبدال معاشه إنما يفعل ذلك لشدة حاجته.

٣/٥ اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة:

Subscriptions in Special Insurance Funds and Life Insurance Premiums

اعفي المشرع من الضريبة اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقا لأحكام القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، بهدف تقرير مزايا تأمينية لأعضائها وفقا للشروط المتعلقة بإنشاء الصندوق، كما أعفى المشرع أقساط التأمين على حياة الممول والتأمين الصحى عليه واية أقساط تأمين لاستحقاق معاش.

وقد اشترط المشرع لإعفاء هذه الإشتراكات وأقساط التأمين سالفة الذكر ما يلي:

١ - أن يكون التأمين لمصلحته أو لمصلحة الزوج أو لمصلحة أولاده القصر.

٢ - الا تزيد جملتها عن ١٥٪ من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل.

٣ - الا يتكرر إعفاء ذات الأشتراكات والأقساط من أي دخل آخر خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

وعلى ذلك لحساب المبلغ الواجب خصمه كاشتراكات في صناديق التأمين الخاص وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي يتبع الآتي:

ا- نحدد صافي الإيراد الذي يتخذ كأساس لحساب نسبة الـ ١٥٪ بإجمالي الإيراد السنوى مخصوما منه كافة المبالغ المعفاة وقبل خصم إشتراكات صناديق التأمين الخاص واقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحى .

ب ـ نحسب نسبة الـ ١٥% من صافي الإيراد سالف الذكر ونقارنها بمبلغ ١٠ آلاف فإذا كانت قيمة هذه النسبة أقل من ١٠ آلاف ج تكون قيمة هذه النسبة هي الحد الأقصى، وإذا كانت قيمة النسبة أكبر من ١٠ آلاف ج يكون الحد الأقصى١٠ آلاف ج فقط

جـ نقارن الحد الأقصى بالمبلغ المدفوع بمعرفة الممول، ويتم خصم المبلغ الأقل منهما.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

١٥٪ من صافي الايراد	المبلغ الثابت	الحد الاقصي	المسدد الفعلي	المبلغ الواجب خصمه
١٥٠٠ ج	١٠٠٠٠ ج	١٥٠٠ ج	٢٠٠٠ ج	١٥٠٠ ج
١٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ ج	١٠٠٠٠ج	٤٠٠٠ج	٤٠٠٠ج
١٢ ألف ج	١٠٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج	١٥٠٠٠ج	١٠٠٠٠ج

٤/٥ المزايا العينية الجماعية Collective Fringe Benefits

اعفي المشرع من الضريبة المزايا العينية الجماعية التالية:

١/٤/٥ الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين: Food Meal Offered to Workers

قد تقدم بعض المنشآت إلى العاملين بها وجبات غذائية بدون مقابل. ويعتبر في هذه الحالة ثمن الواجبات ميزة عينية يحصل عليها العامل. فإذا كان الهدف من ذلك هو تعويض الضرر الذي قد يلحق بالعاملين، أو للحيلولة دون وقوع الضرر بهم نتيجة العمل نفسه، فإن قيمة هذه الوجبات تعلى من الضريبة بشرط ان تكون هذه الوجبة الغذائية في موقع العمل لجميع العاملين. ومن أمثلة ذلك الوجبات التي تقدم للعاملين في الفندق أو في الصناعات الإستخراجية والصناعات الكيماوية. وإذا ما تم صرف بدل نقدي للوجبة فإنه يخضع للضريبة.

٢/٤/٥ النقل الجماعي للعاملين: Collective Transportation for Workers

تقوم بعض المنشآت والمصالح الحكومية بتخصيص سيارات مملوكة لها أو مؤجرة من الغير لنقل جميع العاملين بها أو لفئة منهم إلى مقر أعمالهم بدون مقابل. وتعتبر تكلفة هذه الخدمة ميزة عينية للعامل معناة من الضريبة، سواء كان النقل بسيارات مملوكة للمنشاة أو مستأجرة.

٣/٤/٥ الرعاية الصحية Health Care

تعتبر تكلفة الخدمات الصحية التي تقدمها المنشأة للعاملين بها، بمثابة ميزة عينية معفاة من الضريبة.

٤/٤/٥ الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل:

Tools and Clothes Necessary for Performance Work

قد تتطلب بعض الأنشطة أو الأعمال أن تقوم المنشاة بتوفير بعض الأدوات والملابس للعاملين بها حتى يتمكنوا من أداء عملهم. وتعتبر تكلفة هذه الأدوات والملابس ميزة عينية للعامل معفاة من الضريبة باعتبارها تتعلق بأداء العمل.

٥/٤/٥ المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل:

The Lodging Provided by Employer to Workers on the Occasion of Performing Their Work

تهيئ بعض المنشآت والمصالح الحكومية مساكن يقيم بها العاملون أثناء قيامهم بأعمالهم الوظيفية مجانا.

ويعتبر مقابل السكن في هذه الحالة ميزة عينية للعامل معفاة من الضريبة سواء كان السكن مملوكا لرب العمل أو متساجرا من الغير حتى ولو كانت متعلقة بخبراء أجانب من الخارج.

وجدير بالذكر أنه لا يشترط في المزايا العينية سالفة الذكر أن تكون لكافة العاملين، بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وذلك حسب طبيعة العمل التي تقتضي صرف هذه الميزة. فطالما أنها مقابل النفقات الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته فلا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٥/٥ حصة العاملين من الأرباح Share of Workers From Profits

اعفي المشرع من الضريبة الأرباح التي تلتزم الشركات بتوزيعها بنسبة معينة على العاملين بها طبقا للقواعد القانونية المقررة في هذا الشان باعتبارها جزء من الأرباح الكلية للشركة التي 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 المبالغ التي يحصل عليها أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلى والمنظمات الدولية الأجانب

Sums Received by Foreign Diplomatic and Consulate Members and International Organization

اعفي المشرع من الضريبة ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلى والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

وعلى ذلك فإن هذا الإعفاء يشترط ما يلي:

١ - أن يكون المستفيد منتميا إلى طائفة الممثلين السياسيين والقنصليين، فلا يمتد الإعفاء إلى غيرهم ممن لا يباشرون مهاما سياسية وقنصلية، كما لا يمتد الإعفاء إلى أسرة الممثل وحاشيته بل يقتصر عليه هو شخصيا.

٢- أن يكون المستفيد أجنبيا، فلا يستفيد من هذا الإعفاء رعايا جمهورية مصر العربية.

٣- أن تكون هناك معاملة بالمثل، ويتطلب ذلك ان تكون في بلد الأجنبي ضريبة على المرتبات وما في حكمها أو ما يقوم مقامها، ويتقرر إعفاء المصريين من أعضاء السلك السياسي والقنصلي منها.

٤ - أن الإعفاء قاصر على ما يحصل عليه هؤلاء الأعضاء بصفتهم هذه.

٧/٥ الإعفاءات المقررة بقوانين خاصة

Prescribed Exemptions by Special Laws

نصت المادة (١٣) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعدم الإخلال بالإعفاءات الضريبية الأخرى المقررة بقوانين خاصة لأصحاب المرتبات وما في حكمها. يعني ذلك أن الإعفاءات التي تقررت لبعض عناصر المرتبات وما في حكمها بموجب قوانين خاصة تظل باقية عند حساب الضريبة على هذه العناصر.

ومن أمثلة المبالغ المعفاة بقوانين خاصة ما يلي:

١/٧/٥ العلاوات الخاصة Special Increments

صدرت عدة قوانين إعتبارا من عام ١٩٨٧ بمنح علاوات خاصة للعاملين داخل مصر الدائمين والمؤقتين والمعينين بمكافأة شاملة بالجهاز الإداري للدولة أو بوحدات الإدارة المحلية أو بالهيئات

العامـة، أو بغيرهـا مـن الأشـخاص الاعتباريـة العامـة او بشـركات قطـاع الأعمـال العـام، وكـذلك العاملون بالدولة الذين تنظم شـئون تـوظيفهم قوانين أو لوائح خاصة وذو المناصب والربط الثابت.

وتعتبر هذه العلاوات جزءا من الأجـور المتغيـرة مـن تـاريخ تقريرهـا. ومـع ذلـك فنـه إعتبـارا مـن أول يوليو ١٩٩٢ يتم ضم العلاوات الخاصة للأجر الأساسـي سـنويا وذلـك بعـد خمـس سـنوات مـن تقريرها فتصبح جزءا من الأجر الأساسي بعد ان كانت عنصرا من عناصـر الأجـر المتغيـر. فمـثلا علاوة عـام ٢٠٠١ تـم ضمها إعتبـارا مـن ٢٠٠٦/٧/١، وعلاوة علم ٢٠٠٢ تم ضمها إعتبـارا مـن ١/٧/٢٠٠٧ وهكذا.

وقد كانت هذه العلاوات الخاصة معناه من الضرائب والرسوم طبقا للقوانين المنظمة لهـا حتـى ولـو تم ضمها بالفعل إلى الأجر الأساسي للعامل. ولكن إعتبـارا مـن أول يوليـو ٢٠١٤ ومـا بعـدها، فـإن هذه العلاوة الخاصة لا تعتبر جزءا من الأجر الأساسي، كما أنها أصبحت خاضعة للضريبة من هذا التاريخ .

وإعتبـاراً مـن أول يوليـو ٢٠١٨ يـتم صـرف عـلاوة خاصـة بنسـبة ٧٪ مـن الأجرالأساسـي فـي ٢٠١٨/٦/٣٠ بحد أدنى ٦٥ جنيها، وعلاوة استثنائية بحد أدنى ٦٥جنيهـا وبحـد أقصـى ١٣٠ جنيهـا شهريا، وتضم هذه العلاوة للأجر الأساسي وتخضع للضريبة على هذا الأساس.

ويستفيد من العلاوات الخاصة وعلاوات الغلاء الاستثنائية كافة العاملون بالجهاز الإداري ووحـدات الإدارة المحلية والهيئات العامة، الدائمون والمؤقتون بمكافأة شاملة وذوى المناصب العامـة والـربط الثابـت مـن غيـر المخـاطبين بقـانون الخدمـة المدنيـة وأيضـا العـاملون بالدولـة الـذين تـنظم شـئون توظيفهم قوانين أو لوائح خاصة.

ويتم صرف هـذه العـلاوات (الخاصـة والاسـتثنائية) للعـاملين بالخـارج والمعـارين للعمـل بالخـارج والعاملين الحاصلين على أجازة خاصة بدون مرتب، ومن لا يتقاضى مرتبه في الداخل من العاملين الموجودين بالخارج في أجازات خاصة أو منح دراسية أوبعثات وذلـك عنـد إنتهـاء هـذه الأجـازة أو البعثة أو المنحة الدراسية إعتباراً من تاريخ تسليمهم العمل وعلى أسـاس الأجـر الأساسـي المسـتحق لهم في ٢٠١٨/٦/٣٠ فيما عدا من يعتبر عملهم بالخارج إمتداد لعملهم الأصلي في مصر.

وفي حالة الجمع بين المعاش ودخل من العمـل للعـاملين المسـتفيدين يـتم الصـرف وفقـا للضـوابط التالية:

١ - إذا كان العامل مستحقا لمعاش عن نفسه ويقل سنه عن الستين، تصرف له العلاوة بتوافر شروط استحقاقها وعلى جهة عمله أن تخطر جهة صرف المعاش بذلك فإذا كانت العلاوة أقل من الزيادة في المعاش زيد المعاش بمقدار الفرق بينهما، أما إذا كانت العلاوة تساوى الزيادة في المعاش أو تزيد عنها فلا تصرف له الزيادة في المعاش.

٢ - وإذا كان العامل مستحقا لمعاش عن نفسه وبلغ سن الستين تصرف له الزيادة المقررة في المعاش. فإذا كانت هذه الزيادة أقل من العلاوة أدى له الفرق بينهما من الجهة التي يعمل بها بعد الحصول على بيان رسمى من الجهة القائمة بصرف المعاش بقيمة الزيادة المستحقة له

٢/٧/٥ العلاوات الإجتماعية Social Increments

يحصل العاملون بالجهاز الإدارى للدولة ووحدات الحكم المحلي والهيئات العامة والعاملون بالقطاع العام أو بقوانين خاصة على علاوة إجتماعية بموجب القانون رقم (١١٨) لسنة ١٩٨١ بواقع ٦ جنيهات شهريا، كما يحصلون على علاوة اجتماعية إضافية بموجب القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ بواقع ٤ جنيهات شهريا.

وهذه العلاوات الإجتماعية معفاه من كافة الضرائب والرسوم طبقا للقوانين المنظمة لها.

٣/٧/٥ البدلات Allowances

تعفى بعض البدلات من الضريبة بموجب قوانين خاصة ومن أمثلتها: بدلات التمثيل لبعض العاملين بالحكومة، وبدلات الجامعة وبدلات الوكالة والعمادة ورئاسة الأقسام التي يحصل عليها أعضاء هيئات التدريس بالجامعات.

وفيما يلي نموذج عام لتحديد صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة في نهاية السنة:

الإيرادات الخاضعة للضريبة:	**جنيه**	**جنيه**
١ – الإيرادات عن الأعمال المؤداه في مصر، ودفع مقابلها من مصدر في مصر.	××	
٢ – الإيرادات عن الأعمال المؤداه في مصر ودفع مقابلها من مصدر اجنبى.	××	
٣ – الإيرادات عن الأعمال المؤداه في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر.	××	
٤ – مرتبات ومكافآت رؤساء واعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.	××	
٥ - مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين	××	

في شركات الأموال مقابل العمل الإداري.		
إجمالي الإيـرادات الخاضعة للضريبة		××
يخصم:		
١ - مبالغ معناه بقوانين خاصة:		
(ا) علاوات خاصة مضافة إلى المرتب.	××	
(ب) علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب.	××	
(جـ) إيـرادات أخـرى معنـاه مـن بقـوانين خاصـة مثـل: بـدل التمثيل وبدل الجامعة وعميد الكلية ورؤساء الأقسام في الجامعات وغيرها.	××	
٢ - الإعفاء الشخصي (مبلغ سنوى يحسب بنسبة مدة العمل).	٧٠٠٠	
٣ - حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية.	××	
		(××)
صافي الإيراد السنوى		××
٤ - اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة، وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي:		
بحد أقصى ١٥٪ من صافي الإيراد السنوى أو ١٠٠٠٠ج أيهما أقل.	××	
٥ - حصة العاملين من أرباح الشركة التي تقرر توزيعها طبقا للقانون (إذا ادرجت ضمن الإيرادات السنوية الكلية).	××	
٦ - ضريبة الدمغة السنوية المقررة على المرتبات وما في حكمها التي تدفعها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام والجمعيات التعاونية.	××	
		(××)
صافي الإيراد السنوى الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة السنوي)		××

<u>مثال (٢- ٢):</u>

البيانات التالية منطقة بأحد العاملين بشركة مساهمة (قطاع خاص)، وذلك عن السنة المنتهية في ٢٠٢١/١٢/٣١:

١ - يتقاضى مرتبا شوريا ٢٠٠٠ ج (يتضمن ٣٠٠ج علاوات خاصة مضافة معفاه من الضريبة)، ٣٠٠ج بدل تمثيل، ١٥٠ج بدل طبيعة عمل، ٥٠ ج بدل نقدى للوجبة الغذائية، ٢٠٠ج علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب ومعفاة من الضريبة.

٢ ـ عمل مرتبه الشهري إعتبارا من أول يوليو ٢٠٢١ ليصبح ٣٠٠٠ج.

٣ ـ حصل في نهاية السنة على ٧٢٠٠ج عن أعمال مؤداه بالخارج ودفع مقابلها من خزينة مصرية، كما حصل على ٨٠٠ج عن أعمال مؤاده في مصر ودفع مقابل من خزينة أجنبية .

٤ ـ حصل على قرض من الشركة في أول يوليو ٢٠٢١ بلغت قيمته ٥١٢٠٠ ج بدون عائد

٥ ـ حصل شهريا على ١٠٠٠ج بدلات ومكافآت عضويته في مجلس إدارة الشركة من ذوي الخبرة.

٦ – حصل في نهاية العام على حوافز إنتاج قدرها ٦٣٦٠ج، كما حصل على حصة من أرباح الشركة طبقا للقواعد المقررة في هذا الشأن بلغت ٢٠ ألف ج.

٧ – يسدد سنويا قسط تامين على حياته لصالح زوجته بلغت قيمته ٥٣٠٠ج، كما يسدد شهريا اشتراك في صندوق تامين خاص بلغت قيمته ١٠٠ج.

٨ – بلغت حصته في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام مبلغ ٢٠٠٠ج، كما بلغت الضريبة المستقطعة منه خلال العام ١٢٧٧ .

٩ – لا توجد للممول إيرادات أخرى خاضعة للضريبة.

والمطلوب: -

١ – تحديد صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠٢١.

٢ – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠٢١

الحـل

١. تحديد صافي الإيرادات وما في حكمها الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠٢١

الإيرادات الخاضعة للضريبة:	جنيه	جنيه
١ ـ إيرادات عن أعمال مؤداه في مصر:		
ـ المرتب الأساسى (٢٠٠٠×٦شهور) +(٣٠٠٠×٦شهور) =	٣٠٠٠٠	
ـ بدل التمثيل = ٣٠٠×١٢=	٣٦٠٠	
ـ بدل طبيعة العمل = ١٥٠ × ١٢ =	١٨٠٠	
ـ بدل نقدى للوجبة الغذائية = ٥٠ × ١٢ =	٦٠٠	
ـ علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب = ٢٠٠ × ١٢=	٢٤٠٠	
ـ قيمة الميزة العينية للقرض (انظر الملاحظة رقم ٢)	١٦١٠	
ـ حوافز الإنتاج	٦٣٦٠	
ـ حصة الموظف في أرباح الشركة (مؤقتا)	٢٠٠٠٠	
مجموع		٦٦٣٧٠
٢ ـ إيرادات عن أعمال مؤداه في مصر ودفع مقابلها من خزينة أجنبية		٨٠٠
٣ ـ إيرادات عن أعمال مؤداه بالخارج ودفع مقابلها من خزينة مصرية		٧٢٠٠

إجمالي الإيراد السنوى		٧٤٣٧٠
يخصم: الإعفاءات :		
١- مبالغ معفاه بقوانين خاصة :		
-علاوات خاصة مضافة إلى المرتب ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
- علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب ٢٠٠ × ١٢=	٢٤٠٠	
- إيرادات أخرى معفاه بقوانين خاصة	–	
٢- الإعفاء الشخصي	٧٠٠٠	
٣- حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية	٢٠٠٠	
		(١٥٠٠٠)
صافي الإيراد السنوى		٥٩٣٧٠
٤. اشتراكات صناديق التأمين الخاصة وأقساط التأمين على الحياة:		
- ١٥٪ من صافي الإيراد = ٥٩٣٧٠ × ١٥٪ =	٨٩٠٦	
- المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الأقصى	٨٩٠٦	
- المسدد الفعلى = ٥٣٠٠ + ١٢٠٠ =	٦٥٠٠	
		(٦٥٠٠)
		٥٢٨٧٠
٥ - حصة الموظف في أرباح الشركة		(٢٠٠٠٠)
صافي إيرادات المرتبات وما في حكمها		٣٢٨٧٠

ملاحظات:

١ – تم اخضاع البدل النقدى للوجبة الغذائية لأن الأعفاء يقتصر على الوجبة الغذائية للعاملين .

٢ – تم حساب قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بالقرض الذي حصل عليه الموظف على أساس ٧% مما يجاوز إجمالي ما حصل عليه خلال الـ ٦شهور السابقة على حصوله على القرض، وذلك على النحو التالي :

ا - المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الـ ٦ شهور السابقة:

٣٠٠٠ج مرتب اساسى + ٣٠٠ج بدل تمثيل + ١٥٠ج بدل طبيعة عمل +٥٠ج بدل نقدى للوجبة الغذائية + ٢٠٠ج علاوات خاصة غير مضافة +١٠٠٠ج مكافآت العضوية والبدلات = ٤٧٠٠ × ٦ شهور = ٢٨٢٠٠

ب – الزيادة عن إجمالي ما حصل عليه الموظف خلال الـ ٦ شهور السابقة على حصوله على القرض = ٥١٢٠٠ – ٢٨٢٠٠ = ٢٣٠٠٠

جـ - الميزة العينية الخاصة بالقرض = ٢٣٠٠٠ × ٧% = ١٦١٠ج.

٣ – مكافآت العضوية والبدلات التي حصل عليها كعضو مجلس إدارة من ذوي الخبرة لا تخضع للضريبة بإعتبار أنها خضعت كجزء من الأرباح الكلية التي حققتها الشركة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، حيث إن هذه المبالغ لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد وعاء هذه الضريبة.

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع

١- الضريبة المستحقة:	**جنيه**	**جنيه**
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**	
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠% =	**٢٢٠٠**	
الـ ٢٨٧٠ ج التالية × ١٥% =	**٤٣١**	
٣٢٨٧٠ج الضريبة المستحقة	**٢٦٣١**	
(-) الخصم الضريبي = ٢٦٣١ x ٤٥٪ =	**(١١٨٤)**	
صافي الضريبة المستحقة		**١٤٤٧**
(-) المبالغ المستقطعة أثناء السنة		**(١٢٧٧)**
الضريبة واجبة الدفع		**١٧٠**

٦- حساب الضريبة الشهرية

Monthly Tax Calculation

نصب الضريبة على المرتبات سنويا، ولكنها تحصل شهريا، حيث تتحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة عن كل جزء من السنة تم الحصول فيه على أي إيراد من الإيرادات الخاضعة للضريبة بنسبة مدته إلى سنة، وعلى أساس الإيراد الشهري بعد تحويله إلى إيراد سنوي.

وفي حالة حدوث تغيير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو الإيراد القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوى.

ويجوز لجهة العمل حساب الضريبة المستحقة على العاملين على أساس الإيراد الجديد بعد تحويله إلى إيراد سنوى مع حجز فرق الضريبة الناتج بين الإيراد القديم والإيراد الجديد، واحتفاظ الجهة بهذا الفرق لديها لحساب العاملين مع عدم احتساب مقابل تأخير على الفرق المحتجز.

والأمثلة التالية تبين كيفية حساب الضريبة الشهرية:

مثـال (٢- ٣): موظف قطاع عام

فيما يلى بيان بالمبالغ التي حصل عليها موظف بشركة قطاع عام، وذلك عن شهر اغسطس ٢٠٢١:

٣٠٠٠ج مرتب اساسي (يتضمن ٢٢٠ج علاوات خاصة مضافة معفاه) – ٣٠٠ج بدل تمثيل – ١٠٠ج بدل انتقال لمقابلة نفقات فعلية – ٢٠٠ج بدل طبيعة عمل - ٢٥٠ج علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب ومعفاه – ١٠ج علاوة اجتماعية .

فإذا علمت ما يلي:

١ – يسدد الموظف شهريا ٢٥٠ج اشتراك في صندوق تأمين خاص، كما يسدد سنويا ١٥٠٠ج أقساط تأمين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر.

٢ – الحد الأقصى للأجر الأساسي والمتغير الخاضع للتأمينات الاجتماعية ١٥١٠ج، ٢٨٠٠ج على الترتيب.

٣ – لا يوجد للموظف إيرادات من مصادر أخرى.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة عن شهر اغسطس ٢٠٢١

الحل

لحساب الضريبة على المرتبات في هذا القطاع يتبع التالى:

١. حساب حصة الموظف الشهرية في التأمينات الاجتماعية :

	جنيه	**جنيه**
الأجر الأساسي: ١٥١٠ × ١٤% =		٢١١
الأجور المتغير:		
- بدل تمثيل	٣٠٠	
- بدل طبيعة عمل	٢٠٠	
- علاوات خاصة غير مضافة	٢٥٠	
- علاوة اجتماعية	١٠	
- الزيادة عن الحد الأقصى للأجر الأساسي (١٥١٠ – ٣٠٠٠)	١٤٩٠	
	٣٧٤٠	
اشتراك الأجر المتغير = ٣٧٤٠ × ١١%		٣٠٨
حصة الموظف الشهرية في التأمينات الاجتماعية		٥١٩

٢. حساب ضريبة الدمغة النسبية :

تطبيقا لقانون ضريبة الدمغة رقم ١٦١ لسنة ١٩٨٠ وتعديلاته، تفرض ضريبة دمغة نسبية على المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها التي تدفع للعاملين في الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال وحدهم، ولا تفرض بالتالي على العاملين في الشركات التابعة للقطاع الخاص.

وتحسب هذه الضريبة على النحو التالي:

١ – يحسب إجمالي المبالغ التي يحصل عليها العامل خلال الشهر.

٢ – يحدد معدل ضريبة الدمغة الواجب تطبيقه على إجمالي المبالغ على النحو التالي:

الـ ٥٠ج الاولي	**معفاه**
ازيد من ٥٠ ج – ٢٥٠ج	٠٦٪
ازيد من ٢٥٠ – ٥٠٠ج	٠٦,٥٪
أزيد من ٥٠٠ج – ١٠٠٠ج	٠٧٪
ازيد من ١٠٠٠ج – ٥٠٠٠ج	٠٧,٥٪
ازيد من ٥٠٠٠ ج – ١٠٠٠٠ج	٠٨٪
أزيد من ١٠٠٠٠ج	**٠٣٪ من الزيادة**

٣ – يحدد وعاء ضريبة الدمغة النسبية عن الشهر على النحو التالي:

	جنيه	**جنيه**
إجمالي المبلغ المنصرف		××
يخصم		
المبالغ المعفاه من ضريبة الدمغة مثل:		
- بدل التمثيل	×	
- العلاوات الخاصة (المضافة وغير المضافة)	×	
- بدل الانتقال لمقابلة نفقات فعلية	×	
- حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية	×	
- الشريحة الأولى المعفاه من الضريبة	**٥٠ ج**	
		(××)
وعاء ضريبة الدمغة		××

٤ - تحسب ضريبة الدمغة المستحقة بضرب وعاء الضريبة × معدل الضريبة المحدد.

وعلى هذا الأساس تحسب ضريبة الدمغة النسبية على النحو التالي:

أ ـ إجمالي المبالغ التي حصل عليها الموظف = ٣٨٦٠ج.

ب – معدل ضريبة الدمغة النسبية الواجب التطبيق هو ٠٧,٥ %.

جـ ـ وعاء ضريبة الدمغة النسبية يتم تحديده على النحو التالي:

	جنيه	جنيه
إجمالي المبلغ المنصرفة		**٣٨٦٠**
يخصم		
١ ـ بدل تمثيل	**٣٠٠**	
٢ ـ بدل انتقال	**١٠٠**	
٣ ـ علاوات خاصة مضافة وغير مضافة	**٤٥٠**	
٤ ـ علاوة اجتماعية	**١٠**	
٥ ـ حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية	**٥١٩**	
		١٣٧٩
وعاء الضريبة		**٢٤٨١**

د-ضريبة الدمغة المستحقة = (٢٤٨١ – ٥٠) × ٠٧/٥٪

= ٢٤٣١ × ٠٧,٥ % = ١٨ج

٢ـ تحديد الوعاء السنوي للضريبة

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
مرتب اساسى ٣٠٠٠ × ١٢	٣٦٠٠٠	
بدل تمثيل ٣٠ × ١٢	٣٦٠٠	
بدل طبيعة عمل ٢٠٠ × ١٢	٢٤٠٠	
علاوات خاصة غير مضافة ٢٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
علاوة اجتماعية ١٠ × ١٢	١٢٠	
اجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة		٤٥١٢٠
يخصم:		
١ـ مبالغ معناه بقوانين خاصة:		
ـ علاوات خاصة مضافة إلى المرتب.		
٢٢٠ × ١٢	٢٦٤٠	
ـ علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب.	٣٠٠٠	
ـ علاوة اجتماعية	١٢٠	
٢ ـ الإعفاء الشخصي.	٧٠٠٠	
٣ ـ حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية.		
٥١٩ × ١٢	٦٢٢٨	
		(١٨٩٨٨)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٦١٣٢
٤ ـ اشتراك الصندوق الخاص وأقساط التأمين على الحياة:		

ـ ٢٦١٣٢ × ١٥٪ =	٣٩٢٠	
ـ المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	٣٩٢٠	
ـ المبلغ المدفوع (٢٥٠ × ١٢) + ١٥٠٠	٤٥٠٠	
		(٣٩٢٠)
ضريبة الدمغة المقررة قانونا ١٨ × ١٢		(٢١٦)
الوعاء السنوي للضريبة		٢١٩٩٦

حساب الضريبة المستحقة:

	جنيه	جنيه
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**١٣٩٩**	
الـ ١٣٩٩٠ج التالية × ١٠%		**١٣٩٩**
٢١٩٩٠ ج الضريبة المستحقة		**(١١٨٩)**
(-) الخصم الضريبي ١٣٩٩ × ٨٥%		**٢١٠**
صافي الضريبة المستحقة سنوياً بعد الخصم		**١٧,٥ ج**
الضريبة المستحقة شهرياً ٢١٠ ÷ ١٢		

ملاحظات:

لا يخضع بدل الانتقال للضريبة بإعتباره لمقابلة نفقات فعلية، مع ضرورة تقديم مستند لهذه النفقات

مثال (٢-٤): موظف قطاع أعمال عام

فيما يلي بيان بالمبالغ التي حصل عليها موظف من شركة تابعة لقطاع الأعمال العام (شركة تابعة)، وذلك خلال شهر اغسطس ٢٠٢١:

٢٥٠٠ج أجر أساسي (يتضمن ٣٠٠ج علاوات خاصة معفاه من الضريبة ،١٠٠ج علاوة استثنائية) – ٤٠٠ج بدل طبيعة عمل – ٢٥٠ج بدل تمثيل - ١٠ج علاوة إجتماعية – ٥٠ج بدل نقدي للوجبة الغذائية – ٢٠٠ج علاوات خاصة غير مضافة معفاة من الضريبة.

فإذا علمت ما يلي:

١ - يدفع الموظف ٩٠٠ج سنويا قسط تامين على حياته لصالح زوجته، كما يدفع ٧٥ج شهريا اشتراك في صندوق تامين خاص.

٢ - حصل في اول اغسطس ٢٠٢١ على قرض من الشركة قيمته ٥٠ألف ج بفائدة ٢٪، علما بان إجمالي ما حصل عليه من الشركة خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بلغ ٤١ ألف ج.

٣ - بلغت حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية ٢٥٠ج شهريا.

٤- بلغت ضريبة الدمغة المقررة عن الشهر ٢٥ج.

٥ - لا توجد للموظف إيرادات من مصادر أخرى

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة عن شهر اغسطس ٢٠٢١

الحل

١- تحديد الوعاء السنوي للضريبة

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
مرتب اساسى ٢٥٠٠ × ١٢	٣٠٠٠٠	
بدل طبيعة عمل ٤٠٠ × ١٢	٤٨٠٠	
بدل تمثيل ٢٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
علاوة اجتماعية ١٠ × ١٢	١٢٠	
بدل نقدي للوجبه الغذائية ٥٠ × ١٢	٦٠٠	
علاوات خاصة غير مضافة الي المرتب ٢٠٠ × ١٢	٢٤٠٠	
قيمة الميزة العينية المتعلقة بالقرض (٥٠٠٠٠ – ٤١٠٠٠) × ٥ %	٤٥٠	
اجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة		٤١٣٧٠
يخصم:		
١- مبالغ معناه بقوانين خاصة:		
- علاوات خاصة مضافة إلى المرتب. ٣٠٠ × ١٢	٣٦٠٠	
- علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب. ٢٠٠ × ١٢	٢٤٠٠	
- العلاوة اجتماعية ٢٥٠ × ١٢	١٢٠	
٢ - الإعفاء الشخصي.	٧٠٠٠	
٣ - حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية. ٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
		(١٦١٢٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٥٢٥٠
٤ - اشتراك الصندوق الخاص وأقساط التأمين على الحياة:		
- ٢٥٢٥٠ × ١٥٪ =	٣٧٨٨	
- المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	٣٧٨٨	

- المبلغ المدفوع (٧٥ × ١٢) + ٩٠٠	١٨٠٠	
		(١٨٠٠)
ضريبة الدمغة المقررة قانونا ٢٥ × ١٢		(٣٠٠)
الوعاء السنوي للضريبة		٢٣١٥٠

٢- حساب الضريبة المستحقةعن شهر اغسطس ٢٠١٨

	جنيه	جنيه
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**١٥١٥**	
الـ ١٥١٥٠ج التالية × ١٠%		
٢٣١٥٠ ج الضريبة المستحقة		**١٥١٥**
(-) الخصم الضريبي ١٥١٥ × ٨٥%		**(١٢٨٨)**
الضريبة المستحقة سنوياً بعد الخصم الضريبي		**٢٢٧**
الضريبة المستحقة شهرياً ٢٢٧ ÷ ١٢		**١٩ ج**

مثـال (٢- ٥) : (موظف قطاع خاص)

حصل المهندس عمار ياسر الذي يعمل بشركة قطاع خاص على المبالغ التالية خلال شهر أغسطس ٢٠٢٢:

٣٠٠٠ج أجر أساسي (يتضمن ٧٠٠ج علاوات خاصة معفاه من الضريبة) - ٥٠٠ج بدل تمثيل - ٣٠٠ج بدل طبيعة عمل – ١٠٠ج بدل انتقال - ٢٥٠ج علاوات خاصة غير مضافة معناه – ٢٠٠٠٠ج مكافاة تشجيعية.

فإذا علمت ما يلي:

١ - يدفع الموظف ٥٠٠ جسنويا قسط تأمين على حياته لصالح زوجته ولصالحه، كما يدفع ١٠٠ج اشتراك في صندوق خاص.

٢ - بلغ الحد الأقصى للأجر الأساسي والأجر المتغير الخاضع للتأمينات الاجتماعية ١٥١٠ج، ٢٨٠٠ج على الترتيب .

٣ - لا توجد للموظف إيرادات من مصادر أخرى .

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة عن شهر أغسطس ٢٠٢٢.

الحل

لا يختلف حساب الضريبة في هذه الحالة عما سبق ذكره بالنسبة لموظفي القطاع العام وقطاع الأعمال العام عدا حساب ضريبة الدمغة النسبية حيث لا يخضع لها موظفو القطاع الخاص.

وعلى هذا الأساس يتم حساب الضريبة المستحقة على هذا الموظف عن المبالغ التي حصل عليها خلال شهر أغسطس ٢٠٢٢ على النحو التالي:

١- حساب الحصة الشهرية للموظف في التأمينات الاجتماعية

	جنيه	جنيه
١ – تأمينات الأجر الأساسي:		
١٥١٠ × ١٤٪		٢١١
٢- تأمينات الأجر المتغير:		
- بدل تمثيل	٥٠٠	
- بدل طبيعة عمل	٣٠٠	
- بدل انتقال	١٠٠	
- العلاوات الخاصة غير المضافة	٢٥٠	
- الزيادة عن الحد الأقصى للأجر الأساسي (٣٠٠٠ – ١٥١٠)	١٤٩٠	
مجموع	٢٦٤٠	
تأمينات الأجر المتغير = ٢٦٤٠ × ١١%		٢٩٠
حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية		٥٠١

٢. تحديد الوعاء السنوى للضريبة:

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
الاجر الاساسي ٣٠٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠٠	
- بدل التمثيل ٥٠٠ × ١٢ =	٦٠٠٠	
- بدل طبيعة العمل ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
- بدل انتقال ١٠٠ × ١٢ =	١٢٠٠	
- علاوات خاصة غير مضافة ٢٥٠ × ١٢ =	٣٠٠٠	
اجمالي الايراد السنوي		٤٩٨٠٠
يخصم:		
١- مبالغ معفاه بقوانين خاصة:		
- علاوات خاصة مضافة إلى المرتب. ٧٠٠ × ١٢	٨٤٠٠	
- علاوات خاصة غير مضافة. ٢٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
٢ - الإعفاء الشخصي.	٧٠٠٠	
٣ - حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية. ٥٠١ × ١٢	٦٠١٢	
		(٢٤٤١٢)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٥٣٨٨
٤ - اشتراكات صندوق الخاص وأقساط التأمين على الحياة:		
- ٢٥٣٨٨ × ١٥٪ =	٣٨٠٨	
- المبلغ الثابت =	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	٣٨٠٨	
- المبلغ المدفوع	٦٠٠	
		(٦٠٠)
الوعاء السنوي للضريبة		٢٤٧٨٨

٢. حساب الضريبة المستحقة شهريا:

	جنيه	جنيه
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	١٦٧٨	
الـ ١٦٧٨٠ ج التالية × ١٠%		
٢٤٧٨٠ ج الضريبة المستحقة		١٦٧٨
(-) الخصم الضريبي ١٦٧٨ × ٨٥%		(١٤٢٦)
الضريبة المستحقة سنوياً بعد الخصم الضريبي		٢٥٢
الضريبة المستحقة شهرياً ٢٥٢ ÷ ١٢		٢١ ج

٤- حساب الضريبة المستحقة على المكافأة التشجيعية:

تطبق قاعدة السنوية على هذه المكافأة وليس قاعدة النسبية بمعنى أنها تكون متعلقة بالسنة كلها وتحسب عليها الضريبة على هذا الأساس. ونظرا لعدم استنفاد الشريحة التي تفرض عليها الضريبة بفئة ١٠٪ (قيمتها ٢٢٠٠٠ج)، فإن الضريبة المستحقة على المكافاة تحسب على النحو

٢٢٠٠٠	ـ ١٦٧٨٠	=	٥٢٢٠	× ١٠ %	= ٥٢٢ ج
٢٠٠٠٠	- ٥٢٢٠	=	١٤٧٨٠	× ١٥٪	= ٢٢١٦ ج
			٢٠٠٠٠ الضريبة المستحقة		٢٧٣٨ ج

٧ - الموظفون الخاضعون لأحكام قانون الخدمة المدنية

The Employees Subject to the Provisions of the Civil Service Law

تسري أحكام قانون الخدمة المدنية رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ على الوظائف في الوزارات ومصالحها والأجهزة الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة. وذلك ما لم تنص قوانين أو قرارات إنشائها على ما يخالف ذلك.

وبموجب هذا القانون تم إلغاء قانون العاملين المدنيين بالدولة رقم ٤٧ لسنة ١٩٧٨.

وقد قسم هذا القانون إيرادات الموظفين الخاضعين لأحكامه إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

١/٧ الأجر الوظيفي Job Wage

الأجر الوظيفي هو الأجر المنصوص عليه في الجداول الملحقة بالقانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ مضموما إليه جميع العلاوات المقررة بمقتضى هذا القانون. وتتمثل الأنواع الرئيسية لهذه العلاوات فيما يلي:

١/١/٧ العلاوة الدورية Perlocdle Raise (Increments)

يحصل الموظف على علاوة دورية سنوية في الأول من يوليو التالي لإنقضاء سنة من تاريخ شغل الوظيفة أو من تاريخ استحقاق العلاوة الدورية السابقة، وذلك بنسبة ٧٪ من الأجر الوظيفي، وعلى أن يعاد النظر في هذه النسبة بصفة دورية منتظمة.

وتطبيقا لذلك يحصل الموظف على علاوة دورية سنوية بنسبة ٧٪ من الأجر الوظيفي في ٢٠١٧/٦/٣٠ بحد أدني ٦٥ جنيها شهريا وقد تم ضم هذه العلاوة للأجر الوظيفي في ٢٠١٧/٧/١ وتخضع للضريبة على هذا الأساس

٢/١/٧ العلاوة التشجيعية Encouragement Raise

يجوز للسلطة المختصة (الوزير المعنى بالخدمة المدنية، أو المحافظ أو رئيس مجلس إدارة الهيئة بحسب الأحوال) منح الموظف علاوة تشجيعية بنسبة ٥٪ من أجره الوظيفي، وذلك طبقا للشروط التالية:

١ – أن تكون كفاية الموظف قد حددت بمرتبة كفء على الأقل عن العامين الأخيرين.

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

٣ – ألا يزيد عدد الموظفين الذين يمنحون هذه العلاوة في سنة واحدة على ١٠% من عدد الموظفين في وظائف كل مستوى من كل مجموعة نوعية على حدة (١)، فإذا كان عدد الموظفين في تلك الوظائف أقل من عشرة تمنح العلاوة لواحد منهم.

وتضم العلاوة التشجيعية إلى الأجر الوظيفي للموظف وتخضع للضريبة على هذا الأساس.

٣/١/٧ حافز التميز العلمي Scientific Excellence Raise

يحصل الموظف على حافز تميز علمي إذا حصل على مؤهل أعلى اثناء الخدمة. ويكون هذا الحافز بنسبة ٧٪ من الأجر الوظيفي أو الفئات المالية التالية أيهما أكبر:

وقد نص القانون رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ ينقل الموظفون المعينون الموجودين بالخدمة قبل العمل بأحكام قانون الخدمة المدنية إلى الوظائف المعادلة لوظائفهم الحالية على النحو الموضح بالجداول الملحقة بالقانون المذكور ويكون ترتيب الأقدمية بين المتقولين لوظيفة واحدة بحسب أوضاعهم السابقة.

ويحفظ كل موظف منهم بالأجر المقرر له قانونا والذي كان يتقاضاه إذا زاد على الأجر الوظيفي المقرر لمستوى وظيفته في الجداول الملحقة بالقانون، أما إذا قل الأجر المحتفظ به عن الأجر الوظيفي المقرر لمستوى وظيفته يصرف له الأجر الوظيفي المقرر في الجداول الملحقة بالقانون. وذلك كله مع عدم الإخلال بالقوانين والقرارات المنظمة للحدين الأدنى والأقصى للدخول.

ويتمثل الأجر الوظيفي للعامل المعين قبل العمل بأحكام قانون الخدمة المدنية فيما يلى:

أ ـ الأجر الأساسي المستحق قبل العمل بأحكام قانون الخدمة المدنية بما في ذلك العلاوات الخاصة التي تم ضمها إلى هذا الأجر الأساسي، وسواء كانت هذه العلاوات الخاصة معفاة من الضريبة أو خاضعة لها.

ب ـ العلاوات الخاصة التي كان من المقرر ضمها إلى الأجر الأساسي بعد مرور خمس سنوات من تاريخ صرفها، ولم يتم هذا الضم حتى ٢٠١٥/٦/٣٠.

أما العلاوات الخاصة التي ينص قانون صرفها على عدم إضافتها إلى الأجر الأساسي، فتعتبر من عناصر الأجر المكمل.

جـ ـ العلاوة الاجتماعية المقررة بالقانون رقم ١١٨ لسنة ١٩٨١ لكل العاملين بالدولة والتي يصرف بمعدل موحد يبلغ ٦ج عن الشهر.

د ـ العلاوة الاجتماعية الإضافية المقررة بالقانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٨٢ والتي يصرف بمعدل ٤ج عن الشهر.

مثال (٢ـ ٦): موظف حكومي من المخاطبين بقانون الخدمة المدنية

حصل موظف بإحدى الأجهزة الحكومية على المبالغ التالية خلال شهر اغسطس ٢٠١٨:

٢٥٠٠ج أجر أساسي (يتضمن ٤٠٠ج علاوات خاصة معناه) – ٣٠٠ج علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب خاضعة للضريبة – ٣٠٠ج بدل طبيعة عمل – ٢٥٠ج بدل تمثيل - ١٠ج علاوة اجتماعية – ٢٠٠ ج حافز تميز علمي.

فإذا علمت ما يلي:

١ - العلاوات الخاصة غير المضافة إلى المرتب منها ١٠٠ج علاوات خاصة سوف يتم ضمها إلى الأجر الأساسي بعد مرور خمس سنوات على صرفها في ٢٠٢٠/٨/٢٠.

٢ - حصل الموظف على علاوة دورية سنوية في أول يوليو ٢٠١٨ بلغت قيمتها ١٥٠ج.

٣ - حصل الموظف على حافز التميز العلمي نتيجة حصوله على درجة الدكتوراه في إدارة الأعمال.

٤ - يدفع الموظف شهريا ٥٠٠ج قسط تأمين على حياته لصالح أولاده القصر،.٥٠ ج اشتراك في صندوق تامين خاص.

٥ - بلغت حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية ٢٥٠ج شهريا.

٦ - بلغت ضريبة الدمغة المقررة قانونا على المرتبات ١٢ج شهريا

٧- لا توجد للموظف إيرادات من مصادر أخرى.

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة عن شهر أغسطس ٢٠١٨

الحل

١- تحديد الأجر الوظيفي والأجر المكمل:

يتمثل الأجر الوظيفي فيما يلي:

٢٥٠٠ج	الأجر الأساسي بما في ذلك العلاوات الخاصة المضافة إليه
١٠٠ج	علاوات خاصة غير مضافة لعدم استكمال مرور الخمس سنوات على صرفها
١٠ ج	العلاوة الاجتماعية
١٥٠ج	علاوة دورية
٢٠٠ج	حافز تميز علمى
٢٩٦٠	مجموع

اما الاجر المكمل فيتمثل فيما يلي:

٣٠٠ج	بدل طبيعة عمل
٢٥٠ج	بدل تمثيل
٢٠٠ج	علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب
٧٥٠	مجموع

٢. تحديد الوعاء السنوى للضريبة:

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
١- الاجر الوظيفي ٢٩٦٠ ×ى ١٢ =	٣٥٥٢٠	
٢- الاجر المكمل ٧٥٠ × ١٢ =	٩٠٠٠	
اجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة		٤٤٥٢٠
يخصم:		
١- مبالغ معفاه بقوانين خاصة:		
- بدل تمثيل ٢٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
- علاوات خاصة مضافة إلى المرتب. ٤٠٠ × ١٢	٤٨٠٠	
- العلاوة اجتماعية ١٠ × ١٢	١٢٠	
٢ - الإعفاء الشخصي.	٧٠٠٠	
٣ - حصة الموظف في التأمينات الإجتماعية ٢٥٠ × ١٢	٣٠٠٠	
		(١٧٩٢٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٢٦٦٠٠
٤ - اشتراك الصندوق الخاص وأقساط التأمين على الحياة:		
- ٢٦٦٠٠ × ١٥٪ =	٣٩٩٠	
- المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	٣٩٩٠	
- المبلغ المدفوع (٥٥٠) × ١٢	٦٦٠٠	
		(٣٩٩٠)
ضريبة الدمغة المقررة قانونا ١٢ × ١٢		(١٤٤)
وعاء الضريبة السنوي		٢٢٤٦٦

٢. حساب الضريبة المستحقة شهريا:

	جنيه معفاه	جنيه
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى		
الـ ١٤٤٦٠ج التالية × ١٠%	١٤٤٦	
٢٢٤٦٠ ج الضريبة المستحقة		١٤٤٦
(-) الخصم الضريبي ١٤٤٦ × ٨٥%		(١٢٢٩)
الضريبة المستحقة سنوياً بعد الخصم الضريبي		٢١٧
الضريبة المستحقة شهرياً ٢١٧ ÷ ١٢		١٨ ج

٨ ـ تسوية الضريبة

Tax Settlement

إذا اقتصر دخل الممول على المرتبات وما في حكمها، يلتزم صاحب العمل بإجراء تسوية في نهاية كل سنة لتحديد الفروق بين الضريبة المستحقة وفقا لقائمة التسوية وخصم ما سبق سدادها منها شهريا. وإذا كانت الضرائب المسددة بالفعل خلال السنة أكبر من الضريبة المستحقة وفقا لقائمة التسوية، فيجب في هذه الحالة رد الفرق إلى الموظف.

وتلتزم جهة العمل بإجراء التسوية في نهاية السنة على النحو التالي:

١ ـ تحدد الإيرادات من المرتبات وما في حكمها التي تقاضاها العامل من جهة عمله الأصلي خلال السنة.

٢ ـ تخصم الإعفاءات المقررة في القانون (وردت في المادة ١٣).

٣ ـ تحسب الضريبة على ما يجاوز ٨٠٠٠ج من صافي المرتبات وما في حكمها. ولا يتأثر حساب الضريبة بأية مبالغ يحصل عليها العامل من جهات عمل أخرى، كما لا يجوز تكرار خصم الشريحة التي لا تستحق عليها ضريبة من أي إيراد آخر.

٤ ـ تسدد الجهة ما يستحق من فروق الضريبة إن وجدت دون الإخلال بحق جهه العمل في الرجوع على العامل بما هو مدين به

ويجب إجراء هذه التسوية 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 إعتبارا من اليوم التالي لإنتهاء الأجل المحدد لتقديم التسوية السنوية.

مثال (٢ ـ ٧):

فيما يلي بيان بالمبالغ الشهرية التي حصل عليها موظف يعمل بشركة مساهمة قطاع خاص، وذلك عن عام ٢٠٢١:

٣٢٠٠ج مرتب أساسي (يتضمن ٣٠٠ج علاوات خاصة معناه) ـ ٣٠٠ج بدل تمثيل ـ ١٥٠ج بدل طبيعة عمل ـ ٥٠ ج بدل نقدى للوجبة الغذائية ـ ٥٠٠ج علاوات خاصة غير مضافة للمرتب (منها ٢٠٠ج معفاه من الضريبة) – ١٠٠٠ج مرتب مقابل عضويته في مجلس إدارة الشركة من غير المساهمين .

فإذا علمت ما يلي:

١ ـ عدل مرتب الموظف إعتبارا من أول يوليو ٢٠٢١ ليصبح ٣٥٠٠ج.

٢. حصل الموظف على قرض من الشركة في أول يوليو ٢٠٢١ بلغت قيمته ٥٠ألف ج بدون عائد.

٣ ـ حصل الموظف في نهاية العام على حوافز إنتاج قدرها ٥٨٠٠ج ، كما حصل على حصة من أرباح الشركة طبقا للقواعد المقررة في هذا الشأن بلغت٩٠٠٠ ج.

٤ ـ حصل الموظف على مبلغ ٦٥٠٠ج عن أعمال مؤداه في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر.

٥ ـ حصل خلال العام على مبلغ ٢٨٠٠ج مقابل إنتدابه للتدريس لطلبة الدراسات العليا بإحدى الكليات الجامعية.

٦ ـ قامت الشركة خلال العام بسداد اقساط تأمين على حياة الموظف لصالح زوجته بلغت قيمتها ١٨٠٠ج.

٧- بلغت حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام مبلغ ١٤٨٠ج، كما بلغت ضريبة المرتبات المستقطعة منه خلال هذا العام مبلغ ١٢٦٤ج.

٨- السنة المالية للشركة تنتهي في ١٢/٣١ من كل عام.

<u>والمطلوب:</u>

إعداد قائمة التسوية عن العام لتحديد الفروق الضريبية.

الحل

إعداد قائمة التسوية

بيان	جزئي	كلي
الايرادات الخاضعة للضريبة:		
المرتب الاساسي: (٣٢٠٠ × ٦) + (٣٥٠٠ × ٦)	٤٠٢٠٠	
بدل تمثيل = ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
بدل طبيعة عمل = ١٥٠ × ١٢ =	١٨٠٠	
بدل نقدي للوجبة الغذائية = ٥٠ × ١٢ =	٦٠٠	
علاوات خاصه غير مضافة الي المرتب = ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
مقابل عضوية مجلس الادارة = ١٠٠٠ × ١٢ =	١٢٠٠٠	
قيمة الميزة العينية للقرض (ملاحظة رقم (١)) =	١٤٠٠	
قيمة الميزة العينية لوثيقة التامين =	١٨٠٠	

حوافز انتاج =	٥٨٠٠	
ايرادات عن اعمال مؤداه في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر	٦٥٠٠	
حصة الموظف في ارباح الشركة مؤقتاً =	٩٠٠٠	
إجمالي الايراد الخاضع للضريبة		٨٦٣٠٠
يخصم		
١- مبالغ معفاة بقوانين خاصة:		
العلاوات الخاصة المضافة الي المرتب = ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
العلاوات الخاصة غير المضافة الي المرتب = ٢٠٠ × ١٢ =	٢٤٠٠	
٢- الاعفاء الشخصي	٧٠٠٠	
٣- حصة الموظف في التامينات الاجتماعية	١٤٨٠	
		(١٤٤٨٠)
صافي الايراد الخاضع للضريبة		٧١٨٢٠
٤- اقساط التامين علي الحياة:		
الحد الاقصي = ٧١٨٢٠ × ١٥٪ =	١٠٧٧٣	
المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	١٠٠٠	
المسدد الفعلي	١٨٠٠	
		(١٨٠٠)
٥- حصة الموظف في ارباح الشركة		(٩٠٠٠)
الوعاء السنوي للضريبة		٦١٠٢٠
٦- الفروق الضريبية:		
١/٦ الضريبة واجبة الدفع		
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	معفاه	
الـ ٢٢٠٠٠ التالية × ١٠%	٢٢٠٠	
الـ ١٥٠٠٠ التالية × ١٥٪	٢٢٥٠	
الـ ١٦٠٢٠ التالية × ٢٠ %	٣٢٠٤	
٦١٠٢٠ ج الضريبة المستحقة	٧٦٥٤	
(-) الخصم الضريبي ٧٦٥٤ × ٧,٥٪	(٥٧٤)	
الضريبة المستحقة بعد الخصم (الضريبة واجبة الدفع)		٧٠٨٠(١)
الضريبة المدفوعة خلال العام		١٢٦٤(٢)
فروق ضريبية واجبة الدفع (١-٢)		٥٨١٦

ملاحظات:

١- تم حساب قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة فيما يتعلق بالقرض الذي حصل عليه الموظف على أساس ٧%، مما يجاوز إجمالي ما حصل عليه الموظف خلال الـ ٦ شهور السابقة على حصوله على القرض وذلك على النحو التالي:

(١) المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الـ ٦ شهور السابقة:

المرتب الاساسي	٣٢٠٠
بدل التمثيل	٣٠٠
بدل طبيعة العمل	١٥٠
بدل نقدي للوجبة الغذائية	٥٠
علاوات خاضعة غير مضافة	٣٠٠
مقابل عضوية مجلس الإدارة	١٠٠٠
	٥٠٠٠ × ٦ شهور = ٣٠٠٠٠ ج

(ب) قيمة الميزة العينية الخاضعة للضريبة:

(٥٠٠٠٠ ـ ٣٠٠٠٠) = ٢٠٠٠٠ × ٧٪ = ١٤٠٠ ج

٢- المبلغ الذي حصل عليه الموظف مقابل إنتدابه للتدريس لطلبة الدراسات العليا بإحدى الكليت الجامعة يخضع للضريبة بسعر قطعى ١٠%، ولا يدخل في حساب الضريبة على المبالغ التي حصل عليها من جهة العمل الأصلية.

٣- تم خصم حصة الموظف في أرباح الشركة لأنها أدرجت ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، وهي معفاه من الضريبة.

٤. يخضع مقابل عضوية الموظف في مجلس إدارة الشركة للضريبة لأنه من غير المساهمين

٩. متجمد المرتبات والأجور

Accumulated Salaries & Wages

للتيسير على الممولين، ذهب المشرع الضريبي بموجب الفقرة الأخيرة من المادة (١٠) من القانون، إلى توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها التي تصرف دفعة واحدة في سنة معينة، وذلك على سنوات الاستحقاق (ما عدا مقابل الأجازات)، ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة في كل سنة، وتسوية الضريبة المستحقة على هذا الأساس.

يعني ذلك، ان متجمد المرتبات والأجور التي يتم صرفها في سنة لاحقة لصدور حكم قضائي أو بتوافر السيولة النقدية لدى الجهة، لا يعتبر إيرادا في السنة التي وضع خلالها تحت تصرف المستفيد وأنما يتم توزيعه على سنوات الاستحقاق، ويعاد حساب الضريبة عليها مرة أخرى، أي أن هذه الإيرادات التي تستحق عن السنة المالية التي يعد عنها الإقرار هي التي تدخل في هذا البند.

فمثلا، إذا افترضنا أن موظف مرتبه الشهري ١٢٠٠ جنيه، وقع عليه جزاء من الجهة التي يعمل بها وتم خصم مبلغ ٣٠٠جنيه شهريا من مرتبه لمدة عامين إعتبارا من أول يناير ٢٠١٦ حتى نهاية ديسمبر ٢٠١٧ نتيجة قيامه بتلف أحد اجهزة الكمبيوتر التي يعمل عليها، ثم صدر قرار من الجهة التي يعمل بها برد ما سبق خصمه من الموظف بعد صدور حكم من المحكمة لصالح الموظف. في هذه الحالة يتم توزيع متجمد المرتبات البالغ ٧٢٠٠ جنيه (٣٠٠ × ٢٤شهر) على سنوات الإستحقاق وقدرها عامين، فيكون نصيب السنة ٣٦٠٠جنيه، وبالتالي يعاد حساب الضريبة مرة أخرى في عامي ٢٠١٦، ٢٠١٧ بمراعاة ضم هذا الجزء إلى وعاء الضريبة في تلك السنتين وتسوية الفروق الضريبية الناشئة عن تلك الحسبة.

ولا يعني ذلك، ان توزيع متجمد المرتبات والأجور على سنوات الإستحقاق يتم بالتساوى وأنما يجب أن يتم طبقا للمبالغ الفعلية التي كان من المقرر أن يصرفها الموظف خلال كل سنة.

فمثلا، إذا كان متجمد المرتبات والأجور ٣٠ ألف جنيه منها ١٠ آلاف جنيه تخص عام ٢٠١٦، والباقي يخص عام ٢٠١٧، فإن إعادة حساب الضريبة على سنوات الإستحقاق يجب أن يكون على هذا الأساس وليس على أساس ١٥ ألف جنيه لكل سنة على حدة.

ومن ناحية أخرى، نلاحظ أن المشرع قد نص على توزيع متجمد المرتبات والأجور على سنوات الإستحقاق فيما عدا مقابل الأجازات، مما يعني أن هذا المقابل غير خاضع للضريبة.

مثال (٢- ٨):

تقاضى موظف بشركة قطاع خاص شهريا المبالغ التالية خلال عام ٢٠١٨:

١٧٥٠ج مرتب أساسي (يتضمن ٣٥٠ج علاوات خاصة معفاه) - ٣٠٠ج بدل طبيعة عمل – ٢٥٠ج علاوات خاصة غير مضافة إلى المرتب ومعناه من الضريبة .

فاذا علمت ما يلي :-

١- تخصص الشركة بعض سياراتها للنقل الجماعي بها وقد بلغت تكلفه هذه الخدمه للعامل الواحد ٨٠ ج شهريا

٢- وقع على الموظف جزاء وخصم مبلغ ١٠٠ شهريا من مرتبه الاساسي لمدة علم إعتبارا من أول يناير ٢٠١٨ نتيجة إهماله في اعماله .

٣- يسدد الموظف سنويا قسط تأمين على حياته المصالح الراءة القصر وانت قمته ٣٥٠٠ ج

اتها للنقل الجماعي وهما ، وقد بلغت تكلفة هي

٤- بلغت حصة الموقف في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام مبلغ ١٤٠٠ج كما بلغت جملة المبالغ المستقطعة منه لحساب الضريبة على المرات خلال هذا العام مبلغ ٣٠ج .

والمطلوب :

١- حساب مقدار الضريبة واجبة الدفع عن علم ٢٠١٨ .

٢- بفرض أنه قد صدر قرار من الشركة في عام ٢٠١٩ برد ما سبق خصمه من الموظف خلال العام السابق، فما هي الفروق الضريبية الناشئة عن توزيع متجمد المرتبات .

الحل

١. حساب مقدار الضريبة واجبة الدفع من عام ٢٠١٨

الايرادات الخاضعة للضريبة :		
المرتب الاساسي : ١٧٥٠ × ١٢ =	٢١٠٠٠	
بدل طبيعة عمل ٣٠٠ × ١٢ =	٣٦٠٠	
علاوات خاصه غير مضافة الي المرتب = ٢٥٠ × ١٢ =	٣٠٠٠	
إجمالي الايراد الخاضع للضريبة		٢٧٦٠٠
يخصم		
١- مبالغ معفاة بقوانين خاصة :		
العلاوات الخاصة المضافة = ٣٥٠ × ١٢ =	٤٢٠٠	
العلاوات الخاصة غير المضافة = ٢٥٠ × ١٢ =	٣٠٠٠	
٢- الاعفاء الشخصي	٧٠٠٠	
٣- حصة الموظف في التامينات الاجتماعية	١٤٠٠	
		(١٥٦٠٠)
صافي الايراد الخاضع للضريبة		١٢٠٠٠
٤- اقساط التامين علي الحياة :		
الحد الاقصي = ١٢٠٠٠ × ١٥٪ =	١٨٠٠	
المبلغ الثابت	١٠٠٠٠	
الحد الاقصي	١٨٠٠	
المسدد الفعلي	٣٥٠٠	
		(١٨٠٠)
صافي الايراد الخاضع للضريبة (الوعاء السنوي)		١٠٢٠٠

وتكون الضريبة المستحقة مساوية لـ : (١٠٢٠٠ – ٨٠٠٠) = ٢٢٠٠ × ١٠ % ×١٥٪ = ٣٣ج

(-) الضريبة المسددة لحساب ضريبة المرتبات = ٣٠ج

الضريبة واجبة الدفع ٣ج

٢- الفروق الضريبية الناشئة عن توزيع متجمد المرتبات

١- صافي الايراد الخاضع للضريبة متضمنا متجمد المرتبات =

= ١٠٢٠٠ + ١٢٠٠ = ١١٤٠٠ ج

٢- الضرورة السمتحقة = (١١٤٠٠ - ٨٠٠٠) = ٣٤٠٠ x ١٠ % × ١٥٪

= ٥١ ج

٣- الفروق الضريبية واجبة الدفع = ٥١-٣ = ٤٨ ج

١٠. الضريبة القطعية

تسري الضريبة على المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم المصرية بسعر (١٠%) من إجمالي كل مبلغ بغير اى تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر بما في ذلك الشريحة المعفاة من الضريبة وقدرها ٨٠٠٠ج. ويجب حجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية التي يقع في نطاقها جهة العمل غيرالأصلية وذلك خلال الـ ١٥يوما الأولى من كل شهر، وذلك على النموذج (٢ مرتبات) .

ويسرى ذلك على كافة العاملين بالدولة سواء كانوا من القطاع العام أو قطاع الأعمال العالم أو من غيرهم، وسواء كانت الجهة الخارجية قطاع خاص أو قطاع عام أو قطاع أعمال عام أو غيرها طالما أن هذه الجهة تتمتع باستقلال شخصيتها الاعتبارية عن جهة العمل الأصلية أو كان لها ميزانية خاصة مستقلة عن ميزانية جهة العمل الأصلية. فمثلا المستشفيات التعليمية التابعة لكلية طب عين شمس وأن كانت تمثل وحدة مستقلة ماليا وإداريا وفنيا إلا نها تعتبر في حقيقة الأمر أحد التنظيمات التابعة لجامعة عين شمس ولا تستقل عنها استقلالا تماما، ومن ثم الندب من الجامعة إلى تلك المستشفيات لا يعد ندبا تسرى عليه المعاملة الضريبية سالفة الذكر.

ويقصد بجهة العمل الأصلى في تطبيق ما سبق الجهة المعين فيها العامل والتي يصرف منها مرتبه الأصلي.

وتعد في حكم جهة العمل الأصلية الجهة التي يحصل منها العامل على أكثر من ٥٠٪ من دخله خلال الفترة الضريبية. وتلتزم هذه الجهة بخصم مبلغ تحت حساب الضريبة على المبالغ التي تصرفها العامل على أساس خصم الشريحة الأولى وقدرها ,٨٠٠ج واخضاعها للضريبة بالشرائح العادية، وفي هذه الحالة تفرض الضريبة على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها، ويتم حساب الضريبة المستحقة طبقا لما ورد بالنموذج (٣ مرتبات).

مثـال (٩-٢) :

موظف بالحكومـة انـتـدب لأعمـال الامتحانـات فـي إحـدى الكليـات الجامعيـة الحكوميـة مقابـل مكافأة قدرها ٩٠٠ جنيه، والمطلوب : حساب الضريبة المستحقة على تلك المكافاة

الحـل

نظرا لأن الجهة المنتدب إليها الموظف مستقلة تماما عن جهة عمله الأصلية،لذلك تصب الضريبة بواقع ١٠% بدون أي تخفيض أو خصم كما يلى :

الضريبة المستحقة = ٩٠٠ × ١٠ % = ٩٠ج

١١- المبالغ التي يحصل عليها غير المقيمون في مصر

Sums Received by Non-Resident in Egypt

كانت المبالغ التي تدفع لغير المقيمين (مصريين أو أجانب) أيا كانت الجهة أوالهيئة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها (سواء كانت حكومـة أو قطـاع عـام أو قطـاع أعمـال عـام أو قطـاع خـاص) تخضع للضريبة بسعر ١٠٪ وبدون أي تخفيض أو خصم .

ولكن المشرع الضريبي قد ألغى هذه المعالجة إعتبارا من أول يونيو ٢٠١٣ وذلك بموجـب القـانون رقم ١١ لسنة ٢٠١٣، وأصبحت هذه المبالغ تخضع للضريبة وفقـا للأحكـام العامـة للضـريبة علـى إيرادات المرتبات وما في حكمهـا، ووفقـا لسـعرها التصـاعدى العـادي بعـد خصـم ٨٠٠٠ج وذلـك لتحقيق المساواة بين المقيمين وغير المقيمين .

مثـال (١٠-٢) :

تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير أجنبي للعمل في مصر خـلال الفتـرة مـن ١٩ يوليـو حتـى ١٨ أغسطس ٢٠١٨، وذلك مقابل مبلغ إجمالي يعادل ٢٠٠٠ دولار.

فإذا علمت أن سعر الدولار وقت المغادرة من مصر ١٧ج.

المطلوب : حساب الضريبية على المرتبات المستحقة في الحالتين التاليتين :

١ – تحمل الشركة للضريبة . ٢ - تحمل الشركة الضريبة .

الحل

الايراد بالعملة المصرية = ٢٠٠٠ دولار × ١٧ ج	٣٤٠٠٠
يخصم :	
الاعفاء الشخصي :	
٧٠٠٠ × ٣٠ يوم =	(٥٧٥)
٣٦٥ يوم	
وعاء الضريبة	٣٣٤٢٥

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ التالية × ١٠%	= ٢٢٠٠
الـ ٣٤٢٠ التالية × ١٥٪	= ٥١٣
٣٣٤٢٠ ج الضريبة المستحقة	= ٢٧١٣
(-) الخصم الضريبي ٢٧١٣ × ٤٥%	= (١٢٢١)
الضريبة المستحقة بعد الخصم	١٤٩٢

٢ـ حالة تحمل الشركة للضريبة

تعتبر الضريبة التي تحملتها الشركة عن الخبير ميزة نقدية تخضع بدورها للضريبة. وعلى ذلك يكون الإيراد الخاضع للضريبة مساويا لـ :٣٣٤٢٥ + ١٤٩٢ = ٣٤٩١٧

وتحسب الضريبة المستحقة على النحو التالي :

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠%	= ٢٢٠٠
الـ ٤٩١٠ ج التالية × ١٥%	= ٧٣٧
٣٤٩١٠ج الضريبة المستحقة	٢٩٣٧
(-) الخصم الضريبي ٢٩٣٧ × ٤٥% =	(١٣٢٢)
الضريبة المستحقة بعد الخصم	١٦١٥

مثال (٢- ١١) :

تعاقدت شركة قطاع خاص مع خبير اجنبي للعمل في مصر بالشروط التالية :

١ ـ مدة العقد تبدأ من اول اكتوبر ٢٠١٨ حتى ١٥ يوليو ٢٠١٩ .

٢ – يتقاضى الخبير مبلغ ٢٠٠ دولار عن كل يوم .

فإذا علمت أن الدولار = ١٧ج مصرى.

فالمطلوب: حساب مقدار الضريبة المستحقة على هذا الخبير

الحل

في هذه الحالة تعتبر كل سنة ميلادية سنة ضريبية مستقلة عند تحديد وعاء الضريبة. وعلى ذلك يتم حساب الضريبة المستحقة على النحو التالي :

١- بالنسبة لعام ٢٠١٨ :

١ – فترة العمل = اكتوبر + نوفمبر + ديسمبر = ٣١ + ٣٠ + ٣١ = ٩٢ يوم		
٢ – إجمالي الإيرادات الضريبية : ٩٢ يوم × ٢٠٠ دولار × ١٧ج =	٣١٢٨٠٠	
(-) الإعفاء الشخصي = ٧٠٠٠ × (٩٢ + ٣٦٥)	(١٧٦٤)	
وعاء الضريبة		٣١١٠٣٦
وتحسب الضريبة كما يلى :		
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**	
الـ ٢٢٠٠٠ ج التاليه × ١٠ %	٢٢٠٠	
الـ ١٥٠٠٠ ج التاليه × ١٥ %	٢٢٥٠	
الـ ١٥٥٠٠٠ ج التاليه × ٢٠ %	٣١٠٠٠	
الـ ١١١٠٣٠ ج التاليه × ٢٢,٥ %	٢٤٩٨٢	
٣١١٠٣٦ الضريبة المستحقة		٦٠٤٣٢

١- بالنسبة لعام ٢٠١٩ :

١ – فترة العمل = يناير + فبراير + مارس + ابريل + مايو + يونيو + يوليو = ٣١ + ٢٩ + ٣١ + ٣٠ + ٣١ + ٣٠ + ١٥ = ١٩٧ يوم		
٢ – إجمالي الإيرادات الضريبية : ١٩٧ يوم × ٢٠٠ دولار × ١٧ج =	٦٦٩٨٠٠	
(-) الإعفاء الشخصي = ٧٠٠٠ × (١٩٧ ÷ ٣٦٦)	(٣٧٦٨)	
وعاء الضريبة		٦٦٦٠٣٢
وتحسب الضريبة كما يلى :		
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**	
الـ ٢٢٠٠٠ ج التاليه × ١٠ %	٢٢٠٠	
الـ ١٥٠٠٠ ج التاليه × ١٥ %	٢٢٥٠	
الـ ١٥٥٠٠٠ ج التاليه × ٢٠ %	٣١٠٠٠	

الـ ٤٦٦٠٣٠ ج التاليه × ٢٢,٥ %	١٠٤٨٥٧	
٦٦٦٠٣٠ الضريبة المستحقة		١٤٠٣٠٧

١٢ـ أجـور عمال اليوميـة

Wages of Daily Workers

يقصد بعمال اليومية أولئك الذين يتقاضون أجورهم علـى أسـاس المياومـة أي بـاليوم. وقد أخضـع المشرع أجور هؤلاء العاملين لأحكام الضريبة على المرتبات ومافي حكمهـا شـأنهم فـي ذلـك شـأن باقي العاملين بالدولة.

مثـال (٢- ١٢) :

عامل بالمياومة في شركة قطاع خاص حصل على أجر يومى ٢٠٠ج خلال الفترة من أول أكتـوبر وحتى ١٢ ديسمبر ٢٠١٨. فإذا علمت ما يلى :

ا ـ أنه يدفع سنويا قسط تأمين على حياته لصالح زوجته بواقع ١٢٠٠ج.

ب ـ أنه ليس له مصدر آخر للحصول على الدخل.

فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة.

الحل

	جنيه	جنيه
أـ تحديد وعاء الضريبة السنوى :		
إجمالي المرتب السنوي		
٧٣ يوم × ٢٠٠ ج		١٤٦٠٠
(-) الإعفاء الشخصي		
٧٠٠٠ × (٧٣ /٣٦٥)		(١٤٠٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		١٣٢٠٠
(-) أقساط التأمين على الحياة :		
ـ ١٥ % من صافي الإيراد		
١٣٢٠٠ × ١٥٪ =	١٩٨٠	
ـ المبلغ الثابت =	١٠٠٠٠	
	١٩٨٠	
ـ المبلغ المسدد	١٢٠٠	
		(١٢٠٠)
الوعاء السنوى للضريبة		١٢٠٠٠

ب حساب الضريبة المستحقة :

الضريبة المستحقة = (١٢٠٠٠ – ٨٠٠٠) × ١٠% × ١٥٪ = ٦٠ج

١٣- التزامات صاحب العمل

يلتزم أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع إيراد المرتبات بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يقوموا بما يلى :

١ – حجز مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة طبقا للسعر المحدد بالمادتين ٨ ، ١١ من القانون.

٢ – توريد ما تم خصمه إلى المأمورية المختصة خلال ١٥ يوم الأولى من الشهر التالي على نماذج ٢، ٣ مرتبات

٣ – سداد ما يستحق من فروق ضريبية وذلك بعد إعداد التسوية النهائية في نهاية العام، وسداد الفروق الناشئة عن الفحص ودون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما يستحق عليه .

٤- تقديم إقرار ربع سنوى إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وإبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج رقم ٤ مرتبات موضحا به عدد العاملين، وإجمالي المرتبات وما في حكمها المنصرفة خلال الثلاثة اشهر السابقة، والمبالغ المستقطعة تحت حساب الضريبة والمبالغ المسددة عن ذات المدة والتعديلات التي طرأت على العاملين بالزيادة أو النقص بالعدد.

٥ - إعطاء العامل بناء على طلبه كشفا يبين فيه اسمه ثلاثيا ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

وإذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز او منشأة يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة ، فإذا كان مستحل الإيراد غير مقيم فإنه يلتزم بان يقدم إلى مفورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة أو الإسكندرية بحسب الأحوال بيانا بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة قبل إنقطاع إقامته. أما إذا كان مستحق الإيراد مقيما ، فإن يلتزم بان يقدم إلى مأمورية الضرائب التي تقع في دائرتها محل إقامته في أول يناير من كل عام بيانا شاملا إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة. ويكون تقديم البيان سالف الذكر في الحالتين على النموذج رقم ٥ مرتبات.

١٤- إجراءات الإعتراض على الضريبة

Procedures for Objections Tax

سمحت المادة ١١٨ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للممول الخاضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب خلال ٣٠ يوما من تاريخ إستلامه الإيراد الخاضع للضريبة وفقا للإجراءات التالية :

١ - يقوم الممول بتقديم طلب الإعتراض إلى جهة العمل التي قامت بخصم الضريبة خلال ٣٠ يوم من استلام الإيراد .

٢ - تقوم الجهة بارسال الطلب مشفوعا بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ تقديمه كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطرها به مصلحة الضرائب من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص وذلك أمام المأمورية المختصة خلال ٣٠ يوما من تاريخ استلام الإخطار.

٣ - تتولى المأمورية المختصة فحص الطلب أو الإعتراض، فإذا تبين لها صحته تقوم بإخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة. أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الإعتراض فيتعين عليها إحالة الخلاف إلى لجنة الطعن طبقا للإجراءات المقررة في هذا الشان مع إخطار صاحب الشان بذلك بكتاب موصى عليه مصحوبا بعلم الوصول وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ الإحالة.

٤ - إذا لم يكن للعامل جهة يتيسر أن يتقدم إليها بطلب الإعتراض، كان له أن يتقدم به إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال.

الوحدة التعليمية الثالثة

إيرادات المهن غير التجارية

Revenues of Non-Commercial Professions

الأهداف التعليمية :

بعد الإنتهاء من دراسة هذه الوحدة يجب ان تكون قادرا على ما يلى :

١ – تحديد طبيعة المهن غير التجارية .

٢ – تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة .

٣ – تحديد شروط سريان الضريبة على إيرادات النشاط المهني .

٤ – تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

٥- تحديد الإعفاءات المقررة من الضريبة المتعلقة بالنشاط المهني .

١- طبيعة المهن غير التجارية

Nature of Non-Commercial Professions

المهن غير التجارية والمهن الحرة هما لفظان استخدامها المشرع لمعنى واحد،ويقصد بهما بصفة عامة كل مهنة يمارسها الممول بصفة مستقلة، ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، وتعتمد أصلا على المجهود الذهني والخبرة العلمية والعملية لصاحبها. فهي تشمل المحاماه والطب والهندسة والمحاسبة والمراجعة، والخبرة بما في ذلك الخبير المثمن والترجمة والقراءات والتلاوات الدينية والرسوم والتصوير والنحت والخط ، والنسخ على الآلة الكاتبة والغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج وغيرها .

ويتضح من ذلك أن المهن غير التجارية تتميز 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 لهذه المهن ان عنصر رأس المال أخذ يزحف على هذه المهن في شكل الأجهزة والمعدات مرتفعة التكاليف، ولكن مع ذلك ما زالت الخبرة هي الأساس لامكان 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 ونظرا لأن تقديم الخدمات يعتمد بصفة أساسية على الخبرة التي اكتسبها أصحاب هذه المهن من خلال الدراسات والأبحاث والممارسة الفطية على مر الزمن، فإن يصب تحديد تكلفة هذه الخدمات على وجه الدقة. وبالتالى يفضل أن يطلق على النتيجة التي يحققها أصحاب هذه المهن في نهاية كل سنة اصطلاح "صافي الايراد Net Revenue " أو صافي العجز Net Deficit "

٣/١ أنها تحتاج إلى تأهيل علمي وعملي لصاحبها وقيد في النقابات المهنية

يشترط إمكان 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 ويطالب في بعض الأحيان باجتياز امتحانات معينة للتأكد من صلاحيته

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

وتقوم النقابات المهنية بالأشراف على تنظيم شئون العمل المهنى وحماية المزاولين له ورفع مستواهم الأدائي والمادي . 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 اعضائها وتوقع العقوبات التأديبية على كل من تثبت أدانته . وتتدرج هذه العقوبات من اللوم أوالتوبيخ أو بالحرمان مؤقتا أو نهائيا من مزاولة المهنة، وذلك حرصا من النقابة على المهنةوكرامة أعضائها، وبث الثقة والطمانينة في نفوس العملاء المتعاملين معهم .

٤/١ أنها تعتبر من الأعمال 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 مزاولة 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 لخدمة شاملة من اقامة وادوية 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 عملا تجاريا .

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

وجدير بالذكر أنه عمل الصيدلي، وان كان يعتمد على ما يبذله من مجهود ذهني وما يتوافر له من خبرة علمية في تحضير الأدوية ، إلا أن الفقه والقضاء قد أستقر على أن هذا العمل بعد عملا تجاريا وأن الصيدلي يعتبر تاجرا ويرجع ذلك إلى أن معظم الأدوية التي يتعامل فيها الصيدلي يقوم بشرائها من عدة مصادر ثم يبيعها مرة أخرى بحالتها أو بعد تجهيزها تجهيزا بسيطا الأمر الذي يتضاءل معه استغلال الذهن والخبرة العلمية . ولذلك تعامل أرباح الصيدلي من الناحية الضريبية على أنها ايرادات نشاط تجارى وصناعى .

١/٥ قياس الايرادات على أساس نقدى

يستخدم أصحاب المهن غير التجارية والحرة عادة الأساس النقدي Cash Basis في قياس ايراداتهم والذي بناء عليه لا يدخل في تحديد نتيجة النشاط سوى الايرادات المحصلة بالفعل خلال السنة. ويرجع ذلك إلى عدم تمكن أصحاب هذه المهن في بعض الأحيان من تحصيل متأخر الأتعاب المستحق على عملائهم .

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

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

٢- الإيرادات الخاضعة للضريبة

Taxable Revenues

تفرض الضريبة على كل مما يلى :

١/٢ صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية :

Net Revenues of Free and Non-Commercial Professions

تسرى الضريبة على صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غيرالتجارية إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة في مصر بصرف النظر عن جنسية وموطن صاحبها. فالطبيب غير المقيم في مصر (مصريا كان او اجنبيا) الذي يستدعى لإجراء عملية جراحية في مصر، تخضع اتعابه للضريبة في مصر.

كذلك تسرى الضريبة على إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة في الخارج إذا كانت مصر مركزا لنشاط الممول المهني .

وتعد مصر مركزا للنشاط المهني للشخص الطبيعي المقيم إذا كانت مقرا يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة لنشاطه أو مقرا لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط .

٢/٢ الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية

Income Received by Intellectual Property Owners

تسرى الضريبة على الدخل الذي يحصل عليه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو خارجها مثل تركيبة دواء يتم تصنيعها وبيعها من خلال شركة، ففي هذه الحالة فإن ما يحصل عليه المهني يدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة، كذلك المبالغ المدفوعة مقابل استغلال حقوق النشر الخاصة بالأعمال الفنية أو الأدبية أو العلمية.

٣/٢ الايرادات الناتجة من آية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في القانون

Revenues Resulting From Each Profession or ActivityNot Stipulated in the Law

تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من اية مهنة أو نشاط بخلاف الإيرادات التي وردت في القانون وتخضع للضريبة على الدخل، وذلك سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر، أو في الخارج إذا كانت مصرمركزا للمهنة أو النشاط.

وقد قصد المشرع من ذلك ان يجعل من أحكام المهن غير التجارية احكاما للقانون العام. فمثلا إذا قام مالك عقار بتاجير حوائطه للاستخدام في الإعلانات، فإن مقابل التاجير يخضع للضريبة تبعا لأحكام المهن غير التجارية شريطة ألا يكون للمالك إيرادات نشاط تجاري او صناعى خاضعة للضريبة. كذلك إذا قام أحد الأفراد بالإرشاد عن جرائم التهرب الضريبي وحصل على مكافاة مقابل ذلك فإن هذه المكافاة تخضع للضريبة بإعتبارها إيرادات مهن غير تجارية .

٣. شروط سريان الضريبة

Conditions for Levying Tax

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

١/٣ مزاولة المهنة أو النشاط على وجه الإستقلال:

Practice of Profession or Activity in an Independent Way

يقصد بذلك أن يزاول الممول المهنة لحسابه وتحت مسئوليته، أي لا تربطه بالغير علاقة تبعية (علاقة الأجير برب العمل). فالطبيب الذي يجري عملياته في مستشفى معين دون أن تربطه بها علاقة الأجير برب العمل، يخضع صافي الايراد الذي يحصل عليه للضريبة تبعا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية. أما إذا كانت تربطه علاقة تبعية بالمستشفى الذي يجرى فيه عملياته، فإنه يعتبر أجيرا، ويخضع بالتالي الإيراد الذي يحصل عليه للضريبة على المرتبات وما في حكمها .

٢/٣ مزاولة المهنة بالفعل Actual Practice of the Profession

يقصد بذلك أن يزاول الممول المهنة بالفعل، فلا يكفي أن يكون حاصلا 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 مقيدا في سجل المحاسبين والمراجعين ويزاول المهنة بالفعل تخضع إيراداته للضريبة .

ويمكن لمصلحة الضرائب التأكد من مزاولة الممول للمهنة بالعديد من الوسائل من أهمها الرجوع إلى بيانات سجل التعاقدات والاخطارات التي ترد للمأموريات من الجهات طواعية بعد التأكد من صحتها وغير ذلك من الوسائل.

٣/٣ مزاولة المهنة على وجه الاعتياد:

Practice of the Profession in the Usual Manner

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 .

4/3 قصد تحقيق الربح Intention of Reallzing Proflt

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

٤- تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

Determination of Revenues IncludedIn the Tax Base

تحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنويا على أساس صافي الإيرادات خلال السنة السابقة، وذلك على النحو التالي :

١/٤ إجمالي الإيرادات الخاضعة Gros Taxable Revenues

تتمثل الإيرادات الخاضعة للضريبة فيما يلى :

١/١/٤الإيرادات الجارية Current Revenues

وهي تتمثل في مختلف الايرادات التي يحصل عليها الممول خلال السنة نتيجة مزاولة المهنة (داخل أو خارج مصر). فمثلا تتمثل إيرادات المحاسب الناتجة عن مزاولة مهنة المحاسبة في اتعابه من إمساك أو مراجعة الحسابات أو تصميم النظم المحاسبية أو تقديم الإقرارات الضريبية أو حضور لجان الطعن وغيرها. كما تتمثل إيرادات المحامي الناتجة عن مزاولة مهنة المحاماه في أتعابه من جميع أنواع القضايا التي يتعاقد عليها والإستشارات القانونية التي يقدمها لعملائه وهكذا .

ويراعى عند تحديد هذه الإيرادات إتباع قاعدة الإيراد النقدى بحيث يخضع للضريبة كافة المبالغ التي يحصلها الممول خلال السنة سواء كانت متعلقة بالسنة الجارية أو السنوات السابقة أو اللاحقة .

وبالتالي فإن الأتعاب المقدمة التي يحصل عليها الممول خلال السنة تخضع للضريبة في هذه السنة حتى إذا لم يقم صاحب المهنة باداء العمل المتفق عليه حتى نهاية هذه السنة .

ومن ناحية الخرى، إذا قام صاحب المهنة برد كل أو بعض المبالغ المحصلة مقدما من قبل ، فإنه وسمح بخصمها من إيرادات مزاولة المهنة الخاضعة للضريبة في السنة التي يتم فيها الرد .

ويستثني من قاعدة الأفراد النقدى حالة إنقطاع الممول عن ممارسة النشاط لتوقف أو الوفاة، حيث تضاف في هذه الحالة كافة الإيرادات المستحقة للممول إلى إيرادات الفترة حتى تريح النويق أو الوفاة .

ومن ناحية أخرى، يراعى عند تصيد هذه الإيرادات إخضاع إجمالي الإيراد الذي يحصل عليه المعنى وذلك قبل خصم الضريبة التي تستقطع منه تحت الصاب بمصل ٥٪.

ولمنع ازدواج الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية التي تتحقق بالخارج، سمح المشرع بخصم الضريبة الأجنبية المسددة عليها في الخارج من الضريبة المستحقة وذلك في حدود الغربية المصوبة عن هذه الإيرادات في مصر .

وتحسب الضريبة المحسوبة عن إيرادات النشاط المهني المحقق بالخارج وفقا لما يلى :

الضريبة المحسوبة = ضريبة الإقرار المدرجة به × الإيرادات الخارجية الخاضعة للضريبة / هذه الإيرادات الخارجية إجمالي الإيرادات الكلية

ولكن لا يجوز خصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر سواء عن ذات الفترة الضريبية أو أي فترة تالية، كما لا يجوز إجراء مقاصة بين الأرباح المحققة في الخارج في أي دولة والخسائر المحققة في دولة أخرى. ومع ذلك يمكن إجراء المقاصة بين الأرباح والخسائر المحققة بالخارج في نفس الدولة.

٢/١/٤ الأرباح الرأسمالية Capital Gains

ويقصد بها عائدات التصرف في الأصول المهنية المستخدمة في مزاولة المهنة التي قد يحققها صاحب المهنة وذلك بأكثر من قيمتها الدفترية (صافي الإيراد) .

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

٣/١/٤ عائدات نقل الخبرات Returns of Transferring the Know-how

يقصد بذلك أي عائد ينتج من التدريب أو الاستشارات التي يقوم بها بعض مزاولي المهنة لحسابهم، أو ما يحصلون عليه من مبالغ من جهة أو جهات عمل مقابل أدائهم العمل المهني بهذه الجهات على وجه الاستقلال. إما إذا ثبت تحقق التبعية الكاملة بين أي من هؤلاء وبين جهة العمل فإن ما يحصلون عليه من مبالغ من هذه الجهة وخضع للضريبة المقررة على المرتبات .

٤/١/٤ عائد التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة

Return of Relinquishing (assignment) from Offices of Practice of the Profession

يقصد بذلك ما يحصل عليه مزاولي المهنة مقابل التنازل عن أماكن مزاولة المهنة سواء كليا أو جزئيا ، وكذلك أية مبالغ محصلة نتيجة إغلاق هذه الأماكن .

٥/١/٤ الإيرادات الأخرى Other Revenues

يقصد بذلك أى إيرادات أخرى ناتجة من أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليها في القانون .

٢/٤ التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:Deductible Expenses and Costs

يسمح المشرع الضريبي بأن يخصم من الإيرادات الناتجة عن العمليات المختلفة جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاكات الأصول من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات .

وفي حالة عدم إمساك دفاتر منتظمة يكون الخصم بنسبة ١٠٪ من إجمالي الإيراد وذلك مقابل جميع التكاليف .

وعلى هذا الأساس يجب التفرقة عند خصم التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بين حالتين هما: إمساك الممول لدفاتر منتظمة، وعدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة.

ويمكننا توضيح ذلك على النحو التالي :

٤ /٢ /١ إمساك الممول لدفاتر منتظمة Taxpayer keeps regular books

قرر المشرع في هذه الحالة، بموجب نص المادة (٣٥) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، مبدا عاما وهو خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بالمستندات .

يتضح من ذلك أنه يشترط لخصم التكاليف والمصروفات في حالة إمساك الممول لدفاتر منتظمة ما يلي :-

١- أن تكون لازمة لتحقيق الإيراد، أي مرتبطة بمزاولة المهنة وليست لمقابلة منافع شخصية للممول

ولكن قد يحدث في الحياة العملية أن تكون هناك مصروفات شخصية مشتركة، كما في حالة استخدام سيارة الأغراض المهنة أو النشاط بجانب قضاء المصالح الشخصية للممول.

وفى هذه الحالة يتم تعيد تصريب الممول الشخصي من مصروفات السيارة وعدم الإعتراف به ضمن التصنيف واجهة الخصم (عدة وقر هذا النصيب بثلث مصروفات السيارة).

٢- أن تكون مؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم تجر العرف على البتها بمستدامته، كما هو الحال بالنسبة للإكراميات، ومصروفات الانتقالات الداخلية بقون صرف داخلية، ومصروفات البوفية للضيافة الداخلية لعملاء الممول، ومعروفة النظافة والدمغات العلاية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال الممول، ومصروفات الصياقة الدورية، والجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كنت تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط ويكون خصم هذه التكاليف والمصروفات في حدود ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات (كالإيجار وإهلاكات الأصول المهنية، والتبرعات والإعانات، والمرتبات والأجور، والمياه والنور، والتليفون والتلكس، والأدوات الكتابية وغيرها) .

وبالرغم من أن المشرع قد قرر بصفة عامة خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات، إلا أنه عدد بعض التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال ، وليس على سبيل الحصر، في المادة (٣٣) من القانون بأنها تشمل ما يلى :

ا- رسوم القيد

ب - رسوم الاشتراكات السنوية في النقابة .

جـ - رسوم مزاولة المهنة

د - الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة ما عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام هذا القانون باعتبارها تمثل حصة الدولة في الأرباح. ومن أمثلة الضرائب المرتبطة بمزاولة المهنة الضريبة العقارية على الأماكن المملوكة للممول، والدمغات على إختلاف أنواعها

هـ - أقساط اهلاكات الأصول التي يستخدمها الممول في مباشرة المهنة

ومن أمثلة التكاليف والمصرفات الأخرى المتعارف عليها في المهن الحرة المختلفة والتي لم ينص عليها القانون، ويمكن خصمها في حالة إمساك دفاتر منتظمة ما دامت لازمة لمزاولة المهنة ما يلى :

١ ـ ايجار الأماكن الخاصة بمزاولة المهنة أو النشاط ، ويسمح بخصم هذا البند بعد الاطلاع على عقد الإيجار وإيصالات السداد.

٢ ـ 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 استخدام الممول لأفراد أسرته او اقاربه فيراعي ان يكون الخصم في حدود أجر المثل. وفي حالة ما إذا كانت متعلقة ببعض الأعمال الخاصة بصاحب المهنة يستعيد جزء منها مقابل الإنتفاع الشخصي باعتباره غير منطق بمزاولة المهنة .

٣ ـ استهلاك الكهرباء والغاز والمياه والتليفون والتلغراف .

٤ ـ مصاريف التأسيس، وتشمل مصاريف التركيبات والديكور وإعداد وتجهيز مكان مزاولة المهنة، ويسمح باهلاك قيمتها على مدة تتراوح ما بين ٣ – ٥ سنوات، وبالتالي لا يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من هذه المصاريف سوى قسط إهلاكها عن السنة الضريبية محل الفحص (أساس الاستحقاق) .

٥ـ نفقات السفر والانتقال والإقامة (بالداخل أو بالخارج) التي يتحملها الممول من أجل ممارسة المهنة، ويسمح بخصمها في السنة التي دفعت فيها سواء كانت تتعلق بصاحب المهنة شخصيا أو بالعاملين لديه وذلك بعد التأكد من أنها مناسبة لحجم الايرادات 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، يراعي إستبعاد جزء من مصروفاتها مقابل الاستعمال الشخصى كما سبق أن ذكرنا من قبل.

٦ ـ تمن الكتب والمراجع العلمية التي يتحملها الممول، ويسمح بخصمها طالما أنها تدخل في مجال تخصصه وكانت متعلقة بنشاطه المهني ومؤيدة بالمستندات.

٧ ـ نفقات المؤتمرات العلمية التي يتحملها الممول، ويسمح بخصمها سواء أكانت هذه المؤتمرات داخل أو خارج مصر. ويرجع ذلك إلى أنها تؤدى الى زيادة خبرة وقدرات الممول مما يؤدى إلى زيادة إقبال العملاء عليه .

٨ ـ التأمين ضد الحريق أو السرقة أو خيانة الأمانة، أو نقل النقدية، وضد أخطار المهنة.
٩ ـ مصاريف التشغيل التي يتحملها أصحاب بعض المهن من أجل ممارسة مهنتهم، كالمستلزمات الطبية والأقلام الخام والأدوات التي يستخدمها أطباء الاشعة والأسنان والمعامل، والملابس والاكسسوارات والمكياج وإعداد السيناريو بالنسبة للفنانين والدورات التدريبية وتعليم اللغة بالنسبة للمحاسبين، والرسوم الهندسية وبرامج الحاسب والماكينات بالنسبة للمهندسين، والفراشة والمطبوعات اليدوية وإعلانات المزادات بالنسبة للخبراء المثمنين. فهذه المصروفات تعتبر لازمة لممارسة المهنة والحصول على الإيراد، ولذلك يسمح بخصمها بعد التأكد من أنها مناسبة للمهنة ومؤيدة بالمستندات وأن الممول قد تحملها بالفعل.

٢/٢/٤ عدم إمساك الممول لدفاتر منتظمة

Taxpayer not keeks regular books

يخصم في هذه الحالة، وفقا للمادة (٣٥) من القانون، ١٠% من إجمالي الإيراد وذلك مقابل جميع التكاليف

٣/٤ المبالغ واجبة الخصم من صافي الإيراد

Sums Deductible From Net Revenue

يسمح للممول بأن يخصم من صافي الإيراد الذي تم تحديده على النحو سالف الذكر (سواء في حالة إمساك أو عدم إمساك دفاتر منتظمة) المبالغ التالية :

١/٣/٤ التبرعات Contributions

يسمح بخصم التبرعات التي يدفعها الممول وذلك على النحو التالي :

١ـ التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الإعتبارية العامة أو التي تؤول إليها، يسمح بخصمها بما لا يجاوز صافي الايراد السنة،بمعنى الا يؤدى خصمها إلى تحقيق خسائر .

٢ ـ التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة، ولمؤسسات البحث العلمي المصرية، يسمح بخصمها بما لا يجاوز ١٠% من صافي الايراد السنوى

ةيشترط في الحالتين السابقتين الا يكون قد سبق خصم التبرعات عند تحديد اي ايراد اخر من الايرادات الخاضعه للضريبة علي دخل الاشخاص الطبيعيين .

٢/٣/٤ المبالغ المسددة للنقابة واقساط التامين .

Sums Pald to Syndicate and Insurance Premiums

يسمح بخصم المبلغ المسددة للنقاهة وفقا لنظامها الخاص والمعاشات وكذلك اقساط التامين على الحياة والتأمين الصحى على الممول لمصلحته أو لمسلمة زوجته أو لمصلحة أولاده القصر بشرطين :

١ - الا يجاوز قيمة القسم منها مبلغ ٣٠٠٠ج سنويا.

٢ - والا يكون قد سبق خصمها من أن دخل أخر خاضع لهذه الضريبة .

وجدير بالذكر أن هذا البند لا يتم خصمه في حالة عدم إمسالك الممول لدفاتر منتظمة على أساس أن النسبة التي يتم خصمها من إجمالي الإيرادات (١٠%) تشمل جميع التكاليف والمصروفات بما فيها المبالغ المسددة للنقابة مقابل المعاش واقساط التأمين على حياة الممول .

٤/٤ الخصم المقرر لمقابلة الخسائر المرحلة

Deduction Presecribed to Meet Losses Brought Forward

أجاز المشرع لصاحب المهنة الذي يمسك دفاتر منتظمة أن يرسل الخسائر المتعلقة باحدى السنوات (الزيادة في المصروفات عن الإيرادات) لتخصم من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات. وعلى ذلك لا يسرى هذا الخصم على الممول الذي ليست لديه دفاتر منتظمة وفيمايلي نموذج عام لتحديد صافي الإيراد السنوى للمهن غير التجارية الذي يدخل في وعاء الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعين .

١- الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
ا- الإيرادات الجارية (داخل وخارج مصر)	××	
ب- إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية	××	
ج- عائد التصرف في الأصول المهنية (صافي الإيراد)	××	
د- عاقد نقل الخبرات (صافى الإيراد)	××	
هـ- عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا (صافي الإيراد)	××	
و- المبالغ المحصلة نتيجة إغلاق المكاتب	××	
ز - إيرادات أخرى	××	
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		××
يخصم منه:		
٢- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
١/٢ في حالة أمساك دفاتر منتظمة :		

جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد مثل :		
ا- إهلاك الأصول المهنية.	××	
ب- رسوم القيد والإشتراكات السنوية	××	
جـ- رسوم مزاولة المهنة.	××	
د- - الضرائب التي يؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة ما عدا الضريبة التي يؤديها وفقا لأحكام هذا القانون.	××	
هـ- إيجار الأماكن الخاصة بمزاولة المهنة.	××	
و - مرتبات وأجور المساعدين.	××	
ز- إستهلاك الكهرباء والمياه والتليفون.	××	
ح - اى مصروفات أخرى.	××	
٢/٢ في حالة عدم أمساك دفاتر منتظمة :		
تحسب مصروفات حكمية بواقع ١٠٪ من إجمالي الإيراد السنوى	××	
		××
صافى الإيراد الخاضع للضريبة قبل خصم التبرعات		××
يخصم منه		
١- التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الإعتبارية العامة أو التي تؤول إليها(بالكامل بما لا يجاوز صافي الإيراد السنوى)	××	
٢- التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الاهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لاشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية (بما لا يجاوز ١٠٪ من صافي الايراد السنوي)	××	
		(××)
صافي الايراد الخاضع للضريبة (بعد خصم التبرعات)		××
٣- المبالغ المسددة للنقابة لتمويل المعاش واقساط التامين على الحياة والتامين الصحي في حدود ٣٠٠٠ ج (في حالة امساك الدفاتر المنتظمة)		(××)
٤- خسارة السنة السابقة (في حالة إمساك دفاتر منتظمة)		(××)
صافي الايراد الداخل في وعاء الضريبة		××

مثال (٣-١)

فيما يلي ايرادات ومصروفات احد المحاسبين الذي يماسر المهنة في مكتب خاص وذلك عن عام ٢٠١٩ :

١- الايرادات المحصلة خلال العام (بالجنيهات) :-

٩٠ ألف اتعاب محاسبة ومراجعة (منها ١٠ الف تخص العالم الساق، ٥٠٠٠مقدم اتعاب والباقى التحالف تقص العام الحالي) - ٣٢ الف اللعب من شركة سورية بالخارج (وبعد خصم ضريبة اجنبية بمعدل ٢٠٪) – ٢٠٠٠ أرباح رأسمالية نتيجة بيع جهاز تكييف قديم .

٢. المصروفات المدفوعة خلال العالم(بالجنيهات)

١٥ ألف مريك المساعين والمكتب ـ ٢٤٠٠ إجل المكتب ـ ٦٠٠ مصروفات سيارة مستخدمة في أعمال المكتب وفي أغراضه الخاصة وقدر الاستخدام الخاص بواقع الثلث ـ ١٢٠ رسوم القيد في النقابة ـ ٥٠٠ ثمن كتب واشتراكات في مجله المحاسب – ٢٠٠ اشتراك في النقابة مقابل المعاش ـ ٣٥٠٠ قسط تأمين على حياة الممول لصالح أولاده القصر ـ ٦٠٠٠ تبرعات (منها ٢٥٠٠ ج للحكومة والباقي لجمعية تحسين الصحة المعترف بها من الحكومة)

فإذا علمت ما يلى :

١ ـ إهلاك الأثاث والأدوات والأجهزة الموجودة بالمكتب قد بلغ ٤٥٨٠ ج.

ب ـ يمسك الممول حسابات منتظمة

ج ـ لا يوجد للممول إيرادات من مصادر أخرى.

المطلوب : ١ – تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩.

٢ ـ حساب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع عن هذا العام .

الحل

١ـ تحديد صافي ايرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في عام ٢٠١٩

١ـ الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
ا- أتعاب محاسبة ومراجعة	٩٠٠٠٠	
ب- اتعاب من شركة سورية بالخارج (بالإجمالي)	٤٠٠٠٠	
ج- أرباح رأسمالية	٢٠٠٠	
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		١٣٢٠٠٠
يخصم منـه:		
٢ـ التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
مرتبات المساعدين بالمكتب	١٥٠٠٠	
إيجار المكتب	٢٤٠٠	
مصروفات السيارة : ٦٠٠ × (٣/٢)	٤٠٠	
رسوم القيد في النقابة	١٢٠	
ثمن كتب وأشتراكات في مجلة المحاسب	٥٠٠	
أهلاك الأصول المهنية	٤٥٨٠	
		(٢٣٠٠٠)

صافي الإيراد الخاضع للضريبة قبل خصم التبرعات		١٠٩٠٠٠
٣- التبرعات المدفوعة للحكومة	٢٥٠٠	
٤- التبرعات المدفوعة لجمعية تحسين الصحة المصرية في حدود ١٠٪ من صافى الإيراد السنوى :		
المبلغ المدفوع = ٣٥٠٠		
الحد الأقصى		
١٠٩ ألف × ١٠% = ١٠٩٠٠	٣٥٠٠	(٦٠٠٠)
صافي الايراد الخاضع للضريبة (بعد خصم التبرعات)		١٠٣٠٠٠
٥- المسدد للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة :		
المبلغ المدفوع (٢٠٠ + ٣٣٠٠) = ٣٥٠٠		
الحد الأقصى = ٣٠٠٠		(٣٠٠٠)
صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة		١٠٠٠٠٠

ملاحظات :

١ ـ أتعاب المحاسبة والمراجعة تخضع بالكامل للضريبة تطبيقا لقاعدة الأساس النقدي في قياس الإيرادات.

٢ – الأتعاب من الشركة السورية بالخارج تخضع للضريبة في مصر بإجمالي قيمتها (٣٢ ألف + ٨٠%) نظرا لأن مصر هي مركز مزاولة النشاط المهني للممول، وعلى أن تخصم الضريبة الأجنبية المدفوعة في الخارج من الضريبة المستحقة في مصر في حدود نصيب هذه الأتعاب من الضريبة المستحقة :

٣ - الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع جهاز التكييف القديم تخضع للضريبة ضمن إيرادات المهنة

٢- حساب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع

تحسب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع على النحو التالي :

	جنيه	**جنيه**
الـ ٨٠٠٠ج الأولى	معفاه	
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠% =	٢٢٠٠	
الـ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥% =	٢٢٥٠	
الـ٥٥٠٠٠ج التالية × ٢٠% =	١١٠٠٠	
١٠٠٠٠٠ الضريبة المستحقة بعد الخصم	١٥٤٥٠ × ٩٢,٥٪	١٤٢٩١
يخصم :		
الضريبة الأجنبية :		
- المبلغ المسدد ٤٠ ألف × ٢٠%	٨٠٠٠	

- الحد الأقصى ١٤٢٩١ × ٤٠٠٠٠ ١٣٢٠٠٠	٤٣٣١	
		(٤٣٣١)
صافي الضريبة المستحقة (ضريبة واجبة الدفع)		٩٩٦٠ ج

مثال (٣-٢) :

فيما يلي بيان بإيرادات ومصروفات أحد الأطباء الذي يزاول المهنة بعيادته الخاصة وذلك عن عام ٢٠١٩ :

١. المتحصلات :

٢٥ ألف ج اتعاب كشف بالعيادة - ٥٠٠٠ج أتعاب كشف بالمنازل ٥٣ الف ج اتعاب عمليات جراحية ١٠ آلاف ج ثمن بيع أحد الأجهزة الطبية بالعيادة علما بان قيمتها الدفترية تبلغ ٦٠٠٠ج.

٢. المدفوعات :

١٩ ألف ج مرتبات الممرضين ومساعديهم - ١٨٠٠ ج كهرباء وغاز ومياه - ٥٠٠٠ ثمن شراء أجهزة طبية في أول يناير ٢٠١٨ علما بأنها تستهلك بمعدل ٢٠٪ سنويا - ٥٠٠ج إشتراك في النقابة مقابل المعاش - ٢٠٠٠ج تبرع للحكومة - ٥٠٠٠ج تبرع لإحدى المؤسسات الخيرية المصرية المشهرة - ٣٥٠٠ج اقساط تأمين على حياة الممول لمصلحة أولاده القصر - ١٢٠٠ج ثمن شراء كتب ومراجع علمية - ١٨٠٠ج مصروفات التليفون - ٨٠٠ج مصروفات البوفيه - ٩٠٠ج أدوات نظافة - ٩٠٠ج إكراميات.

فإذا علمت أن الممول يمسك دفاتر منتظمة وليس لديه إيرادات أخرى خاضعة للضريبة وان مصروفاته مؤيدة بالمستندات عدا مصروفات البوفيه وأدوات النظافة والإكراميات وانه قد سدد خلال العام مبلغ ٦٠٠ ج تحت حساب الضريبة، **فالمطلوب** :

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩.

٢- حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٩.

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩

	جنيه	جنيه
١- الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
ا- أتعاب كشف بالعيادة	٢٥٠٠٠	
ب- اتعاب كشف بالمنازل	٥٠٠٠	
جـ- اتعاب عمليات جراحية	٥٣٠٠٠	
د- أرباح رأسمالية من بيع احد الاجهزة الطبية (١٠٠٠٠ – ٦٠٠٠)	٤٠٠٠	
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		٨٧٠٠٠
يخصم :		
٢- التكاليف والمصروفات المؤيدة بمستندات :		
أ- مرتبات الممرضين والمساعدين	١٩٠٠٠	
ب- كهرباء وغاز ومياه	١٨٠٠	
جـ- اهلاك اجهزة طبية (٥٠٠٠ × ٢٠ %)	١٠٠٠	
د- كتب ومراجع علمية	١٢٠٠	
هـ- مصروفات التليفون	١٨٠٠	
مجموع	٢٤٨٠٠	
٣- التكاليف والمصروفات غير المؤيدة بمستندات :		
مصروفات البوفية	٨٠٠	
أدوات نظافه	٩٠٠	
اكراميات	٩٠٠	
مجموع	٢٦٠٠	
الحد الأقصى ٣١٨٠٠ × ٧% = ٢٢٢٦ (انظر الملاحظة)	٢٢٢٦	
		(٢٧٠٢٦)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٥٩٩٧٤
٤- التبرعات الحكومية	٢٠٠٠	
٥- التبرعات المدفوعة للمؤسسات الخيرية المصرية المشهرة :		
ا – المدفوع	٥٠٠٠	
ب - الحد الأقصى ٥٩٩٧٤ × ١٠٪ = ٥٩٩٧	٥٠٠٠	
		(٧٠٠٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة بعد خصم التبرعات		٥٢٩٧٤

٦- المسدد للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة		
ا - المدفوع ٥٠٠ + ٣٥٠٠	٤٠٠٠	
ب - الحد الأقصى	٣٠٠٠	
		(٣٠٠٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)		٤٩٩٧٤

ملاحظة :

تتمثل المصروفات العامة والإدارية المؤيدة بالمستندات (١) فيما يلي :

مرتبات المساعدين	١٩٠٠٠
كهرباء ومياه	١٨٠٠
إهلاك الأجهزة الطبية	١٠٠٠
تبرعات (٥٠٠٠ + ٢٠٠٠)	٧٠٠٠
ثمن كتب ومجلات	١٢٠٠
مصروف التليفون	١٨٠٠
	٣١٨٠٠ج

٢- حساب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع ٢٠١٨

	جنيه	**جنيه**
الـ ٨٠٠٠ج الأولى	**معفاه**	
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠% =	**٢٢٠٠**	
الـ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥% =	**٢٢٥٠**	
الـ٤٩٧٠ج التالية × ٢٠% =	**٩٩٤**	
٤٩٩٧٠ الضريبة المستحقة بعد الخصم	٥٤٤٤ × ٩٢,٥٪	**٥٠٣٦**
(-) المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة		**(٦٠٠)**
الضريبة واجبة الدفع		**٤٤٣٦**

مثـال (٣-٣) :

فيما يلي بعض البيانات الخاصة بأحد المحاسبين الذي يزاول المهنة في مكتب خاص ولا يمسك حسابات منتظمة وذلك عن عام ٢٠١٩ :

ا- قدرت ايراداته بمعرفه مامور الضرائب بمبلغ ٥٠ الف ج .

ب ـ قام الممول ببيع بعض المعدات والأجهزة بالمكتب بمبلغ ٢٠ الف ج علما بـان قيمتهـا الدفتريـة ٨٠٠٠ ج

جـ) قام بدفع قسط تأمين مستوى على حياتـه لصالح اولاده القصر بلغت قيمته ١٥٠٠ ج

د ـ دفع تبرع ٦٠٠٠ ج لجمعية تحسين الصحة المصرية المعترف بها من الدولة.

هـ- لا يوجد له مصادر أخرى للحصول على الإيراد .

المطلوب :

١ ـ تحديد صافى إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة .

٢- حساب الضريبة المستحقة

الحل

١ـ تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة

	جنيه	جنيه
١ـ الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
إيرادات مزاولة المهنة (مقدرة)	٥٠٠٠٠	
أرباح رأسمالية (٢٠٠٠٠ – ٨٠٠٠)	١٢٠٠٠	
إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة		٦٢٠٠٠
يخصم:		
٢ – تكاليف ومصروفات مزاولة المهنة :		
٦٢٠٠٠ × ١٠٪		(٦٢٠٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة قبل خصم التبرعات		٥٥٨٠٠
٣ – تبرعات جمعية تحسين الصحة :		
- المبلغ المدفوع	٦٠٠٠	
- الحد الأقصى : ٥٥٨٠٠ × ١٠%	٥٥٨٠	
		(٥٥٨٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٥٠٢٢٠

٢ حساب الضريبة المستحقة

	جنيه	جنيه
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ج الأولى		
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠% =	٢٢٠٠	
الـ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥% =	٢٢٥٠	
الـ٥٢٢٠ج التالية × ٢٠% =	١٠٤٤	
الضريبة المستحقة بعد الخصم ٥٠٢٢٠	٥٤٩٤ × ٩٢,٥٪ = ٥٠٨٢	

٥- الخصم لمقابلة الخسائر المرحلة

Deduction to Meet Losses Brought Forward

يسمح المشرع الضريبي للممول الذي يمسك حسابات منتظمة بترحيل الخسائر المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من الأرباح المتحققة في السنوات المقبلة ويحد اقصي خمس سنوات

ومن ناحية أخرى، لا يسمح المشرع الضريبي بخصم الخسائر المتحققة بالخارج مصر عن نفس السنة أو في السنوات المقبلة، كما لا يسمح بمقابلة الأرباح المتحققة في الخارج في أي دولة مع الخسائر المتحققة في هذه الدولة .

مثال (٢ - ٤)

فيما يلى بيان بصافي الإيرادات الخاضعة للضريبة والخسائر الضريبية التي اعترفت بها مأمورية الضرائب المختصة لأحد مزاولي المهنة غير التجارية الذي يمسك حسابات منتظمة، وذلك عن الفترة من عام ٢٠١١ – ٢٠١٧ :

السنة / بيان	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
صافي الايراد (الخسارة)	(٥٠٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)	٤٠٠٠	٢٠٠٠٠

والمطلوب : تحديد صافي الإيراد المعدل الخاضع للضريبة.

الحل

السنة / بيان	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
صافي الايراد (الخسارة	(٥٠٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	(١٠٠٠٠)	٤٠٠٠	٢٠٠٠٠
خسارة مرحلة ١/٢٠١١		٥٠٠٠٠ / ٤٠٠٠٠					
خسارة مرحلة ٢/٢٠١١			٤٠٠٠٠ / ٢٠٠٠٠				
خسارة مرحلة ٣/٢٠١١				٢٠٠٠٠ / ٥٠٠٠			
خسارة مرحلة ٤/٢٠١١					٥٠٠٠ / ١٥٠٠٠		
خسارة مرحلة						٥٠٠٠	

٥/٢٠١١							
خسارة مرحلة ١/٢٠١١						١٠٠٠٠	
خسارة مرحلة ٦/٢٠١٥						١٥٠٠	
خسارة غير مرحلة ٦(٢٠١١)						٥٠٠٠	
خسارة مرحلة ٢/٢٠١٥							١٠٠٠٠
صافي الايراد المعدل							١٠٠٠٠

مثال (٣. ٥) :

فيما يلى حساب المقبوضات والمدفوعات لأحد خبراء الضرائب الذي يمارس المهنة في مكتبه الخاص وذلك عن عام ٢٠١٨ :

حساب المقبوضات والمدفوعات

عن السنة المنتهية في ٢٠١٨/١٢/٣١

٨٠٠٠	ثمن شراء آلات حاسبة وكاتبة	٥٠٠٠٠	رصيد منقول
٤٠٠٠	أثاث	٩٠٠٠٠	اتعاب العملاء
١٢٠٠٠	مصروفات سيارة	٤٠٠٠٠	جوائز
٢٦٠٠٠	مرتبات المساعدين	١٢٠٠٠	فوائد ودائع بالبنوك
٤٠٠٠	اصلاحات	٢٠٠٠٠	قرض من أحد العملاء
٤٠٠٠	تبرعات		
١٠٠٠٠	المصروفات العامة للمكتب		
٤٠٠٠	ضرائب مدفوعة تحت الحساب		
٨٠٠٠	قسط تأمين على الحياة		
٩٦٠٠٠	رصيد مرحل		
٢١٢٠٠٠		٢١٢٠٠٠	

فإذا علمت ما يلى :

١ ـ تتضمن اتعاب العملاء ٥١ ألف ج عن العام الحالى، ٣٠ ألف ج عن العام السابق والباقي عن عام ٢٠١٩ .

٢ – قيمة الآلات الحاسبة والكاتبة في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨ بلغت ٢٠ ألف ج علما بان الآلات الحاسبة والكاتبة الجديدة مشتراه في أول إبريل ٢٠١٨ (معدل الإهلاك الضريبي ١٢/٠%) .

٣ – قيمة الآثاث في أول يناير ٢٠١٨ بلغت ٤٠ ألف ج علما بان الأثاث الجديد مشتراه في أول أكتوبر ٢٠١٨ (معدل الإهلاك الضريبي ٦٪) .

٤ - تستخدم السيارة في الشئون الخاصة للممول بجانب الأعمال المهنية .

٥ - التبرعات مدفوعة لاحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة .

٦ - قسط التأمين على الحياة عن وثيقة تأمين على حياة الممول زوجته .

٧- يمسك الممول حسابات منتظمة .

٨ - نتائج أعمال الممول عن السنوات السابقة كانت على النحو التالي :

السنة	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
نتيجة الاعمال	خسارة ٥٠ الاف ج	ربح ١٠ الاف ج	ربح ٢٠ الف ج	ربح ١٥ الف ج	ربح ٤٠٠٠ الف ج	خسارة ١٠ الاف ج	ربح ٢٠ الف ج

٩ - الممول ليست لديه إيرادات من مصادر أخرى.

والمطلوب :

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨ .

٢ - حساب الضريبة المستحقة .

الحل

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨ .

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
اتعاب العملاء :		
عن عام ٢٠١٨	٥١٠٠٠	
عن عام ٢٠١٧	٣٠٠٠٠	
عن عام ٢٠١٩	٩٠٠٠	
اجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		٩٠٠٠٠
يخصم :		
التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة لمهنة :		
أ . إهلاك الآلات الحاسبة والكاتبه	٢٢٥٠	
ب- اهلاك اثاث (ملاحظة ٣)	٣٠٠٠	
ج- مصاريف السيارة (١٢٠٠٠ × (٣/٢)	٨٠٠٠	

د- مرتبات المساعدين	٢٦٠٠٠	
هـ- إصلاحات	٤٠٠٠	
و- المصروفات العامة للمكتب	١٠٠٠٠	
صافي الإيراد الخاضع للضريبة قبل خصم التبرعات		(٥٣٢٥٠)
٢- التبرعات المدفوعة للجمعية الخيرية المشهرة		٣٦٧٥٠
المسدد الفعلى	٤٠٠٠	
الحد الأقصى = ٣٦٧٥٠ × ١٠ %	٣٦٧٥	
صافي الإيراد الخاضع للضريبة بعد خصم التبرعات		(٣٦٧٥)
٣ - أقساط التأمين على الحياة:		٣٣٠٧٥
- المسدد الفعلى	٨٠٠٠	
- الحد الأقصى	٣٠٠٠	
		(٣٠٠٠)
٤- خسارة السنة السابقة		(١٠٠٠٠)
صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة		٢٠٠٧٥

٢ حساب الضريبة المستحقة

	جنيه	**جنيه**
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ج الأولى	١٢٠٧	
الـ ١٢٠٧٠ج التالية × ١٠% =		
الـ٢٠٠٧٠ج الضريبة المستحقة بعد الخصم	١٢٠٧ × ٢٠٪	٢٤١,٤
يخصم :		
ضرائب مدفوعة تحت الحساب		٤٠٠٠
ضرائب واجبه الاسترداد او تخصم من ايرادات عام ٢٠١٩		٣٧٥٨,٦

ملاحظات :

١ – اتعاب العملاء المحصلة في عام ٢٠١٩ تخضع بالكامل وقدرها ٩٠ ألف . تطبيقا لقاعدة الأساس النقدى.

٢ – إهلاك الآلات الحاسبة والكاتبة تم حسابه كما يلى :

١٢٠٠٠	أول المدة × ١٢/٥٪	= ١٥٠٠
٨٠٠٠	مشتراه عام ٢٠١٨ × ١٢,٥ % × (١٢/٩)	= ٧٥٠
٢٠٠٠٠	مجموع	٢٢٥٠

٣ – إهلاك الأثاث تم حسابه كما يلى :

٤٠٠٠٠	اول المدة × ٦٪	= ٢٤٠٠
٤٠٠٠٠	مشتراه عام ٢٠١٨ × ٦٪ × (١٢/٣)	= ٦٠٠
٨٠٠٠٠	مجموع	٣٠٠٠

السنة / بيان	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧
صافي الايراد (الخسارة	(٥٠٠٠٠٠)	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	١٥٠٠٠	(٤٠٠٠)	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠
خسارة مرحلة ١/٢٠١١		٥٠٠٠٠					
		٤٠٠٠٠					
خسارة مرحلة ٢/٢٠١١			٤٠٠٠٠				
			٢٠٠٠٠				
خسارة مرحلة ٣/٢٠١١				٢٠٠٠٠			
				٥٠٠٠			
خسارة مرحلة ٤/٢٠١١					٥٠٠٠		
					١٠٠٠		
خسارة مرحلة ٥/٢٠١١						١٠٠٠	
						١١٠٠٠	
خسارة مرحلة ٦/٢٠١١						١٠٠٠	
خسارة مرحلة ١/٢٠١٦							١٠٠٠٠
صافي الايراد المعدل							١٠٠٠٠

٦. الإعفاءات المقررة من الضريبة

Prescribed Tax Exemptions

يمكن تبويب الإعفاءات من الضريبة المتعلقة بأصحاب المهن غير التجارية إلى مجموعتين رئيسيتين هما :

- إعفاءات شخصية.
- إعفاءات نوعية.

ونتناول فيما يلى بيان كل من هذه الإعفاءات :

١/٦ الإعفاءات الشخصية Personal Exemptions

تتضمن هذه المجموعة من الإعفاءات ما يلى :

١/١/٦ إيرادات أصحاب المهن الحرة الجودة

Revenues of New Members of Free Professions

يعنى أصحاب المهن الحرة من الخضوع للضريبة اعتبارا من تاريخ مزاولة المهنة ولمدة :

- ثلاث سنوات، لمن يزاول المهنة لأول مرة بط مضى مدة لا تجاوز ١٠ سنة من تخرجه.
- أوستة واحدة ، لمن يزاول المهنة اول مرة بعد مضى مدة تجاوز ١٥ سنة من تخرجه.

ويراعى عند تحديد مدة العلاء سلف الذكر ان يضاف إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة ، وكذلك فترات الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للإحتياط إذا كنت تقية التاريخ بدء مزاولة المهنة ويخضع المهني الضريبة إعتبارا من أول الشهر التالى لإنقضاء مدة الإعفاء.

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

وقد اشترط المشرع لسريان هذا الإعفاء ما يلي :

١ - أن يكون الممول مقيدا كعضو عامل في نقابة مهنية.

٢ - وأن يكون القيد في النقابة في مجال تخصصه.

٣ - وأن يكون الإعفاء بحد أقصى ٥٠ ألف ج سنويا. فإذا زاد صافي إيرادات الممول عن هذا المبلغ في أي سنة من سنوات الإعفاء إلتزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار المتعلق بالسنة الضريبية الخاصة بها. وقد لجا المشرع إلى ذلك نظرا لأن العديد من المهنيين يعمل على إثبات العمليات الكبيرة التي يقومون بها لمهنيين جدد يصلون لديهم ويتمتعون بالإعفاء الضريبي وبالتالى تجنب فرض الضريبة على هذه العمليات .

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 مؤلفات هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد

Revenues of Books of Teaching Staff of Universities and Institutes

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

١ - أن تكون هذه المؤلفات والمصنفات مخصصة أساسا للتوزيع على طلاب الجامعات أو المعاهد.

٢ - أن يلتزم المؤلف بالأسعار والنظم التي تضعها الجامعات والمعاهد بشان توزيع الكتاب على طلابها. وفي حالة عدم الإلتزام بذلك تخضع أرباح بيع المؤلف للضريبة.

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء من ناحية إلى تكريم اعضاء 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 التشكيلين

Revenues of Artists of Formation

تعفى من الضريبة أرباح الفنانين التشكيلين بالشرطين التاليين :

١ - أن يكون الفنان التشكيلي من أعضاء النقابة.

٢ - 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 مطلقا، أي دون التقيد بفترة زمنية معينة باعتبار أن أعمال التصوير والنحت والحفر تستغرق فترة طويلة لانجازها إلى جانب الزيادة الكبيرة في تكاليفها.

٢/٦ الإعفاءات النوعية Qualitative Exemptions

تتضمن هذه المجموعة من الإعفاءات ما يلي :

١/٢/٦ المنشآت التعليمية Educational Firms

تعلنى من الضريبة المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الحكومة، أو لإشراف الأشخاص الإعتبارية 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.

٢٠/٢/٦ إيرادات التأليف والترجمة

Revenues of Writing and Translation

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

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

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى 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 ممن تكلفهم الإذاعة المصرية (من غير العاملين بالإذاعة) بإعداد نشرات أخبارية متخصصه في المجالات العلمية والثقافية والتعليق عليها، وذلك باعتبار أن هذا الإعفاء يعد بمثابة تأليف لاعتماده على فكر وثقافة من قام بالإعداد ومجهوده الشخصي.

أما إذا كان معد النشر من العاملين بالإذاعة فإن تكليفه بالإعداد في هذه الحاله يعتبر إمتدادا لعمله الأصلي، ومن ثم يخضع ما يتقاضاه نظير هذا الإعداد للضريبة على أحكام المرتبات وما في حكمها.

ومن ناحية أخرى لا يسرى هذا الإعفاء على ارباح الترجمة الفورية باعتبار أنها ترجمة شفوية تتم في المؤتمرات والإحتفالات أو اللجان وليست ترجمة كتب او مقالات.

مثال (٣-٦) ؛

فيما يلى حساب المقبوضات والمدفوعات لأحد المحاسبين الذي يمارس المهنةفي مكتبه الخاص، وذلك عن عام ٢٠١٩ :

حساب المقبوضات والمدفوعات

عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١

١٢٠٠٠	ثمن شراء أثاث	٥٠٠٠٠	رصيد منقول
٦٠٠٠	ثمن شراء وتركيب جهاز تكييف جديد	٩٠٠٠٠	أتعاب العملاء
٢٦٠٠	إيجار المكتب	٤٥٠٠٠	مقابل استغلال حقوق الملكية
١٨٤٠٠	مرتبات العاملين بالمكتب	٤٢٠٠٠	ثمن بيع أجهزة ومعدات
٦٥٠٠	تبرعات	٢٠٠٠٠	أتعاب استشارات محاسبية وضريبية
٥٠٠	ثمن شراء أدوات كتابية	١٠٠٠	مكافأة نشر بحث في مجلة المحاسب
٢٥٠٠	استهلاك كهرباء ومياه وتليفون	٢٠٠٠	فوائد ودائع ببنك مصر
١٠٠٠	ثمن شراء كتب ومراجع علمية		
٥٠٠	اشتراك في النقابة		
٢٥٠٠	قسط تأمين على الحياة		
٦٠٠	ضرائب مدفوعة تحت الحساب		
٢٠٠٠	مصروفات غير مؤيدة بالمستندات		
١٩٤٩٠٠	رصيد مرحل		
٢٥٠٠٠٠		٢٥٠٠٠٠	

فإذا علمت ما يلي :

١ - تتضمن أتعاب العملاء ٣٨ ألف ج أتعاب محاسبة ومراجعة (بعد خصم ٥٪ تحت حساب الضريبة عن الممول)، ١٥ ألف ج أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان الطعن، ١٤ ألف

ج أتعاب تصميم نظام محاسبي لشركة بالخارج (بعد خصم ضريبة اجنبية بمعدل ٣٠%)، والباقي مقدم اتعاب من بعض العملاء .

٢ – مقابل استغلال حقوق الملكية يمثل ٧٠٪ من حقوق نشر مستحقة للممول.

٣ - الأجهزة والمعدات المباعة مشتراه بمبلغ ٦٠ ألف ج في ٢٠١٧/١/١ وتم بيعها في ٢٠١٩٦/٧/١ علما بأنها كانت تستهلك بطريق القسط الثابت بمعدل ١٥٪ سنويا.

٤ – بلغت قيمة الاثاث في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ مبلغ ٣٠ الف ج، علما بان الأثاث الجديد مشتراه في أول أكتوبر ٢٠١٩، ومعدل إهلاك الأثاث ٦٪ سنويا .

٥ - تكلفة شراء وتركيب جهاز التكييف الجديد سدد منها ٤٠٠٠ ج، علما بان معدل إهلاكه ٢٥% سنويا.

٦ – يتضمن إيجار المكتب مبلغ ٢٠٠ج تامين إيجار، كما تتضمن مرتبات العاملين بالمكتب ٦٠٠٠ ج مرتب لأنه مقابل عمله الفعلي بالمكتب، علما بانه في حدود مرتب أجر المثل .

٧ - تتضمن التبرعات مبلغ ٩٠٠ج لجمعية الاسعاف المصرية، والباقي لإحدى المستشفيات الخاضعة لإشراف الدولة.

٨ – بلغت قيمة المتبقي من الأدوات الكتابية المشتراه خلال العام مبلغ ٥٠٠ج.

٩ – اشتراك النقابة يتضمن ٣٨٠ج مقابل المعاش والباقى الاشتراك الأساسي في النقابة.

١٠ – قسط التأمين على حياة الممول لصالح أولاده القصر.

١١ – المصروفات غير المؤيدة بالمستندات تتضمن ٨٠٠ج مصروفات بوفيه، ٩٠٠ ج أدوات نظافة، والباقي إكراميات.

١٢ - تخرج الممول من كلية التجارة في ٢٠٠٦/٥/١٦ إلا أنه لم يبدأ في مزاولة المهنة في مكتبه إلا إعتبارا من أول يناير ٢٠١٧.

١٣ – الممول يمسك حسابات منتظمة، وليست لديه إيرادات من مصادر أخرى.

<u>والمطلوب :</u>

١ – تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩.

٢ – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام

الحل

تحديد صافي إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة

على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة :		
١- اتعاب العملاء :		
- أتعاب محاسبة ومراجعة: ٣٨ الف ج ×(٩٥/١٠٠)	٤٠٠٠٠	
- أتعاب تقديم إقرارات ضريبية وحضور لجان الطعن	١٥٠٠٠	
- أتعاب مزاولة المهنة بالخارج: ١٤ الف ×(٧٠/١٠٠)	٢٠٠٠٠	
- مقدم اتعاب من بعض العملاء	٢٣٠٠٠	
مجموع		٩٨٠٠٠
٢– مقابل استغلال حقوق الملكية		٤٥٠٠٠
٣ – أرباح بيع الأجهزة والمعدات		٢٨٥٠٠
٤ – اتعاب استشارات محاسبية وضريبية		٢٠٠٠٠
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		١٩١٥٠٠
يخصم		
١-اتكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
إهلاك الآثاث: (١٨٠٠٠ × ٦٪) + (١٢٠٠٠ × ٦٪ × (١٢/٣))	١٢٦٠	
إهلاك جهاز التكييف: ٦٠٠٠ × ٢٥ %	١٥٠٠	
إيجار المكتب: ٢٦٠٠ – ٢٠٠	٢٤٠٠	
مرتبات العاملين	١٨٤٠٠	
ثمن شراء الأدوات الكتابية	٥٠٠	
استهلاك الكهرباء والمياه والتليفون	٢٥٠٠	
ثمن شراء الكتب العلمية	١٠٠٠	
الاشتراك الأساسي في النقابة (٥٠٠ – ٣٨٠)	١٢٠	
المصروفات غير المؤيدة بالمستندات	٢٠٠٠	
		(٢٩٦٨٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة قبل خصم التبرعات		١٦١٨٢٠
٢. تبرعات جمعية الاسعاف المصرية والمستشفى		
المدفوع	٦٥٠٠	
الحد الأقصى = ١٦١٩٠٠ × ١٠%	١٦١٩٠	
		(٦٥٠٠)
٣– المسدد للنقابة مقابل المعاش وأقساط التأمين على الحياة:		
- المدفوع ٣٨٠ +٢٥٠٠	٢٨٨٠	

الحد الأقصى	٣٠٠٠	
		(٢٨٨٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		١٥٢٤٤٠

٢-حساب الضريبة واجبة الدفع

صافي الايراد الخاضع للضريبة	١٥٢٤٤٠	
(-) اعفاء	٥٠٠٠٠	
الوعاء الخاضع	١٠٢٤٤٠	
الـ ٨٠٠٠ ج الاولي		معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ ج التالية × ١٠ % =		٢٢٠٠
الـ ١٥٠٠٠ ج التالية × ١٥ % =		٢٢٥٠
الـ ٥٧٤٤٠ ج التالية × ٢٠ % =		١١٤٨٨
١٠٢٤٤٠ الضريبة المستحقة		١٥٩٣٨
يخصم		
١- الخصم الضريبي ١٥٩٣٨ × ٧,٥ %		١١٩٥
الضريبة المستحقة بعد الخصم		١٤٧٤٣
٢- الضريبة الاجنبيه		
- المسدد بالخارج ٢٠٠٠٠ × ٣٠ % =	٦٠٠٠	
- الضريبة المحسوبة :	١٥٤٠	
١٤٧٤٣ × (٢٠٠٠٠ / ١٩١٥٠٠) =		
		١٥٤٠
٣- الضريبة المخصومة تحت الحساب :		
٦٠٠ + (٤٠٠٠٠ × ٥٪) =		٢٦٠٠
الضريبة واجبة الدفع		١٠٦٠٣

ملاحظات :

١ - تخضع أتعاب المحاسبة والمراجعة للضريبة قبل خصم الضريبة التي تم حجزها عند المنبع وقدرها ٥٪.

٢ – تخضع أتعاب تصميم النظام المحاسبي لشركة بالخارج قبل خصم الضريبة الأجنبية

٣ – يخضع مقدم اتعاب من العملاء تطبيقا لقاعدة الأساس النقدي في قياس الإيرادات

٤ - يخضع المبلغ المحصل مقابل استغلال حقوق الملكية الذي يعادل ٧٠% فقط من قيمته تطبيقا لقاعدة الأساس النقدي في قياس الإيرادات

٥- تضع الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع الأجهزة والمعدات الضريبة، وتحسب على النحو التالي :-

القيمة البيعية ٤٢٠٠٠

(-) صافي القيمة الدفترية: التكلفة ـ مجمع الإهلاك ١٣٥٠٠

٦٠٠٠٠ ـ (٦٠٠٠٠ × ١٥٪ × ١ ١ سنة) ٢٨٥٠٠ ج

٢

٦- تخضع الاستشارات المحاسبية والضريبية للضريبة بإعتبارها عائد نقل خبرات.

٧- مكافاة نشر البحث في مجلة المحاسب، وفوائد ودائع بنك مصر معفاه من الضريبة.

٨- تأمين الايجار لا يعتبر من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بإعتبار انه يمكن استرداده بعد ذلك

٩- اعتبرنا مرتب ابن الممول من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بإعتبار انه مقابل عمل فعلي وفي حدود أجر المثل.

١٠ ـ ثمن شراء الأدوات الكتابية يعتبر بالكامل من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بغض النظر عن المتبقي منها .

١١ ـ المصروفات غير المؤيدة بالمستندات تعتبر من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة في حدود٧ %من إجمالي المصروفات الصومية والإدارية المؤيدة بالمستندات، وذلك كما يلى:

(ا) جملة المصروفات غير المؤيدة بالمستندات :

٨٠٠ج مصروفات بوفيه + ٩٠٠ج أدوات نظافة + ٣٠٠ج إكراميات = ٢٠٠٠ ج

(ب) جملة المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات:

٢٤٠٠ج إيجار + ١٨٤٠٠ج مرتبات العاملين + ٥٠٠ج ثمن شراء الأدوات الكتابية + ٢٠٠٠ج استهلاك كهرباء ومياه وتليفون + ١٠٠٠ج ثمن شراء الكتب والمراجع العلمية + ٦٥٠٠ج تبرعات + ١٢٠ج اشتراك النقابة الأساسي = ٣١٤٢٠ج

(جـ) الحد الأقصى المسموح به للمصروفات غير المؤيدة بالمستندات:

٣١٤٢٠ × ٧٪ = ٢١٢٩ ج

ونظرا لأن المدفوع ٢٠٠٠ج فقط لذلك يسمح بخصمه بالكامل.

١٢ – نظرا لأن الممول زاول المهنة قبل مضى ١٥ سنة من تاريخ تخرجه، لذلك يعفى من الضريبة عما حققه من إيرادات لمدة ثلاث سنوات إعتبارا من عام ٢٠١٧ ثم ٢٠١٨، ثم ٢٠١٩ وبحد أقصى ٥٠ ألف ج سنويا.

تدريبـات

١) اذكر الخصائص التي تتميز بها المهن غير التجارية (او المهن الحرة) .

٢) ما هي شروط سريان الضريبة على ايرادات المهن غير التجارية.

٣) " تعتبر احكام الضريبة علي إيرادات المهن غير التجارية احكاما للقانون العام علق على هذه العبارة مع ذكر امثلة

٤) ما في العفاءات المقررة من الضريبة المتعلقة بأصحاب المهن غير التجارية.

٥) " عمل المشرع الضريبي علي تشجيع اصحاب المهن الحرة الجدد عند بداية ممارستهم للمهنة فاعفي ارباحهم من الضريبة لمدة معينة" ـ علق على هذه العبارة موضحا:

طبيعة هذا الاعفاء - الشروط الواجب توافرها لسرياته . مدى سريان هذا الإعفاء على المرشدين السياحيين غير الحاصلين على مؤهلات دراسية

٦ـ اذكر المعاملة الضريبية لكل مما يلي :

ا ـ الاتعاب التي يتقاضاها أحد الأطباء غير المقيمين مقابل إجراء عملية جراحية في مصر.

ب ـ أرباح بيع مؤلفات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد.

ج ـ ايرادات تأجير مكتب هندسى بمعداته

د- أرياح تأليف الكتب والمترجمة

هـ ـ أرباح المترجمة الفورية

و ـ أرباح الفنانين التشكيليين.

٧ـ وضح مدى صحة العبارات التالية مع ذكر السبب :

أ ـ يشترط لأخضاع إيرادات المهن غير الجارية للضريبة أن يكون صاحبها حاصلا على الترخيص اللازم لمزاولتها من الجهات الإدارية المختصة.

ب ـ يخضع الإيراد الذي يحصل عليه المحامي تحت التمرين نتيجة مباشرته للمهنة للضريبة تبعا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية.

ج ـ تخضع أرباح الصيدلي الضريبة تبعا لأحكام إيرادات المهن غير التجارية.

د ـ تعتبر الخسائر الرأسمالية الناتجة من التصرف في الأصول المهنية من التكاليف واجبة الخصم عند تحديد صافى إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة.

هـ - تعفي من الضريبة المبالغ التي يحصل أي شخص من غير العاملين بـالتليفزيون مقابـل إعـداده وتعليقه على برامج متخصصة في المجالات العلمية والثقافية.

و - تعتبـر أحكـام إيـرادات المهـن غيـر التجاريـة أحكامـا عامـة للضـريبة علـى دخـل الأشـخاص الطبيعيين.

ز - تعفي أرباح الفنان التشكيلي من الضريبة أيا كان نوع إنتاجه.

الوحدة التعليمية الرابعة

إيرادات الثروة العقارية

Revenues of Real Estate Wealth

الاهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يجب ان تكون قادرا على ما يلي :

١ - تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة

٢ - تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة .

٣- شرح أحكام الضريبة على قيم التصرفات العقارية .

١- الإيرادات الخاضعة للضريبة

Taxable Revenues

تتمثل إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة فيما يلى :

١/١ إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقا لأحكام القانون المدنى

Revenues of Building Leased to According to Rules of Law

يقصد بذلك الإيراد الناتج عن تأجير العقار أو جزء منه لمدة معينة وفقا لأحكام القانون رقم ٤ لسنة ١٩٩٩، سواء كان الفرد مالكا للعقار أو مستاجر له.

٢/١ إيرادات الوحدات المفروشة Revertues of Furnished Housing

يقصد بذلك الإيرادات الناتجة من تأجير أي وحدة مفروشة أو جزء منها بصرف النظر عن الغرض من التأجير، أي سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجاري أو صناعي أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر.

٢- تحديد صافي الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة

Determination of Revenues Including in Tax Base

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفطي مخصوما منه ٥٠٪ مقبل جميع التكاليف والمصروفات .

ويسمح المشرع الضريبي بخصم ما يسدده الممول من ضريبة المباني من صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة وبما لا يزيد على هذه الضريبة.

مثال (٤ - ١)

يمتلك أحد الأفراد عقاراً مكونا من عشرة شقق، وتبلغ ضريبة المبانى المربوطة عليها ١٥٠٠ج .

فإذا علمت أنه قد قام بتأجير العقار لمدة ٨ شهور خلال عام ٢٠١٨

وفقا لأحكام القانون المدنى بارجار شهرى ٢٠٠٠ج لكل شقة، وأنه قد سدد ضريبة المبانى المربوطة على العقار

المطلوب : تحديد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطيرميين عن عام ٢٠١٨ .

الحل

تتحدد إيرادات الثروة العقارية التي تدخل في وعاد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨ على النحو التالي :

١ – صافي الإفراد الخاضع للضريبة = (٢٠٠٠ج × ١٠ شقق × ٨ شهور) × ٥٠ % = ٨٠٠٠٠ج

٢ – صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

= ٨٠٠٠٠ – ١٥٠٠ = ٧٨٥٠٠ج

مثال (٤-٢) :

قام أحد الأفراد بتاجير شقة مفروشة بإيجار شهرى ٣٠٠٠ج لمدة ٩ شهور و خلال عام ٢٠١٨ .

<u>المطلوب :</u> تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨

.الحل

يتحدد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨ على النحو التالي :

(٣٠٠٠ × ٩ شهور) × ٥٠٪ = ١٣٥٠٠ج

<u>مثال (٤-٣) :</u>

يمتلك أحد الأفراد فيلا بالعباسية، تبلغ ضريبة المبانى المربوطة عليها ٥٠٠ج.

فإذا علمت ما يلى :

١ – قام الممول بتاجير الفيلا مفروشة لإدارة جامعة عين شمس لسكنى طلابها بإيجار شهرى ١٠٠٠ ج خلال عام ٢٠١٨

٢ – سدد الممول ضريبة المبانى المربوطة على الفيلا .

٣ – لا توجد للممول إيرادات أخرى .

المطلوب :-

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعين عن علم ٢٠١٨

٢ - حساب الضريبة المستحقة

الحل

١- تحديد وعاء الضريبه

يتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٨ على النحو التالي :-

(٦٠٠٠ × ١٢ شهر) × ٥٠٪ = ٣٦٠٠٠ – ٥٠٠ = ٣٥٥٠٠ ج

٢- حساب الضريبة المستحقة

يتم حساب الضريبة المستحقة عن عام ٢٠١٨ على النحو التالي :

الـ ٨٠٠٠ ج الأولى		معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠٪	=	٢٢٠٠
الـ ٥٥٠٠ ج التالية × ١٥٪	=	٨٢٥
٣٥٥٠٠ الضريبة المستحقة		٣٠٢٥ ج
(-) الخصم الضريبي : ٣٠٢٥ × ٤٥٪	=	(١٣٦١)
الضريبة المستحقة بعد الخصم		١٦٦٤

٣ - الضريبة على قيم التصرفات العقارية

Tax Against the Values of Alienations of Realties

فرض المشرع المصرى ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير أي تخفيض على إجمالي القيم الناتجة من التصرفات العقارية وذلك على النحو التالي :

١/٣ التصرفات الخاضعة للضريبة Allenatlons Subjected to Tax

تسرى هذه الضريبة على كل من التصرفات التالية :

١ - التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها (عدا القرى)، وتسرى الضريبة في هذه الحالة سواء أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشأت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزءا منه او وحدة سكنية أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت

على أرض مملوكة للممول أو الغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة (مسجلة) أو غير مشهرة .

ويعني ذلك أن التصرف في العقارات المهنية أو الأراضي للبناء عليها يخضع لهذه الضريبة فيما عدا التصرف في العقارات المهنية أو الأراضي للبناء عليها داخل القرى فلا يخضع لهذه الضريبة

٢- التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الأزواج أو الفروع ، ويشتروبالتالي بمفهوم المخالفه لا تسري الضريبة على التصرف بالوصية أو التبرع او بالهبة الأصول أو الأزواج أو الفروع .

٣- تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمده تزيد على خمسين عاما ، وبالتالي إذا كنت منه على الانتفاع أو التلوير لخمسين عاما أو اقل فإن قيمة هذا التصرف لا تخضع لهذه الضريبة .

٢/٣التصرفات غير الخاضعة للضريبة Alienations not Subjected to Tax

اخرج المشروع من الخضوع للضريبة كل من التصرفات التالية :

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

٢- البيوع الجبرية، سواء كانت إدارية أي بموجب قرار من السلطة الإدارية كالمحافظة مثلا، أو كنت بناء على حكم قضائي .

٣- نزع ملكية العقار، سواء للمنفعة العامة أو للتحسين .

٤ - التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام .

تحصيل الضربية Tax Collection

يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوما من تاريخ التصرف. وفي حالة عدم التزامه بذلك يلتزم بسداد مقابل تلخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعنى من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على تاريخ الاستحقاق مع إضافة ٢٪ وتلك إعتبارا من اليوم التالى إنتهاء المدة المحددة .

وفي حالة شهر التصرفات، تلتزم مكاتب الشهر العقارى بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوما من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ .

٤/٣ مدى سريان هذه الضريبة على العقار الذي يمثل أصلا ثابتا في المنشاة :

تسري هذه الضريبة على قيمة التصرف في الطار الذي يمثل اصلا ثابتا في المنشأة بإعتبار أن نص فرض الضريبة على التصرفات العقارية قد هام عاما بحيث يسري على التصرف في العقارات المهنية أو الأراضي للبناء عليها فيما عدا التصرف في العقارات المونية أو الأراضي للبناء عليها داخل القرى .

وإزاء ذلك، فإن فرض الضريبة على قيم التصرفات الطارية إلى جانب خضوع أرباح هذا التصرف ضمن إيرادات المنشأة للضريبة سوف يترتب عليه إزدواج في فرض الضريبة نظرا لأنه لا يمكن اعتبارا الضريبة الأولى من التكاليف واجبة الخصم تطبيقا للبند (٣) من المادة (٢٣) من القانون الذي لا يسمح بخصم الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون .

وجدير بالذكر ان المشرع المصرى قد عمل على تجنب الازدواج الضريبي بموجب المادة (٥١) من اللائحة التنفيذية للقانون (قبل تعديلها أخيرا) والتي كانت تنص على عدم سريان الضريبة على العقارات المبنية أو الأراضي التي تمثل اصلا من أصول المنشاة .

وإزاء ذلك، تقترح تعديل القانون بحيث ينص فيه صراحة اما على عدم سريان الضريبة على قيم التصرفات العقارية على العقار الذي يمثل أصلا ثبتا في المنشاة، أو النص على خصم الضريبة على قيم التصرفات العقارية من الضريبة على أرباح المنشاة وفي حدود نصيب إيرادات التصرف العقاري من الضريبة المستحقة على أرباح المنشاة ككل.

ووفقا للمادة (٥١) من اللائحة التنفيذية بعد تعديلها يكون إخطار مأمورية الضرائب المختصة للمتصرف بأداء الضريبة على النموذج (٨ عقاري)، ويكون إخطار المتصرف لمأمورية الضرائب المختصة بالتصرفات العقارية الخاضعة للضريبة على النموذج (١٦ مكررا حصر). ويجب على مأموريات الضرائب المختصة تسليم المتصرف إيصالا عند سداد الضريبة يكون سندا عن شهر التصرف لدى مكاتب الشهر العقاري مع تسليمه النموذج (٨ مكررا تصرفات عقارية) مبينا به سداده للضريبة. ويجب على مكاتب الشهر العقاري في حلة شهر التصرف تحصيل الضريبة وتسليم صاحب الشأن لقاء ذلك إيصالا بمبلغ الضريبة المسددة، ما لم يقدم نموذج رقم (٨ مكررا تصرفات عقارية) بما يفيد سبق سداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة. كما يجب على مكاتب الشهر العقاري توريد قيمة ما حصتله من الضريبة في موعد اقصاء ٣٠ يوما من تاريخ تقديم طلب الشهر وذلك بموجب شيك مصحوبا بنموذجي رقم (٩ عقاري)، (٣٨ عقاري)

ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ ويتم هذا التوريد على النحو التالي:

١ - المكاتب التي تقع جغرافها في نطق محافظة القاهرة ويتم توريد الضريبة كما يلي:

- منطقة ضرائب القاهرة ناسن، بالنسبة لشرق وغرب وشمال القاهرة .

- منطقة ضرائب القاهرة رابع، بالنسبة لجنوب ووسط القاهرة.

٢ - المحافظات التي توجد بها منطقة ضريبية عامة واحدة تورد الضريبة إلى هذه المنطقة.

٣- يتم التوريد للمنطقة الضريبية الأولى في كل محافظة يكون فيها أكثر من منطقة ضريبية عامة.

٣/٥خصم الضريبة Deduction of Tax

سمح المشرع الضريبي بان يخصم ما سدده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الأرباح التي يحققها الممول من مزاولة تشييد او شراء العقارات لصابه بقصد بيعها على وجه الاحتراف، وسواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزا إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك .

مثال (٤-٤) :

موظف بأحدى شركات القطاع الخاص بمرتب شهرى ١٢٠٠ج وبدل طبيعة عمل شهرى ٣٠٠ج ، ويملك في نفس الوقت شقة يؤجرها مفروشة بايجار سنوى ٣٠٠٠٠ج .

فإذا علمت مايلى :

ا . تبلغ ضريبة المبنى المربوطة على الشقة والمسددة خلال علم ٢٠١٩ مبلغ ٩٠٠ج.

ب - يزاول الممول مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتب خاص بلغت إيراداته الفعلية من مباشرة المهنة عن عام ٢٠١٩ مبلغ ٤٤ الف ج (منها ٧٠٠٠ج صافى أرباح أعمال خارج مصر بعد خصم الضريبة الأجنبية)، إلى جانب ١٠٠٠ج ثمن بيع أجهزة ومعدات بالمكتب قيمتها الدفتريسة ٢٠٠٠ج ، كما بلغت مصروفاته الفطية المرتبطة بمزاولة المهنة ١٥ الف ج (منها ٢٠٠٠ج مصروفات سفر وإقامة بالخارج) .

ج - يسدد سنويا ٤٥٠٠ ج قسط تأمين على حياته لصالح اولاده القصر .

د- سدد الممول خلال العام ضريبة مرتبات بلغت ١٢٤٠.

هـ - حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية عن هذا العام بلغت ١٨٧٨ج.

و- باع شقة بمبلغ ٢٠٠ الف ج علما بان تكلفتها ٥٠ الف ج

ز- معدل الضريبة الاجنبية ٣٠ %

والمطلوب :

١. تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبرعين لعام ٢٠١٩ .

٢. حساب الضريبة المستحقة والضريبية واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩ .

الحـل

١. تحديد وعاء الضريبة عن عام ٢٠١٩

١/١ المرتبات وما في حكمها :

	جنيه	جنيه
الايرادات الخاضعة للضريبة :		
١- المرتب الاساسي = ١٢٠٠ × ١٢		١٤٤٠٠
٢- الاجور المتغيرة :		
بدل طبيعة العمل = ٣٠٠ × ١٢		٣٦٠٠
إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة		١٨٠٠٠
يخصم منه :		
١- المبالغ المعفاة بقوانين خاصة	—	
٢- الإعفاء الشخص	٧٠٠٠	
٣- حصة الموظف في التأمينات الاجتماعية :	١٨٧٨	
		(٨٨٧٨)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٩١٢٢
٤- أقساط التأمين على الحياة :		
- ١٥ % من صافي الايراد ٩١٢٢ × ١٥ % = ١٣٦٨		
- المبلغ الثابت = ١٠٠٠٠		
الحد الأقصى (الاقل)	١٣٦٨	
- المسدد الفعلي	٤٥٠٠	
		(١٣٦٨)
صافي الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة		٧٧٥٤

٢/١ ايرادات المهن غير التجارية :

	جنيه	جنيه
الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
١ - إيرادات داخل مصر (٤٤٠٠٠ – ٧٠٠٠)	٣٧٠٠٠	
٢- إيرادات خارج مصر (٧٠٠٠ + ٧٠%)	١٠٠٠٠	
٣ - ربح بيع الأجهزة والمعدات = ٦٠٠٠ - ٢٠٠٠٠	٤٠٠٠	
إجمال الإيراد الخاضع للضريبة		٥١٠٠٠
يخصم منه :		
١- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة		(١٥٠٠٠)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		٣٦٠٠٠
٢- قسط التأمين على الحياة :		
- المبلغ المدفوع (٤٥٠٠ – ١٣٦٨)	٣١٣٢	
- الحد الأقصى	٣٠٠٠	
		(٣٠٠٠)
صافي الإيراد الداخل في وعاء الضريبة		٣٣٠٠٠

٣/١ إيرادات الثروة العقارية :

يخضع للضريبة الإيراد الناتج من التأجير المفروش ويحسب كما يلى :

٣٠٠٠٠ × ٥٠ % = ١٥٠٠٠ – ٩٠٠ = ١٤١٠٠ ج

٤/١ وعاء الضريبه عن عام ٢٠١٩ :

	جنيه
ا - مرتبات وما في حكمها	٧٧٥٤
ب - إيرادات المهن غير التجارية	٣٣٠٠٠
جـ - إيرادات الثروة العقارية	١٤١٠٠
وعاء الضريبة	٥٤٨٥٤

٢. حساب الضريبة المستحقة والضريبة واجبة الدفع

تحسب الضريبة المستحقة كما يلى :		**جنيه**
الـ ٨٠٠٠ج الأولى		معفاه
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠٪		٢٢٠٠
الـ ٢٤٨٠٠ج الباقية × ١٥٪		٣٧٢٨
٥٤٨٠٠ الضريبة المستحقة		٥٩٢٨
(-) الخصم الضريبي = ٥٩٢٨ × ٤٥ %		(٢٦٦٨)
الضريبة المستحقة بعد الخصم		٣٢٦٠
يخصم منها :		
١ - الضريبة الأجنبية :		
- المسدد بالفعل ١٠٠٠٠ × ٣٠ %	= ٣٠٠٠	
- الحد الأقصى ٣٢٦٠ × (١٠٠٠٠ / ٩٩٠٠٠)	= ٣٢٩	
		(٣٢٩)
صافي الضريبة المستحقة		(٢٩٣١)
٢- ضريبة المرتبات المسددة		(١٢٤٠)
الضريبة واجبة الدفع (٢ - ٣)		١٦٩١

تدريبات

١- ما هو المقصود بإيرادات الثروة العقارية التي تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

٢- « فرض المشرع ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير اى تخفيض على إجمالي قيم التصرفات العقارية »- علق على هذه العبارة موضحا مايلي :

ا ـ التصرفات الخاضعة للضريبة .

ب – التصرفات غير الخاضعة للضريبة .

جـ . إجراءات تحصيل الضريبة .

د – امكانية خصم الضريبة .

هـ ـ مدى سريان هذه الضريبة على العقارات التي تمثل أصولا ثابتة في المنشاة

٣- وضح ما إذا كانت العبارات التالية صحيحة أو غير صحيحة مع التعليل :

ا – الممول الذي تقتصر إيراداته على تحقيق دخل من إيرادات الثروة العقارية وحدها لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي السنوى .

ب ـ يسمح المشرع الضريبي بخصم الضرائب العقارية المسددة خلال السنة من ضريبة الدخل المستحقة عليه في نهاية العام .

جـ ـ لا تسرى الضريبة على قيم التصرفات العقارية على التصرف في العقارات التي تمثل اصلا ثابتا في المنشأة .

د – التصرف بالهبة لأحد الأصول لا يخضع للضريبة على قيم التصرفات العقارية .

هـ ـ تخضع إيرادات التأجير المفروش للضريبة على الدخل على اساس فعلى.

٤- يملك أحد الأفراد شقة يقوم بتأجيرها مفروشة بإيجار سنوى ١٢٠٠٠ج وتبلغ ضريبة المبانى المربوطة عليه ٨٠٠ج، وهو إلى جانب يزاول مهنة المحاسبة والمراجعة في مكتب بلغت إيراداته الفعلية عن عام ٢٠١٩ مبلغ ٢٨٥٠٠ج (بعد خصم الضريبة التي يتم استقطاعها عند المنبع) ومصروفاته الفعلية ٨٠٠٠ج (منها ٥٠٠ج تبرعات لجمعية خيرية مصرية مسجلة)

فإذا علمت أنه قد قام بسداد الضرائب العقارية المستحقة على الشقة كما قام بسداد قسط تامين سنوى على حياته لصالح زوجته يبلغ ٩٠٠ج ، وأنه ليس لديه مصادر أخرى للإيرادات ، **<u>فالمطلوب :</u>**

ا ـ تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩.

ب – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩ .

الوحدة التعليمية الخامسة

ايرادات النشاط التجاري والصناعي

Revenues of commercial & industrial Activities

الأهداف التعليمية :

بعد الانتهاء من دراسة هذه الوحدة يجب ان تكون قادراً علي ما يلي :

١- تحديد الشروط الواجب توافرها لسريان الضريبة علي ايرادات النشاط التجاري والصناعي

٢- تحديد الاعمال الخاضعة والمعفاه من الضريبة

٣- تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة

٤- تحديد الايرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبه الخصم

٥- تحديد شروط خصم الخسائر المرحلة

٦- بيان كيفية خصم الخسائر المرحلة الناتجة من التصرف في الأوراق المالية

٧- تحديد صافي الربح الضريبي للعقود طويلة الاجل

٨- تحديد السعر المحايد للمعاملات التي تتم بين الاشخاص المرتبطة

١- شروط سريان الضريبة Conditions for levying Tax

يشترط لسريان الضريبة علي ايرادات النشاط التجاري والصناعي توافر الشروط التالية :

١/١ وجود المنشأة Existence of the Firm

يقصد بذلك وجود تنظيم يرتكز الممول إليه في أداء عمله يضمن له القيام به على نحو مستمر ومنتظم، أي على وجه الاعتياد أو الاحتراف، بقصد الكسب والارتزاق من ورائه. وتتمثل معالم هذا التنظيم في مجموعة من الوسائل المادية والقانونية التي تضمن تكرار العمل بصورة منتظمة كشراء أو استئجار مكان لممارسة النشاط وتزويده بما يلزم من معدات وقوى بشرية

وفي بعض الأحيان لا يشترط الوجود المادي للمنشاة لفرض الضريبة وأنما يكفى أن يكون لها وجود وظيفي بمعنى أن تكون هناك عمليات تجارية أو صناعية تتم على وجه الاعتياد على النحو الذي تجريه المنشآت التي لها وجود مادى . فمثلا يفرض المشرع الضريبة على الأرباح التي تتحقق من أعمال السمسار طالما كان يباشرها على وجه الاحتراف أو الاعتراف حتى ولو كان هذا

المسمار جانلا أو منتقلا، أي لا يرتكز في أداء عمله إلى تنظيم مادي كعمال أو أدوات أو مكان معد لقيامه بهذا العمل .

١/٢ مزاولة النشاط بصفة مستقلة : Practice of the Activity Independently

يقصد بذلك أن يزاول الممول النشاط التجاري أو الصناعي لصابه وتحت مسئوليته ودون مشاركة الشهر، فلا تصرى الضريبة على الشركاء في شركات التضامن أو شركات التوصية البسيطة أو الشركاء في شركات الواقع عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية. فعندما يتفق الورثة فيما بينهم على الاستمرار في مزاولة النشاط الذي كان يزاوله مورثهم بدون أي تعديل تنشا شركة واقع بينهم، وفي هذه الحالة تسرى الضريبة على نصيب كل وارث في الأرباح التي تحققها تلك الشركة.

١/٢ مزاولة النشاط بصفة معتادة :

Practice of the Activity in the usual Manner

يقصد بذلك ان يزاول الممول النشاط بشكل يتوافر فيه التكرار المستمر فمن يقوم بشراء او استئجار محل وتزويده بما يلزم من معدات قوي بشرية يكون قد قام باعمال يعتبر الاعتياد بتوافرها أمراً لا يقبل الشك

ولكنا مع ذلك، نجد أن المشرع قد استثنى من شرط الاعتياد صافي أرباح الصفقة الواحدة من أي نشاط تجاري او صناعي . ولم يشترط المشرع فيمن يزاول النشاط التجاري أو الصناعي ضرورة توافر أهلية معينة، أو أن يكون العمل الذي يزاوله مشروعا، فتسرى الضريبة أيضا على الأرباح الناتجة من الأنشطة غير المشروعة كتجارة المخدرات أو العاب القمار أو التهريب لأن القول بغير ذلك يجعل المرتكب لهذه الأعمال في وضع افضل ممن يلتزم بالقوانين ولا يرتكب أعمالاً غير مشروعة، كما أن الألتزام بالقانون الضريبي لا شان له بملا يلابس الربح من مخالفة للقوانين الأخرى .

٢. الأعمال الخاضعة للضريبة

Taxable Business

حدد المشرع المصرى الاعمال الخاضعة أرباحها للضريبة، وذلك على النحو التالي:

٢- ١ المنشآت التجارية والصناعية Commercial or Industrial Firms

فرض المشرع الضريبة على أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية دون ان يوضح المقصود بكل منها، ولذلك فان المرجع فيها يكون بالضرورة لقانون التجارة المصرى رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩

ويلاحظ أن هذا القانون قد أورد بعض الأعمال التجارية على سبيل المثال، وأنه نص على إضفاء الصفة التجارية على كل عمل يمكن قياسه على الأعمال التي عددها لتشابه في الصفات والغايات ولذلك يمكن القول، بصفة عامة، بأن الضريبة تسرى على ارباح كافة الأعمال التجارية التي وردت في قانون التجارة المصرى المذكور وغيرها من الأعمال الأخرى التي لم ينص عليها في هذا القانون طالما أنها تتشابه في الصفات والغايات مع الأعمال التي وردت به .

من ناحية أخرى، تعتبر بعض هذه الأعمال تجارية حتى ولو تمت مرة واحدة، مثل شراء المنقولات بقصد بيعها أو تأجيرها، وأن البعض الآخر منها لا تعتبر تجارية إلا إذا تم مزاولتها على وجه الاحتراف مثل توريد البضائع والخدمات. كذلك اعتبر قانون التجارة المصرى سالف الذكر الصناعة من الأعمال التجارية، إلا أنه فرق في هذا الشان

بين نوعين من الصناعة هما :

٢/١/١ الصناعات التحويلية Conversion Industries

وهي التي تقوم على تحويل أو تعديل بعض المواد أو الأشياء من شكل لآخر، كالصناعات الهندسية والغذائية والكيماوية والمعدنية والبناء والحراريات وغيرها. فإذا قدم الغير هذه المواد أو الأشياء إلى الصانع لتحويلها أو تعديلها لحسابه، اعتبر عمل الصانع تجاريا بشرط ان يتم على وجه الاحتراف. إما إذا قام الصانع بشراء هذه المواد أو الأشياء بقصد بيعها بعد تحويلها أو تهيئتها في صورة أخرى اعتبر عمله تجاريا حتى ولو تم مرة واحدة

ولا يفرق المشرع الضريبي بين الحالتين سالفتى الذكر حيث اخضع الارباح التي تتحقق من أي منهما للضريبة .

٢/١/٢ الصناعات الاستخراجية Extracting Industries، وهي عبارة عن عمليات استخراج مواد الثروة الطبيعية كالمناجم والمحاجر ومنابع النفط والغاز وغيرها

بغرض بمها بعد ذلك. فهي تشمل استخراج المعادن من المناجم ، والمياه المعدنية من العيون، والملح من الملاحات، والبترول والغاز من باطن الأرض، وصيد الأسماك من البحار والأنهار وغيرها .

وقد اعتبر قانون التجارة المصرى تلك الصناعات من الأعمال التجارية بعد أن تبين انها تتطلب رؤوس أموال ضخمة وخبرات فنية كبيرة لا يقوى عليها سوى المنشآت الكبيرة.

وقد اشترط قانون التجارة لذلك أن تزاول هذه العمليات على وجه الاحتراف، فإذا وقعت منفردة فلا تعتبر من الأعمال التجارية .

وقد فرض المشرع الضريبة على ارباح الصناعات الاستخراجية المذكورة، سواء كانت مباشرتها على سبيل الاحتراف أو لمرة واحدة .

٢/٢ أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة Craftsmen & Small Activities

يقصد بالحرف تلك التي يزاولها الصناع بصفة مستقلة لحسابهم الخاص معتمدين فيها على مهارتهم وخبرتهم الشخصية، وبمساندة عدد محدود من الصبية أو العمال. ومن أمثلتهم الحلاق والترزي والكواء والنجار وغيرهم .

وهذه الطائفة لا تعتبر أعمالها في نظر قانون التجارة المصرى من الأعمال التجارية لأنها لا تنصب على المضاربة على عمل الغير وأنما هي اقرب الى بيع الإنتاج والمهارة الشخصية. فشخصية الحرفي هي محل الاعتبار الرئيسي بحيث لا يمكن فصلها عن التنظيم الذي يرتكز إليه في أداء عمله. ولكن إذا تجاوز عمل الحرفي صنع المواد الخام المقدمة إليه من الغير إلى شراء هذه المواد بنفسه بقصد بيعها بحالتها أو بعد تصنيعها، كالترزي الذي يشترى الأقمشة بقصد بيعها لعلانه بحالتها أو في شكل ملابس، فان عمل الحرفي في هذه الحالة يكتسب الصفة التجارية أو المدنية بحسب ما إذا كان نشاطه القالب هو الشراء من أجل البيع أم التصنيع .

وقد أعتبر المشرع الضريبي الأرباح التي تحققها هذه الطائفة من ايرادات النشاط التجاري والصناعي وأخضعها للضريبة على هذا الأساس بعد أن تبين انه قد أصبح يتولد عنها أرباح تفوق في بعض الأحيان الأرباح التي تتولد عن الأعمال التجارية والصناعية . كذلك نص القانون على سريان الضريبة على أصحاب الأنشطة الصغيرة، وعلى أن تتحدد قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباحها بقرار

يصدر من وزير المالية وبما لا يتعارض مع أحكام قانون تنمية المنشآت الصغيرة رقم ١٤١ لسنة ٢٠٠٤، وذلك بما يتفق مع طبيعتها وييسر أسلوب معاملتها الضريبية (١) .

٢/٣ الصفقة الواحدة Single Deal

فرض المشرع الضريبة على صافي الأرباح التي تتحقق خلال السنة من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة ..

ويقصد بالصفقة الواحدة التي تخضع أرباحها للضريبة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للإستعمال الشخصي، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي، وأن يتم البيع خلال فترة اثنى عشر شهرا من تاريخ الشراء.

وعلى ذلك يشترط لسريان الضريبة على أرباح الصفقة الواحدة ما يلي :

١- أن تكون متعلقة بأحد الممولين المقيمين في مصر.

٢- أن تكون متعلقة بأصول منقولة وليس أصولا ثابتة.

٣ - أن تكون الأصول مشتراه وليس مصنعة.

٤- أن تكون بغرض البيع وليس الاستعمال الشخصي.

٥- أن تتعلق بنشاط تجاري وصناعي.

٦- ان تتم عملية البيع خلال ١٢ شهرا من تاريخ الشراء.

وفي رأينا أن وجود نص مستقل بفرض الضريبة على أرباح الصفقة الواحدة، لا لزوم له لأن المشرع قد نص على سريان الضريبة على أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية. والعبرة في سريان الضريبة، كما سبق أن أشرنا، هو بوجود المنشأة بشكلها المادي أو الوظيفي، فبهذا الوجود تخضع أرباح النشاط التجاري والصناعي للضريبة حتى لو اقتصرت العمليات خلال السنة على صفقة واحدة .

ولذلك فاننا نقترح إلغاء النص على سريان الضريبة على أرباح الصفقة الواحدة.

٢-٤ السماسرة والوكلاء بالعمولة وغيرهم من الوسطاء :

Brokers, Commission agents and others Middlemen

فرض المشرع الضريبة على الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة والوكلاء بالعمولة ، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص

يشتغل باعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .

أي أنه يشترط لسريان الضريبة على ارباح الممتهن لاعمال الوساطة توافر الشروط التالية :

١ - أن تتعلق عملية الوساطة بعقود شراء أو بيع أو تأجير دون اي نوع آخر من العقود.

٢ - أن تتعلق عملية الشراء أو البيع أو التأجير بعقارات أو أي نوع من السلع او الخدمات أو القيم المنقولة .

ونتناول فيما يلى أهم الأشخاص القائمين بأعمـال الوساطة وذلك على النحو التالى:

٢-٤-١ السماسرة Brokers

عرف قانون التجارة المصرى السمسرة بانها: «عقد يتعهد بمقتضاه السمسار لشخص بالبحث عن طرف ثان لابرام عقد معين والتوسط في إبرامه».

(١) وعلى ذلك فان مهمة السمسار هي التقريب بين طرفين من أجل اتمام التعاقد بينهما مقابل أجر (عمولة) يتقاضاها من أحد الطرفين أو من كليهما. وهو وإن كان يتوسط بين طرفي العقد فانه لا يمثل أي واحد منهما ولا بعد طرفا موقعا على العقد، ولذلك ينتهي دورة بمجرد إبرام العقد سواء نفذ أو لم ينفذ .

والسمسار لا يعتبر تابعا لمن وسطه، ولكنه يعمل باسمه ولحسابه، فهو يقوم بصفة مستقلة باختيار عملائه .

وقد إعتبر قانون التجارة المصرى السمسرة من الأعمال التجارية شريطة أن تتم مزاولتها على وجه الاحتراف أي بشكل معتاد ومنتظم، وذلك خلافا لما كان يقضى به القانون التجاري القديم من أن السمسرة تعد عملا تجاريا حتى ولو تمت بصفة عارضة .

ولذلك أخضع المشرع الضريبي الأرباح التي يحققها السماسرة الذين يزاولون العمل على وجه الاحتراف، للضريبة بنص صريح، كما هو الحال بالنسبة للأرباح التي يحققها سماسرة العقارات أو سماسرة الأوراق المالية وغيرهم.

الوكلاء بالعمولة Commission Agents

عرف قانون التجارة المصري الوكالة بالصولة بانها : «عقد يتعهد بمقتضاه الوكيل بأن يجرى باسمه تصرفا قانونيا لحساب الموكل».(١)

وعلى ذلك فالوكيل بالسولة يتعاقد مع الغير لحساب موكله، ولكنه يبرم العقد مع الغير باسمه الشخصي، أي يوقع عليه بصفته طرفا أصيلا فيه. فهو إذن طرفا في اى عقدين: عقد الوكالة الذي يربطه بالموكل، وعقد الصفقة التي يجريها مع الغير، ولذلك فهو مسئولا تجاه كل من الموكل والغير. وفي هذا يختلف الوكيل بالعسولة عن السمسار، فالأخير تقتصر مهمته على التوفيق والتقريب بين طرفي العقد دون أي مسئولية عليه تجاه كل من الطرفين المتعاقدين .

وقد اعتبر فتون التجارة المصري الوكالة بالعمولة من الأعمال التجارية باعتبارها نوعا من الوكالة التجارية، وقد اشترط لذلك ان تتم مزاولتها على وجه الاحتراف. ولذلك أخضع المشرع الضريبي الأرباح التي يحققها الوكلاء بالعمولة للضريبة بنص صريح كما هو الحال بالنسبة للسماسرة .

٢/٤/٣ وكلاء العقود Contracts Agents

عرف قانون التجارة المصرى وكالة العقود بأنها :«عقد يلتزم بموجبه شخص بان يتولى على وجه الاستمرار وفي منطقة نشاط معين، الترويج والتفاوض وإبرام الصفقات باسم الموكل ولحسابه مقابل أجر، ويجوز أن تشمل مهمته تنفيذها باسم الموكل ولحسابه».(٢)

وعلى ذلك، فوكيل العقود يعمل على إيجاد العملاء للمنشأة التي يمثلها، وإبرام العود باسمها ولحسابها وذلك مقابل اجر يتفق عليه. فهو يختلف عن الوكيل بالعولة في أن هذا الأخير يتعاقد باسمه بينما يتعاقد وكيل العقود باسم موكله .

وهو يتفق مع السمسار في انه يعمل بصفة مستقلة ويتحمل وحده المصروفات اللازمة لإدارة نشاطه .

وقد اعتبر قانون التجارة المصرى وكالة العقود من الأعمال التجارية بإعتبارها نوعا من الوكالة التجارية، وقد اشترط لذلك ان تتم مزاولتها على وجه الاحتراف .

ولذلك نرى إخضاع الأرباح التي يحققها وكلاء العقود للضريبة نظرا لأن المشرع قد نص على سريان الضريبة بصفة عامة على كل ربح يتحقق من أعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة .

٢/٥ تأجير المحال والآلات Leasing shops and Machinerles

فرض المشرع الضريبة على الأرباح الناتجة مما يلي :

٢-٥-١ تأجير المحال التجارية أو الصناعية:

Leasing Commercial or Industrial Shops

تسرى الضريبة على أرباح هذا النوع من النشاط ، باعتباره يمثل إحدى طرق استغلال المحل التجاري. وقد اشترط المشرع لخضوع أرباح هذا النشاط للضريبة ان يكون ملحقا بالمحل بعض أو كل العناصر المادية (كالآلات والمعدات والأثاث)، أو المعنوية (كالاسم التجاري والعلامات

التجارية). وعلى ذلك فإن تاجير المحل بدون هذه العناصر (اى تاجيره عاريا) لا يخضعه للضريبة .

ونظرا لأن النص جاء عاما بالنسبة لمن يقوم بالتأجير، فإن أرباحه تخضع للضريبة سواء أكان مالكا أو مستاجرا متى توافرت الشروط الأخرى .

٢/٥/٢ تأجير الآلات Leasing Machineries

تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية والإلكترونية والرقمية وغيرها بإعتبار أن هذا النوع من النشاط يعتبر من الأعمال التجارية وفقا لحكم المادة الرابعة من القانون التجاري .

وقد استثنى المشرع من الخضوع للضريبة، أرباح تأجير كل من الجرارات الزراعية وماكينات الرى وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة .

٢-٦ نشاط النقل Transportation Activity

فرض المشرع الضريبة على أرباح نشاط النقل بانواعه المختلفة أي النقل البرى والنقل في المياه الداخلية والنقل الجوى وغيرها باعتبار أن هذا النوع من النشاط يعتبر من الأعمال التجارية وفقا لحكم المادتين الخامسة والسادسة من قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ١٩٩٩ .

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

Erection or buying realties in acustomary way with the Intention of selling them

فرض المشرع الضريبة على الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزا إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك، أي أنه يشترط لسريان الضريبة في هذه الحالة مايلي :

١ - أن يزاول الممول تشييد أو شراء العقارات لحسابه .

٢ - أن يكون التشييد أو الشراء بقصد البيع، أي أن تتوافر لدى الممول نية البيع عند التشييد أو الشراء .

٣ - أن تتم عمليات التشييد أو الشراء على وجه الاحتراف، أي على سبيل التكرار والاعتياد.

٤ - أن يكون البيع مسبوقا بالتشييد أو الشراء، فيستبعد بالتالي التصرف في العقار الموهوب أو الموروث .

٢/٨ تقسيم الأراضى والتصرف فيها أو البناء عليها :

Dividing lands and their alienation or building upon it

فرض المشرع الضريبة على الأرباح الناتجة من عمليات تقسيم الأراضي والتصرف فيها أو البناء عليها. يعني ذلك أن عمليات تقسيم الأراضي تخضع أرباحها للضريبة سواء كانت أراضي بناء أو أراضي زراعية، فالنص عام يسرى على كلاهما، وذلك بالشروط التالية :

١ - ان يتم تقسيم الأرض قبل التصرف فيها أو البناء عليها، فإذا تم التصرف في قطعة ارض أو البناء عليها دون إجراء تقسيم عليها، فإن أرباحها لا تخضع للضريبة .

٢ - أن تكون الأرض مملوكة للممول، سواء بالشراء أو بالميراث أو بأي طريقة أخرى.

٢/٩ منشأت استصلاح أو استزراع الأراضي :

Land Reclamation or plantation Firms

فرض المشرع الضريبة على أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي. ومراعاة لمتطلبات الأمن الغذائي، فقد أعلى المشرع الضريبي أرباح هذه المنشآت من الضريبة لمدة عشر سنوات، وذلك على النحو الذي نوضحه فيما بعد .

وفي رأينا أن حرف (أو) يفيد المغايرة وبالتالي فهو يعنى سريان الضريبة على أرباح المنشات التي نقوم باستصلاح الأراضي وحدها أو تلك التي تقوم باستزراع أراضي استصلحها غيرها، أي أن النص بشكله الحالي لا يسرى على أرباح المنشات التي تقوم باستصلاح واستزراع الأراضي في نفس الوقت، وبالتالي فهو لا يحقق المساواة في المعاملة بين الممولين الذين يزاولون نفس النشاط .

ولذلك نقترح تعديل القانون بحيث يسمح بسريان الضربية على أرباح المنشات التي تقوم باستصلاح الأراضي أو استزراعها أو بكلاهما .

٢/١٠ مشروعات تربية الدواجن والمواشي والأسماك:

Cattle, Poultry, and Fisheries projects

اعتبر قانون التجارة المصري مشروعات تربية الدواجن والمواشي وغيرها بقصد بيعها من الأعمال التجارية بعد أن انتشرت على نطاق واسع وأصبحت تحقق لأصحابها أرباحا ضخمه الي جانب استنادها في عملها إلى تنظيم يعتمد على استخدام الغير والمضارية على عملهم، والاستعانة بالآلات الحديثة وغيرها من الوسائل التي تعتمد عليها المشروعات التجارية .

وقد اشترط قانون التجارة لإعتبار هذه المشروعات من الأعمال التجارية ان تزاول علي وجه الاحتراف اي علي نحو دائم ومستمر

وقد فرض المشرع الضريبي الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حائر تربية الدواجن أو تاريخها ألها، ومن مشروعات استقلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسميتها وذلك فيما يجاوز عشرين رأسا، وكذلك الارباح الناتجة من مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية

اي ان المشرع استثني من الخضوع للضريبة عشرين رأسا من الدولاب والمواشي باعتبار ان المزارع يمكنه استخدامها في عمله الزراعي او في قضاء حاجاته الشخصية او غيرها (١)

وقد اعفى المشرع أيضا أرباح هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشر سنوات تخضع بعدها للضريبة وذلك على النحو الذي توضحه فيما بعد .

١١/٢ الاستثمار أو التصرف في الأوراق المالية في الخارج :

Investment or Allenation of Securities in A broad

أعتبر المشرع الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها نشاطا تجاريا (١)، ولذلك فرض الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها .

وتتمثل الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية سالفة الذكر في توزيعات الأرباح الناتجة عن ملكية الأوراق المالية والأرباح الرأسمالية الناتجة عن التصرف فيها.

٣- الإعفاءات المقررة من الضريبة

Prescribed Tax Exemptions

تتمثل الإعفاءات المقررة من الضريبة بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي، وفقا لما جاء بالمادة (٣١) من القانون **فيما يلي :**

١-٣ منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي:

Land Reclamation or Plantation Firms

اعفى المشرع من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات إعتبارا من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تشجيع المستثمرين على استصلاح الأراضي اعلى المشرع من الضريبة أرباح منشآت الانتاج الداجنى وذلك لمدة عشر غير المنتجة أو استزراعها لمواجهة احتياجات الزيادة المطردة في عدد السكان .

٢/٣ منشآت الإنتاج الداجنى Poultry Production Firms

اعفي المشرع من الضريبة أرباح منشآت الانتاج الداجني وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويهدف المشرع من هذا الاعفاء إلى تشجيع الاستثمار في هذه المشروعات لما تمثله من اهمية حيوية للبلاد، وتمشيا مع سياسة الدولة في الحد من استيراد اللحوم بأنواعها توفيرا للعملات الصعبة .

٣/٣ منشات تربية النحل Bee - Nursing Firms

أعلى المشرع من الضريبة أرباح منشآت تربية النحل وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط .

ويهدف المشرع من ذلك إلى تشجيع الاقبال على هذه المنشآت نظرا لأهمية عسل النحل كسلعة غذائية

وينصب هذا الاعفاء على الأرباح الناتجة عن بيع العسل المنتج سواء كان البيع قبل تصفية العمل من الشوائب أو بعد تصفيته وتعبئته في عبوات، ذلك لأن عملية التصفية لا تخرج عن كونها مرحلة من مراحل عملية الإنتاج بهدف البيع، كما أن عملية التعبئة مكملة لعملية الانتاج.

أما إذا أجريت على الصل عمليات تكميلية كاضافة عناصر أو مواد أخرى إليه بحيث تخرجه عن طبيعته السلعية كسل، فإنه في هذه الحالة تخضع الأرباح الناتجة عن العمليات التكميلية للضريبة .

٣-٤ حظائر تربية المواشي وتسمينها Cattle Stables and its Fattening

أعفى المشرع من الضريبة ارباح حظائر تربية المواشي وتسمينها وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط. ويشمل هذا الإعفاء ما تنتجه هذه المواشي من ألبان بشرط عدم مزاولة نشاط تجارة الألبان ومنتجاتها بصفة مستقلة .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تشجيع الإقبال على هذا النوع من الاستثمار للحد من استيراد اللحوم وتوفير العملات الصعبة للبلاد .

٣/٥ مشروعات مصايد ومراكب الصيد Fisheries and Fishing Boats

اعفي المشرع من الضريبة ارباح مشروعات مصايد ومزارع الأسماك، وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط نظرا لأهمية الأسماك كسلعة غذائية. ويقصد بالمشروع مزاولة نشاط الصيد بمركب واحد أو أكثر وسواء كان مملوكا أو مستلجرا. ويقتصر هذا الإعفاء على الأرباح الناتجة عن نشاط الصيد.

٣-٦ مشروعات مزارع الأسماك Farming Projects

تعلى هذه المشروعات من الضريبة لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط وذلك بالنسبة لما يقام منها بعد تاريخ العمل بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٧/٣ عوائد الودائع وحسابات التوفير:

Returns of Deposits and Savings Accounts

أعفى المشرع من الضريبة العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستشار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تنشيط تنمية المدخرات بإعتبارها لازمة لعملية التنمية الاقتصادية .

٣-٨ المشروعات الجديدة الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية :

New Projects Financed From the Social Development Fund

أعفى المشرع من الضريبة الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية (١) وذلك لمدة خمس سنوات إعتبارا من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال . ويتوقف سريان الإعفاء إذا تم تغيير الشكل القانوني للمشروع أو تغيير نشاطه أو التنازل عنه.

وقد أشترط المشرع لهذا الإعفاء مايلي (٢) :

١ - أن يكون تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بالمشروع لاحقا لتاريخ التمويل من الصندوق الإجتماعي للتنمية.

٢ - ان تكون أرباح المشروع ناتجة عن مباشرة نشاط تجاري أو صناعي فقط

٣ – أن يتخذ المشروع شكل المنشاة الفردية .

٤ - إمساك دفاتر وحسابات منتظمة مبسطة تتفق وطبيعة النشاط.

٥ - أن يكون الإعفاء في حدود نسبة التمويل المقدم من الصندوق الاجتماعي للتنمية إلى رأس المال المستثمر وفقا لدراسة الجدوى المقدمة من الممول للصندوق والتي تم بناء عليها منح التمويل، ولا تتغير هذه النسبة خلال سنوات الإعفاء حتى ولو تغير رأس مال المنشأة. ويقصد برأس المال المستثمر مجموع صافي الأصول الثابتة مضافا إليه الأصول المتداولة بعد خصم قيمة الخصوم المتداولة. وعلى ذلك يتم حساب نسبة التمويل على النحو التالي :

$$\text{نسبة التمويل} = \frac{\text{قيمة التمويل}}{\text{(صافى الأصول الثابتة + الأصول المتداولة – الخصوم المتداولة)}}$$

٦ – ألا يجاوز مقدار الإعفاء ٥٠٪ من الربح السنوى او ٥٠ ألف ج أيهما أقل. - ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تشجيع إقامة الصناعات الصغيرة وتوفير فرص العمل المناسبة لشباب الخريجين.

٤ - الربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة

Accounting Profit & Taxable Profit

٤-١ الربح المحاسبي Accounting Profit

يقصد بالربح المحاسبي صافى الربح المتعلق بفترة مالية معينة قبل خصم ضريبة الدخل . ويشار إلى هذا الربح عادة بالربح للأغراض الدفترية. ويتحدد هذا الربح من خلال قائمة الدخل عن طريق المقارنة بين الإيرادات من ناحية، وبين التكاليف والنفقات المتعلقة بهذه الإيرادات من ناحية أخرى ويخضع تحديد هذا الربح للعديد من المبادئ المحاسبية المقبولة بصفة عامة، ومن بينها مبدأ الاستمرار الذي يلقي على المحاسب إتباع الحيطة والحذر عند تحديد النتائج مما يترتب عليه :

- من ناحية، لا يؤخذ في الحسبان سوى الإيرادات التي تحققت بالفعل حتى آخر الفترة المالية، أي تهمل الإيرادات المحتملة،

- ومن ناحية أخرى، يعتبر من التكاليف كافة المصروفات والنفقات التي تحققت بالفعل أو التي يمكن التنبؤ بحدوثها مستقبلا عند إعداد النتائج .

ولا يؤخذ في الاعتبار بالنسبة لكل من الإيرادات والتكاليف واقعة السداد ولكن واقعة الاستحقاق

فتشمل الإيرادات جملة فواتير المبيعات التي تحررت حتى آخر يوم من السنة، سواء كانت متعلقة بالبضائع أو الخدمات او باي واحد من أصول الشركة غير المخصصة اصلا للبيع ، وسواء تم تحصيل قيمة هذه الفواتير أو لم يتم في خلال السنة المالية .

وتشمل المصروفات والنفقات ثمن تكلفة البضائع أو الخدمات أو الأصول التي حررت عنها فواتير البيع ، والإهلاك الذي لحق الأصول الثابتة، وكافة المصروفات الأخرى المتعلقة بالسنة المالية سواء كانت قد دفعت كاملة أو دفع أكثر منها أو أقل، والخسائر المحتملة التي من شأنها أن تنقص من قيم الأصول ، أو أن تزيد من قيم الخصوم مستقبلا.

والأرباح التي تحسب على هذا الأساس تكون نتيجة تفاعل الأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط المعتاد، والأرباح الرأسمالية والعرضية والفرعية التي تكون قد تحققت بالفعل، والخصار المحتملة التي أمكن التنبؤ بها في آخر يوم من السنة المالية.

وعلي ذلك لا يؤخذ في الحسبان عند تحديد الربح المحاسبي ما قد يلحق واحدا او اكثر من اصول المنشأة من زيادة في قيمها طالما انها لم تصبح نهائية بعد ، اي لم يتم بيعها فعلا .

وقد ذهبت معايير المحاسبة الدولية والمصرية الي ضرورة ان تتضمن قائمة الدخل جميع الأرباح أو الخسائر المتعلقة بالفترة سواء كانت من عمليات التشغيل العادية او عن الأنشطة غير العادية للمنشأة ، وهو ما يعرف بالدخل الشامل All-inclusive income .

وفيما يلي نموذج مبسط لقائمة الدخل وفقا لمعايير المحاسبة المصرية وذلك عن السنه المنتهية مثلا في ٢٠١٩/١٢/٣١ :

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٩

اجمالي ايرادات النشاط	××	
(-) مردودات ومسموحات المبيعات والخصم المسموح به	(××)	
صافي ايرادات النشاط		××
(-) تكلفة المبيعات / الحصول علي الايراد		(××)
مجمل الربح او الخسارة		××
(+) الايرادات الاخري		××
(-) المصروفات البيعية والادارية والعمومية والتمويلية		××
		(××)
صافي الربح (الخسارة) قبل الضريبة		××
(-) ضريبة الدخل (الجارية - والمؤجلة)		(××)
صافي الربح (الخسارة) بعد الضريبة		××

وفيما يلي شرح مبسط للعناصر التي تتضمنها قائمة الدخل سالفة الذكر :

٤-١-١ اجمالي ايرادات النشاط (Gross Revenues of Activity)

يتمثل اجمالي ايرادات النشاط في قيم فواتير مبيعات السلع التي قامت المنشأة بشرائها بغرض بيعها دون اجراء اي عمليات صناعية عليها ، او مبيعات السلع التي قامت بتصنيعها بالاضافة الي اي ايرادات تشغيل اخري غير متصلة بالنشاط الرئيسي كالعمولات التي تقوم المنشأة بتحصيلها من الغير مقابل خدمات معينة ، والاتاوات وغيرها .

٤-١-٢ مردودات ومسموحات البيحات Returns & Allowances of Sales

يقصد بمردودات المبيعات قيمة البضائع التي يقوم العملاء بردها إلى المنشأة لعدم مطابقتها للمواصفات، أو لتعرضها للتلف خلال الطريق. أما مسموحات المبيعات فهي الخصم الذي تسمح به المنشأة لعملائها من قيمة البضائع التي بيعت إليهم نتيجة ظهور عيوب بها، وذلك بدلا من ردها مرة أخرى لهذه المنشأة .

٤-١-٣ الخصم المسموح به Sales Discount

يقصد بالخصم المسموح به ذلك الخصم الذي يحصل عليه عملاء المنشاة نتيجة لإتفاقيات تربط بينهم وبين المنشاة يخصم بموجبها هولاء العملاء من مبيعاتهم الآجلة مبلغا معادلاً لنسبة مئوية متفق عليها إذا قاموا بالسداد في بحر مدة معينة (خصم نقدى على المبيعات)، أو إذا بلغت معاملاتهم معها حدا معينا (خصم كمية) .

٤/١/٤ تكلفة المبيعات Est Cost of Sales

تتحدد تكلفة المبيعات بتفاعل على كل من :

- صافي تكلفة المشتريات (المنشأة التجارية)، أو تكلفة البضائع التي تم صنعها أثناء المدة (المنشاة الصناعية) ، أو تكلفة الخدمات التي تم تقديمها خلال المدة (المنشأة الخدمية) ، مع
- التغير في المخزون السلعي فيما بين أول المدة وآخرها .

ويمكن توضيح ذلك على النحو التالى :

أ- صافي تكلفة المشتريات Net Cost of Purchases

ويتمثل ذلك في ثمن شراء البضقع مخصوما منه مردودات ومسموحات المشتريات والخصم المكتسب، ومضافا إليه مصروفات المشتريات .

ويتمثل إجمالي ثمن الشراء في قيمة فواتير المشتريات التي تمت في الفترة المالية بصرف النظر عن تاريخ سدادها، أي سواء تم الشراء بالنقد أو بالأجل.

ويقصد بمردودات المشتريات قيمة البضائع التي تقوم المنشأة بردها إلى الموردين لعدم مطابقتها للمواصفات أو لتعرضها للتلف خلال الطريق. أما مسموحات المشتريات فهي الخصم الذي تحصل عليه المنشأة من قيمة البضائع التي قامت بشرانها نتيجة ظهور عيوب بها وذلك بدلا من ردها مرة أخرى إلى الموردين .

ويقصد بالخصم المكتسب ذلك الخصم الذي تحصل عليه المنشاة من الموردين نتيجة لإتفاقات تربط بينها وبينهم تخصم بموجبها المنشأة من مشترياتها الآجلة مبلغا معادلا لنسبة مئوية متفق عليها إذا قامت بالسداد في بحر مدة معينة (خصم نقدى على المشتريات)، أو إذا بلغت معاملاتها معهم حدا معينا (خصم كمية) . اما مصروفات المشتريات فتشمل كافة مصروفات المشتريات التي تحملتها المنشأة حتى وصلت البضائع إلى مخازنها كمصروفات النقل للداخل وعولة وكلاء الشراء واقساط التأمين على المشتريات ضد الحريق أو السرقة وضريبة المبيعات التي لا يتم إستردادها أو خصمها وغيرها من المصروفات المرتبطة بالشراء . وفي حالة إستيراد البضائع من الخارج، فإن الضريبة الجمركية تعتبر من مصروفات المشتريات، أما مصروفات شحن البضائع المشتراه من الخارج فإنها تدخل ضمن مصروفات المشتريات إذا أتفق على أن يكون التسليم بمكان الشحن F.O.B Shipping Point حيث يقوم البائع علاة بدفعها ولكنه يحملها على المشتري .

أما إذا اتفق على أن يكون التسليم بمكان الوصول F.O.B Destination فإنها لا تدخل ضمن مصروفات المشتريات حيث أن البائع في هذه الحالة يكون مسئولاً عن توصيلها إلى مقر المنشاة أو أي مكان آخر يحدده المشترى .

ب - صافي تكلفة الإنتاج التام Net Cost of Production

يتمثل صافي تكلفة الإنتاج التام في المنشآت الصناعية في إجمالي التكاليف الصناعية للبضائع التي تم صنعها خلال المدة من ثمن شراء المواد (مخصوما منها المردودات والخصم المكتسب)، والأجور، وأية مصروفات صناعية أخرى، وهي التي تقابل صافى المشتريات في المنشآت التجارية

جـ تكلفة الحصول على الإيراد Cost of Obtaining Revenue

تتمثل تكلفة الحصول على الإيراد في المنشآت الخدمية في أجور العمال والمستشارين واي تكاليف أخرى مباشرة .

د - التغير في المخزون Change of Inventory

يتحدد التغير في المخزون بالفرق بين تكلفة البضائع المشتراه بغرض الإتجار في آخر المدة وتكلفتها في أول المدة (المنشآت التجارية)، أو الفروق بين تكلفة البضائع التامة الصنع في آخر المدة وتكلفتها في أول المدة (المنشات الصناعية).

فإذا زاد مخزون آخر المدة عن مخزون أول المدة، فإن الفرق يطرح من صافي تكلفة المشتريات (أو من صافي تكلفة الإنتاج التام)، وبالعكس إذا نقص مخزون آخر المدة عنه في أول المدة ، فإن الفرق يضاف إلى تكلفة المشتريات (أوصافي تكلفة الإنتاج التلم).

٥/١/٤الإيرادات الأخرى Other Revenues

تتمثل الإيرادات الأخرى في الأرباح الرأسمالية، والتعويضات التي تحصل عليها المنشات، والديون المعلومة المحصلة، وعمولات البيع الدائنة، وأرباح إعادة تقييم العملات الأجنبية، وأرباح ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة، والعوائد الدائنة، وإيرادات الأراضي الزراعية والعقارات المبنية المملوكة للمنشأة والمؤجرة للغير، وعوائد الأوراق المالية المقيدة وغير المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية)، وقيمة بيع المخلفات وغيرها .

٦/١/٤ مصروفات النشاط Expenses of Activity

تتمثل هذه المصروفات فيما يلى :

أ- مصروفات البيع والتوزيع Selling Expenses

ومن أمثلتها: مصروفات الإعلان والدعاية، ومصروفات اللف والحزم، ومصروفات النقل للخارج، والعمولات المدينة، والخصم المسموح به، والديون المعلومة وغيرها.

ب- المصروفات الإدارية والعموميةGeneral and Administrative Expenses

ومن أمثلتها: مصاريف التأسيس، والإيجارات، وإهلاكات الأصول الثابتة، والرسوم والضرائب والتبرعات والإعانات، والمخصصات والمصروفات النثرية، ومكافاة ترك الخدمة، والمصروفات القضائية والتعويضات والغرامات والجزاءات، والمرتبات والأجور وما في حكمها، ومصاريف السفر والانتقال، ومصاريف التأمين، والنور والمياه والتليفون والتلكس

والأدوات الكتابية، وأتعاب مراجعة الحسابات، وخسائر إعادة تقييم العملات الأجنبية، وخسائر بيع الأوراق المالية (المقيدة وغير المقيدة في سوق الأوراق المالية)، وخسائر ناتج تقييم الاستثمارات المتداولة، والترميمات والإصلاحات وغيرها .

ج) المصروفات التمويلية Financing Expenses

ومن أمثلتها: العوائد المدينة، وعمولات البنوك، وخصم إصدار وغيرها .

٧/١/٤ ضريبة الدخل Income Tax

تتمثل هذه الضريبة في الضريبة الجارية Current Tax المستحقة على صافى الربح الدفترى من واقع قائمة الدخل المعدة في نهاية العام .

ما تتضمن الضريبة المؤجلة Deferrd Tax، وهي ضريبة تنشأ عن الفروق المؤقتة Temporary Differences بين الربح المحاسبي والربح الضريبي، وهي عبارة عن الفروق بين قيم بعض الأصول أو الالتزامات المدرجة في قائمة المركز المالي، وبين قيمتها للأغراض الضريبية المستقبلية (الأساس الضريبي المرتبط بها Tax Base)

وتنشأ هذه الفروق عندما يدخل الإيراد أو المصروف عند تحديد الربح المحاسبي للفترة الجارية بينما يدخل في الربح الضريبي في فترة مختلفة الأمر الذي يترتب عليه أما: إلتزام ضريبي مؤجل أو أصل ضريبي مؤجل.

فمثلا إذا كانت التكلفة الأصلية لإحدى الآلات ١٠٠ ألف ج، ومجمع إهلاكها للأغراض المحاسبية والضريبية ٢٠ ألف ج، ٤٠ ألف ج على الترتيب، فإن الفروق المؤقتة المترتب عليها إلتزام ضريبي مؤجل في المستقبل تساوى ٢٠ ألف ج (٨٠ الف ٦٠ ألف). ويرجع ذلك نتيجة زيادة الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي في المستقبل بسبب نقص قيمة الإهلاك للأغراض الضريبية عن قيمته للأغراض المحاسبية في تلك السنوات.

أما إذا كانت التكلفة الأصلية لأحدى الآلات ٨٠ ألف ج ومجمع إهلاكها للأغراض المحاسبية والضريبية ٣٠ ألف ج، ٢٠ ألف ج على الترتيب، فإن الفروق المؤقتة المترتب عليها أصل ضريبي مؤجل في المستقبل تساوى ١٠ آلاف ج (٦٠ ألف ـ ٥٠ ألف).

ويرجع ذلك نتيجة نقص الربح الخاضع للضريبة عن الربح المحاسبي في المستقبل بسبب زيادة قيمة الإهلاك للأغراض الضريبية عن قيمته للأغراض المحاسبية، في تلك السنوات .

وتختلف الفروق المؤقتة عن الفروق الدائمة Permanent Differences بين الربح المحاسبي والربح الضريبي والتي تنشأ نتيجة معاملة بعض العمليات للأغراض الضريبية بطريقة مختلفة عن معاملتها للأغراض المحاسبية.

فالتشريعات الضريبية تتضمن العديد من المعالجات التي تهدف إلى تحقيق اهداف اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية معينة ، كأن تنص على إستبعاد ايرادات معينة من الخضوع للضريبة أو تمنع خصم مصروفت مهنة من وعاء الضريبة أو تسمح بخصم مصروفت كد تزيد عما تصلته المنشاة ، الأمر الذي يترتب عليه حدوث فروق دائمة بين الريح المحاسبي والريح الخاضع للضريبة ، ويؤدي ذلك بالتالي إلى إختلاف معدل الضريبة الفعلى Elective Rate عن معدلها الأسمى Staturtory Rate المنصوص عليه في القانون الضريبي .

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

ويعنى ذلك أن تثير الفروق الدائمة ينصب بصفة أساسية على قائمة الدخل ولا يمتد إلى قدمة المركز المالي كما هو الحال بالنسبة للفروق المؤقتة. فهي تؤدى إلى تخفيض العبء الضريبي المحمل على قائمة الدخل في الحالات التي ينتج عنها وفورات ضريبية، كما أنها تؤدى إلى زيادة هذا العبء في الحالات التي ينتج عنها إضافات ضريبية .

والفروق الدائمة هي فروق مستمرة طالما بقيت النصوص التشريعية الخاصة بها، وهي لا تمثل مشكلة محاسبية لأنه يمكن التخلص من آثارها في سنة حدوثها .

٢/٤ الربح الضريبى Taxable Profit

يقصد بالريح الضريبي صافي الربح المتعلق بفترة مالية معينة، والذي يتحدد وفقا للقواعد والأحكام التي يتضمنها قانون ضريبة الدخل، وما تصدره الإدارة الضريبية من تعليمات تنفيذية في هذا الشان .

وقد نصت المادة (١٧) من قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن:

تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية المحققة في مصر، وكذلك الإيرادات المحققة من الخارج إذا كانت مصر مركزا للنشاط

التجاري والصناعي للممول بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود (١) ، (٢) ، (٤) من المادة (٢٥) من هذا القانون، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول والأوراق المالية .

وكذلك أرباح التصفية التي تتحقق خلال الفترة الضريبية، وذلك كله بعد خصم جميع التكاليف واجبة الخصم".

يعني ذلك، أن أرباح النشاط التجاري والصناعي، تتحدد كما هو الحال في الفكر المحاسبي ، بالفرق بين الإيرادات الناتجة عن ممارسة النشاط المعتاد (المحققة داخل مصر أو خارجها)، والأرباح الرأسمالية والإيرادات العرضية والفرعية من ناحية، وبين جميع التكاليف واجبة الخصم من ناحية أخرى.

وقد نصت الفقرة الأخيرة من المادة (١٧) سالفة الذكر على أن :

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

يعني ذلك، أن الأصل هو تحديد صافي الربح المحاسبي (أو الخسارة المحاسبية) على أساس قائمة الدخل المعدة للنشاط وفقا للقواعد الواردة في معايير المحاسبة المصرية. أما الوعاء الضريبي لهذا النشاط فيتم بتعديل صافي الربح المحاسبي (أوالخسارة المحاسبية) في ضوء أحكام قانون ضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .

ويتم هذا التعديل الربح على النحو التالي :

١/٢/٤ تحديد إجمالي الربح الضريبي / الخسارة الضريبية

Gross of Taxable Profit/Loss

يتم ذلك بأن يضاف إلى صافي الربح المحاسبي (أو يخصم من الخسارة المحاسبية المبالغ المحملة على قائمة الدخل ولا تعد من التكاليف واجبة الخصم من الناحية الضريبية، أو المبالغ التي لم تدرج بقائمة الدخل وتعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة من الناحية الضريبية.

١/٢/٤ تحديد صافي الربح الضريبي / الخسارة الضريبية (المعدل)

Adjusting Taxable Profit/Loss

يتم ذلك بان يخصم من إجمالي الربح الضريبي (أو يضاف إلى الخسارة الضريبية) المبالغ غير المحملة على قائمة الدخل وتعد من التكاليف واجبة الخصم من الناحية الغربية، أو المبالغ المدرجة بقائمة الدخل ولا تعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة .

٣/٢/٤ تحديد الوعاء الضريبي (ربح أو خسارة) Tax Base

يتم ذلك بأن يخصم من صافي الربح الضريبي المعدل (أو الخسارة الضريبية المعدله) كل من :

١ - التبرعات والإعاقات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف ، الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وكل ما ينفقه المستمر من مبلغ في سبيل اتخاذ التدابير اللازمة لحماية البيئة وتحسينها، أو تقديم خدمات أو برامج في مجالات الرعاية الصحية والاجتماعية أو الثقافية، أو في دعم التعليم الفنى أو تمويل البحوث والدراسات وحملات التوعية التي تستهدف تطوير الإنتاج وتحسينه بالاتفاق مع إحدى الجامعات أو مؤسسات البحث العلمي " . ويكون خصم هذا البند بما لا يجاوز (١١٠/١٠) من صافي الربح الضريبي المعدل.

٢ – الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بحد أقصى خمس سنوات، ولا تتضمن الخسائر الناتجة عن تطبيق الإعفاءات الضريبية .

٤/٢/٤ تحديد صافي الوعاء الخاضع للضريبة Net Tax Base

يتم ذلك بأن يخصم من الوعاء الضريبي (ربح) وفي حدود هذا الوعاء كل من الإعفاءات المقررة بقانون ضريبة الدخل أو بأي قوانين خاصة، ٥٠٪ أو ٣٠٪ من التكلفة الاستثمارية للمشروعات المؤسسة وفقا لأحكام قانون الاستثمار رقم ٧٢ لسنة ٢٠١٧ ولائحته التنفيذية وبحد أقصى ٨٠% من رأس المال المدفوع حتى تاريخ بدء مزاولة النشاط وبشرط ألا تزيد مدة خصم هذه النسبة على (٧) سنوات من تاريخ مزاولة النشاط (١)

وفيما يلى نموذج لكيفية تعديل صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الوعاء الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن النشاط التجاري والصناعي :

نموذج تحديد الوعاء الخاضع للضريبة

عن النشاط التجاري والصناعي

صـــافي الـــربح المحاســـبي (أوالخســـارة المحاســـبية)		××
يضاف / يخصم :		
١ ـ مبـالغ لـم تـدرج ضـمن قائمـة الـدخل وتعـد مـن الإيـرادات الخاضعة للضريبة .	××	
٢ ـ مبالغ أدرجت ضمن قائمة الدخل ولا تعد من التكاليف واجبة الخصم	××	
		××
إجمالي الربح الضريبي (أو الخسارة الضريبية)		××
يخصم / يضاف:		
١ ـ مبـالغ أدرجـت ضـمن قائمـة الـدخل ولا تعـد مـن الإيـرادات الخاضعة للضريبة. .	××	
٢ ـ مبـالغ لـم تـدرج ضـمن قائمـة الـدخل وتعـد مـن التكـاليف واجبـة الخصم.	××	
		(××)
صافي الربح الضريبي المعدل (أو الخسارة الضريبية المعدلة)		××
يخصم		
١ـ التبرعـات والإعانـات الدفوعـة للجمعيـات والمؤسسـات الأهليـة المصـرية المشـهرة ولـدور العلـم والمستشـفيات الخاضـعة للأشـراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية بما لايتجاوز (١/١١٠) من صافي الربح الضريبي المعدل .	××	
٢ـ الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بحد أقصى خمس سنوات.	××	
		(××)
الوعاء الضريبي (ربح أو الخسارة) قبل خصم الإعفاءات		××
يخصم		
الإعفاءات المقررة في قانون ضريبة الدخل أو في أي قوانين خاصة.		(××)
الوعاء الخاضع للضريبة (صافي الربح الضريبي)		××

٥- الإيرادات الخاضعة للضريبة

Taxable Revenues

يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة إلى ثلاثة اقسام رئيسية هي:

١/٥ إيرادات النشاط الجاري.

٢/٥ الأرباح الرأسمالية.

٣/٥ الإيرادات الفرعية أو العرضية.

وتتناول فيما يلى كلا منها بالتفصيل :

١/٥ إيرادات النشاط الجاري Revenues of Currnt Activity

يقصد بإيرادات النشاط الجارى تلك الإيرادات التي تنتج من الإستغلال العادي لأوجه النشاط التجاري والصناعي المختلفة.

وتتمثل هذه الإيرادات في الأرباح الإجمالية التي تحققها المنشأة من العمليات التي تدخل في نطاق نشاطها الرئيسي.

وتتحدد الأرباح الإجمالية في المنشآت التجارية بالفرق بين صافي قيمة المبيعات من ناحية، وبين تكلفة هذه المبيعات من ناحية أخرى.

وتتحدد الأرباح الإجمالية في المنشآت الصناعية بالفرق بين صافي قيمة المبيعات من ناحية، وبين تكلفة الإنتاج من ناحية أخرى.

وتتحدد الأرباح الإجمالية في المنشآت الخدمية بالفرق بين إجمالي إيرادات الخدمات المقدمة بمعرفة المنشاة، وبين تكلفة الحصول على هذه الإيرادات.

١/١/٥ صافي قيمة المبيعات Net Sales

يراعي إخضاع إيراد المبيعات في الفترة التي تسلم فيها المنشأة البضائع إلى العملاء بصرف النظر عن تاريخ سداد هذه القيمة أى سواء تم البيع بالنقد أو بالأجل، وذلك تطبيقا لأساس الاستحقاق .

ومن ناحيه أخرى لا يعتبر بيعا كلا من :

١ - مسحوبات البضائع بمعرفة صاحب المنشاة للأغراض الخاصة بإعتبار ان ارباح هذه البضائع لم تتحقق أيضا، ولذلك يتم خصم تكلفة هذه البضائع من تكلفة المشتريات .

٢- تسليم البضائع الى وكلاء البيع باعتبار أن أرباح هذه البضائع لا تتحقق بالفعل إلا عندما يقوم وكلاء البيع ببيعها، ولذلك تسجل تكلفة هذه البضائع ضمن عناصرالمخزون السلعي بقائمة المركز المالي للموكل .

وتتفق هذه المعالجة مع ما جاء بالمعيار المحاسبي المصري رقم (٤٨) الخاص بالايراد عن العقود مع العملاء، الذي يظهر أن الإيراد يتحقق بمجرد انتقال ملكية السلعة او اداء الخدمة من المنشاة إلى الغير بصرف النظر عن واقعة تحصيل هذا الإيراد (اساس الاستحقاق)

ومع ذلك فقد ذهب المعيار سالف الذكر في حالة البيع بالتقسيط إلى أنه إذا كانت الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم هذه المبيعات تتحقق، فإنه يمكن في هذه الحالة الإعتراف بإيراد عندما يتم استلام الأقساط أو الدفعة المقدمة تحت حساب البيع أساس تقدي). وقد اشترط لذلك أن تكون البضائع متاحة لدى البائع، ومحددة وجاهزة لتسليمها إلى المشتري

وبالنسبة لقوائد البيع بالتقسيط، فقد أوجب المعيار سالف الذكر إستبعادها من إيراد المبيعات وإظهارها في بند مستقل تحت إسم "فوائد تحت التسوية" بقائمة المركز المالي، وأن يتم الإعتراف في قائمة الدخل بالفوائد المحققة عن الجزء المحصل من أصل المبلغ باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعلي.

ونظرا لعدم وجود نص ضريبى خاص لمعالجة مبيعات وفوائد البيع بالتقسيط فإنه من الضروري تطبيق ما ورد في المعيار المحاسبي المصرى رقم (٤٨) بشأن معالجة هذه المبيعات وفوائدها على النحو سالف الذكر

مثال (٥-١) :

بلغت المبيعات بالتقسيط في إحدى المنشآت التجارية مبلغ ١٦٠ ألف ج خلال عام ٢٠١٩، وذلك على أساس سداد ٦٠ ألف ج مقدم ثمن، وتقسيط الباقي على ثلاثة أقساط سنوية متساوية بفائدة ٨٪ سنويا قيمة كل قسط ٣٨٨٠٠ج ويستحق القسط الأول في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩

فإذا علمت أن تكلفة هذه المبيعات ٦٠ ألف ج، وأن الخبرة السابقة تشير إلى أن معظم المبيعات بالتقسيط تتم بصورة دائمة ومستمرة .

<u>والمطلوب:</u> تحديد قيمة فوائد البيع بالتقسيط الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠١٩

الحل

يتم تحديد فوائد البيع بالتقسيط الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

١ ـ جملة قيم الأقساط = ٣٨٨٠٠ × ٣ = ١١٦٤٠٠ج

٢ ـ أصل المبلغ الذي تم تقسيطه = ١٦٠ ألف ج ـ ٦٠ ألف ج= ١٠٠ ألف ج

٣ ـ فوائد البيع الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠١٩ = ١٠٠ ألف × ٨% = ٨٠٠٠ ج

٢/١/٥ تكلفة المبيعات Cost of Sales

تتحدد تكلفة المبيعات بتفاعل صافي تكلفة المشتريات (في المنشآت التجارية) أوتكلفة الإنتاج التام (في المنشآت الصناعية) مع التغير في المخزون السلعى من البضائع المشتراه بغرض الاتجار (المنشآت التجارية) أو التغير في المخزون السلعي من الإنتاج التام (في المنشآت الصناعية) .

ويراعى عند تسجيل صافي تكلفة المشتريات أو تكلفة الإنتاج التام تطبيق أساس الاستحقاق، أي أدخالها في الفترة التي تسلم فيها البضائع إلى المنشأة، بصرف النظر عن تاريخ سدادها، أي سواء تم الشراء بالنقد أو بالآجل .

أما التغير في المخزون Change of Inventory، فيتحدد بمقارنة مخزون آخر الفترة بمخزون أول الفترة. فإذا زاد مخزون آخر الفترة عن مخزون أول الفترة، فإن الفرق يطرح من صافي تكلفة المشتريات أو تكلفة الإنتاج التام. وبالعكس إذ نقص مخزون آخر الفترة عنه في أول الفترة، فإن الفرق يضاف إلى صافي تكلفة المشتريات أو تكلفة الإنتاج التام .

وهناك طريقتان لجرد المخزون وهما: طريقة الجرد المستمر وطريقة الجرد الدوري.

ووفقا لطريقة الجرد المستمر للمخزون Perpetual Inventory يتم حصر البضاعة الواردة والمنصرفة وتحديد الرصيد أولا بأول وعقب كل عملية ورود أو صرف للبضاعة. ولذلك فإنه وفقا لهذه الطريقة يفتح حساب للمخزون تسجل فيه مباشرة المشتريات وتكلفة السلع المبيعة. وتبعا لذلك لا يستخدم حساب خاص لتسجيل المشتريات.

وفي نفس الوقت يستخدم حساب خاص يسمى «حساب تكلفة السلع المبيعة»لإثبات تكلفة السلع المبيعة خلال السنة. وتبعا لذلك يمثل رصيد حساب المخزون قيمة المخزون السلعي في آخر العام

وعادة ما تستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي تتعامل في أنواع قليلة من السلع ذات التكلفة المرتفعة .

أما في ظل طريقة الجرد الدوري للمخزون Periodical Inventory ، فيتم حصر البضاعة المتبقية في نهاية العام (بالعد ، أو الوزن ، أو القياس) .

ولذلك فإنه وفقا لهذه الطريقة يفتح «حساب المشتريات» لتسجيل تكلفة المشتريات ويظل رصيد «حساب المخزون» (رصيد أول العام) ثابتا خلال العام، إلى أن يتم تسويتها في نهاية العام لتحديد رصيد المخزون آخر العام .

وعادة ما تستخدم هذه الطريقة في المنشآت التي تتعامل في أنواع متعددة من السلع ضئيلة التكلفة والقيمة.

وبصرف النظر عن الطريقة المتبعة في الجرد، فإنه يتعين للتحقق من صحة رقم المخزون في نهاية العام مراجعة العنصرين المحددين لهذا الرقم هما: الكمية والقيمة

وتتم مراجعة الكمية بتتبعها على بطاقة الصنف (رصيد أول المدة + الكمية المشتراه - الكمية المستخدمة خلال العام)، ثم مراجعة الرصيد المتبقي منها في آخر العام مع قوائم الجرد المعدة بمعرفة المنشأة، ومع الأخذ في الحسبان الهالك أو الفاقد المسموح به تبعا لظروف المنشاة .

كذلك يجب التأكد من أن قوائم الجرد تشمل كافة أنواع المخزون المملوك للمنشأة، سواء كان موجودا في مخازن المنشأة أو في مخازن الغير على سبيل الأمانة.

وجدير بالذكر بضاعة الامانة Consigned Good المتبقية في مخازن الوكلاء بدون بيع حتى آخر العام تدخل ضمن عناصر مخزون آخر الفترة على أساس تكلفة الشراء مضافا إليها مصروفات الشحن والنقل التي تحملتها المنشأة حتى تصل البضاعة إلى مقر عمل الوكيل .

كذلك يدخل ضمن عناصر مخزون آخر العام كافة البضائع المشتراه من الخارج ومازالت بالطريق حتى نهاية العام In Transit Goods، وذلك عندما تنتقل ملكيتها خلال العام إلى المشترى. فإذا اتفق على أن يكون التسليم بمكان الشحن F.O.B. Shipping Point، تنتقل ملكية البضائع إلى المشترى عندما يسلمها البائع

لشركة الشحن باعتبارها الممثل التجاري للمشترى. ويتحمل المشتري في هذه الحالة كافة مصروفات الشحن والتامين .

أما إذا اتفق على أن يكون التعليم بمكان الوصول F.O.B. Destimation تنتقل ملكية البضائع إلى المشترى عندما تصل إلى مقر المنشأة (أو أي مكان آخر يحدده المشترى) . ويتحمل البائع في هذه الحالة كافة مصروفات الشحن والتأمين .

وطبقا لمعيار المحاسبة المصرى رقم (٢) الخاص بالمخزون، يجب تقييم البضاعة الباقية بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. وتتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل (التحويل) وأية تكاليف تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة .

أما صافي القيمة البيعية (سعر السوق)، فقد حدده المعيار المحاسبي المصرى المذكور بسعر البيع التقديري من خلال النشاط العادي مخصوما منه التكلفة التقديرية لاستكمال بيع المخزون وأي تكاليف أخرى تتطلبها عملية البيع .

وقد ذهب المعيار سالف الذكر إلى ضرورة إعاد تقييم أو تقدير جديد لصافي القيمة البيعية في كل فترة. وفي حالة إنخفاض صافي القيمة البيعية عن تكلفة المخزون يجب تخفيض قيمة المخزون بالفرق بينهما في قائمة المركز المالي بحيث يظهر بصافى قيمته البيعية في نفس الفترة التي حدث فيها التخفيض مع تحميل مبلغ التخفيض على قائمة الدخل، أي أن المعيار المذكور لا يعترف صراحة بتكوين مخصص في هذه الحالة وأن كانت هذه الطريقة يؤدى إلى تكوين مخصص مستتر. وعند تلاشى الظروف التي استدعت من قبل تخفيض قيمة البضاعة إلى ما دون تكلفتها، يجب رد مبلغ التخفيض الذي سبق خصمه في قائمة الدخل بإعتباره تخفيض في تكلفة البضاعة المباعة وليس إيرادات في قائمة الدخل .

وبالرغم من أن المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) قد نص على تقييم مخزون آخر المدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، إلا أن مصلحة الضرائب قد ذهبت إلى إعتماد التكلفة كأساس لتقييم هذا المخزون ، وبالتالي عدم الإعتراف بمخصصات هبوط أسعار المخزون (١)

ومن ناحية أخرى، بالرغم من أن المعيار المحاسبي المصري رقم (٢) قد تتضمن عدة طرق لتحديد تكلفة المنصرف من المخزون يؤدى استخدام كل منها إلى رقم مختلف، إلا أن مصلحة الضرائب لم تحدد طريقة معينة يتم بموجبها تحديد هذه التكلفة،نظرا لأن اختيار طريقة معينة لتسعير المنصرف من المخزون يخضع لظروف كلمنشأة. ومع ذلك تحرص مصلحة الضرائب على أن تحسب النتائج بإتباع نفس الطريقةمن سنة لأخرى، حتى لا يكون استخدام طريقة مختلفة سبيلا إلى التلاعب في النتائج .

وتتمثل أهم الطرق التي تضمنها المعيار المحاسبي المصرى رقم (٢) لتحديدتكلفة المنصرف من المخزون، وبالتالي الوحدات المتبقية في نهاية العام ما يلى :

١. طريقة الوارد أولا صادر أولا وتفترض ان البضاعة التي ترد إلى المخزون أولا هي التي يتم صرفها أولا، وبالتالي يتم تقويم المنصرف من المخزون على أساس أقدم الأسعار وبالتالي يتم تقويم الوحدات المتبقية من المخزون آخر العام بأحدث الأسعار .

٢- طريقة الوارد أخيرا صادر أولاً :

وتفترض ان البضاعة التي ترد للمخازن أخيرا هي التي يتم صرفها أولا، وبالتالي يتم تقويم المنصرف من المخزون على أساس أحدث الأسعار، ومن ثم يتم تقييم الوحدات المتبقية من المخزون آخر العام بأقدم الأسعار، وقد تم إلغاء هذه الطريقة إعتبارا من عام ٢٠٠٦ .

٣. طريقة المتوسط المرجح (Weighted Average (WA ، وتحسب فيها تكلفة الوحدات المتبقية في نهاية العام على أساس مجموع تكلفة الصنف من السلع خلال العام مقسوما على المجموع الكلي لعدد وحدات هذا الصنف.

مثال (٢-٥) :

فيما يلى البيانات المتعلقة باحدى المنشآت الفردية التجارية التي تقوم ببيع ثلاثة أصناف من البضائع س ، ص ، ع وذلك عن العام المنتهي في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ :

الاصناف / البيان	س	ص	ع
الكمية المباعة	٢٠٠ وحدة	٣٠٠ وحدة	٤٠٠ وحدة
سعر بيع الوحدة	١٠ ج	١٥ج	٢٠ ج
الكمية المشتراه	٤٠٠ وحدة	٥٠٠ وحدة	٦٠٠ وحدة
سعر شراء الوحدة	٥ ج	٦ ج	١٠ ج
مخزون أول الفترة	١٠٠ وحدة	٢٠٠ وحدة	٣٠٠ وحدة
مخزون آخر الفترة	٦٠ وحدة	١٠٠ وحدة	١٥٠ وحدة

فإذا علمت أنه توجد فاتورة مشتريات من الصنف ع قيمتها ٥٠٠ج قيدت بالدفاتر مرتين .

والمطلوب :

١ – تحديد قيمة المخزون أول وأخر الفترة من الناحية الضريبية.

٢ - ما هو الأثر الضريبي الناتج عن نقص الكميات القابلة للبيع عن الكميات الواردة بالدفاتر.

الحل

١ - تحديد قيمة المخزون أول وأخر المدة من الناحية الضريبية

١- تكلفة مخزون أول المدة = (١٠٠ × ٥) + (٢٠٠ × ٦) + (٣٠٠ × ١٠)

= ٥٠٠ + ١٢٠٠ + ٣٠٠٠ = ٤٧٠٠ج

٢ – تكلفة مخزون أخر المدة = (٦٠ × ٥) + (١٠٠ × ٦) + (١٥٠ × ١٠)

= ٣٠٠ + ٦٠٠ + ١٥٠٠ = ٢٤٠٠ج

٢ - الأثر الضريبي الناتج عن نقص الكميات القابلة للبيع عن الكميات الواردة بالدفاتر

يؤدي نقص الكميات المفروض بيعها عن الكميات الواردة بالدفاتر إلى وجود مبيعات لم تسجل بالدفاتر وبالتالي يجب إخضاع قيمتها للضريبة.

وتتجدد قيمة هذه المبيعات على النحو التالي :

الصنف	الكميات المفروض بيعها رصيد ١/١ + المشتريات – رصيد ١٢/٣١	الكميات الواردة بالدفاتر	كمية الفروق	قيمة الفروق
س	١٠٠ + ٤٠٠ – ٦٠ = ٤٤٠ وحدة	٢٠٠ وحدة	٢٤٠ وحدة	٢٤٠٠ ج
ص	٢٠٠ + ٥٠٠ – ١٠٠ = ٦٠٠ وحدة	٣٠٠ وحدة	٣٠٠ وحدة	٤٥٠٠ ج
ع	٣٠٠ + ٥٥٠ – ١٥٠ = ٧٠٠ وحدة	٤٠٠ وحدة	٣٠٠ وحدة	٦٠٠٠ ج
				١٢٩٠٠ ج

ويلاحظ أن المشتريات من الصنف (ع) تم حسابها على أساس الكمية المشتراه مخصوما منها كمية الفاتورة المسجلة مرتين (٥٠٠ / ١٠) أي ٦٠٠ - ٢٥٠ = ٥٥٠ وحدة

مثال (٥-٣) :

بلغ صافي الربح قبل الضريبة لإحدى المنشآت الفردية التجارية من واقع قائمة الدخل مبلغ ٤٨٣٠٠ج وذلك عن عام ٢٠١٩، فإذا تبين لك من الفحص الضريبي ما يلي :

١ - بلغت تكلفة المخزون آخر الفترة ٢٥ ألف ج، بينما بلغت قيمته السوقية ٣٠ألف ج علما بأن سياسة المنشأة جرت على تقييم هذا المخزون بالتكلفة ولكنها قيمته هذا العام بأقل من التكلفة بنسبة ١٠٪.

٢ - بلغت تكلفة البضاعة التي ما زالت بالطريق ٩٠٠٠ج ، وقد أتضح أنها قيدت ضمن المشتريات إلا أنها لم تدخل ضمن المخزون في نهاية العام.

٣ - تتضمن مبيعات المنشأة بضائع لدى الوكلاء على أساس سعر بيعها الذي يعدل ١٥٠٪ من تكلفتها، غير أنه أتضح في نهاية العام أن جزءاً من هذه البضاعة تكلفتها ٦٠٠٠ ج ما زالت بدون بيع لدى الوكلاء .

٤ - تتضمن المبيعات مبلغ ٢٠٠٠ج قيمة بضائع سحبها صاحب المنشأة لاستعماله الخاص علما بأن هذه البضائع مشتراه بمبلغ ١٥٠٠ج.

والمطلوب : إجراء التعديلات اللازمة لتحديد صافي الربح المعدل عن عام ٢٠١٩.

	جنيه	جنيه
صافي الربح من واقع قائمة الدخل		٤٨٣٠٠
يضاف		
١. فرق تكريم المخزون في نهاية العام (٢٥ ألف ج × ١٠ %)	٢٥٠٠	
٢- تكلفة بضاعة مازالت بالطريق	٩٠٠٠	
		١١٥٠٠
إجمالي الربح الضريبي		٥٩٨٠٠
يخصم :		
١- ارباح البضاعة المصحوبة بمعرفة صاحب المنشأة (٢٠٠٠ – ١٥٠٠)	٥٠٠	
٢- أرباح البضاعة المتبقية بدون بيع لدى الوكلاء (٦٠٠٠ × ٥٠ %)	٣٠٠٠	
		(٣٥٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		٥٦٣٠٠

ملاحظات :

١- تم إضافة فرق تقويم المخزون في نهاية العام بإعتبار أن تقويمه باقل من التكلفة بنسبة ١٠٪ يؤدي إلى تخفيض صافي الربح بما يعادل هذه النسبة.

٢- تم إضافة تكلفة البضاعة التي مازالت بالطريق باعتبار أنها مملوكة للمنشأة، وبالتالي يجب إدخالها ضمن عناصر المخزون في نهاية العام.

٣- تم خصم ربح البضاعة المسحوبة بمعرفة صاحب المنشأة من إجمالي الربح الضريبي باعتبارها أرباحا لم تتحقق بالفعل.

٤- أرباح البضاعة المتبقية بدون بيع لدى الوكلاء لم تتحقق بالفعل، ولذلك تم خصمها من إجمالي الربح الضريبي

مثال (٥-٤) :

بلغت مشتريات المواد الخام خلال العام لإحدى المنشآت الصناعية عن السنة المنتهية في ٢٠١٩/١٢/٣١ مبلغ ، ٣٠ الف ج تفاصيلها علي النحو التالي :

تاريخ الشراء	الكمية	تكلفه الوحدة	القيمة
يناير	٥٠٠ وحدة	١٠ ج	٥٠٠٠ ج
مارس	٤٠٠ وحدة	١٢ ج	٤٨٠٠ ج
مايو	٦٠٠ وحدة	١٥ ج	٩٠٠٠ ج
اغسطس	٢٠٠ وحدة	١٤ ج	٢٨٠٠ ج
ديسمبر	٧٠٠ وحدة	١٢ ج	٨٤٠٠ ج

فإذا علمت ما يلى :

١ ـ بلغت قيمة مخزون أول الفترة من المواد الخام ١٢ ألف ج (عبارة عن عدد ٨٠٠ وحدة بسعر ١٥ج للوحدة) .

٢ ـ بلغت تكلفة المخزون آخر الفترة من المواد الخام ١٩٤٠٠ج (لعدد ١٥٠٠ وحدة) وفقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا مع العلم بأن المنشاة قد اعتادت تقويم المنصرف من المخزون بطريقة الوارد أولا صادر أولا .

والمطلوب : تحديد الأثر الضريبي الناتج عن تعديل طريقة تقويم المخزون .

الحل

تعديل طريقة تقويم مخزون أخر المدة من الوارد أولا صادر أولا إلى الوارد أخيرا صادر أولا يؤدي إلى الفروق التالية :

١ - قيمة المخزون وفقا لطريقة الوارد أولا صادر أولا :

٧٠٠ وحدة (مشتريات ديسمبر) × ١٢ج = ٨٤٠٠

٢٠٠ وحدة (مشتريات أغسطس) × ١٤ج = ٢٨٠٠

٦٠٠ وحدة (مشتريات مـايـو) × ١٥ج = ٩٠٠

٢٠٢٠٠ ج

٢ - قيمة المخزون وفقا لطريقة الوارد أخيرا صادر أولا ١٩٤٠٠ ج

فروق تقويم دائنة ٨٠٠ ج

ونظرا لأن الفروق دائنة، فهي بالتالي يجب إخضاعها للضريبة أي إضافة قيمتها الي صافي الربح المحاسبي

٢/٥ الأرباح الرأسمالية Capital Gains

تتمثل الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة فيمايلي :

١/٢/٥ الأرباح الناتجة من بيع الأصول الثابتة للمنشأة :

تلجأ المنشاة لبيع واحد من أصولها الثابتة اما لأنها في غير حاجـة إليـه، أو لاستبداله بـآخر بعـد أن أصبح غير صالح للاستخدام فنيا أو اقتصاديا أو لغير هذا الأسباب. فإذا زاد ثمـن البيـع عـن القيمـة الدفترية للأصل (تكلفة شراء الأصل بعد استبعاد مجمع الاهلاك السابق اعتماده بمعرفـة مأموريـة الضرائب المختصة)، فإن الفرق يعتبر ربحا رأسماليا يدخل ضمن الايـرادات الخاضـعة للضـريبة تطبيقا للمادة (١٧) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٥. ولا يمكن الاحتجـاج هنـا بأنـه قـد تـم اسـتبدال الأصل بآخر ثمنه يفوق ثمن بيع الأصل الأول .

وقد حددت المادة المذكورة الأصول الثابتة التي تخضع أرباح بيعها للضريبة بأنهـا الأصـول التـي تخضع للإهلاك بنظام القسط الثابت وهي المباني (تستهلك بمعدل ٥٠٪ سنويا) والأصول المعنويـة

كالشهرة والإسم التجاري والعلامة التجارية وغيرها (تستهلك بمعدل ١٠% سنويا) بالإضافة إلى الأراضي والأصول الأخرى للمنشأة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك

وعلى ذلك فإذا تم إهلاك هذه الأصول (عدا الأراضي) من الناحية المحاسبية بمعدلات اقل من المعدلات الضريبية، فإن الفروق الضريبية الناتجة يتم خصمها من إجمالي الربح الضريبي. وبالعكس إذا تم إهلاك هذه الأصول من الناحية المحاسبية بمعدلات أكبر من المعدلات الضريبية، فإن الفروق المحاسبية الناتجة يجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي.

ومن ناحية أخرى، فإن الخسائر الرأسمالية التي تتحقق من بيع هذه الأصول يجب أن تعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات. فإذا تم إهلاك هذه الأصول من الناحية المحاسبية بمعدلات أقل من المعدلات الضريبية، فإن فروق الخسائر الرأسمالية الضريبية نتيجة زيادة قيمة إهلاكها من الناحية الضريبية عن قيمته للأغراض المحاسبية، يتم خصمها من إجمالي الربح الضريبي. وبالعكس إذا تم إهلاك هذه الأصول من الناحية المحاسبية بمعدلات أكبر من المعدلات الضريبية، فإن فروق الخسائرالرأسمالية المحاسبية نتيجة زيادة قيمة إهلاكها من الناحية المحاسبية عن قيمته للأغراض الضريبية، يجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي.

أما الأرباح الرأسمالية (أو الخسائر الرأسمالية) الناتجة من بيع الأصول الأخرى التي تخضع للإهلاك بنظام اساس الإهلاك كالحاسبات الآلية وغيرها من الأصول الأخرى، فلا يعترف بها من الناحية الضريبية بإعتبار أنها قد روعيت في الحسبان عند حساب قيمة الإهلاك الضريبي لهذه الأصول. ويعنى ذلك :

١ ـ أن الخسائر الرأسمالية المحاسبية الناتجة عن بيع هذه الأصول لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي .

ب ـ وأن الأرباح الرأسمالية المحاسبية الناتجة عن بيع هذه الأصول لا يجب أن تخضع للضريبة، وبالتالي يجب خصمها من إجمالي الربح الضريبي .

٢/٢/٥ الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من الأصول الثابتة:

فقد يحصل الممول على تعويضات نتيجة هلاك أو الاستيلاء على أي من الأصول المذكورة في البند سالف الذكر. فإذا زادت قيمة التعويض عن القيمة الدفترية للأصل (تكلفة شراء الأصل بعد إستبعاد مجمع الإهلاك السابق إعتماده بمعرفة مأمورية الضرائب المختصة)، فإن الفرق يعتبر

ربحا رأسماليا يدخل ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة تطبيقا للمادة ١٧ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتتمثل الأصول الثابتة التي يخضع فيها هذا الفرق للضريبة في المباني والأصول المعنوية والأراضي، أما غيرها من الأصول الأخرى فلا يعترف بهذه الفروق من الناحية الضريبية بإعتبار أنها روعيت في الحسبان عند حساب الإهلاك الضريبي لهذه الأصول .

ومن ناحية أخرى، إذا كان هذا الفرق بمثابة خسائر راسمالية (زيادة القيمة الدفترية عن قيمة التعويضات) فإنه يعترف بها من الناحية الضريبية بالنسبة للمباني والأصول المعنوية والأراضي وحدها. ونطبق القواعد المذكورة في البند السابق على هذه الفروق .

مثال (٥. ٥) ؛

أشترت منشأة فردية في أول إبريل ٢٠١٧ مخزنا لتخزين بضائعها بمبلغ ٩٠ الف ج وقد بلغت رسوم تسجيله ٤٠٠٠ ج ، وأتعاب المحاماة ٢٠٠٠ج. وفي أول شهر إبريل ٢٠١٩ قامت المنشاة بتجديد المخزن بمبلغ ١٤ الف جنيه. وفي شهر ديسمبر ٢٠١٩ قامت المنشأة ببيع المخزن بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه ، وبلغت تكاليف إتمام البيع ١٥٠٠٠جنيه. **فإذا علمت ما يلى :**

١ - تبلغ مصروفات الصيانة الدورية ١٠٠٠جنيه سنويا.

٢ - معدل إهلاك المباني المعتمد ضريبيا ٥٪ سنويا.

والمطلوب: تحديد قيمة الأرباح الرأسمالية الواجب إخضاعها للضريبة في نهاية عام ٢٠١٩.

الحل

تتحدد قيمة الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة في عام ٢٠١٩ على النحو التالي:

	جنيه	جنيه
القيمة البيعية للمخزن = ١٥٠٠٠٠ – ١٥٠٠٠		١٣٥٠٠٠
يخصم منها :		
القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع :		
ثمن شراء المخزن	٩٠٠٠٠	
رسوم التسجيل	٤٠٠٠	
أتعاب المحاماة	٢٠٠٠	
تكلفة الشراء	٩٦٠٠٠	
تكلفة التجديد	١٤٠٠٠	
مجموع	١١٠٠٠٠	
(-) مجمع الإهلاك المعتمد ضريبيا :		
١ - حتى ٢٠١٤/٤/١ = ٩٦٠٠٠ × ٥٪ × ٢ =	(٩٦٠٠)	

ب -إعتبارا من ٢٠١٤/١/١ = ١١٠٠٠٠ × ٥٪ × ٩/١٢ =	(٤١٢٥)	
		(٩٦٢٧٥)
الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة		٣٨٧٢٥

ملحوظة :
لا تدخل مصروفات الصيانة الدورية ضمن تكلفة التجديد أو التحسين.

مثال (٥-٦) :

بلغ صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة لأحدى المنشآت الفردية من واقع قائمة الدخل ٨٥ ألف ج، وذلك عن عام ٢٠١٩ :

فذا علمت ما يلي :

١ - قامت المنشأة في ٢٠ مارس ٢٠١٩ ببيع قطعة أرض مملوكة لها بمبلغ ٢٥٠ الف ج علما بأنها مشتراه بمبلغ ١٠٠ ألف ج، وقد بلنت عمولة البيع ٢٠ ألف ج،وقد تبين أن نتائج هذه الصلية لم تدرج في قائمة الدخل.

٢ - تتضمن مصروفات المنشأة ما يلي :

(أ) ٣٦٠٠٠ ج خسائر رأسمالية ناتجة من حصول المنشاة في ٢٠١٩/٩/١ على تعويض ٨٠ ألف ج من شركة مصر للتأمين بسبب إنهيار شقة مملوكة للمنشأة، علما بأنها مشتراه بمبلغ ١٢٠ ألف ج فى ٢٠١٨/٨/١ ويتم إهلاكها من الناحية المحاسبية والضريبية بطريقة القسط الثابت بمعدل ٢٠ % , ٥ % سنويا على الترتيب.

ب) ١٥٠٠٠ ج خسائر رأسمالية ناتجة من بيع حاسبات آلية في ٢٠١٩/١٢/٣١ بمبلغ ٥٠ ألف ج علما بأنها مشتراه في ١/٧/٢٠١٩ ويتم إهلاكها من الناحية المحاسبية بمعدل ٢٠% سنويا .

والمطلوب : بيان التعديلات الواجب إدخالها لتحديد إجمالي الربح الضريبي عن عام ٢٠١٩ .

الحل

	جنيه	**جنيه**
صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		٨٥٠٠٠
يضاف :		
١- الربح الرأسمالي الناتج من بيع قطعة الأرض	١٣٠٠٠٠	
٢- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية	١٥٠٠٠	
٣- فروق الخسائر الناتجة من هلاك الشقة	٦٠٠٠	
		١٥١٠٠٠
إجمالي الربح الضريبي		٢٣٦٠٠٠

ملاحظات

١ - الريح الرأسمالي الناتج من بيع قطعة الأرض يخضع للضريبة، ونظرا لأنه لم يدرج بقائمة الدخل تم إضافته إلى صافى الريح المحاسبي. وقد تم حساب هذا الربح كما يلي: ثمن البيع – القيمة الدفترية في تاريخ البيع مضافا إليها عمولة البيع = ٢٥٠ ألف ج – (١٠٠ ألف + ٢٠ ألف) = ١٣٠ ألف ج

٢ - الزيادة في الخسائر الرأسمالية المحاسبية عن الخسائر الرأسمالية الضريبية نتيجة نقص مدل الإهلاك المحاسبي عن معدل الإهلاك الضريبي، لا يتم خصمها ولذلك تم إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي . وقد تم حساب الخسائر الرأسمالية الضريبية كما يلى :

التعويض – (القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع مخصوما الإهلاك الضريبي)

= ٨٠ ألف – [١٢٠ ألف – (١٢٠ الف × ٥٪ × ٨/١٢)]

= ٨٠ ألف – [١٢٠ ألف – ١٠ آلاف] = ٣٠ ألف ج

ونظراً لأن الخسائر الرأسمالية المحاسبية تساوى ٣٦ ألف ج ، لذلك يكون الفرق ٦٠٠٠ج واجب الإضافة إلى صافي الربح المحاسبي .

٣ - الخسائر الرأسمالية المحاسبية الناتجة من بيع الحاسبات الآلية لا تعتبر من المصروفات حيث تم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك ولذلك تم إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي.

٣/٢/٥ أرباح إعادة التقييم Profits of Revaluation

تسرى الضريبة على أرباح إعادة تقييم أصول المنشأة بهدف تغيير الشكل القانوني لها، بإعتبار أن هذه الأرباح قد تحققت بالفعل نظرا لأنها نتجت عن تصرف قانوني يترتب عليه تصفية شكل قانوني معين وإنشاء شكل قانوني جديد. وعلى ذلك تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تحويلها إلى شركة تضامن أو شركة توصية بسيطة.

أما إذا كان الهدف من إعادة التقييم هو إظهار القيمة الحقيقية للمنشاة، فإن الأرباح الناتجة عنها تعد أرباحا ورقية غير محققة بالفعل، وبالتالي لا تخضع هذه الأرباح للضريبة.

وقد عمل المشرع على تشجيع الأسهام في رأس مال الشركات المساهمة فنص في المادة (٢٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدم سريان الضريبة على الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم

أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة . وقد **اشترط لذلك مايلي :**

١. أن يتم تقديم أصول المنشأة الفردية كحصة عينية في رأسمال شركة مساهمة، فإذا تم تقديمها نظير الإسهام في شركة توصية بالأسهم، فإن الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم تخضع للضريبة.

ب ـ أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية أسهما إسمية، أي باسم صاحب المنشاة الفردية.

جـ ـ ألا يتم التصرف في هذه الأسهم مدة خمس سنوات، فإذا تم التصرف فيها قبل إنهاء هذه المدة، فإن الأرباح الناتجة عن إعادة التقييم تخضع للضريبة.

٤/٢/٥ أرباح التصفية Profits of Liquidation

إذا تقرر إنهاء عمليات المنشأة لأي سبب من الأسباب، فأنه يستتبع ذلك تصفية أصولها أي تحويلها إلى نقدية وسداد ما عليها من ديون للغير.

ويتطلب الأمر ضرورة تعيين مصف للمنشأة يوكل إليه أمر تصفيتها. ويقوم المصفى ببيع أصول المنشأة أما صفقة واحدة أو على عدة صفقات، وبالطريقة التي يرى أنها أفضل للمنشأة، ثم يقوم بسداد كافة الإلتزامات المستحقة على المنشاة. وقد يضطر المصفى إلى إدارة المنشأة بغرض إنجاز بعض العقود التي تكون المنشأة قد إلتزمت بها إذا كان هذا في صالحها ، ولكن لا يسمح له بالدخول في عقود جديدة.

ويقوم المصفى بإنجاز مهمته في ضوء الميزانية التي تعد في تاريخ التصفية.

وفي نهاية التصفية يلتزم المصفى بتقديم حساب عن نتيجة أعماله يوضح فيه نتيجة التصفية من ربح أو خسارة.

وقد فرض المشرع المصرى الضريبة على أرباح التصفية التي تتحقق خلال الفترة الضريبية تطبيقا للمادة (١٧) من القانون رقم ٩٥ لسنة ٢٠٠٥.

مثـال (٧-٥) :

فيما يلى ميزانية إحدى المنشآت الفردية التجارية في تاريخ تصفيتها :

الميزانية العمومية في ٣٠/٦/٢٠١٩

أصول				خصوم	
	٩٠٠٠٠	اصول ثابتة	٦٠٠٠٠		راس المال
	٣٠٠٠٠	(اراضي ومباني) (-) مخصص اهلاك		٢٥٠٠٠	دائنون
٦٠٠٠٠				١٥٠٠٠	اوراق دفع
٢٥٠٠٠		مدينون	٤٠٠٠٠		
١٠٠٠٠		بضاعه			
٥٠٠٠		بنك			
١٠٠٠٠٠			١٠٠٠٠٠		

وقد قام المصفى ببيع الأصول وسداد الديون على النحو التالي :

١ - باع الأصول الثابتة بمبلغ ٨٥ ألف ج علما بأن قيمتها الدفترية المحاسبية تعادل قيمتها المعتمدة ضريبيا.

٢ - حصل من المدينين ٢٠ ألف ج وتنازل عن الباقي.

٣ - باع البضاع بمبلغ ١٢ ألف ج علما بأنها مقومة بالدفاتر في السنوات السابقة بالتكلفة.

٤ - سداد كافة ديون المنشأة بعد أن تنازل الدائنون عن ٥٠٠٠ج.

٥ - بلغت مصروفات التصفية ٤٠٠٠ج.

والمطلوب : تحديد أرباح التصفية الواجب إخضاعها للضريبة.

الحـل

تتحدد قيمة أرباح التصفية الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

	جنيه	جنيه
١- تصفية الأصول الثابتة :		
ثمن بيع الأصول الثابتة	٨٥٠٠٠	
(-) صافي القيمة الدفترية المعتمدة ضريبيا	٦٠٠٠٠	
ربح بيع الأصول الثابتة		٢٥٠٠٠
٢- تصفية الأصول المتداولة :		
المحصل من المدينين	٢٠٠٠٠	
(-) القيمة الدفترية للمدينين	٢٥٠٠٠	
خسارة تصفية المدينين		(٥٠٠٠)

ثمن بيع البضاعة	١٢٠٠٠	
(-) القيمة الدفترية للبضاعة	١٠٠٠٠	
ربح بيع البضـاعـة		٢٠٠٠
٢- تصفية الإلتزامات :		
المسدد للدائنين	٢٠٠٠٠	
(-) القيمة الدفترية للدائنين	٢٥٠٠٠	
ربح تصفية الدائنين		٥٠٠٠
المسدد من أوراق الدفع	١٥٠٠٠	
(-) القيمة الدفترية لأوراق الدفع	١٥٠٠٠	
		–
٤- مصروفات التصفية :		**(٤٠٠٠)**
أرباح التصفيـة		**٢٣٠٠٠**

٥/٢/٥ أرباح بيـع الحصص والأوراق المالية (١)

Profits of selling share portion and securities

فرض المشرع الضريبة على الأرباح الرأسمالية التـي تتحقـق مـن التصـرف بالحصـص والأوراق المالية للشركات، وذلك على النحو التالي :

١ - تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس صافي قيمة هذه الأرباح فـي محفظـة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع او اسـتبدال او اي صورة من صـور التصـرف فـي الأوراق الماليـة او الحصـص، وتكلفـة إقتنهـا بعـد خصـم عمولـة الوساطة. وتحدد تكلفة الإقتناء بالنسبة للأسهم المجانية بالقيمة الاسمية للسهم .

٢ – يكون معدل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

(أ) الأرباح الرأسمالية المحققـة فـي مصـر، تفـرض عليهـا الضـريبة بمعـدل (١٠%) وذلـك دون خصم أية تكاليف، وذلك بشرطين:

- أن يكون الشخص الطبيعي الذي حصل عليها مقيما في مصر،
- وأن تكون الأوراق المالية مقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية.

ويجـب أن يسـتبعد مـن الوعـاء الخاضـع للضـريبة للنشـاط التجـاري والصـناعي للممـول جميـع التكـاليف المتعلقـة بـالأوراق الماليـة المقيـدة فـي بورصـة الأوراق الماليـة المصـرية وذلـك وفقـا للطريقتين التاليتين :

- **خـريقة التخصـيص Allocation method**، ويـتم تطبيقهـا إذا كـان الغـرض الوحيـد مـن الحصـول علـى هـذه الأمـوال الاسـتثمار فـي الأوراق الماليـة المـذكورة. وتكـون تكلفـة التمويـل والاستثمار في هذه الحالة هي العوائد المدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال.

- **خريقة التقسيم النسبي Pro rata division method** ، ويـتم تطبيقهـا إذا لـم يكـن الغـرض الوحيد من الحصول على هذه الأموال الاستثمار فـي الأوراق الماليـة. وفـي هـذه الحالـة يـتم تحديـد نصيب هذه الإيرادات من تكلفة التمويل والاستثمار وفقا للمعادلة التالية

تكلفة التمويل والاستثمار × (إيرادات الأوراق المالية الخاضعة للضريبة / إجمالي إيرادات نشاط الممول خلال العام)

أما إذا كـان الشـخص الطبيعـي مقيمـاً فـي مصـر، وكانـت الأوراق الماليـة غيـر مقيـدة بالبورصـة المصرية، فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة من التصرف فيها تخضع للضـريبة بسـعرها التصـاعدي العادي (الوارد في المادة ٨ من القانون) ولا تسرى عليها الضريبة القطعية سالفة الذكر.

ولمنـع الـدواج الضـريبة علـى الأربـاح الرأسـمالية (سـواء كانـت الأوراق مقيـدة أو غيـر مقيـدة بالبورصة)، تخصم الضريبة المسددة عليها من الضريبة المستحقة على الممـول وذلـك فـي حـدود نصيب تلك الأرباح من الضريبة المستحقة على الممول وفقا للمعادلة التالية :

الضريبة المستحقة على الممول× (الأرباح الرأسمالية المسدد عنها الضريبة / إجمالي إيرادات نشاط الممول خلال العام)

ب) الأرباح الرأسمالية المحققة في الخارج، تفرض عليها الضريبة بالأسـعار التصـاعدية العاديـة للضريبة (الواردة في المادة ٨ من القانون) وذلـك إذا كـان الشـخص الطبيعـي الـذي حصـل عليهـا مقيما في مصر .

ولمنع إزدواج الضريبة على تلك الأرباح يسمح بخصم الضـريبة الأجنبيـة المدفوعـة فـي الخـارج من الضريبة المستحقة على الممول في مصر وذلك في حـدود نصـيب تلـك الأربـاح مـن الضـريبة المستحقة على الممول وفقا للمعادلة التالية:

الضريبة المستحقة على الممول× (الأرباح الرأسمالية المسدد عنها الضريبة في الخارج / إجمالي إيرادات نشاط الممول خلال العام)

٣ – تقوم شركة الإيداع والقيد المركزي، وبنوك الإيداع المرخص لهم بمزاولة النشاط بحسب الأحوال، أو الجهة التي تنفذ المعاملة بإخطار الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالمعاملة وذلك على نموذج (٤٣أرباح رأسمالية) في موعد أقصاه نهاية يناير من كل عام .

مثال (٥-٨) :

بلغ صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية المملوكة لأحد الأفراد المقيمين في مصر مبلغ ٩٠ ألف ج عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩. فإذا علمت أن الفحص الضريبي قد أظهر ما يلي:

١ - باعت المنشاة أرضا في عام ٢٠١٩ بمبلغ ٢٥٠ ألف ج، وتكلفة شرائها ١٠٠ الف ج، وعمولة بيعها ٢٠ ألف ج، علما بان نتائج هذه العملية لم يتضمنها قائمة الدخل.

٢ – تتضمن نفقات المنشاة : ٣٦ ألف ج لخسائر رأسمالية ناتجة من تعويضات قدرها ٨٠ ألف ج محصلة في ١/٩/٢٠١٩ من شركة تامين مقابل ما أصاب شقة مملوكة للمنشأة مشتراه في ١/١/٢٠١٩ بمبلغ ١٢٠ الف ج. علما بان معدل الإهلاك المحاسبي والضريبي السنوى كان ٢% ، ٥٪ على الترتيب - ١٥ الف ج خسائرراسمالية ناتجة من برح أجهزة كمبيوتر بمبلغ ٢٤ ألف ج في ٢٠١٩/١٢/٣١ علما بانها مشتراه في ٢٠١٨/١/١ وأن معدل إهلاكها السنوى ٢٠%.

٣ – بلغ إجمالي إيرادات المنشأة ٢٠٠ ألف ج (منها ٥٠٠٠ج عوائد ودائع بالبنوك ٦٠ ألف ج إجمالي أرباح ناتجة من مزاولة النشاط بالخارج علما بان معدل الضريبة الأجنبية ٣٠%).

٤ - بلغ قيمة الضريبة المسددة تحت حساب الضريبة مبلغ ١٥٧٤ج .

والمطلوب :

١ – تحديد صافي الربح الضريبي عن عام ٢٠١٩

٢ – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩

الحل

١- تحديد صافي الربح الضريبي عن عام ٢٠١٩

	جنيه	جنيه
صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		٩٠٠٠٠
يضاف		
١- أرباح راسمالية ناتجة من بيع الأرض :		
٢٠٠ الف – (١٠٠ الف + ٢٠ الف)	١٣٠٠٠٠	
٢- الزيادة في الخسائر الرأسمالية المحاسبية للشقة عن الخسائر الرأسمالية الضريبية نتيجة نقص معدل الإهلاك المحاسبي عن معدل الإهلاك الضريبي :		
الخسائر الرأسمالية المحاسبية ٣٦٠٠٠		
(-) الخسائر الرأسمالية الضريبية :		
٨٠ الف – [١٢٠ الف – (١٢٠ الف × ٥ % × (٨ / ١٢)] ٣٠٠٠	٦٠٠٠	
٣- خسائر رأسمالية محاسبية ناتجة من بيع أجهزة كمبيوتر حيث لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم	١٥٠٠٠	
		١٥١٠٠٠
إجمالى الربح الضريبي		٢٤١٠٠٠
يخصم		
١- الاعفاءات :		
عوائد الودائع بالبنوك		(٥٠٠٠)
صافي الربح الضريبي		٢٣٦٠٠٠

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع

	جنيه	جنيه
	معفاه	
الـ ٨٠٠٠ الأولى	٢٢٠٠	
ال ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠%	٢٢٥٠	
الـ ١٥٠٠٠ج الثانية × ١٥٪	٣١٠٠٠	
الـ ١٥٥٠٠٠ج التالية × ٢٠%	٨١٠٠	
الـ ٣٦٠٠٠ ج التالية × ٢٢,٥٪		٤٣٥٥٠
٢٣٦٠٠٠		
الضريبة المستحقة		
يخصم :		
١- الضريبة الأجنبية عن الأرباح المحققة في الخارج:		
- المسدد بالفعل ٦٠ ألف × ٣٠% =	١٨٠٠٠	
- الحد الأقصى		

٤٣٥٥٠ × (٦٠ الف / ٢٠٠٠٠٠) =	١٣٠٦٥	
		(١٣٠٦٥)
صافي الضريبة المستحقة		٣٠٤٨٥
٢ - المبالغ المسددة تحت الحساب		(١٥٧٤)
الضريبة واجبة الدفع		٢٨٩١١

٣/٥ الإيرادات الفرعية SubsidiaryRevenues

يقصد بها تلك الايرادات التي تحققها المنشاة من مباشرة عمليات لا تدخل في نشاطها الأساسي، ومن أمثلتها مايلي :

١/٣/٥ إيرادات العقارات المبنية والأراضي الزراعية

Building and Agriculture Land Revenues

وهي عبارة عن الايرادات التي تحصل عليها المنشاة نتيجة تأجير العقارات المملوكة لها للغير. وهذه الإيرادات تدخل ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة مادامت ناتجة عن عقارات مبنية أو أراضي زراعية مدرجة ضمن أصول المنشاة .

ولكنا نجد من ناحية أخرى أن بعض هذه الايرادات تخضع لضريبة المباني أو لضريبة الأطيان الزراعية، ومن ثم فإن اخضاعها ضمن ايرادات النشاط التجاري والصناعي يعني ازدواج الضريبة عليها. وتفاديا لهذا الوضع يسمح بخصم الضرائب العقارية التي تتحملها المنشأة عن هذه المقارات ضمن التكاليف واجبة الخصم تطبيقا البند (٢) من الملاة (٢٣) من القانون رقم ١١ لسنة ٢٠٠٥ .

٢/٣/٥ عوائد الودائع وحسابات التوفير

اعفي المشرع من الضريبة بموجب البند (٠) من المادة (٣١) من القانون رقم١١ لسنة ٢٠٠٥ كل مما يلي :

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

٢ - عوائد شهادات الاستثمار والأدخار والإيداع التي تصدرها البنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية .

٣. عوائد الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد .

٤. عوائد الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزى .

ويهدف المشرع من هذا الإعفاء إلى تنمية المدخرات باعتبارها لازمة لدفع التنمية الإقتصادية .

ويراعى أن تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بتلك الإيرادات لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم .

٣/٣/٥ التعويضات Compensations

وهي المبالغ التي تحصل عليها المنشاة من الغير مقابل ما لحقت بها من اضرار، التعويضات التي تحصل عليها المنشأة نتيجة عدم تنفيذ العقود أو التأخر في تنفيذها،او نتيجة هلاك البضائع المملوكة لها. وهذه التعويضات تعتبر ايرادا خاضعا للضريبة في السنة التي تم فيها التحصيل .

أما التعويضات التي تحصل عليها المنشاة نتيجة هلاك أو الاستيلاء على أحد أصولها الثابتة المتخذة شكل مبانى أو أراضي أو أصول معنوية، فتخضع الأرباح المحققة منها (الفرق بين قيمة التعويض والقيمة الدفترية بعد استبعاد مجمع الاهلاك)، باعتبارها أرباحا رأسمالية كما سبق أن أوضحنا ذلك من قبل

٤/٣/٥ الديون المعدومة المحصلة Collected Bad Debts

وهي عبارة عن ديون سبق أن اعدمت في سنة أو سنوات سابقة ثم حصلتها المنشأة في سنة تالية، فإذا لم تكن مأمورية الضرائب قد اعتمدت اعدامها في السنوات السابقة فإن المبلغ المحصلة لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة في السنة التي تم التحصيل فيها وبالعكس إذا قامت مأمورية الضرائب باعتمد هذه الديون في السنوات السابقة، فإن المبالغ المحصلة منها تكفل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

٥/٣/٥ الإعانات Subsidies

تعتبر هذه الإعاقات إيرادات فرعية تخضع للضريبة على أساس ما حصلت عليه المنشأة بالفعل (إذا كانت في شكل نقدي) أو على أساس القيمة السوقية للأصول العينية التي تحصل عليها (إذا كانت في شكل عيني). وفي جميع الحالات يجب أن يتأكد مأمور الضرائب من أن ما تحصل عليه المنشاة يمثل منحة أو اعانة وليس قرضا أو سلفة .

٦/٣/٥ الخصم المكتسب PurchaseDiscount

وهو عبارة عن إيراد تحصل عليه المنشأة تنفيذا لاتفاقيات تربط بينها وبين الموردين يدفع بموجبها هؤلاء الموردون أو يخصموا من حساباتهم لديهم مبلغا معادلا لنسبة مئوية متفق عليها إذا قاموا بالسداد في بحر مدة معينة (خصم نقدى)، أو إذا بلغت معاملاتهم معهم حدا معينا (خصم كمية) .

وهذه الايرادات تدخل ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة .

٧/٣/٥ فروق العملة الأجنبية Foreign Currency Variance

يقصد بذلك فروق تقييم العملة الأجنبية الناتجة من تقييم الإيرادات والتكاليف. وهذه الفروق يعترف بها من قبل مصلحة الضرائب، سواء كانت مدينة أو دائنة، وذلك إذا تم تسوية الصفقة في نفس الفترة المالية التي حدثت فيها. إما إذا تمت تلك التسوية في الفترة أو الفترات المالية التالية للفترة التي حدثت فيها، فلا يعترف بها من قبل مصلحة الضرائب بإعتبار أن الفروق في هذه الحالة لم تتحقق في الفترة الحالية .

ومن ناحية أخرى، فإن الفروق الناتجة من ترجمة حسابات العملة الأجنبية إلى العملة المحلية فلا تأخذ في الإعتبار عند تحديد صافي الربح الضريبي بإعتبارها فروق دفترية لم تتحق بالفعل .

٨/٣/٥ عوائد اذون وسندات الخزانة Returns of Treasury Notes and Bonds

تخضع هذه العوائد للضريبة بسعر ٢٠% بدون خصم أية تكاليف. ويلتزم دافع العوائد في هذه الحالة بحجز الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة.

وتعامل هذه العوائد كوعاء مستقل عن الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة، ولا يجوز حساب تكاليف هذه العوائد ضمن التكاليف اللازمة لتحقيق الإيرادات الأخرى الممول عند حساب الضريبة المستحقة على هذه الإيرادات .

ويتم حساب تكاليف تحقيق هذه العوائد على النحو التالي :

أ- نحسب نسبه (٨٠%) من عوائد أذون وسندات الخزانه .

ب - نحسب نسبة إجمالي المصروفات التمويلية والمصاريف العمومية (بدون المخصصات والإهلاكات) إلى إجمالي الإيرادات .

ج - تكاليف تحقيق العوائد = (أ) × (ب).

وفي جميع الأحوال، لا يجوز أن تزيد تكاليف تحقيق تلك العوائد عن :

- (٧٠%) من هذه العوائد خلال العام الذي ينتهى بعد ٢٠١٩/٥/١١ .
- (٨٥%) من هذه العوائد عن العام المالي التالي له .
- (١٠٠%) عن الأعوام المالية التالية .

وتسرى هذه الأحكام على إصدارات سندات وأذون الخزانة التي تم الاكتتاب فيها من ٢٠١٩/٢/٢١ وكذلك الإصدارات القديمة التي يعاد فتحها من هذا التاريخ وفي حدود المبالغ التي يتم إعادة الفتح لها فقط .

٩/٣/٥ توزيعات الأرباح Dividends

يقصد بتوزيعات الأرباح الدخل المستمد من الأسهم أو الحصص، بما في ذلك أسهم التمتع أو حقوق التمتع، وأسهم التعدين، وأسهم التأسيس أو أية حقوق أخرى، وتعطى حق المشاركة في الأرباح، وسواء كانت هذه التوزيعات نقدية أو أسهم مجانية،أو على شكل سندات أو حصص تأسيس أو على أية صورة أخرى.

وقد فرض المشرع الضريبة على تلك التوزيعات التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر (عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية)، وسواء كانت من شركة أموال أو من شركة أشخاص أو شركة مقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، وفقا لما يلى :

١ – تتحدد التوزيعات الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) كما يلى :

(١) بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعي الذي لا يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً خاضعاً للضريبة خلال السنة الضريبية، يتحدد وعاء الضريبة وفقا لما تقرره السلطة المختصة بالتوزيع وذلك فيما يجاوز ١٠ آلاف :

(ب) بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً خاضعاً للضريبة، يتحدد وعاء الضريبة بكامل قيمة توزيعات الأرباح سواء من مصدر في مصر أو من الخارج.

وتكون العبرة في تصيد الأرباح الموزعة بقيمة الريح المقرر توزيعه على الأسهم والحصص في أية صورة، طبقا لما هو ثابت في قرارات الجمعية العمومية أو قرارات مجلس الإدارة أو في تقرير الشركة وحساباتها أو أية وثائق أخرى، أو بإقرار وقدمه الشخص المسئول عن إدارة الشركة خلال ٣٠ يوما من تاريخ إنتهاء السنة المالية يتضمن بيان الأرباح المقرر توزيعها.

وتلتزم كل جهة تقوم بالتوزيع أن تقدم إلى مصلحة الضرائب محاضر وملحقات القرارات التي تصدرها الجمعية الصومية، وكذلك القرارات التي تصدر من مجلس الإدارة الخاصة بتوزيع الأرباح وذلك خلال ٣٠ يوما من تاريخ صدورها.

٢ – تفرض الضريبة على التوزيعات الخاضعة للضريبة بالمعدلات التالية :

(أ) بالنسبة للتوزيعات المحققة داخل مصر، تفرض عليها الضريبة بمعدل (١٠٪) دون خصم أية تكاليف. ويخفض هذا المعدل إلى (٠٪) دون خصن ايه تكاليف، وذلك بشرطين :

ـ أن تزيد نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من رأس المال أو حقوق التصويت (عدد الأسهم)،

ـ وألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ولمنع إزدواج الضريبة على تلك التوزيعات بالنسبة للشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا خاضعا للضريبة في مصر، سمح المشرع باستبعاد تلك التوزيعات من الإيرادات الخاضعة للضريبة في مصر .

وبالنسبة لتوزيعات الأرباح التي يحصل عليها الشخص الطبيعي الذي لديه محفظة أوراق مالية، ولا يتعامل أو لا يزيد رقم تعاملاته في الأوراق المالية بيعا وشراء خلال الفترة الضريبية على ٥ مليون جنيه، فإنها تخضع للضريبة المستقطعة بمعدل ٥٪ او ١٠% بحسب الأحوال، ولا تدخل هذه التوزيعات مرة أخرى عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة .

(ب) بالنسبة للتوزيعات المحققة خارج مصر، تفرض عليها الضريبة بالسعر التصاعدي العادي للضريبة (الوارد في المادة ٨ من القانون) بدون خصم الإعفاء المقرر للتوزيعات المحققة داخل مصر (١٠ آلاف جنيه)، وسواء كان هذا الشخص يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا او اي نشاط آخر.

ولمنع إزدواج الضريبة على تلك التوزيعات للشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطا تجاريا أو صناعيا أو أي نشاط آخر، سمح المشرع بخصم الضريبة الأجنبية المسددة بلخارج من الضريبة المستحقة على إجمالي الوعاء الضريبي وذلك في حدود نصيب تلك التوزيعات من الضريبة المستحقة على الممول .

٣ ـ تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة على تلك التوزيعات هي وضع التوزيع تحت تصرف المساهم، وذلك بنقلها من ذمة الجهة التي قامت بالتوزيع إلى ذمة المساهم، وسواء تقرر التوزيع من مجلس الإدارة أو الجمعية العمومية أو أية سلطة أخرى مختصة بالتوزيع. ويأخذ التوزيع المؤقت نفس الحكم .

٤ ـ تلتزم شركة الإيداع والقيد المركزي، وبنوك الإبداع المرخص لهم بمزاولة النشاط أو الجهة الموزعة للأرباح الخاضعة للضريبة على التوزيعات، بحجز ١٪ من توزيعات الأرباح، وتوريدها إلى الإدارة المركزية لتجميع نماذج الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة في موعد أقصاه خامس يوم من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه التحصيل وذلك على النموذج (٤٢ توزيعات الأرباح). كما يجب عليها تسليم الممول إيصالا بكل مبلغ يتم حجزه تحت حساب هذه الضريبة على توزيعات الأرباح أو إخطاره به. ويجب على تلك الجهات أن ترد للممول ما تم توريده لها بالزيادة عن الضريبة المستحقة عليه في نهاية كل ثلاثة أشهر وذلك خلال الشهر التالي لإنقضاء تلك الفترة، وعلى أن يتم تسوية المبالغ التي تم ردها للممول من تلك المستحقة لمصلحة الضرائب.
ويجب على شركات الأشخاص حجز وتوريد الضريبة على التوزيعات المستحقة على أصحاب الحصص فيها إلى مصلحة الضرائب وذلك في موعد أقصاه نهاية الأجل المحدد لتقديم إقرار الشركة .

مثال (٥-٩) ؛

بلغ صفى تريح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لإحدى المنشآت التجارية المملوكة لأحد الأفراد المقومين في مصر مبلغ ٨٧٠٠٠ ج عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ فإذا علمت أن الفحص الضريبي قد أظهر ما يلي :

١ـ تتضمن إيرادات النشأة ما يلى :

٤٠٠٠ج ديون معدومة محصلة سبق أن اعتمد منها ٣٥٠٠ج بمعرفة مأمورية الضرائب ـ ١٠٠٠٠ج قيمة تعويض قضائي لصالح المنشأة نتيجة تقليد الاسم التجاري لها (علما بانها قد حصلت منها ٦٠٠٠ج فقط) – ٥٠٠٠ج فوائد . مبيعات بالتقسيط تخص السنة ـ ٨٠٠٠ج أرباح أسهم من شركة مساهمة مقيدة بالبورصة المصرية. ١١٠٠٠ج إيراد عقار مبنى (الإيجار الشهري ١٠٠٠ج) ـ ١٥٥٠٠ج فوائد ودائع بالبنوك – ١٢٠٠٠ ج فروق عملة أجنبية (منها ٢٠٠٠ج فروق ترجمة عملة أجنبية) ـ ١٥٠٠٠ج عوائد أذون الخزانة المصرية .

٢ـ لو تتضمن إيرادات المنشأة ما يلى :

٥٠٠٠ج تعويضات محصلة من شركة تأمين مقابل ما أصاب بضائعها من تلف نتيجة حريق شب بلحد مخازن المنشاة نظرا لأنها إستخدمت المبلغ بالكامل في شراء بضاعة جديدة بدلاً من التي تلفت ـ ٤٠٠٠ج إعانات حصلت عليها المنشأة منها ١٠٠٠ج نقدا والباقي جهاز كمبيوتر قيمته السوقية ٥٠٠٠ج.

٣ـ تتضمن مصروفات المنشأة ما يلى :

١٠ آلاف ج مصروفات تمويلية – ٤٠ ألف ج مصروفات عمومية (منها ٣ آلاف ج مخصصات، ١٢ ألف ج إهلاكات).

والمطلوب :

١ - إجراء التعديلات اللازمة لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٩

٢ – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩ علما بان إجمالي إيرادات المنشأة قد بلغت ٤٠ ألف ج، وأن المنشاة قد سددت ١٣٣٦ج تحت حساب الضريبة .

الحل

١ - التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافي الربح الضريبي

	جنيه	جنيه
صافى الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		٨٧٠٠٠
يضاف :		
١-ايراد عقار مستحق(١٠٠٠× ١٢) - ١١٠٠٠	١٠٠٠	
٢- تعويض عن تلف البضاعة	٥٠٠٠	
٣- قيمة الاعاقة النقدية	١٠٠٠	
٤-القيمة السوقية للإعانة العينية	٥٠٠٠	
٥- تكاليف تحقيق عوائد أذون الخزانة	٣٠٠٠	
		١٥٠٠٠
إجمالي الربح الضريبي		١٠٢٠٠٠
يخصم		
١- ديون معدومة محصلة لم يسبق اعتمادها من قبل (٤٠٠٠ – ٣٥٠٠)	٥٠٠	
٢- تعويضات قضائية غير محصلة (١٠٠٠٠ – ٦٠٠٠)	٤٠٠٠	
٣- فروق ترجمه عملة اجنبيه	٢٠٠٠	
٤- ارباح اسهم من شركة مساهمة قطاع خاص بمصر	٨٠٠٠	
٥- عوائد اذون الخزانة المصرية	١٥٠٠٠	
		(٢٩٥٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		٧٢٥٠٠
٦- الاعفاءات :		
فوائد ودائع بالبنوك		(١٥٥٠٠)
صافي الربح الضريبي		٥٧٠٠٠

ملاحظات :

١ - الديون المعدومة المحصلة التي لم يسبق إعتمادها كتكاليف من قبل بمعرفة مأمورية الضرائب يتم خصمها من إجمالي الربح الضريبي حيث لا يجب في هذه الحالة إخضاعها للضريبة.

٢ – التعويضات التضفية غير المحصلة بسبب تأكيد الاسم التجاري للمنشاة وقدرها ٤٠٠٠ج لا تخضع للضريبة إلى العبرة بلخضاعها بالتحصيل القطى لها، وتلك تم خصم هذه التعويضات من إجمالي الربح الضريبي

٣ – تعتبر فوائد البيع بالتقسيط التي تخص السنة من الإيرادات الخاضعة ولذلك لا يجرى عليها أية تعديلات.

٤ - تخضع أرباح الأسهم من الشركة المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية للضريبة بصفة مستقلة بسعر (١٠%) بدون خصم أية تكاليف، مع مراعاة خصم هذه الأرباح من إجمالي الربح الضريبي

٥ - إيراد العقار الذي يخضع للضريبة تطبيقا لأساس الاستحقاق هو ١٢ ألف ج وذلك تم إضافة الفرق غير المحصل وقدره ١٠٠٠ج إلى صافي الربح قبل الضريبة .

٦ - التعريض الذي حصلت عليه المنشأة نتيجة تلف البضاعة يخضع للضريبة نظرا لأنه حصل بالفعل ولا عبرة باستخدام التعويض بالكامل في شراء بضاعة جديدة ولذلك تم إضافة هذا التعويض إلى صافي الربح قبل الضريبة.

٧ - قيمة الإعاقة النقدية، والقيمة السوقية للإعانة العينية تخضع للضريبة. ونظرا لأنها لم تدرج في قائمة الدخل، لذلك تم إضافة قيمة كل منهما (١٠٠٠ج + ٥٠٠٠ج) إلى صافي الربح قبل الضريبة.

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع

١/٢ الضريبة المستحقة على الوعاء الخاضع للضريبة :

	جنيه
الـ ٨٠٠٠ ج الأولى	**معفاه**
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠ %	= ٢٢٠٠
الـ ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥٪	= ٢٢٥٠
الـ ١٢٠٠٠ج التالية × ٢٠ %	= ٢٤٠٠
٥٧٠٠٠ الضريبة المستحقة بعد الخصم	**٦٨٥٠ ج × ٩٢,٥ % = ٦٣٣٦ ج**

٢/٢ الضريبة المستحقة على أرباح أسهم الشركة المساهمة التابعة للقطاع الخاص :

الضريبة المستحقة = ٨٠٠٠ × ١٠ % = ٨٠٠ ج

٣/٢ حساب الضريبة واجبة الدفع :

الضريبة المستحقة بعد الخصم		**٦٣٣٦**
يخصم		
الضريبة المسددة تحت الحساب		**(١٣٣٦)**
الضريبة واجبة الدفع		**٥٠٠٠ ج**

٦. التكاليف واجبة الخصم

Deductible Costs

قرر المشرع بموجب نص المادة (٢٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ مبدأ علما وهو خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الأرباح، ووضع شروطا عامة لإعتبارها واجبة الخصم. ولكنه مع ذلك عدد بعض التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر في المواد ٢٣،٢٠،٢٨ من القانون، وتطلب ضرورة أن تتوافر فيها شروط معينة .

ونص المشرع من ناحية أخرى في المادة (٢٤) من القانون على بعض المبالغ التي لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم .

ويمكننا توضيح ما سبق تفصيلا على النحو التالي :

١/٦ الشروط العامة الواجب توافرها في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

يشترط في التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بصفة عامة ضرورة توافر الشروط التالية :

ا ـ أن تكون مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاولته، فلا يعتبر من التكاليف المبالغ التي تمثل استخداما للربح كالنفقات الشخصية المتعلقة بالممول أو بعائلته. ولكن يحدث في الحياة العملية ان تكون هناك مصروفات مشتركة كما في حالة استخدام مواد و مصالح المنشاة وفي نفس الوقت لقضاء مصالح صاحب المنشاة وعائلته وفي هذه الحالة يجب تجزئه مصاريف هذه السيارة بين المشاة و الممول وعدم الاعتراف بنصيب الممول الشخصي منها ضمن التكاليف واجبه الخصم (عادة يتم تقسيم المصروف المشترك بين الممول والمنشاة بنسبة ١ : ٢)

٢- **أن تكون حقيقة مؤكدة وليس المتعالية،** فلا وعهر من التكاليف واجبه الخصم المصروفات والخسائر المحتملة الوقوع مستقبلا كالمخصصات علي اختلاف انواعها التي تكون لمقابلة خسائر محتملة الوقوع مستقبلا .

٣ - **أن تكون مؤيدة والمستندات** وتلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على المقها بمستندات عما هو الحال بالنسبة للاكراميات ومصروفت الانتقالات الداخلية ومصروفات الموضة للضيافة الداخلية لعملاء المنشاة ومصروفات النظافة وغيرها حيث تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط إلا تزيد في جملتها على ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة ومستندات .

٤ - **أن يكون مرتبطا بالسنة الضريبية،** وذلك تطبيقا لألساس الاستحقاق، فيعتبر من التكاليف واجبة الخصم كافة النفقات المتعلقه بالسنة موضوع المحاسبة دون ان يكون الواقعة السداد أى اعتبار. ومع ذلك فقنا نجد أن المشرع قد خرج على هذا الأساس احيانا وذلك على النحو الذي يتناوله تفصيلا في حينه

٢/٦ التكاليف واجبة الخصم بنص القانون :

نصت المادة (٢٢) من القانون على خصم جميع التكاليف والمصروفات ، إلا أن المادة (٢٣) من القانون قد عددت بعد ذلك بعض التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ،وقد جاء هذا التعداد على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر .

وتتمثل التكاليف والمصروفات التي عددتها المادة (٢٣) من القانون فيما يلي:

١/٢/٦ العوائد المدينة Debit Returns

اذا لجات المنشاة من أجل الحصول على الأموال اللازمة لمزاولة النشاط إلى الافتراض من الغير في مقابل عائد يتفق عليه. فإن هذه العوائد تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وذلك بالشروط التالية

١- ان تكون العوائد عن قروض مستخدمة بالفعل في النشاط، فإذا لم تستخدم القروض في النشاط فلا تعتبر عوائدها من التكاليف واجبة الخصم .

٢- الا تكون القروض والديون مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة او معفيين منها فإذا كنت كذلك فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم فيما عدا عوائد السندات التي تطرح في إكتتاب عام إذ تعتبر من التكاليف واجبة الخصم حتى لو كانت مدفوعة لاشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها .

٣- إلا تزيد قيمة العوائد المسددة عن ضعف سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير أو أول يوم عمل في بداية السنة الميلادية فإذا زاد العائد المسدد عن ذلك فلا تعتبر الزيادة من التكاليف واجبة الخصم.

مثال (٥-١٠) :

فيما يلى بيان بقيمة القروض التي حصلت عليها أحدى المنشآت الفردية التجارية لاستخدامها في النشاط وذلك في أول يناير ٢٠١٩ :

١٥٠ ألف ج قرض مقدم من شخص طبيعي معنى من الضريبة بفائدة ١٠% سنويا.

٣٥٠ ألف ج فروض أخرى بفائدة ٣٥% سنويا.

فإذا علمت مايلي :

١ - حملت جملة العوائد المدينة عن هذه القروض على قائمة الدخل المعدة في نهاية عام ٢٠١٩.

٢ - بلغ سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في أول يناير ٢٠١٩ نسبة ٧٠ % سنويا.

٣. تتضمن إيرادات المنشأة عن عام ٢٠١٩ مبلغ ٧٠٠٠ج عوائد ودائع بالبنوك.

والمطلوب : تحديد مقدار العوائد المدينة التي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩

الحل

تمثل العوائد المدينة التي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩فيما يلي :

	جنيه
١ - العائد على قرض الشخص الطبيعي المعفي من الضريبة :	
١٥٠ الف ج × ١٠ % =	١٥٠٠٠
٢ - الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم بالنسبة للقروض الأخرى:	
٣٥٠ الف ج × (٣٥ % - ٣٤ %) =	٣٥٠٠
مجموع	١٨٥٠٠

ملحوظة :

العوائد المدينة التي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم يتم حسابها على النحو التالي:

	جنيه	جنيه
إجمالي العوائد المدينة :		
(١٥٠ ألف × ١٠%) + (٣٥٠ ألف × ٣٥%)	١٣٧٥٠٠	
(-) عوائد مدينة لا تعتبر من التكاليف	(١٨٥٠٠)	
عوائد مدينة مسموح بها ضريبيا		١١٩٠٠٠
(-) عوائد دائنة معفاه من الضريبة		(٧٠٠٠)
عوائد مدينة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم		١١٢٠٠٠

٢/٢/٢ إهلاك الأصول الثابتة Depreciation of Fixed Assets

الإهلاك هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل على فترات كذلك عمره الافتراضي وقد نص البند (٢) من المادة (٢٣) من القانون على ان يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم : « الإهلاكات لأصول المنشأة ، والمنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون.

ويعني ذلك أن إهلاك الأصول الثابتة بالمنشاة والمحملة على قائمة الدخل والمحسوبة وفقا للأسس المحاسبية لا يعترف بها ولذلك يجب إضافة قيمتها إلى صافي الربح المحاسبي. أما قيمة الإهلاكات الضريبية الواجب إعتبارها من التكاليف فيجب ان تحسب وفقا لما جاء بالمادة (٢٥) من القانون.

ووفقا للمادة (٢٥) من القانون، يتم حساب عبء الإهلاك لجميع أنواع أصول المنشاة، فيما عدا الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشاة غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك، وذلك على النحو التالي :

أ- المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات :

يتم إهلاك، هذه المجموعة بمعدل ٥٪ من تكلفة الشراء أو الإنشاء أو التطوير أو تجيد أو إعادة البناء بصب الأحوال وذلك عن كل فترة ضريبية. أي أن هذه الأصوليتم اهلاكها من الناحية الضريبية بطريقة القسط الثابت خلال ٢٠ عاما .

وتتمثل التكلفة الأصلية للأصل، وفقا للمعيار المحاسبى المصرى رقم (١٠) الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها، في ثمن شرائه وكافة المصروفات أو الأعباء التي تفق عليه حتى يصبح صالحا للاستخدام كنفقات إعداد الموقع وتكاليف التوريد وتكاليف التركيبات وغيرها

ويدخل في تحديد هذه التكلفة النفقات المباشرة لتمويل شراء الأصل وذلك إذا كان هذا الأصل يحتاج إلى فترة زمنية حتى يصبح صالحا للإستخدام. أما الانفاق اللاحق على الأصل فيتم رسملته إذا كان من شأنه تحسين أداء الأصل بمستوى أكثر مما كان عليه قبل انفاق تلك النفقات، بينما يتم تحميله على الفترة التي تم إنفاقها خلالها إذا كان من شأنه المحافظة على مستوى أداء الأصل كما هو الحال بالنسبة لمصروفات الصيانة .

كذلك تدخل في تكلفة الأصل الثابت فروق أسعار صرف العملات الأجنبية في حالة شراء هذا الأصل بعملات أجنبية وسداد تكلفته في تاريخ لاحق.

مثال (٥ - ١١) :

يمتلك أحد الأفراد مصنعا قام بانشائه في أول يناير عام ٢٠٠٩ بتكلفة قدرها ٢٠٠ ألف ج، وفي أول مارس ٢٠١٩ قام الممول بانشاء مصنع جديد بلغت تكلفته ٤٠٠ ألف ج (منها ١٠٠ ألف ج ثمن شراء الأرض)، كما قام بأنشاء مكتب استقبال بلغت تكلفته ٦٠ ألف ج. وفي أول مايو ٢٠١٩، قام الممول بتجديد المصنع القديم بتكلفة بلغت ٧٠ ألف ج منها ١٠ آلاف ج مصروفات الصيانة.

فاذا علمت ما يلي :

١ - استخدمت المباني الجديدة في أغراض النشاط اعتبارا من أول يونيو ٢٠١٩.

٢ - بلغت القيمة الدفترية للمصنع القديم في أول يناير ٢٠١٩ مبلغ ١٠٠ الف ج

٣ - يقوم الممول باعداد حساباته في ٣١ ديسمبر من كل عام .

والمطلوب : حساب مقدار الإهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩

الحل

يحسب مقدار الإهلاك الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩ على النحو التالي :

	جنيه
١. تحديد القيمة الخاضعة للإهلاك :	
أ- التكلفة الأصلية للمصنع القديم	٢٠٠٠٠٠
ب -تكلفه تجديد المصنع القديم اعتبارا من ٢٠١٩/٥/١(باستبعاد مصروفات الصيانة) :	
(١٠٠٠٠ – ٧٠٠٠) =	٦٠٠٠٠
جـ) التكلفة الأصلية للمصنع الجديد إعتبارا من ٢٠١٩/٣/١ (باستبعاد الأرض) :	
(٤٠٠٠٠٠ – ١٠٠٠٠٠ =	٣٠٠٠٠٠
د- تكلفة إنشاء مكتب الاستقبال إعتبارا من ٢٠١٩/٣/١ =	٦٠٠٠٠
مجموع	٦٢٠٠٠٠
٢- حساب الإهلاك من الناحية الضريبية :	**جنيه**
أ- ٢٠٠٠٠٠ × ٥ %	١٠٠٠٠

ب- ٦٠٠٠٠ × ٥٪ × (١٢/٨) =	٢٠٠٠
جـ- ٣٠٠٠٠٠ × ٥ % (١٠ /١٢) =	١٢٥٠٠
د- ٦٠٠٠٠ × ٥٪ (١٠ / ١٢) =	٢٥٠٠
مجموع	**٢٧٠٠٠**

٢- الأصول المعنوية : Intangible Assets

ويقصد بها الأصول التي ليس لها وجود مادى ويحتفظ بها للإستخدام في الإنتاج أو لتوريد السلع أو الخدمات أو للتأجير للغير كالتراخيص وحقوق الملكية الفكرية والاسم التجارى وحقوق النشر وبراءات الاختراع وحقوق الطبع وافلام الصور المتحركة التي تحصل عليها المنشاة نظير دفع مبلغ من المال.

وفقا للبند (٢) من المادة (٢٠) من القانون، يتم اهلاك اي أصل من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك الشهرة بمعدل ١٠٪ من تكلفة الشراء أو التطوير أو التحسين او التجديد بحسب الاحوال وذلك عن كل فترة ضريبية أي أن هذه الأصول يتم اهلاكها من الناحية الضريبة بطريقة القسط الثابت خلال ١٠ أعوام. كما اجازت اللائحة التنفيذية للقانون اهلاك الاصول المعنوية التي يتم إنشاؤها بمعرفة المنشاة بمعدل ١٠% ايضا من تكلفتها بعد استبعاد ما تم تحميله من هذه النعمة من التكاليف في السنوات السابقة.

مثال (١٢-٥)

قام أحد الأفراد بشراء حقوق إختراع لبعض المنتجات وذلك على النحو التالي :

-٢٤ألف ج مقابل حقوق اختراع للمنتج (س) فى ٢٠١٨/٣/١ .

- ٣٠ الف ج مقابل حقوق إختراع للمنتج (ص) فى ٢٠١٨/٧/١

فاذا علمت أنه قد قام ببيع حقوق الاختراع الخاصة بالمنتج (س) إلى شخص اخر في آخر يونيو ٢٠١٩، وذلك بمبلغ ٢٥ ألف ج، وانه يقوم بإعداد حساباته في ٣١ ديسمبر من كل عام، **فالمطلوب :** حساب مقدار الاهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عامي ٢٠١٨ , ٢٠١٩

الحـل

يتم حساب مقدار الإهلاك الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم على النحو التالي :

	جنيه	جنيه
١- عام ٢٠١٨		
اهلاك تكلفة حقوق الاختراع للمنتج (س)		
٢٤٠٠٠ × ١٠ % (١٢/١٠) =	٢٠٠٠	
٢- عام ٢٠١٩		
اهلاك تكلفة حقوق الاختراع للمنتج (ص)		
٣٠٠٠٠ × ١٠ % (١٢/٦) =	١٥٠٠٠	
اهلاك عام ٢٠١٨		٣٥٠٠
٢- عام ٢٠١٩		
اهلاك تكلفة حقوق الاختراع للمنتج (س)		
٢٤٠٠٠ × ١٠ % (١٢/٦) =	١٢٠٠	
اهلاك تكلفة حقوق الاختراع للمنتج (ص)		
٣٠٠٠٠ × ١٠ % =	٣٠٠٠	
اهلاك عام ٢٠١٩		٤٢٠٠

ملحوظـة : الأرباح الرأسمالية الناتجـة مـن بيـع حقـوق اختراع المنتج (س) وقدرها :
٢٥٠٠٠-٢٠٨٠٠ = ٢٤٠٠ ج ج تدخل ضمن الايرادات الخاضعة للضريبة في علم ٢٠١٩ .

٢- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات :

Computer Hardware Software Information Systems and Buildings، Constructions، Outfit، Ships and Aircraft

يـتم إهـلاك هـذه الأصـول مـن الناحيـة الضـريبية بمعـدل ٥٠٪ مـن أسـاس الإهـلاك Basis of Depreciation لكل سنة ضريبية. اى ان هـذه الأصـول يـتم إهلاكهـا ضـريبيا بطريقـة القسـط المتناقص دون الأرتباط بمدة إستخدام الأصل خلال السنة. فمثلا السنة التي تنتهي فـي ٣١ ديسـمبر ٢٠١٥، يسمح فيها بحساب هذا الإهلاك بالكامل بالنسبة للأصول المشتراه في أول يناير ٢٠١٥ أو المشتراه في ٣١ ديسمبر ٢٠١٥.

ووفقا للمادة ٣٤ من اللائحـة التنفيذيـة للقـانون تتحـدد القيمـة القابلـة للإهـلاك لهـذه المجموعـة مـن الأصول على أساس رصيد المجموعة في أول الفترة من الناحية الضـريبية مضـافا إليـه مشـتريات الأصول وكافة الإضافات خلال العام كتكلفة نقل الأصل وتركيبه والعمرات التي تـؤدي إلـى إطالـة العمر الإنتاجي للأصل مخصوما منه القيمة البيعية لما يتم التصرف فيـه من هذه الأصـول أو قيمـة التعويض الذي حصلت عليه المنشأة نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية.

أي أن القيمة القابلة للإهلاك لهذه المجموعة من الأصول تتحدد على النحو التالي:

رصيد أول الفترة للمجموعة ككل	××
(+) إجمالي قيمة المشتريات والإضافات	××
مجمـوع	××
(إجمالي قيمة التصرف في الأصول أو التعويضات المحصلة نتيجة فقدها أو هلاكها)	××
رصيد آخر الفترة (القيمة القابلة للإهلاك)	××

ويعامل رصيد آخر الفترة سالفة الذكر على النحو التالي :

١ - إذا كان الرصيد سالبا، يتم إضافته إلى أرباح النشاط .

٢ - إذا كان الرصيد ١٠ آلاف جنيه فأقل، يعد بالكامل من التكاليف واجبة الخصم في ذات السنة.

٣ - إذا كان الرصيد يزيد على ١٠ آلاف جنيه، يحسب عليه الإهلاك بمعدل ٥٠٪ ويرحل الباقي أيا كانت قيمته إلى الفترة الضريبية التالية كأساس للإهلاك (رصيد أول الفترة).

ويراعي بالنسبة لهذه المجموعة من الأصول إضافة الخسائر الراسمالية أو خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيعها والتي تظهر بقائمة الدخل وذلك إلى (أو من صافي الربح المحاسبي لعدم الإعتداء بها ربحا أو خسارة. فمثلا إذا تم بيع أصل راسانى بمبلغ ١٠ آلاف جنيه وكانت قيمته الدفترية ١٢ ألف جنيه ، ففي هذه الحالة طير بقائمة الدخل خسارة رأسمالية قيمتها ٢٠٠٠ج، ولما كانت هذه الخسارة يتم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك لذلك يتعين استبعادها من التكاليف الواردة بقائمة الدخل وذلك عن طريق إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي، ويتم تطبيق ذات المفهوم بالنسبة للأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع هذه الأصول حيث يتعين خصمها من إجمالي الريح الضريبي .

مثال (٥-١٣)

بدأ أحد الأفراد أعماله التجارية في أول مارس ٢٠١٢، ويقوم باعداد حساباته في ٣١ ديسمبر من كل عام. وقد قام بشراء عدة حاسبات آلية وأجهزة تخزين البيانات وذلك على النحو التالي :

فى ٢٠١٧/١١/١ بتكلفة قدرها ١٥ ألف ج - وفي ٢٠١٨/٤/١ بتكلفة قدرها ٥٠٠٠ ج - وفى ٢٠١٩/٣/١ بتكلفة قدرها ٣٠٠٠ج. فإذا علمت أن أساس الإهلاك الضريبي في ٢٠١٧/١/١ قد بلغ ٣٥ ألف ج، وان المنشاة باعت اجهزة تخزين بيانات في عامى ٢٠١٨ / ٢٠١٩، بمبلغ ٢٤ ألف، ٥ آلاف ج على الترتيب

والمطلوب : حساب مقدار الإهلاك الضريبي الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن السنوات من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩.

الحل

يتم تحديد الإهلاك الضريبي الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن السنوات من عام ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩ على النحو التالي :

بيان	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩
اساس الإهلاك ١/١	٣٥٠٠٠	٢٥٠٠٠	ـــ
(+) الإضافات	١٥٠٠٠	٥٠٠٠	٣٠٠٠
مجموع	٥٠٠٠٠	٣٠٠٠٠	٣٠٠٠
(-) إستبعادات (القيمة البيعية)	ـــ	(٢٤٠٠٠)	(٥٠٠٠)
رصيد ١٢/١٢/٣١	٥٠٠٠٠	٦٠٠٠	(٢٠٠٠)
(-) الإهلاك الضريبي	(٢٥٠٠٠)	(٦٠٠٠)	
أساس الاهلاك ١٢/١٢/٣١	٢٥٠٠٠	ـــ	
ايراد خاضع للضريبة			٢٠٠٠

مثال (٥-١٤) :

تمتلك منشأة فردية تجارية مجموعة من الحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات بلغت أرصدتها من واقع دفاتر وحسابات المنشأة خلال عام ٢٠١٩علي النحو التالي :

بيان	رصيد ٢٠١٩/١/١	رصيد ٢٠١٩/٧/١	معدل الاهلاك المحاسبي	الاهلاك المحاسبي	رصيد ٢٠١٩/١٢/٣١
حاسبات الية	١٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠	٢٠ %	٢٥٠٠٠	١٢٥٠٠٠
برامج كمبيوتر	٤٠٠٠٠	ـ	٢٠ %	٨٠٠٠	٣٢٠٠٠
نظم معلومات	٦٠٠٠٠	ـــ	٢٥ %	١٥٠٠٠	٤٥٠٠٠
مجموع	٢٠٠٠٠٠	٥٠٠٠٠		٤٨٠٠٠	٢٠٥٠٠٠

فإذا علمت ما يلي :

١ - قامت المنشأة ببيع الحاسبات الآلية المضافة في ٢٠١٩/١٢/٣١ بمبلغ ٣٠ الف جنيه كما باعت في هذا التاريخ نظم المعلومات بمبلغ ٥٠ ألف جنيه، وقد أدرجت المنشأة ناتج البيع من ربح أو خسارة ضمن أرباح العام.

٢ - بلغ صافي الربح المحاسبي قبل الضريبة ١٢٠ ألف جنيه.

٣ – بلغ أساس الإهلاك لهذه الأصول للأغراض الضريبية في أول العام ٢٠٠ الف

والمطلوب : إجراء التعديلات اللازمة لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة .

الحل

	جنيه	جنيه
صافى الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		١٢٠٠٠٠
يضاف		
١- الإهلاك المحاسبي	٤٨٠٠٠	
٢- الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية	١٥٠٠٠	
		٦٣٠٠٠
اجمالي الربح الضريبي		١٨٣٠٠٠
يخصم		
١- الإهلاك الضريبي	٨٥٠٠٠	
١- الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع نظم المعلومات	٥٠٠٠	
		(٩٠٠٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		٩٣٠٠٠

ملاحظات :

١. تم إضافة الإهلاك المحاسبي للحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات حيث أنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الناحية الضريبية.

١. تم خصم الإهلاك الضريبي للحاسبات الآلية وبرامج الكمبيوتر ونظم المعلومات وفقا لنظام أساس الإهلاك وذلك على النحو التالي :

		جنيه
رصيد ٢٠١٩/١/١		٢٠٠٠٠٠
(+) الإضافات ٢٠١٩/٧/١		٥٠٠٠٠
مجموع		٢٥٠٠٠٠
(-) القيم البيعية :		
حاسبات آلية	٣٠٠٠٠	
نظم المعلومات	٥٠٠٠٠	
		(٨٠٠٠٠)
رصيد ٢٠١٩/١٢/٣١		١٧٠٠٠٠
الإهلاك الضريبي السنوى = ١٧٠٠٠٠ × ٥٠ %		٨٥٠٠٠
رصيد ٢٠٢٠/١/١		٨٥٠٠٠

٣ - تم إضافة الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية والتي ظهرت في فإذا علمت أنه قائمة الدخل حيث تم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك سالف الذكر ويتم حساب هذه الخسائر علي النحو التالي :

ثمن البيع ٣٠٠٠٠ ج

(-) القيمة الدفترية في تاريخ البيع :

٥٠٠٠٠ – [٥٠٠٠٠ × ٢٠ % × (١٢/٦)] = ٤٥٠٠٠ ج

الخسارة الراسمالية (١٥٠٠٠) ج

٤ - تم خصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع نظم المعلومات والتي ظهرت في قائمة الدخل حيث تم معالجتها ضمن نظام أساس الإهلاك سالف الذكر. ويتم حساب هذه الأرباح على النحو التالي :

ثمن البيع	٥٠٠٠٠ ج
(-) القيمة الدفترية في تاريخ البيع :	
٦٠٠٠٠ – (٦٠٠٠٠ × ٢٥ %) =	٤٥٠٠٠ ج
الارباح الراسمالية	٥٠٠٠ ج

٤- الأصول الأخرى Other Assets

يقصد بذلك جميع أصول المنشأة الأخرى بخلاف ما ورد في المجموعات الثلاثة السابقة ومن أمثلتها العدد والآلات والسيارات والأثاثات وغيرها.

ويتم إهلاك هذه المجموعة بمعدل ٢٥% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية وذلك على النحو الذي أوضحناه بالنسبة للحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات.

ويراعي هنا أيضا إضافة الخسائر الرأسمالية الناتجة عن بيع هذه الأصول إلى صافي الربح المحاسبي، وخصم الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيعها من صافي الربح المحاسبي.

مثال (٥-١٥) :

بدأ أحد الأفراد أعماله التجارية في أول مارس ٢٠١٩، وقد قام بشراء اثاث وسيارة في أول يوليو ٢٠١٩ بتكلفة بلغت ٢٠ ألف ج، ٣٥ ألف ج على الترتيب. وفي ٣١ ديسمبر من هذا العام قام ببيع السيارة بمبلغ ٢٨ ألف ج .

فإذا علمت انه يقوم باعداد حساباته في ٣١ ديسمبر من كل عام فالمطلوب : حساب مقدار الاهلاك الضريبي الواجب اعتباره من التكاليف واجبه الخصم عام ٢٠١٩ .

الحل

يتم حساب الاهلاك الضريبي الواجب اعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩ علي النحو التالي :-

		جنيه
اساس الاهلاك	١/١	
(+) اضافات في ٢٠١٩/٧/١ :		
اثاث		٢٠٠٠٠
سيارات		٣٥٠٠٠
مجموع		٥٥٠٠٠
(-) استبعادات في ٢٠١٩/١٢/٣١		(٢٨٠٠٠)
رصيد ٢٠١٩/١٢/٣١		٢٧٠٠٠

وعلي ذلك يكون الاهلاك الضريبي السنوي مساوياً لـ :

٢٧٠٠٠ × ٢٥ % = ٦٧٥٠ ج

٦/٢/٣الإهلاك الأولى Initial Depreciation

عمل المشرع على منح المنشآت الصناعية ميزة إضافية، فسمح لها بخصم ٣٠٪ من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج الصناعي وذلك بالشروط التالية:

١- ان تكون الآلات والمعدات مستخدمة في الاستثمار في مجال الانتاج الصناعي، بصرف النظر عن حالتها (جديدة أو مستعملة) وسواء كانت مشتراء أو مصنعة بمعرفة المنشأة. وعلى ذلك لا يحسب هذا الإهلاك للآلات والمعدات المستخدمة في النشاط التجاري أو الخدمي.

٢ ـ أن يسمح بخصم هذه النسبة في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول

٣ ـ ان يحسب أساس الإهلاك لهذه الأصول بعد خصم نسبة الـ ٣٠٪ المذكورة، فمثلا إذا افترضنا أن إحدى المنشآت قامت بشراء آلة في أول يناير بمبلغ ١٠ آلاف جنيه واستخدمت بالفعل في الانتاج خلال السنة، فإن القيمة التي تؤخذ في الحسبان عند حساب أساس الإهلاك لهذه الآلة تكون مساوية لـ ٧٠٠٠ج.

٤- أن تكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

٥ - أن يطلب الممول خصم نسبة الـ ٣٠% المذكورة، فإذا لم يقدم طلبا بذلك حسب الإهلاك بنسبة ١٥٪ من أساس الأهلاث (١).

مثال ٥-١٦ :

تقوم منشاة قرية صناعة باعداد حساباتها في ٣١ ديسمبر من كلعام وفيما يلي بعض العمليات التي قامت بها المنشاة خلال عام ٢٠١٩ :

١- قامت المنشاة بشراء آلات ومعدات مستعملة في ١٥ يونيو ٢٠١٨ بلغت تكلفتها ٦٥٠٠ ج

٢ - قامت المنشأة بشراء آلات ومعدات جديدة في ٣١ اغسطس ٢٠١٩ بلغت تكلفتها ١٢ الف جنيه فإذا علمت أن الآلات والمعدات المشتره قد تم استخدامها خلال عام ٢٠١٨ وأن أساس الإهلاك لهذه الأصول في أول يناير ٢٠١٩ قد بلغ ١٥٠٥٠ج، وأن المنشأة تمسك دفاتر وصابات منتظمة وطلبت حساب الإهلاك الأولى، فالمطلوب: حساب مقدار الإهلاك الضريبي الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم عن عام ٢٠١٩ .

الحل

يتم حساب الإهلاك الضريبي عن عام ٢٠١٩ على النحو التالي :

		جنيه
اساس الاهلاك	١/١	١٥٠٥٠
(+) اضافات	(٦٥٠٠ + ١٢٠٠٠) × ٧٠ %	١٢٩٥٠
مجموع		٢٨٠٠٠
(-) استبعادات		(٢٨٠٠)
	رصيد ١٢/٣١	٢٥٢٠٠
الاهلاك الضريبي :		
اهلاك اولي :	١٨٥٠ × ٣٠ %	٥٥٥٠
اهلاك عادي :	٢٥٢٠٠ × ٢٥ %	٦٣٠٠
مجموع الاهلاك الضريبي		١١٨٥٠

٤/٢/٦ الرسوم والضرائب التي تدفعها المنشاة :

اعتبر المشروع كافة الرسوم والضرائب التي تصلها المنشاة خلال الفترة الضريبية من التكاليف واجبه الخصم طالما مرتبطة بالنشاط كالضريبة العقارية على الأماكن المملوكة لها وتزاول فيها نشاطها و تقوم بتأجرها للغير، وضرائب الدمغة والجمارك وضريبة القيمة المضافة (اذا تحملتها المنشاة) ورسوم الشهر والتوثيق وغيرها .

وقد استثني المشرع من ذلك الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون باعتبارها تمثل حصه الدولة في ارباح الممول فهي تعتبر استعمالا للربحى بعد تحققه وليس تكليفا عليه

٥/٢/٦ اقساط التامين الاجتماعي

اعتبر المشروع من التكاليف واجهة الخصم أقساط التأمين الاجتماعي المقررة علي صاحب لمنشاة لصالح العاملين ولصالحه والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتامين الاجتماعي

ويلاحظ أن المشرع قد اشترط لخصم أقساط التأمين الاجتماعي أن يتم سدادها بالفعل خلال السنة فإذا كانت مستحقة ولم تسدد فلا يسمح بخصمها.

٦/٢/٦ المبالغ المستقطعة لصالح الصناديق الخاصة :

Sums Deductible to Favour of Special Funds

اعتبر المشرع المبالغ التي تستقطعها المنشأة سنويا من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو للإدخار أو المعاش او غيرها، من التكاليف واجبة الخصم بالشروط التالية :

١ ـ أن تكون منشأة 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 .

٢ ـ أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشاة لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقا لهذا النظام يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش

٣ ـ أن تكون أموال الصندوق أو النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة بان يكون له حساب خاص بالبنوك مستقلا عن حسابات المنشأة، وأن تستثمر أموال الصندوق لحسابه الخاص وليس لصالح المنشأة، وأن تكون له دفاتر وحسابات مستقله عن حسابات المنشاة.

٤ ـ ألا تزيد هذه المبالغ عن ٢٠% من مجموع أجور العاملين بالمنشاة.

٧/٢/٦أقساط التأمين المتعلقة بالممول:

Insurance premiums related to Taxpayer

اعتبر المشرع أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته او الحصول على مبلغ أو ايراد من التكاليف واجبة الخصم بشرط إلا تزيد قيمتها عن ٣٠٠٠ج في السنة .

٨/٢/٦ التبرعات والاعانات Contributions and Subsidies

اعتبر المشرع التبرعات والإعانات التي يدفعها الممول من التكاليف واجبة الخصم وذلك على النحو التالي :

١- التبرعات والاعانات المدفوعة للحكومة ووحدات الادارة المحلية وغيرها من الأشخاص الإعتبارية العامة، يسمح بخصمها أيا كان مقدارها وبشرط الا تتجاوز صافي الربح الضريبي .

٢ - التبرعات والاعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقا لاحكام القوانين المنظمة لها ، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للاشراف الحكومي ، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وكل ما ينفقه المستثمر من مبالغ في سبيل اتخاذ التدابير اللازمة لحماية البيئة وتحسينها، أو تقديم خدمات أو برامج في مجالات الرعاية الصحية والاجتماعية أو الثقافية، أو في دعم التعليم الفنى أو تمويل البحوث والدرسات وحملات التوعية التي تستهدف تطوير الإنتاج وتحسينه بالإتفاق مع إحدى الجامعات أو مؤسسات البحث العلمي، ويكون خصم هذا البند بما لا يجاوز _(١١٠/١٠) من صافي الربح المحاسبي.

ويعني ذلك أنه إذا حققت المنشأة خسائر ضريبية فلا يسمح لها بخصم هذه التبرعات والاعانات .

ويلاحظ ان المشرع قد اشترط لخصم التبرعات والاعانات علي النحو سالف الذكر ان تدفع بالفعل خلال السنة فاذا لم تدفع فلا يسمح بخصمها ضمن التكاليف واجبه الخصم .

٩/٢/٦ الجزاءات والتعويضات

اعتبر المشرع الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق علي الممول نتيجة مسئوليته العقدية من التكاليف واجبة الخصم كالجزاءات والتعويضات التي تفرضها المحاكم او المصالح الحكومية وغيرها علي المتعهدين بسبب مخالفتها لشروط التعهد او التعاقد مع الغير .

وقد نص المشروع في البند (٢) من المادة (٢٤) من القانون على انه لا يعتبرمن التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكابه أو

ارتكاب أحد تابعية جناية أو جنحة عملية كغرامات مخالفات قوانين الضرائب أو التسعيرة الجبرية والتموين والغش التجاري والتجارة غير المشروعة وغيرها.

ويلاحظ أنه إذا حكم على المنشاة بمصادرة بضائعها، وأموالها بسبب ارتكابها احدي المخالفات سالفة الذكر، فإن قيمة ما تم مصادرته يعتبر بالتعبعية غرامة ذات صفه شخصية، وبالتالي لا يسمح باعتباره من التكاليف واجبة الخصم .

١٠/٢/٦ الديون المعدومة Bad Debts

سمحت المادة (٢٨) من القانون بخصم الديون المعلومة التي يقوم الممول بتحميلها على قائمة الدخل إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يقيد توافر الشروط التالية :

١- أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة .

١. أن يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة .

٣ - أن يكون المبلغ المقابل للدين قد سبق إدراجه ضمن حسابات المنشاة .

٤ - أن تكون المنشاة قد اتخذت الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهرا من تاريخ استحقاقه .

وقد اعتبر المشرع من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين مايلي : .

ا - الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك .

ب - صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين .

جـ - المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بافلاس المدين أو ابرامه صلحا واقيا من الافلاس

ويلاحظ أن الديون المعدومة التي تتوافر فيها الشروط سالفة الذكر، يتم خصمها من إجمالي الربح الضريبي إذا تم إدراجها خصما من المخصص ضمن قيمة الاستخدام .

أما الديون التي تم اعدامها وتحميلها على قائمة الدخل دون أن تتوافر فيها الشروط سالفة الذكر فلا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم وبالتالي يجب إضافتها إلى صافي الربح المحاسبي.

هذا وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه (السابق خصمه ضمن التكاليف) يجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة في السنة التي تم التحصيل فيها ، كما سبق أن أوضحنا ذلك من قبل .

مثـال (٥-١٧)

بلغ صافي الربح قبـل الضريبة لأحدى المنشآت الفردية الصناعية المملوكة لأحد الأفـراد المقيمـين في مصر مبلغ ٢٠٠ ألف ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ .

فإذا علمت مايلى :

ا. تتضمن مصروفات المنشـأة : ٢٥٠٠ج تبرعـات (منهـا ٥٠٠ج للفقـراء ، ٦٠٠ج مدفوعـة لبنـك ناصر الاجتماعي، والباقي في سبيل اتخـاذ التـدابير اللازمـة لحمايـة البيئـة وتحسـينها) - ٣٠٠٠ج فوائد قرض من بنك مصر لتمويل شقة مملوكة لصاحب المنشاة - ٩٠٠٠ج إهلاك آلات ومعـدات - ٥٠٠ج ضريبة مبانى عن العقار المملوك للمنشاة والمؤجر للغير بإيجار ٢٥٠ج شهريا - ٤٥٠٠ ج ديون معدومة صدر بشانها حكم من محكمـة أول درجـة بـإلزام العمـلاء بسـدادها ولكـن المنشـاة لـم تتمكن من تحصيلها بالرغم من مرور ١٢ شهرا من تاريخ استحقاقها - ٣٥٠٠ج قسـط تـأمين علـى حياة الممول .

٢- تتضـمن إيـرادات المنشـأة : ٢٠٠٠ج فوائـد الـج بالتقسـيط - ٣٥٠٠ج وزيعـات اسـهم مقيـدة بالبورصة المصرية مـن شـركة مسـاهمة مصـرية بالـداخل - ٥٧٠٠ج فوائـد ودائـع ببنـك مصـر - ٢٧٥٠ج إيرادات عقار مبنى.

٣ - الآلات والمعدات مشتراه في ١/١/٢٠١٩ بمبلغ ٩٠ الف ج وتستهلك سنويا بمعدل ١٠ % بطريقة القسط الثابت .

٤ - رصيد أساس إهلاك الآلات والمدات في ١/١/٢٠١٩ يبلغ ١٣٠٠٠ج .

٥ - بلغت الإيرادات الكلية للمنشأة خلال هذا العام ١٥٠ ألف ج

٦ - بلغت جملة المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة ٢٠٣٥ج.

<u>والمطلوب</u> : ١ - إجراء التعديلات الواجب إدخالها لتحديد صافي الربح الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٩

٢ – حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩.

الحل

١- التعديلات الواجب ادخالها على صافي الربح

	جنيه	جنيه
صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		٢٠٠٠٠٠
يضاف :		
١- تبرعات مدفوعة للفقراء	٥٠٠	
٢- تبرعات مدفوعة لحماية البيئة وتحسينها (مؤقتا)	١٤٠٠	
٣- فوائد قرض لتمويل شقة لصاحب المنشاة	٣٠٠٠	
٤- الاهلاك المحاسبي للآلات والمعدات	٩٠٠٠	
٥- ديون معدومة غير مستوفاة لشروط الإعدام	٤٥٠٠	
٦- الزيادة في قسط التأمين على حياة الممول	٥٠٠	
٧- إيراد عقار مستحق = ٢٥٠ × ١٢ – ٢٧٥٠	٢٥٠	
		١٩١٥٠
إجمالي الربح الضريبي		٢١٩١٥٠
يخصم :		
١- الإهلاك الضريبي للآلات والمعدات	٤٦٠٠٠	
		(٤٦٠٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل قبل خصم تبرعات حماية البيئة وتحسينها		١٧٣١٥٠
٢- تبرعات لحماية البيئة وتحسينها :		
ا- المبلغ المدفوع	١٤٠٠	
ب - الحد الأقصى = ١٧٣١٥٠ × (١٠ / ١١٠) =	١٥٧٤٠	
		(١٤٠٠)
٣- توزيعات أسهم من شركة مساهمة مصرية		(٣٥٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		١٦٨٢٥٠
٤- الإعفاءات :		
فوائد ودائع بنك مصر	٥٧٥٠	
		(٥٧٥٠)
صافي الربح الضريبي		١٦٣٥٠٠

ملاحظات :

١ . تم إضافة التبرعات المدفوعة للفقراء لأنها لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، اما التبرعات المدفوعة لبنك ناصر الإجتماعي فتعتمد بالكامل ضمن التكاليف لأن البنك يعتبر جهة حكومية.

٢. التبرعات المدفوعات لحماية البيئة وتحسينها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم، وقد تم إضافتها مؤقتا لحين التوصل إلى صافي الربح المعدل ثم أعيد خصمها في حدود ١٠% من قيمته.

٣- تم إضافة فوائد القرض المخصص لتمويل شقة لصاحب المنشأة لأن القرض غير مرتبط بالنشاط

٤ - تم إضافة قيمة قيمة الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات لأنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم.
ومن ناحية أخرى تم خصم الإهلاك الضريبي لهذه الآلات والمعدات وقد تم حسابه على النحو التالي :

بيان	اساس الاهلاك	الاهلاك الضريبي عن عام ٢٠١٩
رصيد ٢٠١٩/١/١	١٣٠٠٠	
(+) الإضافات : ٩٠٠٠٠		
(-) الإهلاك الأولى (٣٠%) ٢٧٠٠٠		٢٧٠٠٠
	٦٣٠٠٠	
رصيد ٢٠١٨/١٢/٣١	٧٦٠٠٠	
(-) الإهلاك السنوى (٢٥%)	١٩٠٠٠	١٩٠٠٠
رصيد ٢٠٢٠/١/١	٥٧٠٠٠	
مجموع الإهلاك الضريبي السنوى		٤٦٠٠٠

٥- تم إضافة الديون المعدومة حيث أنها لا تعد من التكاليف واجبة الخصم لعدم توافر شروط مرور ١٨ شهرا من تاريخ إستحقاقها.
٦ - ضريبة المباني عن العقار المملوك للمنشاة والمؤخر للغير تعتبر من التكاليف واجبة الخصم لأن إيراد هذا العقار يخضع للضريبة.
٧ - قسط التأمين على حياة الممول يعتبر من التكاليف واجبة الخصم في حدود ٣٠٠٠ج سنويا ولذلك تم إضافة الزيادة وقدرها ٥٠٠ج إلى صافي الربح المحاسبي .
٨- توزيعات الأسهم من مصدر داخل مصر تخضع لضريبة مقطوعة بمعدل ١٠٪ (٣٥٠٠ × ١٠ % = ٣٥٠ج) ويتم خصمها بالكامل من وعاء الضريبة.

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع

	جنيه	جنيه
الضريبة المستحقة :		
الـ ٨٠٠٠ ج الاولي	معفاه	
الـ ٢٢٠٠٠ ج التالية × ١٠ % =	٢٢٠٠	
الـ ١٥٠٠٠ ج التالية × ١٥ % =	٢٢٥٠	
الـ ١١٨٥٠٠ ج التالية × ٢٠ % =	٢٣٧٠٠	
١٦٣٥٠٠ الضريبة المستحقة		٢٨١٥٠
يخصم :		
الخصم الضريبي ٢٨١٥٠ × ٧,٥ % =		(٢١١١)
الضريبة المستحقة بعد الخصم		٢٦٠٣٩
المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة		(٢٠٣٥)
الضريبة واجبة الدفع		٢٤٠٠٤

٣/٦ التكاليف الأخرى واجبة الخصم Other Deductible Costs

هناك عدة تكاليف ومصروفات أخرى واجبة الخصم بخلاف ما ورد في القانون، وبشرط أن تتوافر فيها الشروط العامة التي وردت في المادة (٢٢) من القانون والتي سبق أن أوضحناه من قبل .

وتتمثل أهم هذه التكاليف فيما يلى :

١/٣/٦ المرتبات والأجور Salaries and Wages

تتم التفرقة في هذا الشأن بين عدة حالات من أهمها مايلي :

١ - مرتبات وأجور ومكافآت العاملين ، وتعتبر من التكاليف واجبة الخصم مهما تعددت صورها او طرق دفعها طالما أنها مقابل أعمال تتعلق بنشاط المنشاة ، وأنها تخص السنة بصرف النظر عن واقعة سدادها تطبيقا لأساس الاستحقاق. ويدخل ضمن هذا البند المزايا العينية التي يستفيد بها العاملون من علاج واغذية وملابس، وكذلك تكلفة الخدمات الثقافية والاجتماعية والرياضية التي تقدم لهم .

٢. مرتب صاحب المنشاة الفردية ، فقد يقوم صاحب المنشاة الفردية بحساب مرتب لنفسه نظير ادارته للمنشأة أو عمله بها. وهذا المرتب لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم بإعتبار أن صاحب المنشأة لا يعتبر من الوجهة القانونية أجيرا وبالتالي ليس له الحق في الحصول على الأجر .

٣. مرتبات أقارب المعول ، فقد يقوم الممول بتوظيف أحد أقاربه للعمل بالمنشاة أو الشركة ويكون له نفس حقوق والتزامات العاملين بها. وبعد ما يحصل عليه بهذه الصفة من التكاليف واجبة الخصم مهما كانت درجة قرابته للممول بشرط أن يكون ما يتقاضاه مقابل عمل فعلي، وفي حدود مرتب أو أجر المثل.

٢/٣/٦ العمولات المدينة Debit Commissions

هي المبالغ التي تقوم المنشأة بدفعها إلى العاملين بها أو إلى الغير مقابل الجهود التي بذلوها ويكون لها تأثير في زيادة حجم نشاط المنشأة

فإذا كانت مدفوعة للعاملين فإنها تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بإعتبارها جزءا مكملا للأجر يخضع معه للضريبة على المرتبات وما في حكمها. وإذا كانت سارعة للغير فإنها تعتبر أيضا من التكاليف واجبة الخصم سواء كانت تلك العمولة ملة بنشاطه أو غير متصلة بنشاطه (عارضة) شريطة أن تقوم المنشاة في الحالة الأولى بأخطار مأمورية الضرائب المختصة بمحاسبة المستفيد بما حصل عليه من هذه السولات، وأن تقوم في الحالة الثانية بحجز الضريبة التي تستحق عليها

من المستفيد إذا كان من الأشخاص الطبيعيين) وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة التي ينبعها خلال الـ ١٥ يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة وذلك تطبيقا للمادة (٥٧) من القانون.

٣/٣/٦ مصروفات الدعاية والاعلان Publicity and Advertizing Expenses

هي المبالغ التي تنفقها المنشأة في سبيل الدعاية والإعلان عن نشاطها الخاضع للضريبة، وهي تتخذ عدة أشكال أهمها ما يلي :

١. الإعلانات الدورية ، وهي التي تقوم بها المنشاة لتذكير العملاء بمنتجاتها عن طريق النشر في بعض الصحف أو في صورة اجندات ونتائج تقوم المنشأة بتوزيعها في بداية كل عام وغيرها من الهدايا. وهذه الاعلانات لا تمتد عادة لاكثر من سنة، وبالتالي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في السنة التي تم صرفها فيها مع مراعاة تطبيق اساس الاستحقاق بشأنها .

٢. الحملات الإعلانية، وهي التي تقوم بها المنشاة للتعريف بمنتج جديد، ويمتد تاثيرها لاكثر من سنة. لذلك تعتبر تكلفة هذه الحملات الإعلانية من النفقات الايرادية المؤجلة التي يتم اهلاكها على مدة تتراوح ما بين ٣-٥ سنوات. وعلى ذلك لا يدخل ضمن التكاليف واجبة الخصم من هذه المصروفات سوي قسط إهلاكها عن السنة الضريبية محل الفحص

٣- الاعلانات المستديمة ، وهي التي يترتب عليها إنشاء أصول ثابتة ملموسة كاللوحات الصاج والإعلانات الكهربائية باعلى المباني أو بالميادين. وهي تعد من الأصول الأخرى للمنشأة الواجب إهلاكها بنسبة ٢٥٪ من أساس الاهلاك لكل سنة ضريبية تطبيقا للبند (٣) من المادة (٢٥) .

٤/٣/٦ مصروفات السيارة Car Expenses

تعتبر مصروفات السيارة المخصصة لأغراض النشاط من التكاليف واجبة الخصم بشرط التأكد من ملكيتها لها وإدراجها ضمن أصولها .

أما في حالة استعمال السيارة بمعرفة صاحب المنشآت الفردية، فإن جزءا من مجموع مصروفات السيازة مقابل الاستعمال الشخصي، لايعتبر من التكاليف واجبة الخصم (جرى العمل بمصلحة الضرائب على تقديره بواقع الثلث).

٥/٣/٦ أقساط التأمين على أصول المنشأة

Insurance premiums on Assets of Entity

تعتبر أقساط التأمين على أصول المنشاة ضد الحريق أو السرقة أو الاختلاس أو حوادث العمل، من التكاليف واجبة الخصم على أساس أنها مرتبطة بالنشاط ولازمة لمزاولته، كما أنها تعتبر من ناحية أخرى مبالغ غير قابلة للإسترداد.

أما التأمينات التي تسترد بعد إنتهاء الغرض منها كالتامين على عداد النور أو المياه أو الإيجار فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم لأنها بمثابة حقوق للمنشاة قبل الغير تسترد بإنتهاء الخدمة المقابلة لها.

٦/٣/٧ المصروفات القضائية Jurisdiction Expenses

تعتبر المصروفات القضائية من التكاليف واجبة الخصم بالشروط التالية :

١. أن تكون ذات صفة ايرادية ، وبالتالي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم المصروفات القضائية التي تدفعها المنشاة في سبيل الحصول على أحد الأصول الثابتة لأنها تعبر من المصروفات الرأسمالية التي تدخل ضمن تكلفة الأصل الثابت وتخضع لقواعد الإهلاك السنوى إذا كان الأصل قابلا للإهلاك .

٢ ـ أن تكون متعلقة بنشاط المنشاة ، ومن أمثلة ذلك المصروفات القضائية المتعلقة بالمحافظة على حقوق المنشأة وما لها لدى الغير، أو لدفع مسئوليتها عن يعتبر من التكاليف واجبة الخصم المصروفات المنطقة بقضايا تخص اصحاب تصرفات موظفيها أثناء تأدية عملهم، أو لمنع الاعتداء على حقوقها. ومن ثم لا المنشأة أو مديرها شخصيا أو تخص ناحية من نواحي النشاط غير الخاضع الضريبة .

٣- ألا تكون متعلقة بمخالفات جنائية يصدر فيها الحكم بادانة الممول، وبالتالي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم المصروفات القضائية المتعلقة بمخالفات قوانين التسعيرة، أو الغش التجاري، أو التجارة غير المشروعة وغيرها

٧/٣/٦ مصروفات السفر والانتقال Travel and Transport Expenses

تعتبر مصروفات السفر والانتقال من التكاليف واجبة الخصم بعد التأكد من جدية صرفها ومن اتصالها الوثيق بنشاط المنشأة وانعكاساتها على رقم الأعمال. وإذا ثبت عدم اتصالها بنشاط المنشأة فأنها تعتبر استعمالا للربح وبالتالي لا تعتبر من التكاليف.

٨/٣/٦ خسائر السرقة والاختلاس Embezlement and Theft Losses

تعتبر الخسائر الناتجة عما ثبت وقوعه على النشاط من سرقة أو اختلاس، من التكاليف واجبة الخصم متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلا للمنشاة وذلك بغض النظر عن كون المنشأة قد تراخت أو أهملت في تنفيذ الحكم الذي استصدرته على السارق أو المختلس بالتعويض لأن الممول لا يحاسب على ما فرط في تحصيله من ربح أو أهمل في توقيه من خسائر، ولكنه يحاسب على ما تحقق فعلا من أرباح أو خسائر .

ويشترط لخصم لخسائر السرقة والاختلاس أن تكون ثابتة بمستندات وأوراق رسمية مثل محاضر الشرطة والنيابة العامة والشهادات وغيرها .

٩/٣/٦ مصاريف التأسيس Creating Expenses

وهي تتضمن مصاريف التركيبات والديكور وإعداد وتجهيز المنشاة علي النحو الذي يساعدها على مزاولة النشاط ومصاريف حفل الافتتاح والدعاية والاعلان عن المنشاة ومصاريف تحرير وتسجيل ونشر عقود تكوين وإنشاء المنشاة وغيرها .

وتعبر هذه المصاريف من النفقات الإيرادية المؤجلة التي تستفيد المنشاة من خدمتها خلال أكثر من فترة مالية واحدة، الأمر الذي يخضع قيمتها للإهلاك شانها في ذلك شان باقي الأصول الثابتة .

وفي راينا أن مصاريف التجهيزات يجب أن يتم إهلاكها بمعدل ٥٪ من قيمتها وذلك عن كل فترة ضريبية تطبيقا للبند (١) من المادة (٢٥) من القانون. أما المصروفات الأخرى التي تندرج ضمن مصروفات التأسيس فيمكن إعتبارها من التكاليف واجبة الخصم على مدة تتراوح ما بين ٣ - ٥ سنوات .

مثال (٥-١٨)

بلغ صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لأحدى المنشآت الفردية الصناعية مبلغ ١٥٢٠٠٠ج وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٩ .

<u>فإذا علمت مايلى :</u>

١ - تتضمن مصروفات المنشأة : ٢٠ ألف ج مكافآت للعاملين تعادل أربعة شهور – ١١ ألف ج إهلاك آلات ومعدات مشتراه جديدة بمعدل ٢٠٪ (علما بأن تكلفتها ١٣٢ ألف ج وتاريخ شرائها ٢٠١٩/٨/١ وتم تركيبها واصبحت صالحة للاستعمال في ٢٠١٩/١٠/١ وان المنشأة قامت ببيع آلات ومعدات في ٢٠١٩/٩/١ بمبلغ ١٨ألف ج) - ٣٠٠٠ج مصروفات إعلان منها ١٨٠٠ج حملة

إعلانية مدفوعة في أول يوليو ٢٠١٩ لمدة ثلاث سنوات . ٣٥ ألف ج عوائد قروض مستخدمة في النشاط تعادل ٣٠% ١٠٠ آلاف ج تكلفة شراء حق إختراع في أول ابريل ٢٠١٩ **والمطلوب :**

للمنتج الذي تقوم المنشأة بتصنيعه وبيعه .٥٥٠٠ ج تبرعات منها ٤٠٠٠ج لجمعية خيرية مصرية معترف بها والباقي لورثة موظفين سابقين بالمنشاة – ١٥ الف ج مقابل مكافاة ترك الخدمة علما بأنه تم إيداع هذا المبلغ في صندوق خاص له ذمة مالية مستقلة . ٤٥٠٠ ج اقساط تأمين على حياة الممول .

٢. **تتضمن إيرادات المنشأة :** ١٥٠٠ج فوائد تأخير عن بعض العملاء - ٨٠٠٠ج ديون معلومة محصلة لم يسبق اعتمادها بمعرفة مأمورية الضرائب - ١١٠٠٠ج عوائد ودائع بالبنك الأهلى المصرى - ٢٠ الف ج إيجار مخزن مملوك للمنشاة ومؤجر للغير بمبلغ ٢٠٠٠ج شهريا .

٣. معلومات أخرى :

ا - بلغ أساس الإهلاك للآلات والمعدات في أول يناير ٢٠١٩ مبلغ ٩٠ ألف ج.

ب - يملك الممول عقارا مكونا من طابقين، مؤجر مفروش بمبلغ ٢٠١٢٠ج سنويا .

جـ - قدم الممول طلبا للاستفادة من الخصم الأولى للإهلاك .

د . يملك الممول مكتبا خاصا لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وقد بلغت ايراداته الفعلية من مباشرة المهنة عن عام ٢٠١٩ مبلغ ٣٠ ألف ج (منها ٩٠٠٠ج عن اعمال خارج مصر). وكانت مصروفات المكتب عن هذا العام عبارة عن ٢٢٠٠ج مرتبات العاملين، ١٢٠ج اشتراكات النقابة والمجلات العلمية، ٦٠٠ج إيجار المكتب، ١٢٠ج قسط تأمين على المكتب ضد الحريق والسرقة، ٦٠٠ج إهلاك أثاث، ١٢٠٠ مصروفات سفر وإقامة بالخارج لمباشرة أعماله بالخارج ، ٢٤٠ج مصروفات سيارة مستخدمة في أغراض النشاط وفي الأغراض الخاصة.

هـ . سعد الممول خلال العام الضرائب العقارية المستحقة على العقار المبنى وقدرها ٥٦٠ج، كما حجزت منه مبالغ تحت حساب الضريبة عن النشاط المهني بلغت قيمتها ٢٠٦٠ج، كما سدد ضريبة أجنبيه بمعدل ٣٠٪ على إيراداته المهنية التي تحققت بالخارج .

و - يمسك الممول دفاتر منتظمة لمكتبه .

ز - بلغ سعر الائتمان والخصم لدى البنك المركزي في أول يناير ٢٠١٩ نسبة ١٧٪.

<u>والمطلوب :</u>

١ - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩.

٢ - حساب الضريبة واجبة الدفع عن هذا العام .

الحل

١-. تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ٢٠١٩

١/١ إيرادات النشاط التجاري والصناعي :

	جنيه	جنيه
صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل		١٥٢٠٠٠
يضاف		
١ - الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات	١١٠٠٠	
٢ - ما يزيد على نصيب السنة من مصاريف الحملة الإعلانية	١٥٠٠	
٣ - عوائد قروض لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ٣٥٠٠٠ × (١/٣٥)	١٠٠٠	
٤ . تكلفة شراء حق الاختراع	١٠٠٠٠	
٥ - تبرعات مدفوعة لورثة موظفين سابقين بالمنشأة	١٥٠٠	
٦ - تبرعات مدفوعة لجمعية خيرية مصرية (مؤقتا)	٤٠٠٠	
٧ - الزيادة في المبالغ المستقطعة مقابل مكافاة ترك الخدمة	٣٠٠٠	
٨ - الزيادة في أقساط التأمين على حياة الممول	١٥٠٠	
٩ - إيراد إيجار مخزن مستحق	٤٠٠٠	
		٣٧٥٠٠
إجمالي الربح الضريبي		١٨٩٥٠٠
يخصم :		
١ - الإهلاك الضريبي للآلات والمعدات	٨٠٧٠٠	
٢ - الإهلاك الضريبي لحق الإختراع	٧٥٠	
٣ - ديون معدومة محصلة غير معترف بها من قبل	٨٠٠٠	
		(٨٩٤٥٠)
صافي الربح الضريبي المعدل قبل خصم تبرع الجمعية		١٠٠٠٥٠
٤ - تبرعات الجمعية الخيرية المصرية :		
ا - المبلغ المدفوع	٤٠٠٠	
ب - الحد الأقصى = ١٠٠٠٥٠ × (١١٠/١٠) =	٩٠٩٥	
		(٤٠٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		٩٦٠٥٠
٥- الاعفاءات		
عوائد الوادئع بالبنوك		(١١٠٠٠)
صافي الربح الضريبي		٨٥٠٥٠

ملاحظات :-

١ – مكافات العاملين تعتبر بالكامل من التكاليف واجبة الخصم لأنها مرتبطة بالنشاط وتخص السنه

٢- تم إضافة الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات لأنه لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم. ومن ناحية أخرى تم خصم الإهلاك الضريبي لهذه الآلات والمعدات وتم حسابه على النحو التالي :

بيان	اساس الاهلاك	الاهلاك الضريبي عن عام ٢٠١٩
رصيد ٢٠١٩/١/١	٩٠٠٠٠	
(+) الإضافات :	١٣٢٠٠٠	
(-) الإهلاك الأولى (٣٠%)	٣٩٦٠٠	٣٩٦٠٠
	٩٢٤٠٠	
مجموع	١٨٢٤٠٠	
(-) القيمة البيعية ٢٠١٩/٩/١	١٨٠٠٠	
رصيد ٢٠١٨/١٢/٣١	١٦٤٤٠٠	
(-) الإهلاك السنوى (٢٥%)	٤١١٠٠	٤١١٠٠
رصيد ٢٠٢٠/١/١	١٢٣٣٠٠	
مجموع الإهلاك الضريبي السنوى		٨٠٧٠٠

٣ – مصروفات الإعلانات الدورية (١٢٠٠ج) تعتبر من التكاليف واجبة الخصم. أما تكاليف الحملة الإعلانية فيعتبر نصيب السنة منها فقط من التكاليف وهو يساوى ولذلك تم إضافة ما يزيد على هذا النصيب وهو ١٨٠٠ – ٣٠٠ = ١٥٠٠ج

٤ – عوائد القروض المستخدمة في النشاط والتي تعتبر من التكاليف واجبة الخصم تحسب كما يلى

عوائد القروض المسددة	٣٥٠٠٠
(-) الزيادة عن مثلى سعر الائتمان والخصم	
٣٥٠٠٠× (٣٥/١)	١٠٠٠
عوائد القروض المعترف بها كتكاليف	٣٤٠٠٠

وعلى ذلك تم إضافة مبلغ ١٠٠٠ج بإعتبارها ليست من التكاليف واجبة الخصم.

٥ . تم إضافة تكلفة شراء حق الاختراع لأنها لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم ومن ناحية أخرى تم خصم الإهلاك الضريبي لهذا الحق وتم حسابه كما يلى :

١٠٠٠٠ × ١٠ % × (١٢/٩) = ٧٥٠ ج

٦ – تم إضافة التبرعات المدفوعة لورثة موظفين سابقين بالمنشأة لأنها لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم. أما التبرعات المدفوعة للجمعية الخيرية المصرية المعترف بها فقد تم إضافتها مؤقتا إلى صافي الربح المحاسبي ثم أعيد خصمها في حدود ١٠% منه.

٧ – المبالغ المستقطعة مقابل مكافاة ترك الخدمة تعتبر من التكاليف واجبة الخصم في حدود ٢٠% من الأجور السنوية للعاملين أي أن الحد الأقصى = ٥٠٠٠ × ١٢ شهر × ٢٠٪ = ١٢٠٠٠ ج ولذلك تم إضافة الزيادة (١٥٠٠٠ – ١٢٠٠٠ = ٣٠٠٠ج) الي صافى الربح المحسابي

٨ – اقساط التأمين على حياة الممول تعتبر من التكاليف في حدود ٣٠٠٠ج في السنة، ولذلك تم إضافة الزيادة وقدرها ١٥٠٠ج إلى صافي الربح المحاسبي.

٩ – تم إضافة إيراد إيجار المخزن تطبيقا لأساس الإستحقاق وهو يساوى ٢٠٠٠ × ١٢ – ٢٠٠٠٠ = ٤٠٠٠ ج .

١٠ – تم خصم الديون المعدومة المحصلة لأنه لم يسبق الإعتراف بها كتكاليف من قبل مأمورية الضرائب وبالتالي لا يجب خضوعها للضريبة.

٢/١ إيرادات المهن غير التجارية :

تتحدد هذه الإيرادات على النحو التالي :

الإيرادات الناتجة من مزاولة المهنة :	**جنيه**	**جنيه**
داخل مصر	**٢١٠٠٠**	
خارج مصر	**٩٠٠٠**	
إجمالي الإيراد السنوى		**٣٠٠٠٠**
يخصم منه :		
١- التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة :		
١- مرتبات العاملين	**٢٢٠٠**	
٢- إشتراكات النقابة والمجلات العلمية	**١٢٠**	
٣- إيجار المكتب	**٦٠٠**	
٤- قسط تأمين على المكتب ضد الحريق والسرقة	**١٢٠**	
٥. إهلاك أثاث المكتب	**٦٠٠**	
٦- مصروفات سفر وإقامة بالخارج	**١٢٠٠**	
٧- مصروفات سيارة (٢٤٠ × ٣/٢)	**١٦٠**	
		(٥٠٠٠)
صافى الإيراد الخاضع للضريبة		**٢٥٠٠٠**
٢ – اقساط تأمين على الحياة غير مخصومة من		

الإيرادات الأخرى وذلك في حدود ٣٠٠٠ج (٤٥٠٠ – ٣٠٠٠) =		(١٥٠٠)
صافى الإيراد الذي يدخل في وعاء الضريبة		**٢٣٥٠٠**

٣/١ إيرادات الثروة العقارية :

يحسب إيراد الثروة العقارية كما يلى :

٢٥١٢٠ × ٥٠ % = ١٢٥٦٠ – ٥٦٠ = ١٢٠٠٠ ج

٤/١ وعاء الضريبـة :

	جنيه
إيرادات النشاط التجاري والصناعي	٨٥٠٥٠
إيرادات المهن غير التجارية	٢٣٥٠٠
إيرادات الثروة العقاريـة	١٢٠٠٠
وعاء الضريبـة	١٢٠٥٥٠ ج

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩

الضريبة المستحقة :		
الـ ٨٠٠٠ج الأولى	**معفاه**	
الـ ٢٢٠٠٠ج التالية × ١٠% =	**٢٢٠٠**	
الـ ١٥٠٠٠ج التالية × ١٥% =	**٢٢٥٠**	
الـ ٧٥٠٠٠ج التالية × ٢٠ % =	**١٥١١٠**	
١٢٠٥٥٠ الضريبة المستحقة		**١٩٥٦٠**
يخصم		
١ – الخصم الضريبي ١٩٥٦٠ × ٧,٥ % =		**(١٤٦٧)**
الضريبة المستحقة بعد الخصم		**١٨٠٩٣**
٢ – الضريبة الأجنبية :		
الحد الأقصى ١٨٠٩٣ × (٩٠٠٠ / ١٢٠٥٥٥٠) =	**١٣٥١**	
المسدد ٩٠٠٠ × ٣٠ % =	**٢٧٠٠**	
		(١٣٥١)
٣ – المبالغ المسددة تحت حساب الضريبة		**(٢٠٦٠)**
الضريبة واجبـة الدفع		**١٤٦٨٢**

٤/٦التكاليف غير واجبة الخصم Undeductible Costs

نصت المادة (٢٤) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلى :

١/٤/٦ الإحتياجيات والمخصصات Reserves and Provisions

الاحتياطيات هي مبالغ محتجزة من الأرباح الصافية لتحقيق أهداف معينة فهي بهذا تعتبر استخداما للربح وليس تحميلا عليه، ولذلك لا تعتبر هذه الإحتياطيات على اختلاف أنواعها من التكاليف واجبة الخصم.

ومن ناحية أخرى لا تسرى الضريبة على الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطيات، كما لا تسرى بشأنها قواعد الإهلاك الضريبية المنصوص عليها في القانون سالف الذكر.

أما المخصصات فهي مبالغ تحمل على الأرباح لمقابلة أعباء أو خسائر وقعت بالفعل مثل مخصص إهلاك الأصول الثابتة، أو لمقابلة أعباء أو خسائر ينتظر أن تتم مستقبلا ولكن قيمتها غير محددة بدقة كافية لأنها متعلقة بحدث مستقبلا مثل مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، أو لمقابلة إلتزامات مؤجلة الدفع إلى وقت غير معروف على وجه اليقين مثل مخصص مكافاة ترك الخدمة.

وتهدف المنشأة بتكوين هذه المخصصات إلى إمكان مقابلة الخسائر المحتمل حدوثها مستقبلا والتي يمكن التنبؤ بها عند إعداد حسابات النتيجة، وبذلك تساهم المخصصات في ضمان استمرار المنشاة.

وبالرغم من ذلك فإن المشرع الضريبي في مصر لا يعتبر المخصصات على اختلاف أنواعها والمحملة على قائمة الدخل من التكاليف واجبة الخصم. وفي حالة خضوع المخصصات للضريبة ولم يتم استخدامها وتكون المنشأة قد أدرجتها ضمن الإيرادات بقائمة الدخل، يجب خصمها من صافي الربح نظرا لخضوعها عند تكوينها.

كما يتم خصم المستخدم من المخصصات الذي تتوافر فيه شروط التكاليف واجبة الخصم بشرط سبق خضوعه للضريبة عند تكوينه.

٢/٤/٦ الغرامات والعقوبات المالية والتعويضات على الممول

Financial Fines and Penalties, and CompensationsAgainst Taxpayer

لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم ما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب إرتكابه أو إرتكاب أحد تابعيه جناية او جنحة عمدية.

٦, ٤, ٣, ضريبة الدخل Income tax

لا تعتبر ضريبة الدخل المستحقة طبقا لاحكام القانون رقم ٩١ لسنه ٢٠٠٥ من التكاليف واجبة الخصم باعتبارها استعمالا للربح وليس تحملا عليه

٦, ٤ ,٤ العائد المسدد على القروض return pald agalnst loans

لا يعتبر العائد السدد على القروض فيما يجاوز مثل سعر الانتمان والخصم المعلن من البنك المركزى فى بداية الستة الميلادية التى تنتهى فيها الفترة الضريبية من التكاليف واجبه الخصم

٦,٤,٥ عوائد القروض المدفوعة لشخص طبيعى غير خاضع للضريبة او معفى عنها :

Returns of loans paid to natural person not subject to tax or exempted it

لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم عوائد القروض والديون علي اختلاف انواعها المدفوعة لاشخاص طبيعين غير خاضعين او معفيين منها .

٦/٤/٦ تكلفة التمويل للاستثمار : cost of financing and investment

لا تعتبر تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالايرادات المعفاة من الضريبة قانونا من التكاليف واجبة الخصم .

ويقصد بتكلفة التمويل والاستثمار المبالغ المستحقة او المدفوعة والمحملة علي القوائم المالية (قائمة الدخل او قائمة المركز المالي) , **ومنها** : العوائد المدفوعة او المستحقة علي الودائع والقروض والسلفيات والديون واي صورة من صور التمويل بالدين بالاضافة الي المصاريف العمومية والادارية التي يتحملها الممول بسبب مزاولة النشاط ولا تدخل الاهلاكات والمخصصات ضمن المصاريف العمومية والادارية .

ويتم تحديد تكلفة التمويل والاستثمار باحدي الطريقتين التاليتين :

١- طريقة التخصيص :

تطبق هذة الطربقة اذا كان الغرض من الحصول علي هذة الاموال هو الاستثمار بهدف تحقيق ايرادات معفاه قانونا .

وفي هذه الحالة تكون تكلفة التمويل والاستثمار هي العوائد المدفوعة مقابل الحصول علي هذه الاموال

طريقة التقسيم النسبى :

تطبق هذة الطريق اذا لم كن الغرض الوحيد من الحصول علي هذة الاموال هو الاستثمار بهدف تحقيق ايرادات معفاة قانونا.

وفى هذة الحالة يتم تحديد نصيب الايرادات المعفاة من تكلفة التمويل و الاستثمار وفقا للمعادلة التالية :

اجمالي الايرادات المعفاه قانونا

تكلفة التمويل والاستثمار × ----------

اجمالي الايرادات الكلية التي حققتها الشركة خلال العام

٧/٤/٦ المصروفات غير المؤيدة بالمستندات : Expenses not Support by Documents

المصروفات التي يكون من الصعب وجود مستندات خارجية مؤيدة لها نظرا لطبيعتها كالاكراميات ومصروفات النظافة و مصروفات اليومية للضيافة الداخلية لعملاء المنشاة وغير تعتبر من التكاليف واجبة الخصم بشرط الا تتجاوز قيمتها ٧ % من اجمالي المصروفات العمومية و الادارية المؤيدة بالمستندات .

وعلي ذلك , فان الزيادة عن قيمة هذة النسبة لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم , وبالتالي يجب اضافتها الي صلفي الربح المحاسبي .ولتطبيق ذلك يتم حساب المصروفات غير المؤيدة بالمستندات و الحملة علي قائمة الدخل , سواء بتكلفة المبيعات او حسابات التشغيل او المصاريف الاخري , ومقارنتها بنسبة ٧٪ من المصروفات العمومبة و الادارية تلك الواردة بقائمة الدخل بعد استبعاد كل من اهلاك الاصول الثابتة , و المخصصات و الاحتياطيات , وخسائر بيع الاوراق المالية , وخسائر ناتج تفييم الاستثمارات المتداولة . ويعتبر بند الاجور و المرتبات الوارد ضمن المصروفات العمومية و الاداريةمن البنود المؤيدة بالمستندات .

مثال (٥-١٩) : بلغ صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل لاحدى المنشات الفردية مبلغ ٥٠٠ الف ج , وذلك عن السنة المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٨:

فاذا علمت ما يلى :

١- بلغ اجمالي المبيعات ٨٠٠ الف ج , و تكلفة المبيعات ٢٠٠ الف ج (تتضمن ١٣ الف ج اهلاك محاسبي , ٣٠٠٠ ج مصروفات غير مؤيدة بالمستندات) .

٢- بلغت مصروفات البيع والتوزيع ٨٠ الف ج منها ٢٠ الف ج مصروفات غير مؤيدة بالمستندات .

٣- بلغت اجمالي المصروفات العمومية و الادارية ١٥٠ الف ج منها ٧٠ الف ج اهلاك محاسبي , ١٠ الاف ج مصروفات غير مؤيدة بالمستندات , ١٥ الف ج فروق فحص ضريبة المرتبات عن السنوات من ٢٠١٢ حتي ٢٠١٦ .

٤- بلغت جملة ايرادات المنشاة ٤٥٠ الف ج منها توزيعها ارباح بمبلغ ١٠٠ الف ج من شركة مساهمة تعمل بالخارج (معدل الضريبة الاجنبية عليها ٢٠٪) , ٥٠ الف ج عوائد ودائع البنوك .

٥- تتضمن مصروفات المنشاة عوائد قروض قيمتها ٧١ الف ج مستخدمة في النشاط و التفاصيل **<u>علي النحو التالي :</u>**

(ا) قرض من بنك مصر بمبلغ ٢٠٠الف ج بمعدل فائدة سنوية ١٨٪ , وذلك في شهر يناير ٢٠١٨ ولمدة عامين .

(ب) قرض من شخص طبيعي خاضع للضريبة بمبلغ ١٠٠ الف ج بمعدل فائدة سنوية ٣٥ % , وذلك في شهر يناير ٢٠١٨ ولمدة عامين .

٦- تتضمن ايرادات المنشاة ١٠٠ الف ج ارباح فروق عملة وهي عبارة عن ١٠٠ الف ج خسائر فروق عملة ناتجة من اعادة تقييم رصيد الموردن في نهاية الفترة , ٢٠٠ الف ج ارباح فروق عملة من سداد عملاء التصدير .

٧- كانت بيانات الصول الثابتة لاغراض حساب الاهلاك الضريبي علي النحو التالي :

بيـــــــــان	اجهزة كمبيوتر	الالات والمعدات	اصول اخرى
رصيد اول المدة	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
الاضافات	-	-	٢٠٠٠٠
الاستبعادات	-	٣٠٠٠٠	-
معدل الاهلاك	٥٠٪	٢٥٪	٢٥٪

٨- بلغت جملة المبالغ المسدد تحت حساب الضريبة خلال العام ٦٥٨٦ج .

٩- بلغ سعر الائتمان و الخم المعلن من البنك المركزي المصري في بداية السنة ١٧٪ .

<u>المطلوب :</u>

١- تحدبد وعاء الضريبة علي دخل الاشخاص الطبيعية عن عام ٢٠١٨.

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع عن هذا العام .

الحل

١- تحديد وعاء الضريبة على دخل الاشخاص الطبيعين من عام ٢٠١٨

صافي الربح قبل الضريبة من واقع قائمة الدخل	جنيه	جنيه
يضاف :		٥٠٠٠٠٠
١- الإهلاك المحاسبي (١٢٧٦١ + ٧٠٠٠٠)	٨٢٧٦١	
٢- الزيادة في عوائد القروض عن مثلي سعر الائتمان والخصم :		
١٠٠ الف × (٣٥ % - ٣٤ %)	١٠٠٠	
٣- الزيادة في المصروفات غر المؤيدة بالمستندات عن ٧٪ من إجمالي المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بالمستندات (ملاحظة رقم ١)	٣٤١٥٠	
٤- خسائر فروق عمله غير محققة	١٠٠٠٠٠	
٥- تكلفة التمويل والاستثمار (ملاحظة ٢)	٧١٩١	
		٢٢٥١٠٢
اجمالي الربح الضريبي		٧٢٥١٠٢
يخصم :		
١- الإهلاك الضريبي (ملاحظة رقم ٣)		(٨٠٠٠٠)
صافي الربح الضريبي المعدل		٦٤٥١٠٢
٢- الإعفاءات : عوائد ودائع بالبنوك		(٥٠٠٠٠)
الوعاء الضريبي		٥٩٥١٠٢

ملاحظات :

١ – الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن ٧ % من اجمالي المصروفات العمومية والادارية المؤيدة بالمستندات لا تعتبر من التكاليف واجب الخصم ، ويتم حسابها عن النحو التالي :

اجمالي المصروفات العمومية والادارية		١٥٠٠٠٠
يخصم :		
- المصروفات العمومية والادارية غير المؤيدة بالمستندات	١٠٠٠٠	
- الإهلاك المحاسبي	٧٠٠٠٠	
- فروق فحص ضريبة المرتبات	١٥٠٠٠	
		٩٥٠٠٠
المصروفات العمومية المؤيدة بالمستندات		٥٥٠٠٠

وعلي ذلك فان الحد الاقصي للمصروفات غير المؤيدة بالسمتندات الذي يسمح به كتكاليف = ٥٥٠٠٠ ×٧٪ = ٣٨٥٠ ج ، ونظراً لان المصروفات غير المؤيدة بالمستندات تساوي :

٢٠٠٠٠ (مصروفات بيع وتوزيع) + ٣٠٠٠ (ضمن تكلفة المبيعات + ١٥٠٠٠ (فورق فحص ضريبة المرتبات) = ٣٨ الف ج ، فان المبالغ التي لا تعتبر من التكاليف واجبة الخصم تساوي :

٣٨٠٠٠ _ ٣٨٥٠ = ٣٤١٥٠ ج

٢- تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالايرادات المعفاه قانونا ، يتم حسابها على النحو التالى :

(أ) اجمالى تكلفة التمويل والاستثمار =

- اجمالي المصروفات العمومية والادارية عدا الاهلاك المحاسبي = ١٥٠٠٠٠ – ٧٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠

- اجمالي المصروفات التمويلية = (٢٠٠الف × ١٨ %) + (١٠٠ الف × ٣٥ %) = ٧١٠٠٠

مجموع ١٥١٠٠٠

(ب) إجمالي إيرادات المنشأة :

٨٠٠ الف ج (مبيعات) + ١٠٠ الف ج (توزيعات ارباح) + ١٠٠ الف ج (ارباح فروق عملة) + ٥٠ الف (عوائد ودائع بالبنوك = ١٠٥٠٠٠٠ ج

جـ - نصيب اليرادات المعفاة من تكلفة التمويل والاستثمار الذي لا يعتبر من التكاليف واجبة الخصم **يساوي** :

١٥١٠٠٠ × ٥٠٠٠٠ = ٧١٩١ ج

١٠٥٠٠٠٠

٣- حسب الاهلاك الضريبي الواجب إعتباره من التكاليف واجبة الخصم علي النحو التالي :

بيـــــــــان	اجهزة كمبيوتر	الات ومعدات	اصول اخري
رصيد ١/١	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٥٠٠٠٠
(+) اضافات	----	----	٢٠٠٠٠
مجموع	٨٠٠٠٠	١٢٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
(-) استبعادات	------	(٣٠٠٠٠)	----
رصيد ١٢/٣١	٨٠٠٠٠	٩٠٠٠٠	٧٠٠٠٠
معدل الاهلاك	٥٠٪	٢٥ %	٢٥ %
الاهلاك الضريبي	٤٠٠٠٠	٢٢٥٠٠	١٧٥٠٠

مجموع الاهلاك الضريبي = ٤٠٠٠٠ + ٢٢٥٠٠ + ١٧٥٠٠ = ٨٠٠٠٠ ج

٢- حساب الضريبة واجبة الدفع عن عام ٢٠١٩

	جنيه معفاه	جنيه
الـ ٨٠٠٠ ج الاولي		
الـ ٢٢٠٠٠ التالية × ١٠ % =	٢٢٠٠	
الـ ١٥٠٠٠ التالية × ١٥ % =	٢٢٥٠	
الـ ١٥٥٠٠٠ التالية × ٢٠ % =	٣١٠٠٠	
الـ ٣٩٥١٠٠ التالية × ٢٢,٥ % =	٨٨٨٩٨	
الضريبة المستحقة		١٢٤٣٤٨
يخصم		
١- الضريبة الاجنبية علي توزيعات الارباح :		

- الحد الاقصي : ١٢٤٣٤٨ × (١٠٠٠٠٠ / ٤٥٠٠٠٠) = - الضريبة الاجنبية : ١٠٠٠٠٠ × ٢٠ % =	٢٧٦٣٣ (٢٠٠٠٠)	
٢- المبالغ المسددة تحت الحساب		(٢٠٠٠٠) (٦٥٨٦)
الضريبة واجبه الدفع		٩٧٧٦٢

٧- خصم الخسائر التجارية المرحلة

Deduction of Commercial losses Carried Forward

أجاز المشرع بموجب المادة (٢٩) من القانون ترحيل الخسارة المتعلقة باحدي السنوات لتخصم من ارباح السنوات التالية بحد اقصي خمس سنوات . فمثلا اذا فرضنا ان منشأة حققت في عام ٢٠٠٨ خسارة بلغت ١٥٠ الف جنيه ثم حققت في السنوات التالية ارباحا صافية بلغت علي الترتيب ٢٥ الف ، ٣٥ الف ، ١٠ الاف ، ٢٠ الف ، ٤٠ الف جنيه علي الترتيب ، فانه يحق لهذا المنشأة ان تحمل السنوات من ٢٠٠٩ الي ٢٠١٣ بجزء من الخسارة لا يتعدي مجموع ارباح هذه السنوات (١٣٠ الف جنيه) . أما بالنسبة للجزء المتبقي من الخسائر فلا يمكن ترحيلة بعد ذلك وبالتالي فان الضريبة تفرض علي ارباح عام ٢٠١٤ بالكامل

وفي الواقع ان هذه الاستثناء يرجع الي ان اعمال المنشأة ونشاطها علي مر السنين متشابكة ومترابطة بالشكل الذي يصعب معه ان نحدد بدقع نتيجة كل سنه علي حدة ، فتقسيم حياة المنشأة الي وحدات زمنية سنوية انما هو تقسيم املته ظروف ومتطلبات الحياة العملية ، وبالتالي فان النتيجة التي تتحدد في نهاية كل سنه انما هي نتيجة تختلف درجة دقتها تبعا للظروف وتبعا لوجهه نظر ادارة المنشأة .

ومن ناحية اخري ، نري ان هذا الاستثناء يتفق مع العدالة الضريبية / فليس من العدالة ان تفرض الضريبة علي ما تحققه المنشأة من ارباح في سنه ما دون ان يؤخذ في الاعتبار ما اصابها من خسارة او خسائر في السنوات السابقة ، فالضريبة هنا قد تصيب راس المال نفسه وتقتطع جزءا منه وهو ما قد يضر باستمرار المنشأة

والمقصود بالخسارة التي يجوز ترحيلها هنا هي الخسارة الضريبية التي تم تحديدها طبقا للقواعد التي ينص عليها قانون الضرائب وليس الخسارة المحاسبية

ويراعي عند ترحيل هذه الخسائر ما يلي :

١- ان ترحيل الخسائر حق للمنشأة سواء كان لديها دفاتر محاسبية منتظمة او تم محاسبتها بطريق التقدير

٢- ان خصم خسائر السنوات السابقة يتم بعد تحديد صافي الربح المعدل ضريبيا ، وبالتالي لا تعتبر خسارة السنه السابقة من التكاليف واجبة الخصم

٣- ان الخسائر مرتبطة بشخصية الممول التي تحدث الخسائر باسمه سواء استمر في مزاولة ناس النشاط في نفس المنشأة او زاول انشطة اخري في منشأة اخري وبالتالي لا ينتقل حق ترحيل الخسائر الي المالك الجديد للمنشأة ، كما لا ينتقل هذا الحق الي ورثة الممول لانهم في حكم المالك الجديد

٤- ان ترحيل الخسائر يتم بخصم الخسارة التي تحققت اولا (الاقدم) يليها الخسارة التي تحققق بعدها مباشرة (الاحدث) وهكذا

٥- ان فترة التوقف الجبرى تحسب ضمن السنوات الخمس التي يسرى خلالها ترحيل الخسارة .

٦- انة لا يجوز خصم الخسائر المحققة في الخارج من وعاء الضريبة في مصر عن ذات الفترة الضريبة او اى فترة تالية , كما لا يجوز اجراء مقاصة بين الارباح المحققة في الخارج في اي دولة و الخسائر المحققة في دولة اخري .

ولكن بجوز اجراء المقاصة بين الارباح و الخسائر المتحققة في دولة واحدة بالخارج .

مثال (٥ – ٢٠)

بلغت الخسائر المعتمدة من الناحية الضريبية لاحدى المنشات الفردية التجارية عن عام ٢٠١٢ مبلغ ٥٠ الف جنية . فاذا علمت ان النتائج المعتمدة للسنوات التالية كانت علي النحو التالي :

السنة	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
نتيجة العام	١٥٠٠٠ ج (ارباح)	٤٠٠٠٠ ج (خسائر)	توقف جبري	١٠٠٠٠ ج (ارباح)	٢٠٠٠٠ ج (ارباح)	٦٠٠٠٠ ج (ارباح)

والمطلوب : بيان كيفية خسائر عمى ٢٠١٢ , ٢٠١٤

الحل

السنة	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
نتيجة العام	١٥٠٠٠	(٤٠٠٠٠)	توقف	١٠٠٠٠	٢٠٠٠٠	٦٠٠٠٠
خسارة عام ٢٠١٢	(٥٠٠٠٠)	(٣٥٠٠٠)	جبري	(٣٥٠٠٠)	(٢٥٠٠٠)	
خسارة عام ٢٠١٤	(٣٥٠٠٠)	(٣٥٠٠٠)	-	(٢٥٠٠٠)	(٥٠٠٠)	٦٠٠٠٠
نتيجة العام		(٤٠٠٠٠)	-	(٤٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)	(٤٠٠٠٠)
	(٣٥٠٠)	(٧٥٠٠٠)	-	(٦٥٠٠٠)	(٤٥٠٠٠)	٢٠٠٠٠

٨- خصم الخسائر الراسمالية المحققة

نتيجة التصرف في الاوراق المالية

Deduction of capital losses Incurred As A result of Disposal Securities

سمح المشرع بموجب المادة (٢٩) مكرر من القانون بأن تخصم الخسائر الراسمالية المحققة من التصرف في الاوراق المالية وذلك من الارباح الراسمالية المحققة من التصرف في الاوراق المالية خلال السنة الضريبية ذاتها وفي حدود تلك الارباح الراسمالية وحدها .

وفي حالة زيادة الخسائر الراسمالية المحققة عن الارباح الراسمالية المحققة خلال السنة الضريبية ذاتها , يسمح بترحيل الزيادة في الخسائر من الارباح المحقق نتيجة التصرف في الاوراق المالية في السنوات التالية حتي السنة الثالثة .

يعني ذلك , ان الخسائر التجارية المحققة في سنة مت يسمح بترحيلها وخصمها من ارباح السنوات التالية بحد اقصي خمس سنوات , بينما الخسائر الراسمالية المحققة نتيجة التصرف في الاوراق المالية يسمح بخصمها من الارباح الراسمالية المحققة خلال السنة الضريبية ذاتها , فاذا لم تكف لذلك يتم ترحيلها لتخصم من الارباح الراسمالية المحققة في السنوات التالية بحد اقصي ثلاث سنوات .

٩- العقود طويلة الأجل

Long term contract

يقصد بالعقود طويلة الاجل عقود التصنيع او التجهيز او الانشاء او اداء الخدمات المرتبطة بها التي تنفيذها المنشات لحساب الغير علي اساس قيمة محددة ويستغرق تنفيذها اكثر من فترة ضريبية واحدة . ومن امثلة هذة العقود عقود المقاولات لانشاء كوبري او مبني او سد او نفق , وعقود تصنيع السفن او تجهيز المصانع او عقود الصيانة او اداء الخدمات الاخري المرتبطة بالعقود السابقة .

وقد جري العرف المحاسبي علي استخدام احدي طريقتين للمحاسبة عن العقود طويلة الاجل هما :

أ – طريقة العقود المكتملة completed contract method

وفي ظل هذة الطريقة يتم تأجيل الاعتراف بالربح الي حين استكمال تنفيذ العقد. ويؤدي هذا الي ان تكون قوائم الدخل مضللة .

ب- طريقة نسبة الاتمام percentage – of – completion method

وفى ظل هذة الطريقة يمكن الاعتراف بالربح خلال فترة تنفيذ العقد دون انتظار لحين اكتماله فبمجرد امكانية تقدير قيمة العائد (الايراد) من العقد بدرجة تتسم بالدقة يمكن الاعتراف بالربح حيث ان هذا العائد هو الذى يحقق الربح

وتحدد النسبة المئوية لاستكمال تنفيذ العقد مقدار الربح الممكن الاعتراف به خلال كل فترة مالية , وبالتالى فهذة الطريقة توفر المعلومات اكثر نفع لمستخدمى الحسابات عن طريقة مستوى الاستكمال للعقد

وقد اخذ المشروع الضريبى المصرى بطريقة نسبة الاتمام حيث قضت المادة (٢١) من القانون على التزام المنشأة بتجحديد صافى الربح الضريبى عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الاجل على اساس نسبة ما تم تنفيذة من كل عقد خلال الفترة الضريبة .

ويتم تطبيق هذه الطريقة على العقود طويلة الاجل محددة القيمة وبالتالى لا يتم تطبيقها على العقود قصيرة الاجل غير محددة القيمة (مثل عقود التكلفة مضافا اليها نسبة مئوية)

ويتم تحديد صافى الربح لكل عقد من العقود طويلة الاجل على النحو التالى :

١- يحدد اجمالى الربح المقدر تحت التنفيذ بالفرق بين اجمالى قيمة العقد واجمالى التكاليف المقدرة للعقد , اى ان :

اجمالى الارباح المقدرة للعقد – اجمالى قيمة العقد – اجمالى التكاليف المقدرة للعقد

ويراعى اعادة احتساب اجمالى الارباح المقدرة عند تغيير اجمالى قيمة العقد او اجمالى التكاليف المقدرة للعقد

٢- تحدد النسبة المئوية للاتمام خلال الفترة الضريبية على اساس التكلفة الفعلية للاعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية منسوبة الى اجمالى التكاليف المقدرة للعقد اى ان :

النسبة المئوية = التكلفة الفعلية للاعمال المنفذة خلال الفترة الضريبية

اجمالي التكاليف المقدرة للعقد

ويراعى اعادة احتساب نسبة الاتمام فى حالة نغيير اجمالى قيمة العقد او اجمالى التكاليف المقدرة للعقد

٣- يحدد الربح خلال الفترة الضريبية على اساس اجمالى الارباح المقدرة للعقد مضروبة فى نسبة الاتمام الى ان :

الربح المقدر للفترة الضريبية – ناتج (١) × (٢)

وبناء على ذلك يتم سداد الضريبة على الربح المقدر خلال الفترة الضريبية

٤- تحدد نتيجة العقد فى الفترة الضريبية التى ينتهى فيها تنفيذه على اساس الايرادات الفعلية مخصوما منها التكاليف الفعلية , وعلى ان يخصم من الناتج الارباح المقدرة فى الفترات الضريبية السابقة اى ان :

الوعاء الضريبى او الخسارة الضريبية – (الايرادات الفعلية - التكلفة الفعلية) – الارباح المقدرة سابقا

وفى هذه الحالة يوجد احتمالان هما :

الاحتمال الاول :

ان يكون الناتج موجبا اى ان الربح الفعلى اكبر من ان يساوى الارباح المقدرة السابق سداد الضريبة عليها

وفى هذه الحالة يتم سداد الضريبة على الربح الناتج فى هذة الفترة

الاحتمال الثانى :

ان يكون الناتج سالبا اى ان الربح الفعلى اقل من الارباح المقدرة السابق سداد الضريبة عليها . يمعنى اخر يختم حساب العقد فى الفترة الضريبية التى انتهى خلالها تنفيذ بخسارة وفى هذه الحالة يتم التصرف فى هذه الخسارة على النحو التحالى :

١- اذا كان نشاط المنشاة يتضمن اكثر من عقد ,. وفى هذه الحالة يتم اجراء مقاصة بين خسائر العقد وارباح العقود الاخرى فى الفترة الضريبية . واذا لم تكف ارباح الفترة لاستغراق الخسارة , فانه يتم ترحيل الخسارة للخلف لتخصم من الارباح المقدرة للعقد فى الفترات الضريبة السابقة وبما لا يتجاوز ارباح العقد على تلك الفترات . وفى هذه الحالة يتم اعادة حساب الضريبة ويحق للممول إسترداد الضريبة التي سددها بالزيادة في السنوات السابقة، مع الأخذ في الإعتبار أن ترحيل الخسار للكلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم. وإذا تجاوزت الخسائر الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود سالفة الذكر يتم ترحيل رصيد الخسارة إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات .

٢ ـ إذا كان نشاط المنشاة يتضمن عقداً واحداً ، وفي هذه الحالة إذا لم تكف أرباح الفترة لاستغراق الخسارة، فإنه يتم ترحيل الخسارة للخلف لتخصم من الأرباح المقدرة تنعقد في الفترات الضريبية السابقة وبما لا يتجاوز أرباح العقد عن تلك الفترات.وفي هذه الحالة يتم إعادة حساب الضريبة ويحق للممول استرداد الضريبة التي سددها بالزيادة في السنوات السابقة، مع الأخذ في الإعتبار أن ترحيل الخسائر. للخلف يبدأ بالسنوات الأحدث فالأقدم. وإذا تجاوزت الخسائر الناشئة عن تنفيذ العقد مقدار الأرباح المقدرة للعقد في الفترات الضريبية السابقة يتم ترحيل رصيد الخسارة إلى السنوات التالية لمدة خمس سنوات .

ويلاحظ أنه في حالة قيام الممول بإثبات قيمة الخسائر في قائمة الدخل خلال أي فترة ضريبية سابقة على الفترة الضريبية التي ينتهي بها تنفيذ العقد نتيجة تقديره لزيادة إجمالى التكلفة المتوقعة للعقد عن إجمالي الإيرادات المتوقعة منه، يراعي إعتماد الخسارة التي تخص تلك الفترة ويتم رد الزيادة إلى الوعاء الضريبي على أن يتم خصم الخسائر الفعلية التي سبق ردها للوعاء في الفترة الضريبية التي ينتهى فيها تنفيذ العقد.

<u>مثال (٥ ـ ٢١)</u>

تعاقدت أحدى المنشآت العقارية على انشاء عمارة سكنية بمبلغ ٣٠ مليون ج وعلى أن يستغرق تنفيذها ثلاث سنوات تبدأ في ٢٠١٦ وتنتهي في ٢٠١٨. فإذا علمت مايلى :

١ ـ بلغت التكاليف الكلية المقدرة للعقد مبلغ ٢٥ مليون ج.

٢ - بلغت التكاليف الفعلية خلال فترات تنفيذ العقد: ١٠ مليون، ٥ مليون، ٣ مليون ج على الترتيب

والمطلوب :

١- تحديد صافي الربح (أو الخسارة) من الناحية الضريبية لهذا العقد خلال فترات تنفيذه .

٢- بيان كيفية تسوية العقد في نهاية فترة التنفيذ في الحالتين التاليتين:

(ا) الربح الفعلي الإجمالي للعقد ٦ مليون ج .

(ب) الربح الفعلي الإجمالي للعقد ٢ مليون ج.

الحل

١. تحديد صافي الربح (أو الخسارة) من الناحية الضريبية

١/١ تحديد الربح المقدر للعقد :

الربح المقدر للعقد = إجمالي قيمة العقد - إجمالي التكلفة المقدرة للعقد

= ٣٠ مليون - ٢٥ مليون = ٥ مليون ج

٢/١ تحديد الربح المقدر لكل فترة ضريبية :

السنة	التكلفة الفعلية (١)	اجمالي التكلفة المقدره (٢)	نسبة الاتمام – (١ ÷ ٢) (٣)	الربح المقدر للفترة
٢٠١٦	١٠	٢٥	٤٠٪	٥ × ٤٠ % = ٢
٢٠١٧	٥	٢٥	٢٠٪	٥ × ٢٠ % = ١
٢٠١٨	٣	٢٥	١٢٪	٥ × ١٢٪ = ٠,٦
مجموع	١٨			٣,٦

٢ - تسوية العقد في الفترة التي ينتهى فيها تنفيذه (عام ٢٠١٨)

١/٢ إذا كان الريح الفعلي الإجمالي للعقد ٦ مليون ج :

الربح الخاضع للضريبة في هذه الفترة = ٦ - ٣,٦ = ٢.٤ مليون ج .

٢/٢ إذا كان الربح الفعلي الإجمالي للعقد ٢ مليون ج :

الخسارة الضريبية = ٢ – (٣٦) = (١,٦) مليون ج .

وفي هذه الحالة يتم عمل مقاصة بينها وبين أرباح الفترة فإذا لم تكف يتم ترحيلها للخلف وإسترداد الضريبة المسددة عليها في السنوات السابقة. ويبدا الترحيل بعام ٢٠١٨ ثم ٢٠١٧ وهكذا

وفي حالة عدم وجود عقود أخرى خلال الفترة يتم إسترداد الضريبة المسددة على أرباح العقد عن الأعوام ٢٠١٦ ، ٢٠١٧ ، ٢٠١٨ وترحل الخسارة(١,٦) إلى السنوات اللاحقة بحد أقصى خمس سنوات .

مثال (٢٢-٥)

تعاقدات أحدى المنشآت العقارية على إنشاء شبكة صرف صحى لإحدى القرى السياحية بمبلغ ٥٠ مليون ج، وعلى أن يستغرق تنفيذها ثلاث سنوات تبدأ في ٢٠١٦ وتنتهي في ٢٠١٨. **فإذا علمت مايلى :**

١ - بلغت التكاليف الكلية المقدرة للعقد مبلغ ٣٥ مليون ج .

٢ - بلغت التكاليف الفعلية خلال فترات تنفيذ العقد : ١٠ مليون ، ٢١ مليون ،١٣ مليون ج على الترتيب

٣ - تبين في نهاية السنة الأولى زيادة التكاليف المقدرة لإتمام تنفيذ المشروع لتصل إلى ٤٠ مليون ج

٤ - طلبت المنشأة في السنة الثانية إجراء بعض التعديلات في العقد ترتب عليها زيادة قيمة العقد بمبلغ ٥ مليون ج ، وبالتالي زادت تكاليف العقد المقدرة بمبلغ ٢ مليون ج .

والمطلوب :

يتم تحديد صافي الربح (أو الخسارة) من الناحية الضريبية لهذا العقد خلال فترات تنفيذه .

الحل

يتم تحديد صافي الربح (أو الخسارة) من الناحية الضريبية على النحو التالي :

١- تحديد الربح المقدر للعقد :

بيان	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
قيمة العقد	٥٠	٥٠	٥٠
تعديلات العقد	—	٥	٥
إجمالي قيمة العقد	٥٠	٥٥	٥٥
(-) التكاليف المقدرة	٤٠	٤٢	٤٢
الربح المقدر للعقد	١٠	١٣	١٣

٢. تحديد الربح المقدر لكل فترة ضريبية :

السنة	التكلفة الفعلية (١)	اجمالي التكلفة المقدره (٢)	نسبة الاتمام – (١ ÷ ٢) (٣)	الربح المقدر للفترة
٢٠١٦	١٠	٤٠	٢٥٪	١٠ × ٢٥٪ = ٢,٥
٢٠١٧	٢١	٤٢	٥٠٪	١٣ × ٥٠٪ = ٦,٥
٢٠١٨	١٣	٤٢	٢٥٪	١٣ × ٢٥٪ = ٣,٢٥
مجموع	٤٤			١٢,٢٥

١٠. المعاملات بين الأشخاص المرتبطة

Transactions Between Associate Persons

يقوم بعض الأشخاص المرتبطون بعلاقة تبعية قانونية، كالمركز الرئيسي وفروعه، بتقييم المعاملات التي تتم بينهم بطريقة مختلفة عما لو تمت هذه المعاملات بين أشخاص غير مرتبطين وذلك بهدف تخفيض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفى منها أو غير خاضع لها.

وقد تكون علاقة التبعية المذكورة واقعية وذلك من خلال الشروط والعلاقات التي تتم بين الشخصين المرتبطين، كما هو الحال عندما لا يكون بالأمكان مزاولة أي من الشخصين لنشاطه إلا من خلال منتجات الشخص الآخر.

ولا يقتصر هذا الأمر على الوحدات المرتبطة الكائنة داخل مصر وحدها، وأنما قد يمتد إلى خارج مصر.

ولمنع هذه الظاهرة، أعطى المشرع الضريبي بموجب المادة (٣٠) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لمصلحة الضرائب الحق في تقييم المعاملات التي يتم تنفيذها بين الأشخاص المرتبطة على أساس السعر المحايد Arm's Length (العادل أو الحقيقي)، كما لو تم التعامل فيها مع طرف ثالث لا يرتبط مع هذه الوحدات بعلاقة تبعية.

وقد حددت المادة (٣٨) من اللائحة التنفيذية المعاملات التي يجوز للمصلحة التحقق فيها من السعر المحايد، على سبيل المثال وليس الحصر واهمها:

- تبادل السلع والخدمات والمواد الخام والمعدات الرأسمالية.

- توزيع المصروفات المشتركة والإتاوات والعوائد وغير ذلك من المعاملات التجارية أو المالية التي تتم فيما بينهم .

وقد حددت المادة (٣٩) من اللائحة التنفيذية خمس طرق لتحديد السعر المحايد وهي:

١/١٠ طريقة السعر الحر المقارن

Comparable Uncontrolled price Method (CUP)

وفقا لهذه الطريقة يتم تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة في معاملة مماثلة بين أشخاص مستقلة في ظروف مماثلة مع الأخذ في الاعتبار العوامل التالية :

١- **الإلتزامات القانونية المتعلقة بالصفقة** ، ومقارنتها بالإلتزامات القانونية للصفقة المماثلة (مثلا البيع بالنقد أم بالتقسيط).

٢- **ظروف السوق التي تمت فيها الصفقة،** ومقارنتها بظروف السوق التي تمت فيها الصفقة المماثلة (مثل ندرة أو وفرة السلعة، الكساد أو الرواج في السوق).

٣ - **الظروف الخاصة بالصفقة نفسها** ، مثل عرضها بكميات كبيرة أو صغيرة ، فكلاهما يؤثر حتما في سعرها.

وهذه الطريقة مفضلة للاستخدام في حالات بيع السلع والمواد الخام والمنتجات الزراعية والكيماوية وكذلك في حالة المعاملات المالية

٢/١٠ طريقة التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش ربح (Cost – plusMethod) CP)

وفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الطراف المرتبطة على أساس إجمالي تكلفة السلعة أو الخدمة التي يتحملها مورد السلع أو مؤدى الخدمات في المعاملة البينية مضافا إليها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح المنشاة البائعة او مؤدية الخدمة. ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف مستقل آخر في معاملات أخرى مشابهة.

٣/١٠ طريقة سعر إعادة البيع

وفقا لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقا لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش ربح مناسب للطرف الوسيط.

ويحدد هامش الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

٤/١٠طريقة تقسيم الأرباح

Profit Split MethodPSM

تستخدم هذه الطريقة عندما تكون المعاملات متداخلة ومتشابكة بحيث لا يمكن تقييم كل معاملة بمعزل عن غيرها، أو عندما يقدم كلا الطرفين مساهمات استثنائية وعالية القيمة في المعاملة البيئية .

وتهدف هذه الطريقة إلى إزالة تأثير الشروط الخاصة التي تتضمنها المعاملة البينية من خلال تحديد الأرباح التي كان سيتم توزيعها على أشخاص مستقلة في حالة اشتراكهم في نفس المعاملات .

ويتم تطبيق هذه الطريقة على خطوتين على النحو التالي :

- **الخطوة الأولى،** تحديد الربح المجمع الذي تحققه مجموعة الأشخاص المرتبطة من معاملة بينية. وهذا الربح هو إجمالي الأرباح المجمعة للمعاملة البينية وليس إجمالي أرباح المجموعة ككل. وبصفة عامة يكون الربح الذي يتم تقسيمه هو ربح التشغيل قبل خصم العوائد والضرائب .

الخطوة الثانية، تقسيم الأرباح بين الأطراف المشتركة في المعاملة بناء على القيمة النسبية لمساهماتهم في تلك المعاملة مع الأخذ في الحسبان الوظائف المؤداه والأصول المستخدمة والمخاطر المصاحبة للمعاملة بالنسبة لكل عضو من أعضاء مجموعة الأشخاص المرتبطة، وذلك على أساس الربح الذي يمكن أن يحققه الأشخاص المستقلة في معاملة مستقلة

ويمكن تقسيم الربح المجمع باستخدام عدة طرق أهمها :

١ - **طريقة تحليل درجة المساهمة،** حيث يتم تقسيم أرباح التشغيل المجمعة الناتجة عن معاملة بينية لمجموعة الأشخاص المرتبطة بناء على القيمة النسبية للوظائف التي يؤديها كل من الأشخاص المرتبطة المشتركين في المعاملة البينية.

٢ - **طريقة توزيع الربح المتبقى،** حيث يتم تقسيم ربح تشغيل المعاملة البينية المجمع بين الأشخاص المرتبطة. ويتم إجراء هذه العملية على مرحلتين هما :

أ- تحديد ايرادات لكل طرف من اطراف المعاملة البينية مقابل الوظائف الأساسية التي يؤديها مثل التصنيع أو التوزيع، وذلك عن طريق الاسترشاد بالإيرادات المحققة في السوق بالنسبة لمعاملات مماثلة لأطراف مستقلة .

ب - توزيع الجزء المتبقي من الربح أو الخسارة بعد التخصيص الذي يتم إجراؤه في المرحلة الأولى بين الأطراف بناء على تحليل العوامل التي توضح كيف كان سيتم توزيع هذا الربح المتبقى بين اشخاص مستقلة .

٥/١٠ طريقة هامش صافي ربح المعاملات :

Transaction Net Margin Method (TNMM)

يتم تطبيق هذه الطريقة على مرحلتين هما :

- المرحلة الأولى، مقارنة هامش صافي الربح الخاص بالممول أو الشخص المرتبط نو الصلة بالممول والناتج من المعاملة البينية مع هامش صافي الربح الذي يحققه ذات الممول (الشخص المرتبط) أو شخص مستقل من معاملات مماثلة.

- المرحلة الثانية، التحقق من صحة هامش الربح المحتسب بنسبته إلى أساس مناسب مثل التكاليف أو المبيعات أو الأصول .

وتتشابه هذه الطريقة مع كل من طريقتي التكلفة الإجمالية مضافا إليها هامش الربح، وطريقة سعر إعادة البيع

ووفقا للمادة (٤٠) من اللائحة التنفيذية للقانون للممول الحق في ان يطبق أي من الطرق سالفة الذكر وفقا لطبيعة المعاملة المالية أو التجارية، وظروف التعامل.

وفي حالة عدم إمكانية تطبيق أي من الطرق المذكورة سابقا يجوز للممول إتباع أي طريقة أخرى ملائمة، بشرط إمساك الدفاتر والمستندات التي تؤيد ملاءمة هذه الطريقة .

ويجوز الإتفاق مسبقا بين الإدارة الضريبية والممول على الطريقة التي يتبعها في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع الأطراف المرتبطة.

تدريبات

١. « يختلف تحديد صافي الربح من وجهة النظر المحاسبية عنه من وجهة النظر الضريبية علق على هذه العبارة موضحا طبيعة الفروق بين الربح المحاسبي والريح الخاضع للضريبة .

٢- ما هي الحكمة منع خصم الخسائر التجارية المرحلة من سنوات سابقة، وما هي القواعد الواجب مراعاتها في هذا الشان .

٣- وضح كيفية التصرف في الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية .

٤- ما هو المقصود بالعقود طويلة الأجل، وضح كيف يتحدد صافي الربح الضريبي المنتج عنها .

٥. ما هو المقصود بالصور المحايد، وما هي الطرق المختلفة لتحديده

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

أ ـ تصرى الضريبة على أرباح إعادة تقييم الأصول الثابتة بغرض إظهار القيمة الحقيقية للمنشأة .

ب ـ تعنى أرباح الأشخاص الطبيعيين الناتجة عن استثماراتهم في الأوراق المالية في الخارج .

جـ ـ تصرى الضريبة على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف في الأوراق المالية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر بسعر ١٠%، وذلك بدون خصم أية تكاليف، وسواء كانت تلك الأوراق مقيدة أو غير مقيدة بالبورصة المصرية .

د . تعتبر الضريبة العقارية التي تتحملها المنشأة عن العقارات المملوكة لها من التكاليف واجبة الخصم، سواء كانت تلك العقارات مؤجرة للغير أو مشغولة بمعرفة المنشاة .

هـ ـ لا تدخل فترة التوقف الجبرى ضمن السنوات الخمس التي يسمح فيها المشرع بترحيل الخسائر التجارية الضريبية .

و ـ لا تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأشخاص للشخص الطبيعي غير المقيم في مصر .