مدونة المناهج السعودية

https://eduschool40.blog

الموقع التعليمي لجميع المراحل الدراسية

في المملكة العربية السعودية

مقدمة في

المحاسبة الضريبيـة

الكتاب الأول

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين
والضريبة المستقطعة من المنبع
والضريبة العقارية

إعداد

د. جلال مطاوع إبراهيم **د. سيد أحمد عبد العاطي**

د. محمد هشام الحموي **د. محمود عباس حمدي**

د. محمد عبد العظيم **د. أحمد أبو الوفا**

مراجع

د. رؤوف عبد المنعم

كلية التجارة – جامعة القاهرة

٢٠١٩/٢٠١٨

مقدمة

تعرف الضريبة بأنها فريضة نقدية تحصل عليها الدولة من الأفراد والمنشآت طبقا لقواعد محددة بغية تغطية النفقات العامة وتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية.

فالضريبة فريضة لأنها تفرض وتجبي عن طريق الجبر والإلزام من جانب الدولة ولا يجوز للأفراد أو المنشآت أن يتنصلوا منها، وهذه الفريضة تتم في شكل نقدي ولا يجوز أداؤها في شكل خدمات شخصية أو عينية. كما أن الضريبة تؤدي للدولة بما لها من سيادة ، ومن ثم لا يجوز دفعها بين الأفراد بعضهم البعض وإنما تستوفي لصالح الدولة دون غيرها وذلك طبقا لقواعد محددة تطبق علي الجميع بدون استثناء وعلي جميع الفئات بدون تمييز بين فئة وأخري . وتستخدم الدولة حصيلة الضرائب في الوفاء بالنفقات العامة للدولة ككل بالإضافة إلي استخدامها كأداة أو وسيلة لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والاجتماعية . فالضريبة تعد من أهم الوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق التكافل الاجتماعي بالأخذ من ثروات ودخول الأغنياء ما يمكنها من رفع مستوي الفقراء . كما أنها تعد من أهم الأدوات والوسائل التي تستخدمها الدولة في تحقيق سياستها الاقتصادية إذ يمكن للدولة استخدامها في تنمية المدخرات وزيادة الاستثمارات واجتذاب رؤوس الأموال من الأسواق العالمية وتوجيه عوامل الإنتاج لتنمية القطاعات الحيوية والوفاء باحتياجات المجتمع ، وفي هذا يعكس النظام الضريبي الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للدولة التي يطبق في إطارها .

ولقد مر النظام الضريبي المصري بعدة مراحل مختلفة، وأثرت فيه الظروف السياسية والاقتصادية والاجتماعية التي مرت بها مصر، وحاليا أصبح النظام الضريبي المصري يتكون من مجموعتين رئيسيتين من الضرائب هما:

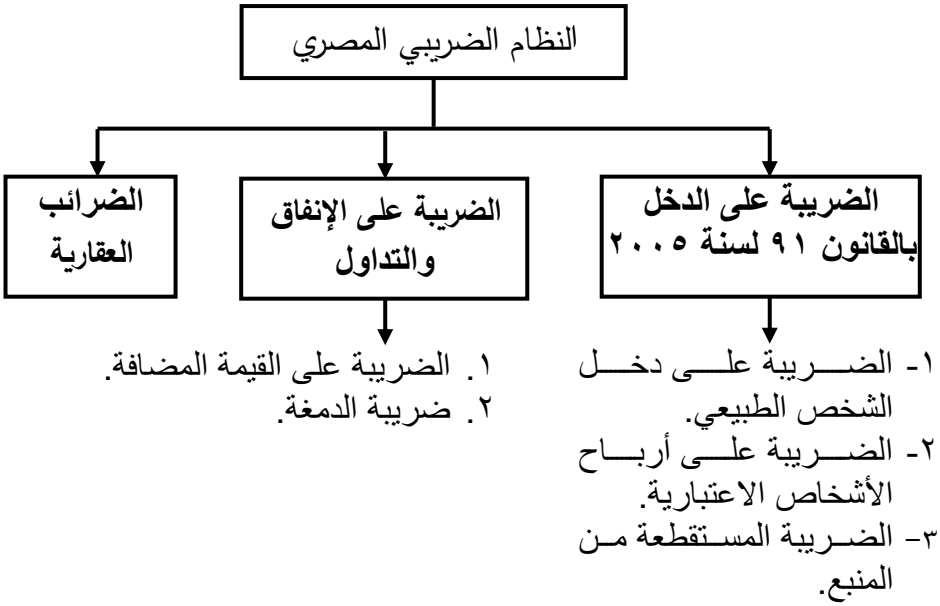
أولا: الضرائب المباشرة على الدخل:

وتتضمن الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وما تلاه من تعديلات، بالإضافة إلى الضرائب العقارية والتي تفرض على العقارات المبنية والأطيان الزراعية.

ثانيا: الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول:

وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة وتتكون من الضريبة على القيمة المضافة المفروضة بالقانون رقم (٦٧) لسنة ٢٠١٦

وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ وما تلاه من تعديلات.



وسوف نتناول في هذا الكتاب بالتفصيل المشكلات المرتبطة بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لآخر تعديلات صدرت عليها وتنعكس على المحاسبة الضريبية لهذه الأشخاص، بالإضافة للضريبة المستقطعة من المنبع، والضريبة على العقارات المبنية.

والله ولي التوفيق،،،

المؤلفون

القسم الأول
الضرائب على الدخل في مصر وتطورها التاريخي

الضرائب المباشرة على الدخل في مصر
وتطورها التاريخي

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

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

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

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

وقد استحدث القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ الضريبة على شركات الأموال وأفرد لها الكتاب الثاني منه ، وتُفرض هذه الضريبة على صافي الأرباح السنوية لشركات الأموال المشتغلة في مصر أياً كان الغرض منها ، ويُحدد وعاءها على أساس نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها.

أما الكتاب الثالث من القانون فجاء بالأحكام العامة التي تُطبق على

الضرائب التي وردت بالكتاب الأول والثاني .

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

وأخيراً صدر قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ضمن حزمة من السياسات والإجراءات الاقتصادية التي تهدف إلى تحريك عجلة الاقتصاد من خلال إجراء تغييرات هيكلية في كل من النظم الجمركية والضريبية والمالية للدولة وبحيث يكون لها آثاراً مستدامة على مختلف القطاعات الاقتصادية .

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

وقد اعتمد القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على عدد من الركائز الأساسية لعل أهمها:

أولاً: تخفيف الأعباء العائلية:

١ - تخفيض سعر الضريبة حيث تم تخفيض هذا السعر بحوالي نصف الأسعار المطبقة قبل صدور هذا القانون ليكون أعلى سعر ضريبي هو ٢٠%.

٢ - رفع حد الإعفاء بحيث أصبح خمسة آلاف ليستفيد منه كافة الأشخاص الطبيعيين وتتضاعف الزيادة عندما يكون كلاً من الزوج والزوجة ممولاً

خاضعاً للضريبة.
٣ - تبسيط إجراءات المحاسبة الضريبية للمشروعات الصغيرة.
٤ - إعفاء المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي لمدة خمس سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط.
٥ - منح المرتبات والأجور معاملة مخفضة بزيادة حدود الإعفاء بحيث يستفيد كافة العاملين من هذه التخفيضات، وأيضاً زيادة الإعفاء الشخصي إلى أربعة آلاف جنيهاً (تم زيادته إلى سبعة آلاف جنيهاً بموجب القانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣).
٦ - تقرير نظام عقوبات عادل وفعال إذ ما تقررت العقوبة بما يتناسب مع حجم المخالفة وأثرها على الالتزام الضريبي.

ثانياً: توسيع القاعدة الضريبية:
١ - تقرير العفو الضريبي بحيث يسمح للمشروعات التي تعمل في القطاع غير الرسمي بالاندماج في الاقتصاد الرسمي.
٢ - إنهاء المنازعات صلحاً وذلك لتهيئة المجتمع الضريبي المعدل في إطار النظام الجديد وقد تخلص من معظم المنازعات السابقة.
٣ - إلغاء الإعفاءات ومبادلتها بحوافز ميسرة لتخفيض السعر وتبسيط الوعاء.

ثالثاً: تبسيط الإجراءات:
١ - اعتماد الإقرار كأساس للضريبة.
٢ - الاكتفاء بنموذج موحد للاعتراض والطعن.
٣ - نظام الدفعات المقدمة (اختياري) بما يسمح للممول الاختيار بين نظام الخصم من المنبع أو دفع مبالغ تحت الحساب وفقاً لتقديره لحين تسويتها في نهاية السنة الضريبية.
٤ - إلغاء نظام الإضافة تخفيفاً من الالتزامات المالية على كافة المشروعات لتشجيع الالتزام الطوعي للحد من السلطة الضريبية.
٥ - استخدام نظام الفحص بالعينة.
٦ - جواز مد ميعاد الإقرار وجواز تعديله عند وقوع الممول في سهو أو خطأ.
٧ - الحفاظ على الحقوق المكتسبة مع الإبقاء على الإعفاءات الملغاة بالنسبة للمنشآت والمشروعات التي أنشئت قبل العمل بالقانون سواء كانت بدأت مدة إعفائها ولم تنته بعد أو التي لم تبدأ وقد أعطاها القانون مهلة قدرها

ثلاث سنوات لتبدأ الإنتاج ومزاولة النشاط حتى يبق لها الإعفاء.

رابعاً: حالات دعم الثقة:

١ - الالتزام الطوعي.

٢ - الربط الذاتي لتشجيع الممول على التعاون مع الإدارة الضريبية في ربط وتحصيل الضريبة.

٣ - القرارات المسبقة لمساعدة الممول على المعرفة المسبقة للمعاملة الضريبية لتحقيق الشفافية.

٤ - لجان الطعن المستقلة المحايدة لترسيخ العدالة في تحديد الالتزامات الضريبية.

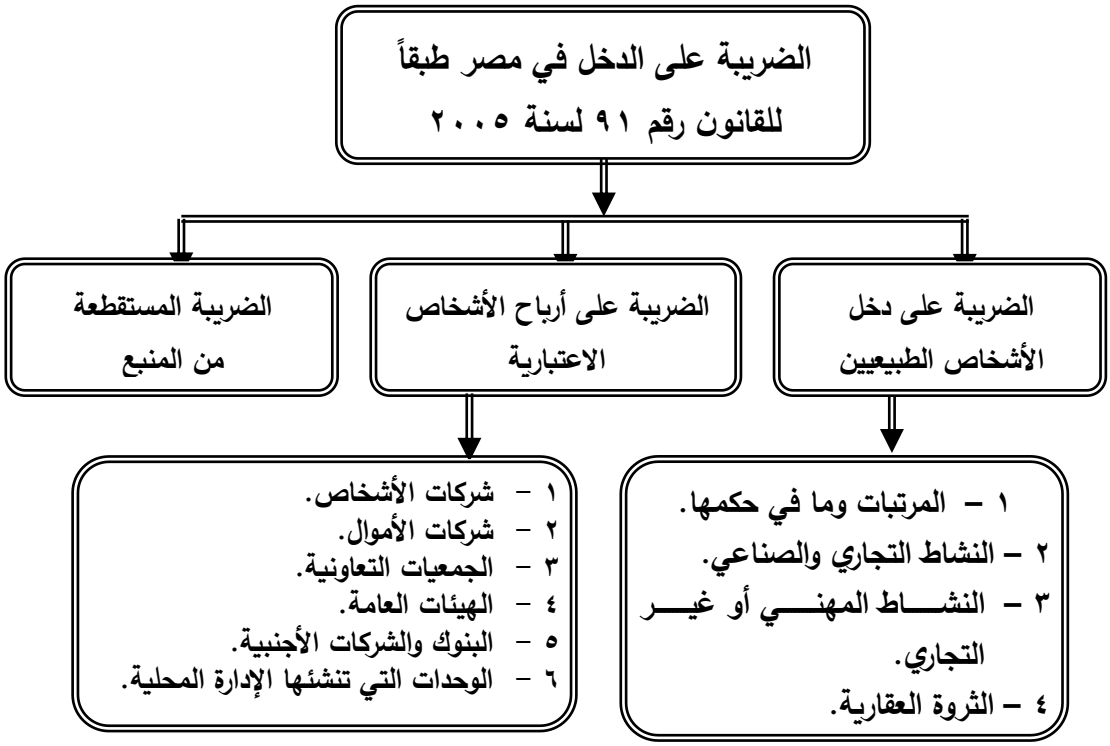
٥ - تحديد حقوق الممولين تحديداً واضحاً وذلك ببيان مدى سلطة الإدارة الضريبية بصورة واضحة.

٦ - تحديد حالات يقع فيها عبء الإثبات على المصلحة، وذلك حتى لا يرهق الممول في تقديم أدلة غير مكلف بها قانوناً.

٧ - تحديد الحالات التي يقع على الممول عبء إثباتها.

٨ - إنشاء المجلس الأعلى للضرائب للرقابة على الأداء الضريبي وضمان حقوق الممولين.

وبذلك أصبح نظام الضرائب على الدخل في مصر يأخذ الشكل التالي اعتباراً من يونيو ٢٠٠٥.



هذا ولما كانت الأهداف التي صدر من أجلها القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم تتحقق بالشكل المستهدف، مما أدى لصدور عدد من التعديلات على القانون، جاء بعضها ضمن قوانين ربط الموازنة العامة للدولة، والبعض الآخر في قوانين منفصلة، كان آخرها القانون ١٧٤ لسنة ٢٠١٨.

وسوف نتناول في هذا القسم الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً لآخر تعديلات صدرت على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ - تاركين الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وضرائب الإنفاق والتداول (القيمة المضافة- الدمغة) لتناولها في الكتاب الثاني إن شاء الله.

الجزء الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

سوف يتم تناولها من خلال الأبواب التالية:

الباب الأول	:	**الأحكام العامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.**
الباب الثاني	:	**المرتبات وما في حكمها.**
الباب الثالث	:	**إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين.**
الباب الرابع	:	**إيرادات المهن غير التجارية (المهن الحرة).**
الباب الخامس	:	**إيرادات الثروة العقارية.**
الباب السادس	:	**المعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح وناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين.**

الباب الأول
الأحكام العامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أ - نطاق سريان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

نصت المادة (٦) من قانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بموجب المادة الأولى من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ على أن:

" تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني. كما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر .

ويتكون مجموع صافي الدخل من المصادر الآتية:

١ - المرتبات وما في حكمها.

٢ - النشاط التجاري أو الصناعي.

٣ - النشاط المهني أو غير التجاري.

٤ - الثروة العقارية."

ويكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر طبقاً للمادة (٢) من القانون في أي من الأحوال الآتية:

١ - إذا كان له موطن دائم في مصر.

٢ - مقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

٣ - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ويستفاد من نص المادة (٦) أن الضريبة بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم في مصر تكون عالمية النطاق، حيث تسري على الإيراد المحقق له في مصر أو خارجها، بينما بالنسبة للشخص الطبيعي غير المقيم فتكون إقليمية النطاق فتسري على الدخل المحقق له في مصر فقط .

ويشترط لخضوع الإيرادات المحققة في خارج مصر للشخص الطبيعي المقيم ، توافر شرطين أساسيين معاً وهما على النحو التالي:

١ - أن يكون للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً أو مهنياً مركزه

الرئيسي مصر. ويعد مصر مركزاً للنشاط التجاري أو الصناعي أو المهني للشخص الطبيعي المقيمين إذا كانت مقراً يتخذ فيه قرارات الإدارة اللازمة للنشاط أو مقراً لمصالحه الرئيسية لهذا النشاط.

٢ – أن تكون الإيرادات المحققة في الخارج ناتجة من مزاولة الممول نشاط تجاري أو صناعي أو مهني.

فبفرض أن لدينا ممول شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك في مصر مكتباً لمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة، وقام بتقديم استشارات مالية لبعض عملائه في المملكة العربية السعودية وتحقق له نظير ذلك أتعاب مهنية، فإن هذا الإيراد يكون خاضعاً للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

بينما إذا كان الممول شخص طبيعي مقيم في مصر، ولكن ليس له أي نشاط بها، وسافر إلى الخارج وزاول نشاطاً خارج مصر، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أرباح هذا النشاط.

ب - سعر الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

وتقضي المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون رقم (٩٧) لسنة ٢٠١٨ بأن تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بسعر تصاعدي يتدرج في ارتفاعه بزيادة الإيراد الخاضع للضريبة، ويتحدد سعر الضريبة على النحو التالي:

الشريحة الأولى	: ٨٠٠٠جنيه	معفاة
الشريحة الثانية	: أكثر من ٨٠٠٠ جنيه وحتى ٣٠٠٠٠ جنيه	١٠%
الشريحة الثالثة	: أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه وحتى ٤٥٠٠٠ جنيه	١٥%
الشريحة الرابعة	: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه وحتى ٢٠٠٠٠٠جنيه	٢٠%
الشريحة الخامسة	: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه	٢٢,٥%

ويتم تقريب مجموع صافي الدخل السنوي عند حساب الضريبة لأقرب عشرة جنيهات أقل.

هذا ويمكن صياغة أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي :

٨٠٠٠ جنيه الأولى شريحة معفاة.

والـ ٢٢٠٠٠ جنيه التالية بسعر ١٠%
والـ ١٥٠٠٠ جنيه التالية بسعر ١٥%
والـ ١٥٥٠٠٠ جنيه التالية بسعر ٢٠%
وما زاد على ذلك يخضع بسعر ٢٢,٥%

وتوضح الأمثلة التالية كيفية حساب الضريبة وفقاً للفئات التصاعدية لشرائح الضريبة:

مثال (١): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة ٤٥٠٠ جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

لا يستحق ضريبة على الممول لأن صافي دخله الخاضع للضريبة لم يتجاوز الشريحة المعفاة والبالغة ٨٠٠٠ جنيه.

مثال (٢): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة ٥١٢٦٩ جنيه،

والمطلوب: حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

يقرب مجموع صافي الدخل إلى أقرب عشرة جنيهات أقل، أي يكون الدخل الخاضع للضريبة ٥١٢٦٠ جنيه، ويتم حساب الضريبة على النحو التالي:

٨٠٠٠ جنيه الأولى	معفاة
٢٢٠٠٠ جنيه التالية × ١٠% =	٢٢٠٠ جنيه
١٥٠٠٠ جنيه التالية × ١٥% =	٢٢٥٠ جنيه
٦٢٦٠ جنيه الباقية × ٢٠% =	١٢٥٢ جنيه
إجمالي الضريبة المستحقة	٥٧٠٢ جنيه

مثال (٣): ممول شخص طبيعي بلغ مجموع صافي دخله الخاضع للضريبة ٤٠٠ ألف جنيه.

والمطلوب: حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة.

الحل

٨٠٠٠ جنيه الأولى معفاة

٢٢٠٠٠ جنيه التالية × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

١٥٠٠٠ جنيه التالية × ١٥% = ٢٢٥٠ جنيه

١٥٥٠٠٠ جنيه التالية × ٢٠% = ٣١٠٠٠ جنيه

٢٠٠٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٢,٥% = ٤٥٠٠٠ جنيه

إجمالي الضريبة المستحقة ٨٠٤٥٠ جنيه

تطبيق الخصم الضريبي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

قضت أحكام القانون (٨٢) لسنة ٢٠١٧ المعدل بالقانون (٩٧) لسنة ٢٠١٨ بمنح خصم من الضريبة المستحقة على الشخص الطبيعي، وذلك بهدف تخفيف الأعباء الضريبية على أصحاب الدخول المنخفضة، ويكون هذا الخصم على النحو التالي:

أ - الممول الذي يقع وعاؤه في الشريحة البالغة ١٠% يكون الخصم ٨٥% من الضريبة المستحقة.

ب – الممول الذي يصل وعاؤه إلى الشريحة ١٥% يكون الخصم ٤٥% من الضريبة المستحقة.

ج - الممول الذي يصل وعاؤه إلى الشريحة ٢٠% يكون الخصم ٧,٥% من الضريبة المستحقة.

د - الممول الذي يصل وعاؤه إلى الشريحة ٢٢,٥% لا يستفيد بأي خصم.

يستفيد من هذا الخصم ممولي النشاط التجاري والصناعي أو المهني وغير التجاري أو إيرادات الثروة العقارية اعتباراً من الفترة الضريبية التي تنتهي بعد تاريخ صدور القانون (٩٧) لسنة ٢٠١٨، أي عند محاسبتهم عن الفترة الضريبية التي تنتهي في ٢٠١٨/١٢/٣١، وما يليها. ويتم حساب الضريبة المستحق على الشخص الطبيعي سدادها بعد إعمال الخصم الضريبي المشار إليه وفقاً للخطوات التالية:

١ – يتم تحديد وعاء الضريبة السنوي وفقاً للقواعد القانونية المطبقة .
٢ – يتم حساب الضريبة المستحقة على ذلك الوعاء.
٣ – تحديد الشريحة الضريبية الواقع فيها صافي إيراد الممول، وتتحدد نسبة الخصم المستحق وفقاً لتلك الشريحة.
٤ – تطبق نسبة الخصم المحددة في الخطوة السابقة من إجمالي الضريبة المستحقة وتحسب قيمة الخصم على هذا الأساس.
٥ – تحدد الضريبة الواجبة السداد بمقدار الفرق بين إجمالي الضريبة المستحقة مخصوماً منها قيمة الخصم.
مثال : بفرض أن ممول شخص طبيعي يزاول نشاطاً تجارياً وبلغت أرباحه الخاضعة للضريبة عن عام ٢٠١٨ مبلغ ٤٠ألف جنيه، والمطلوب : حساب الضريبة المستحق عليه سدادها في هذه الحالة.

الحل

أولاً: تحديد وعاء الضريبة السنوي ، وحساب الضريبة:

صافي الربح الخاضع للضريبة	٤٠٠٠٠جنيه
(-) الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠جنيه)
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	٣٢٠٠٠جنيه
حساب الضريبة المستحقة= ٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ ١٠٠٠٠ × ١٥% = ١٥٠٠ الضريبة المستحقة ــــــــــــ	٣٧٠٠ جنيه

ثانيا: حساب الضريبة المستحقة السداد بعد إعمال الخصم الضريبي:

بما أن الممول يصل وعاؤه الخاضع للضريبة إلى الشريحة ١٥% ، فتكون نسبة الخصم الضريبي٤٥% من الضريبة المستحقة، ويتم حساب الضريبة المستحقة السداد على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	٣٧٠٠ جنيه
(-) الخصم الضريبي = ٣٧٠٠× ٤٥%	(١٦٦٥جنيه)
الضريبة المستحقة السداد	٢٠٣٥ جنيه

مثال آخر: بفرض في المثال السابق كان صافي ربح الممول الخاضع

للضريبة ٥٠ألف جنيه والمطلوب : حساب الضريبة المستحق عليه سدادها في هذه الحالة.

الحل

سنلاحظ أن دخل الممول سينتقل لشريحة أعلى، مما يترتب عنه انخفاض نسبة الخصم ، وإعادة حساب الضريبة المستحق سدادها.

أولاً: تحديد وعاء الضريبة السنوي ، وحساب الضريبة:

صافي الربح الخاضع للضريبة	٥٠٠٠٠جنيه
(-) الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠جنيه)
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	٤٢٠٠٠جنيه
حساب الضريبة المستحقة= ٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ ١٥٠٠٠ × ١٥% = ٢٢٥٠ ٥٠٠٠ × ٢٠% = ١٠٠٠ الضريبة المستحقة ـــــــــ	٥٤٥٠ جنيه

ثانيا: حساب الضريبة المستحقة السداد بعد إعمال الخصم الضريبي:

بما أن الممول يصل وعاؤه الخاضع للضريبة إلى الشريحة ٢٠% ، فتكون نسبة الخصم الضريبي٧,٥ % من الضريبة المستحقة، ويتم حساب الضريبة المستحقة السداد على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	٥٤٥٠ جنيه
(-) الخصم الضريبي = ٥٤٥٠× ٧,٥ %	(٤٠٨,٧٥جنيه)
الضريبة المستحقة السداد	٥٠٤١,٢٥ جنيه

أوضح القانون (٨٢) لسنة ٢٠١٧المعدل بالقانون (٩٧) لسنة ٢٠١٨ أنه بالنسبة لممولي المرتبات وما في حكمها، فيستفيدوا من الخصم الضريبي اعتباراً من أول الشهر التالي لتاريخ نشر القانون بالجريدة الرسمية، أي من أول شهر يوليو ٢٠١٨ وما يليه، ولا يطبق الخصم الضريبي المشار إليه على الجزء من إيراد الممول الذي تحقق خلال الفترة السابقة على ٢٠١٨/٧/١. وسوف نوضح هذه النقطة في صفحات تالية عند تناول القواعد والأسس التي يحسب على أساسها فرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها .

ج - خصائص الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

تتميز الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المفروضة بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالخصائص التالية:

١- ضريبة مباشرة تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين فقط:

فهي ضريبة مباشرة أي أن الشخص الذي يتحمل عبئها يقوم بدفعها ولا يتمكن هذا الشخص من نقل ذلك العبء لشخص آخر. كما أنها ضريبة تسرى فقط على دخل الأشخاص الطبيعيين، دون الأشخاص الاعتباريين. ويقصد بالشخص الطبيعي، الممول الفرد، أي الممول الذي يعمل بنفسه أو من خلال منشأة فردية مملوكة له، أو مكتب خاص به.

٢- ضريبة سنوية:

فهذه الضريبة تفرض على الإيرادات التي يحققها الممول خلال سنة كاملة. ولقد حددت المادة (٥) من القانون الفترة الضريبية للشخص الطبيعي بالسنة الميلادية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في ٣١ ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها أثنى عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. ويجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد على أثنى عشر شهراً في حالات خاصة. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لإنتهاء الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاة الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاولة النشاط.

ولقد قضت المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، بأنه يجوز حساب الضريبة عن فترة تقل أو تزيد عن إثنى عشر شهراً في الحالات الآتية:

أولاً: الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن إثنى عشر شهراً:

أ - الفترة المالية الأولى للممول سواء انتهت هذه الفترة في نهاية السنة الميلادية أو في تاريخ آخر يتخذه الممول نهاية السنة المالية.

ب - وفاة الممول أو انقطاع إقامته أو توقفه عن مزاولة النشاط أو تنازله عن المنشأة قبل نهاية السنة المالية له.

ج - إذا أمسك الممول حسابات منتظمة خلال إحدى سنواته المالية.

د - عند تعديل الممول نهاية سنته المالية، وفي هذه الحالة يتم حساب الضريبة عن

الفترة من بداية السنة المالية قبل تعديلها حتى تاريخ تعديل السنة المالية.

ثانياً: الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة ضريبية تزيد على إثنى عشر شهراً:

أ - إقفال حسابات الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما ينص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.

ب - تعديل الممول نهاية سنته المالية، فإذا كانت المدة من بداية السنة المالية حتى تاريخ تعديل السنة المالية لا تجاوز ثلاثة أشهر تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى.

ويكون سعر الضريبة، المنصوص عليه في المادتين (٨) و (٤٩) من القانون، هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة من ممارسته النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (١٢ شهراً) أو إذا تم حساب الضريبة عن فترة تزيد أو تقل عن ١٢ شهراً، وذلك دون إدخال أي تعديل عليه سواء عن طريق تخفيض السعر أو زيادته أو تغيير في الشرائح بتنسيبها إلى فترة ممارسة النشاط.

٣- ضريبة تأخذ بمبدأ التبعية الاجتماعية والاقتصادية:

تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها وفقاً لمبدأ التبعية الاجتماعية. بينما تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر وفقاً لمبدأ التبعية الاقتصادية.

ويكون الشخص الطبيعي مقيماً في مصر طبقاً للمادة (٢) من القانون في أي من الأحوال الآتية:

١ - إذا كان له موطن دائم في مصر.

أو ٢ - المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

أو ٣ - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية.

ولقد بينت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد تحديد الموطن الدائم في المادة (٣) من اللائحة بأن قضت بأنه للشخص الطبيعي موطن دائم في مصر في

أي من الحالتين الآتيتين:

١ - إذا تواجد في مصر معظم أوقات السنة سواء في مكان مملوك له أو مستأجر أو بأية صفة كانت.

٢ - إذا كان للممول محل تجاري أو مكتب مهني أو مصنع أو غير ذلك من أماكن العمل التي يزاول فيها الشخص الطبيعي نشاطه في مصر.

وطبقاً للمادة (٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، يشمل الدخل المحقق من مصدر في مصر ما يأتي:

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

ب - الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر، ولو أدي العمل في الخارج.

ج - الدخل الذي يحصل عليه الرياضي أو الفنان من النشاط الذي يقوم به في مصر.

د - الدخل من الأعمال التي يؤديها غير المقيم من خلال منشأة دائمة في مصر.

هـ- الدخل من التصرفات في المنقولات التي تخص منشأة دائمة في مصر.

و - الدخل من الاستغلال والتصرف في العقارات وما في حكمها الكائنة بمصر وما يلحق بها من عقارات بالتخصيص.

ز - التوزيعات على أسهم شركة أموال مقيمة في مصر.

ح - حصص الأرباح التي تدفعها شركة أشخاص مقيمة في مصر.

ط - العائد الذي تدفعه الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو أي شخص مقيم في مصر والعائد الذي يتم سداده من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

ي - مبالغ الإيجار ورسوم الترخيص والإتاوات التي يدفعها شخص مقيم في مصر أو التي تدفع من منشأة دائمة في مصر ولو كان مالكها غير مقيم فيها.

ك - الدخل من أي نشاط آخر يتم القيام به في مصر.

ل - الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وكذلك الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في الأوراق المالية للشركات المصرية المقيمة غير المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، سواء كانت مقيدة أو غير مقيدة في الخارج.

٤- ضريبة شخصية:

حيث تسري الضريبة على صافي دخل الشخص الطبيعي، أي تسمح بخصم ما يتحمله من تكلفة للحصول على الإيراد، بالإضافة إلى منح الممول إعفاء لمقابلة الحد الأدنى للنفقات المعيشية قدره ٦٥٠٠ جنيه (الشريحة الأولى من سعر الضريبة) وتستحق الضريبة على ما يجاوز هذه الشريحة من مجموع صافي الدخل الذي يحققه الممول خلال السنة.

٥- ضريبة تصاعدية السعر:

حيث تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بسعر تصاعدي يتدرج في ارتفاعه بزيادة الإيراد الخاضع للضريبة، وفي هذا نصت المادة (٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل على أن سعر الضريبة يحدد على النحو التالي:

الشريحة الأولى	: ٨٠٠٠ جنيه	معفاة
الشريحة الثانيـة	: أكثر من ٨٠٠٠ جنيه وحتى ٣٠٠٠٠ جنيه	١٠%
الشريحة الثالثـة	: أكثر مـن ٣٠٠٠٠ جنيـه وحتى ٤٥٠٠٠ جنيـه	١٥%
الشريحة الرابعة	: أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه وحتى ٢٠٠٠٠٠جنيه	٢٠%
الشريحة الخامسة	: أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه	٢٢,٥%

٦- ضريبة موحدة:

حيث أوضحت الفقرة الثانية من المادة (٦) من القانون بأن يتكون مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة من المصادر الآتية:

١ - المرتبات وما في حكمها.
٢ - النشاط التجاري أو الصناعي.
٣ - النشاط المهني أو غير التجاري.
٤ - الثروة العقارية.

ويستفاد من نص الفقرة الثانية للمادة (٦) أن في حالة الشخص الطبيعي الذي يجمع بين كل أو بعض الإيرادات المشار إليها، فإن الضريبة لا تسري على كل نوع من أنواع الإيراد ، ولكن تسري على مجموع تلك الإيرادات.

د - تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وحساب الضريبة:

يتحدد مجموع صافي دخل الشخص الطبيعي الخاضع للضريبة من العناصر الأربعة التي حددتها الفقرة الثانية من المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، على النحو التالي:

أولاً – المرتبات وما في حكمها:

وتسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها طبقاً للمادة (٩) من القانون علي كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير شاملاً ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر، ومرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة.

ثانياً: النشاط التجاري والصناعي:

وتسري الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي، ويلاحظ أن ما يخضع للضريبة هو صافي الربح، ويتحدد على أساس الاستحقاق المحاسبي (أي ما يخص السنة المالية إيراداً ومصروفاً) وذلك على النحو المبين فيما يلي:

صافي الربح الخاضع للضريبة	=	الإيرادات الخاضعة للضريبة والتي تخص السنة المالية فقط سواء حصلت أو لم تحصل	-	المصروفات الواجبة الخصم من الإيرادات والتي تخص السنة المالية فقط سواء دفعت أو لم تدفع

ثالثاً: إيرادات المهن غير التجارية:

وتسري الضريبة علي صافي إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل، ويلاحظ أن ما يخضع للضريبة هو صافي إيراد المهن الحرة ويتحدد على أساس نقدي (ما حصل فقط من إيراد وما دفع فقط من مصروف) وذلك على النحو المبين فيما يلي:

صافي الإيراد الخاضع للضريبة	=	الإيرادات المهنية المحصلة فعلاً والخاضعة للضريبة	-	المصروفات المهنية المدفوعة فعلاً والواجبة الخصم من الإيرادات

رابعاً: إيرادات الثروة العقارية:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات الثروة العقارية التي أوضحتها المادة (٣٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدلة بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨، وتشمل إيرادات العقارات المبنية المؤجرة بنظام الإيجار المحدد المدة (إيجار جديد)، وإيرادات الوحدات المفروشة.

ويتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس مجموع صافي دخل الممول من كل أو بعض عناصر الإيرادات السابقة بعد خصم الشريحة الأولى المعفاة من الضريبة. ويتخذ الإقرار الضريبي الذي يوضح فيه عناصر وعاء الضريبة الشكل التالي :

الإقرار الضريبي على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين

١ – المرتبات وما في حكمها.	× ×
٢ – صافي أرباح (خسائر) النشاط التجاري والصناعي.	× ×
٣ – صافي إيراد (خسائر) النشاط المهني أو غير التجاري.	× ×
٤ – صافي إيراد الثروة العقارية.	× ×
مجموع صافي الدخل	××
يخصم الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة	××

ولتوضيح كيفية تحديد وعاء الضريبة على دخل الشخص الطبيعي وحساب الضريبة المستحقة عليه طبقاً للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ نورد المثال المبسط التالي:

مثال: طبيب مصري الجنسية، مقيم بمصر، توافرت عنه البيانات التالية عن عام ××٢٠:

١ - يعمل كمدير للإدارة الطبية بإحدى الشركات نظير مرتب شهري قدره ٣٠٠٠ جنيه، وبلغ صافي الإيراد السنوي الخاضع للضريبة بعد استبعاد الإعفاءات والمبالغ غير الخاضعة للضريبة ٢٩٠٠٠ جنيه.

٢ - يملك بمفرده مستشفي بالدقي بلغت إيراداته التي تخص السنة والخاضعة للضريبة ٥٠٠٠٠ جنيه، كما بلغت التكاليف التي تخص السنة والمعتمدة ضريبيا ٣٢٠٠٠ جنيه.

٣ - يملك عيادة بلغت إيراداتها المهنية المحصلة فعلاً ٣٠٠٠٠ جنيه، كما

بلغت مصروفاتها المدفوعة فعلاً ١٨٠٠٠ جنيه.

٥ - يملك مبنى مكون من ٣ طوابق يسكن إحداها، ويؤجر الباقي بنظام الإيجار الجديد، وبلغ إجمالي إيراده السنوي الخاضع للضريبة ١٦٠٠٠ جنيه.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الشخص الطبيعي وحساب الضريبة المستحقة على الممول مع إعمال الخصم الضريبي.

الحل

١ - إيراد الممول من عمله بإحدى الشركات يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كمرتبات وما في حكمها.

٢ - صافي ربح الممول من المستشفي الذي يملكه يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيراد نشاط تجاري وصناعي = ٥٠٠٠٠ – ٣٢٠٠٠ = ١٨٠٠٠ جنيه.

٣ - صافي إيراد الممول من العيادة التي يملكها يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيراد مهن حرة = ٣٠٠٠٠ – ١٨٠٠٠ = ١٢٠٠٠ جنيه.

٤ - صافي إيراد الممول من الثروة العقارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتحدد على أساس ٥٠% من الإيراد السنوي أي يكون الصافي الخاضع للضريبة ٨٠٠٠ جنيه (= ١٦٠٠٠ × ٥٠%).

وتظهر تلك الإيرادات في إقرار الممول كالآتي:

إقرار الضريبة على دخل الشخص الطبيعي

١- المرتبات وما في حكمها	٢٩٠٠٠
٢- إيرادات النشاط التجاري والصناعي	١٨٠٠٠
٣- إيرادات المهن الحرة	١٢٠٠٠
٤- إيرادات الثروة العقارية	٨٠٠٠
إجمالي الإيرادات الخاضع للضريبة	٦٧٠٠٠
يخصم الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة	٥٩٠٠٠

حساب الضريبة المستحقة مع تطبيق الخصم الضريبي:

٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

١٥٠٠٠ × ١٥% = ٢٢٥٠ جنيه

٢٢٠٠٠ × ٢٠% = ٤٤٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة ٨٨٥٠ جنيه

حساب الضريبة المستحقة السداد بعد إعمال الخصم الضريبي:

بما أن الممول يصل وعاؤه الخاضع للضريبة إلى الشريحة ٢٠% ، فتكون نسبة الخصم الضريبي٧,٥ % من الضريبة المستحقة، ويتم حساب الضريبة المستحقة السداد على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	٨٨٥٠ جنيه
(-) الخصم الضريبي = ٨٨٥٠ ×٧,٥ %	(٦٦٣,٧٥ جنيه)
الضريبة المستحقة السداد	٨١٨٦,٢٥ جنيه

هذا ويراعى في حالة تحقق خسائر من النشاط التجاري والصناعي أو المهني أو الثروة العقارية أن يتحدد مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة عن طريق الجمع الجبري لأرباح وخسائر هذه الأنشطة، فيما عدا المرتبات وما في حكمها.

مثال: بفرض أن شخص طبيعي يمتلك مكتب لتقديم الاستشارات الهندسية حقق خلال العام صافي دخل ١٠٠ ألف جنيه، كما يمتلك منشأة فردية تمارس نشاط المقاولات حققت صافي خسارة بلغت ٩٠ ألف جنيه، فإن صافي الدخل الخاضع للضريبة =١٠٠ألف– ٩٠ ألف = ١٠٠٠٠جنيه فقط.

وفي حالة إذا كانت صافي خسائر النشاط التجاري أكبر من صافي دخل النشاط المهني أو العكس يتم الجمع الجبري بينهما وترحل الخسائر المتبقية لسنوات تالية بحد أقصى خمس سنوات تالية (المادة ٢٩)، على أن تخصم من أرباح نفس النشاط.

مثال : ممول يعمل كعضو هيئة تدريس بكلية الطب جامعة القاهرة وبلغ صافي إيراده السنوي من الكلية والخاضع للضريبة ٤٨ ألف جنيه، ويمتلك عيادة خاصة بلغ صافي دخله السنوي منها ١٢٠ ألف جنيه، كما يمتلك مستشفي خاص حققت هذا العام خسائر بلغت ١٥٠ ألف جنيه .

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا الممول.

الحل

الأوعية الخاضعة للضريبة:		
المرتبات وما في حكمها		٤٨٠٠٠
صافي خسائر النشاط التجاري والصناعي (المستشفي).	(١٥٠٠٠٠)	
صافي إيرادات النشاط غير التجاري (العيادة)	١٢٠٠٠٠	
ناتج الجمع الجبري (خسائر) ويرحل للعام التالي، على أن يخصم من أرباح النشاط التجاري والصناعي.	(٣٠٠٠٠)	
مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة		٤٨٠٠٠
تخصم الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين		٤٠٠٠٠

هـ - اقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

حددت المواد (٨٢)، (٨٣)، (٨٤)، (٨٥)، (٨٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل توقيت وضوابط تقديم الإقرار الضريبي، وذلك على النحو التالي:

أولاً: توقيت تقديم الإقرار الضريبي:

نصت المادة (٨٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بأن يلتزم الشخص الطبيعي بأن يقدم إقراره الضريبي السنوي على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية (نموذج رقم ٢٧ إقرارات)، وأوضحت المادة (٨٣) من القانون بأن يتم تقديم إقرار الشخص الطبيعي قبل أول إبريل من كل سنة تالية لانتهاء الفترة الضريبية عن السنة السابقة لها.

ولقد قضت المادة (٨٢) بأن يعفي الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

١ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.

٢ - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة بالمادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (أي لم يتجاوز صافي إيرادات الثروة العقارية ٨٠٠٠ جنيه).

٣ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية

ولم يتجاوز صافي دخله منهما المبلغ المحدد في الشريحة المعفاة في المادة (٨) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته (أي لا يتجاوز ٨٠٠٠ جنيه).

هذا ونصت المادة (٨٥) بأنه يجوز مد أجل تقديم الإقرار لمدة ستين يوماً تالية لنهاية المهلة القانونية لتقديمه، على أن يتقدم الممول أو من يمثله بطلب مد أجل تقديم الإقرار، قبل نهاية المهلة القانونية لتقديمه بـ خمسة عشر يوماً على الأقل، وذلك دون أن يكون لهذا الامتداد أثر على ميعاد سداد الضريبة ولا ميعاد استحقاق مقابل التأخير عن أي مبلغ لم يسدد.

ثانياً: ضوابط تقديم الإقرار الضريبي :

تتمثل ضوابط تقديم الإقرار في الأحكام التالية:

١ - نصت المادة (٨٣) من القانون بأن يوقع الإقرار من الممول أو من يمثله قانوناً، وإذا أعد الإقرار محاسب مستقل فإن عليه التوقيع على الإقرار مع الممول أو ممثله القانوني، وإلا اعتبر الإقرار كأن لم يكن. وفي جميع الأحوال يجب أن يكون الإقرار موقعاً من محاسب مقيد بجدول المحاسبين والمراجعين وذلك بالنسبة لشركات الأموال والجمعيات التعاونية، والأشخاص الطبيعيين وشركات الأشخاص إذا تجاوز رقم الأعمال لأي منهم مليوني جنيه سنوياً.

٢ - في حالة وفاة الممول خلال السنة يجب على الورثة أو وصي التركة أو المصفي أن يقدم الإقرار الضريبي عن الفترة السابقة على الوفاة خلال تسعين يوماً من تاريخ الوفاة وأن يؤدي الضريبة المستحقة على الممول من مال التركة.

وعلى الممول الذي تنقطع إقامته بمصر، أن يقدم الإقرار الضريبي قبل انقطاع إقامته بستين يوماً على الأقل، ما لم يكن هذا الانقطاع لسبب مفاجئ خارج عن إرادته.

وعلى الممول الذي يتوقف عن مزاولة نشاطه بمصر توقفاً كلياً أن يقدم الإقرار الضريبي خلال ستين يوماً من تاريخ التوقف.

٣ - أوجبت المادة (٨٤) من القانون على المصلحة قبول الإقرار الضريبي المنصوص عليه على مسئولية الممول.

٤ - أشارت المادة (٨٧) إلى إنه إذا اكتشف الممول خلال فترة تقادم دين الضريبة سهواً أو خطأ في إقراره الضريبي الذي تم تقديمه إلى مأمورية

الضرائب المختصة، يلتزم فوراً بتقديم إقرار ضريبي معدل بعد تصحيح السهو أو الخطأ.

وإذا قام الممول بتقديم الإقرار الضريبي المعدل خلال ثلاثين يوماً من الموعد القانوني لتقديم الإقرار، يعتبر الإقرار المعدل بمثابة الإقرار الأصلي.

الباب الثاني
المرتبات وما في حكمها

مقدمة:

تفرض الضريبة على إيرادات العمل التابع، وهو العمل الذي يؤديه العامل لحساب الغير وتحت رقابة هذا الغير وإشرافه، وهو ما يطلق عليه كسب العمل.

ولقد وردت الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها في الباب الثاني من الكتاب الثاني من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته في المواد بدءاً من المادة (٩) وإنتهاءاً بالمادة (١٦)، ووردت الأحكام التنفيذية الخاصة بفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها باللائحة التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم ٩٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدلة بقرار وزير المالية رقم ١٧٢ لسنة ٢٠١٥، في المواد بدأ من المادة (١٠) وإنتهاءاً بالمادة (٢٣).

وسوف نتناول في هذا الباب المعالجة المحاسبية لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على المرتبات وما في حكمها وفقاً للأحكام التشريعية الواردة بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته ولائحته التنفيذية من خلال تناول الفصول التالية:

الفصل الأول : الإيرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثاني : الإيرادات المعفاة وغير الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث : كيفية حساب الضريبة وتسويتها.

الفصل الرابع : إجراءات ربط وتحصيل الضريبة.

الفصل الأول
الإيرادات الخاضعة للضريبة

حددت المادة (٩) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ الإيرادات الخاضعة للضريبة حيث نصت هذه المادة على أن:

" تسري الضريبة على المرتبات وما في حكمها على النحو الآتي:

١ - *كل ما يستحق الممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.*

٢ - *ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.*

٣ - *مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.*

٤ - *مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة والمديرين في شركات الأموال مقابل عملهم الإداري.*

وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون أسس تقدير قيمة المزايا العينية."

هذا ويوجد بجانب هذه الأحكام الخاصة بتحديد المرتبات وما في حكمها والخاضعة للضريبة، مجموعة من الأحكام العامة بشأن فرض الضريبة وتحديد الدخل الخاضع لها، من بينها الأحكام التي وردت بالمادة رقم (٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك ما ورد من أحكام في الكتاب الدوري الصادر من مصلحة الضرائب رقم (١) لسنة ٢٠٠٥. وسوف نتناول هذه الأحكام على النحو التالي:

أولاً: الأحكام العامة:

١ - أخذ القانون الجديد بمبدأي الإقامة ومصدر الدخل لتحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

٢ - حددت المادة (٢) من الأحكام العامة للقانون حالات الإقامة بالنسبة

للشخص الطبيعي فيما يلي:

أ - إذا كان له موطن دائم في مصر.

ب - المقيم في مصر مدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

ج - المصري الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخل من خزانة مصرية.

٣ - حددت المادة (٣) من الأحكام العامة للقانون (٩١) صور الدخل المحقق من مصدر في مصر والذي يخضع للضريبة من المرتبات وما في حكمها، وذلك في البندين (أ) ، (ب) وهي على النحو التالي :

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

ب - الدخل الذي يدفعه رب عمل مقيم في مصر ولو أدى العمل في الخارج.

ومن ثم تكون القواعد العامة لفرض الضريبة على المرتبات وما في حكمها طبقاً للقانون الجديد في خصوص الإقامة ومصدر الدخل الخاضع للضريبة قد تحددت فيما يلي:

١ - يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في الخارج ويحصل على دخله من خزانة مصرية (سواء أكانت عامة أو خاصة) للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٢ - يخضع الممول الذي يؤدي مهام وظيفته في مصر ويحصل على دخله من خزانة مصرية أو أجنبية للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٣ - يكون الشخص الأجنبي مقيماً في مصر إذا كان له موطن دائم بها أو إذا كانت إقامته بمصر لمدة تزيد على ١٨٣ يوماً متصلة أو متقطعة خلال أثنى عشر شهراً.

٤ - يخضع الممول (المصري أو الأجنبي) للضريبة على المرتبات وما في حكمها على دخله المحقق من مصدر في مصر أو في الخارج طالما يدفعه رب عمل مقيم في مصر. ولا يدخل في وعاء هذه الضريبة الدخل الذي يحصل عليه هذا الممول من مصادر خارج مصر ولا ترتبط بهذا العمل.

هذا وإذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة ، يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة من المصريين أو الأجانب المقيمين وغير المقيمين. فإذا كان مستحق الإيراد غير مقيم فعليه قبل انقطاع إقامته أن يقدم بياناً بقيمة المبالغ التي حصل عليها والضريبة المستحقة إلى مأمورية الضرائب المختصة (مأمورية ضرائب شركات المساهمة بالقاهرة والإسكندرية). أما إذا كان مستحق الإيراد مقيماً في مصر فعليه أن يقدم إلى المأمورية التي يقع فيها محل إقامته في أول يناير من كل عام بياناً بالمبالغ التي حصل عليها خلال السنة السابقة.

وفي جميع الأحوال يجب تقديم البيان المشار إليه مع الضريبة المستحقة على النموذج المعد لهذا الغرض، وهو النموذج رقم (٥ مرتبات).

ثانياً: الأحكام الخاصة:

وردت الأحكام الخاصة بالضريبة على المرتبات وما في حكمها، في المادة (٩) من القانون على النحو التالي:

أ - تسرى الضريبة على كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد بصفة دورية أو غير دورية، وأياً كانت مسميات أو صور أو أسباب هذه المستحقات، وسواء كانت عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج ودفع مقابلها من مصدر في مصر، بما في ذلك الأجور والمكافآت والحوافز والعمولات والمنح والأجور الإضافية والبدلات والحصص والأنصبة في الأرباح والمزايا النقدية والعينية بأنواعها.

ويقصد بالحصص والأنصبة في الأرباح ما يلي:

الحصص: المبالغ التي تدفعها المنشأة أو الشركات للعاملين بها على أساس نسبة معينة من الأرباح كأجر عن عملهم.

الأنصبة: ما يتقاضاه العامل من مبالغ مقابل خدمات يؤديها للشركة أو المنشأة التي تربطه بها علاقة عمل وتبعية.

ب - تفرض الضريبة على المبالغ المستحقة للممول من مصدر أجنبي (حكومة أجنبية أو قطاع خاص أو فرد أجنبي) بشرط أن تكون هذه المبالغ قد استحقت للممول عن أعمال أديت في مصر وذلك كما هو

الحال بالنسبة للعاملين بمكاتب التمثيل ومكاتب المنظمات الدولية المسجلة في مصر.

ج - لم يقرر القانون أحكاماً خاصة لعمال اليومية ومن ثم أصبح ما يحصل عليه هؤلاء العمال يخضع لأحكام الضريبة على المرتبات شأنهم شأن باقي العاملين مع تطبيق حدود الإعفاء المقررة قانوناً للعاملين.

د - فرق القانون بين ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة العاديون وما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة مقابل العمل الإداري في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين وكذلك رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال وفقاً لما يلي:

١ - ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين من مرتبات ومكافآت يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها، أما بالنسبة للأعضاء من المساهمين أو من يمثلونهم فإن ما يحصلون عليه من بدلات أو مكافآت العضوية لا يعد من التكاليف واجبة الخصم ومن ثم لا تخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

٢ - ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرون في شركات الأموال فينبغي أن نفرق بين:

أ - ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة (المنتدبين) مقابل العمل الإداري، ويخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بالنسبة للممول ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها أياً كانت قيمة المبالغ التي يحصلون عليها وأياً كان عددهم.

ب - ما يحصل عليه أعضاء مجلس الإدارة (المنتدبين والعاديين) مثلهم مثل بعض من بدلات حضور مجلس الإدارة ومكافأة عضوية المجلس، فلا تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتضاف على أرباح الشركة باعتبارها توزيعاً من الأرباح.

تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

يمكن تقسيم الإيرادات الخاضعة للضريبة إلى الأنواع الرئيسية التالية :

١ – المرتبات والأجور والمهايا وما في حكمها.

٢ – المكافآت.

٣ – المزايا النقدية والعينية.

١ – المرتبات والأجور والمهايا وما في حكمها:

تمثل المرتبات والأجور والمهايا المبالغ التي يحصل عليها الموظفون والعمال مقابل قيامهم بالعمل لحساب الغير وتحت أشرافه. ومهما اختلفت تسمية المبالغ التي يحصل عليها الموظفين والعمال فإنها تعتبر عائد للعمل يخضع للضريبة ضمن إيرادات المرتبات، سواء أكان العمل يدويا أو ذهنيا، فنيا أو غير فني. ولقد أضافت المادة (٩) من القانون كلمة "وما في حكمها" لكلمة المرتبات والحكمة من ذلك ترجع إلي رغبة المشرع في أن يكون النص شاملا منعا لأي لبس ، وعدم تهرب أي إيرادات من الخضوع للضريبة، أو إفلات أي شخص من المساهمة بنصيبه في الأعباء العامة للدولة، وبذلك يكون النص شاملا لكل ما يمكن وجوده من إيرادات تتخذ شكل المرتب وأن لم تكن في مقابل عمل أو خدمة وعلي أن تكون مقابل مال نقدي وذلك كما هو في حالة الوهبة والبقشيش والعمولة علي المبيعات في المحال التجارية.

وعموما يخضع للضريبة الأجر مهما اختلفت مسمياته ، وتعد من ملحقات الأجر الخاضعة للضريبة أيضاً ما يتقرر للعاملين من المنح التي تعطي لهم في مناسبات معينة، والعلاوات الدورية التي تصرف لهم زيادة في الأجر الأصلي فيما عدا العلاوة الاجتماعية والإضافية والعلاوات الخاصة المقررة للعاملين بالدولة والقطاع العام بالقانون١٠١ لسنة ١٩٨٧ والعلاوات الخاصة الممنوحة للعاملين بالقطاع الخاص فهي معفاة من الخضوع للضريبة منذ منح أول علاوة خاصة في١٩٨٧/٧/١وحتى العلاوة الخاصة الممنوحة في٢٠١٣/٧/١، أما العلاوة الخاصة التي منحت في٢٠١٤/٧/١ فتخضع للضريبة هي وما بعدها من علاوات.

بصدور قانون الخدمة المدنية الجديد رقم ٨١ لسنة ٢٠١٦ والذي يطبق

على العاملين بالوزارات ومصالحها والأجهزة الحكومية ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة، فيما عدا من يطبق عليهم نظام الكادر الخاص مثل القضاة ورجال القوات المسلحة والشرطة والمعلمين وأعضاء هيئة التدريس بالجامعات، وأدخل هذا القانون كل ما يحصل عليه الممول من عمله ضمن نوعين من الأجور هما: **الأول** وهو الأجر الوظيفي (الأساسي): ويشمل ما كان يتقاضاه الممول من اجر أساسي قبل العمل بهذا القانون، والعلاوات الخاصة التي لم تضم للأجر الأساسي، والعلاوة الاجتماعية والإضافية ومنحة عيد العمال بالإضافة إلى ١٠٠% من الأجر الأساسي في ٢٠١٥/٦/٣٠، وبذلك تكون هذه المبالغ قد اندمجت كلها معاً، وتمثل قيمة الأجر الوظيفي.

الثاني وهو الأجر المكمل (المتغير): ويشمل كل ما يحصل عليه الموظف بخلاف الأجر الوظيفي من حوافز الأداء وأجور إضافية، والبدلات وغيرها.

وأصبحت هذه الأجور خاضعة للضريبة منذ ذلك الحين، حتى يتساوى في ذلك كل العاملين بالجهاز الحكومي والهيئات العامة والإدارة المحلية، سواء الذين على قوة العمل عند صدور القانون أو الذين سيتم تعيينهم بعد العمل بأحكام القانون.

يمكن أن نلخص ما سبق على النحو التالي:

نوع الإيراد	المعاملة الضريبية
المرتبات والأجور والمهايا بصفة عامة	تخضع للضريبة
العلاوات الاجتماعية والإضافية والعلاوات الخاصة والتي تم تجميعها ضمن الأجر الوظيفي للعاملين بالدولة الذين ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية.	تخضع للضريبة
العلاوات الاجتماعية والإضافية والعلاوات الخاصة التي منحت منذ ١٩٨٧/٧/١ وحتى العلاوة الممنوحة في ٢٠١٣/٧/١، بالنسبة للعاملين الذين لا ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية.	معفاة من الضريبة
العلاوة الخاصة الممنوحة في ١/ ٢٠١٤/٧ وما تلاها بالنسبة للعاملين الذين لا ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية.	تخضع للضريبة

٢ ــ المكافآت :

ويقصد بالمكافآت المبالغ التي تدفع للعامل أو الموظف علاوة علي المرتب أو الأجر نظير قيامة ببعض الأعمال الإضافية والتي تعتبر مكملة للعمل الأصلي مثال ذلك : مكافآت ساعات العمل الإضافي. كما قد تدفع المكافآت للعمال والموظفين لتشجيعهم علي العمل وبذل الجهد، مثال ذلك: المكافآت التشجيعية التي تصرف نهاية العام أو كل مدة محددة. والمكافآت التي تدفع للعامل أو الموظف الذي يقوم بالعمل لحساب الغير وتحت أشرافه تخضع للضريبة حكمها في ذلك حكم المرتبات والمهايا والأجور حسب صريح نص المادة (٩) من القانون.

وهناك أيضاً **العمولات** وهي عبارة عن مبالغ تدفع للعاملين لتحفيزهم على زيادة حجم الأداء وتكون العمولات عادة عبارة عن مبالغ تدفع لرجال البيع تحسب على أساس نسبة مئوية من المبيعات بالإضافة إلى مرتبهم الأصلي.

كذلك هناك **الحصص والأنصبة في الأرباح** ويقصد بها المبالغ التي تدفع للعاملين كأجر عن عملهم في صورة نسبة من الأرباح (ويشار إليها عادة بالحصص) أو المبالغ التي تدفع للعاملين نظير خدمات أدوها للشركة التي تربطهم بها علاقة عمل وتبعية (ويشار إليها بالأنصبة) وتعتبر الحصص والأنصبة جزء من المرتب ومكمل له ومن ثم تخضع للضريبة.

هذا وعلى الرغم من أن الحصص والأنصبة وإن كانت تحسب بنسبة من صافي الربح، إلا أنها تختلف عن نصيب العاملين في الأرباح التي توزعها عليهم الشركة وفقاً لأحكام القانون، فهي معفاة من الخضوع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي كما سنرى.

ويجدر الإشارة إلي أنه لا يدخل تحت هذا المسمي المكافآت التي تدفع للعامل أو الموظف عند تركه العمل والتي يطلق عليها اسم مكافأة ترك (أو نهاية) الخدمة. فهذا النوع من المكافآت لا يعتبر إيرادا وإنما يعتبر بمثابة رأس مال للشخص الذي دفعت له، كما أنه لا يتوافر فيها عنصر الدورية ، وبالتالي لا تخضع مثل هذه المكافآت للضريبة. بالإضافة إلى المعاشات طبقاً لنص المادة (١٢) من القانون.

بالنسبة **لمقابل الأجازات** والذي يتم صرفه عن أيام الأجازات المقررة للموظف أو العامل قانوناً أثناء فترة عمله ولم يحصل عليها، ويقوم بصرف مقابل نقدي كتعويض عنها عند ترك الخدمة فتعفي من الخضوع للضريبة وذلك طبقاً لما ورد في الكتاب الدوري رقم (١) لسنة ٢٠٠٥ بشأن أحكام تطبيق الضريبة على المرتبات وما في حكمها، أما إذا تم صرف مقابل الأجازات للعاملين أثناء فترة الخدمة ولم يترك العمل بعد، فيخضع للضريبة لأنه يعد بمثابة مكافأة صرفت عن عمل إضافي.

المكافآت التي يحصل عليها الممول من جهة أخرى غير جهة عمله الأصلية:

نصت المادة (١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته على سعر ضريبة خاص بالنسبة للممول المقيم والذي يحصل على دخل نتيجة عمله في غير جهة عمله الأصلية، حيث كان نصت المادة (١١) على *" استثناء من أحكام المادة (٨) من هذا القانون، تسرى الضريبة على جميع المبالغ التي يحصل عليها المقيمون من غير جهات عملهم الأصلية وذلك بسعر ١٠ ٪ بغير أي تخفيض لمواجهة التكاليف ودون إجراء أي خصم آخر. وفي جميع الأحوال يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من كل شهر طبقا للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون."*

ولقد أوضحت المادة رقم (١٥) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بجهة العمل الأصلية 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 من المبالغ التي تصرف للعامل منها وفقاً لأحكام المواد (٨)، (١٠)، (١٣) من القانون، وفي هذه الحالة تطبق أحكام المادة (١١) من القانون على المرتب المجرد الذي يحصل عليه العامل من الجهة المعين فيها.

وتأسيساً على ما سبق يجب التفرقة بين عدة حالات:

الحالة الأولى: إذا كان العامل ، وحصل من جهة أخرى على مبالغ لا تتجاوز ٥٠% من إجمالي دخله:

في هذه الحالة فإن ما يحصل عليه من الجهة الأخرى يطبق عليه السعر النسبي الثابت والبالغ ١٠% (وبدون تخفيض).

الحالة الثانية: إذا كان العامل معين في جهة عمل، وحصل من جهة أخرى على أكثر من ٥٠% من إجمالي دخله:

في هذه الحالة فإن دخل الممول من جهة العمل الأخرى تطبق عليه الضريبة وفقاً لأحكام المواد (٨) ، (١٠) ، (١٣) ويطبق عليه أسعار الضريبة التصاعدية، ويستفيد بإعفاءاته عند محاسبته الضريبية عن دخله من تلك الجهة الأخرى، بينما دخله من جهة عمله الأصلية هو الذي يطبق عليه السعر النسبي الثابت والبالغ ١٠% (وبدون تخفيض).

الحالة الثالثة: إذا تعددت الجهات الأخرى التي يحصل منها على ما لا يجاوز ٥٠% من إجمالي دخله في أي من هذه الجهات، تكون الجهة المعين فيها العامل هي جهة عمله الأصلية، ويتم محاسبته ضريبياً على هذا الأساس.

وهذه الحالة الأخيرة قد تحدث مشكلة في عملية المحاسبة الضريبية، فإذا كانت المعاملة الضريبية الواردة هي للتخيير وليست للترتيب فإن الممول يمكن أن يستخدم ذلك في التخطيط الضريبي وإحداث وفر ضريبي باختيار الجهة التي تطبق السعر النسبي الثابت، والجهة الأخرى التي تطبق الأسعار والشرائح التصاعدية والمواد (٨،١٠،١٢،١٣)من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٣ – المزايا النقدية والعينية:

قضت المادة (٩) من القانون على خضوع المزايا النقدية والعينية بأنواعها للضريبة بالإضافة إلى خضوع المرتبات وما في حكمها.

ولقد نصت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يقصد بالمزايا العينية والنقدية، كل ما يحصل عليه العامل نقداً أو عيناً دون أن يكون عوضاً عن نفقات يتحملها في سبيل أداء عمله، وعلى أن تمثل منفعة شخصية له.

أ – المزايا النقدية:

يقصد بالمزايا النقدية كل ما يحصل عليه الموظف من مبالغ بصفة تبعية نتيجة لارتباطه مع صاحب العمل، سواء كانت هذه المبالغ تصرف بصفة دورية أو عرضية، وسواء دفعها صاحب العمل أو الغير، وسواء أكانت إلزامية أو اختيارية، مثال ذلك مقابل ساعات العمل الإضافية أو ما يطلق عليه

الأجر الإضافي، وبدل طبيعة العمل، وحوافز الإنتاج.

ب – المزايا العينية:

يقصد بالمزايا العينية كل ما تقدمه الجهة التي يتبعها الموظف أو العامل من خدمات دون مقابل وذلك بالإضافة إلى مرتبات العاملين أو أجورهم مثال ذلك المسكن، الغذاء، تصاريح السفر، وضع سيارة تحت تصرف العامل وغير ذلك من التصرفات، وتعتبر تلك المزايا جزء من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ولقد حددت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية قيمة الميزة العينية الداخلة في وعاء الضريبة على أساس القيمة السوقية، على أن تحدد قيمة الميزة العينية للعناصر التالية على الوجه التالي:

١ - سيارات الشركة التي توضع تحت التصرف الشخصي للعامل:

تحدد قيمة الميزة العينية الداخلة في وعاء الضريبة بنسبة ٢٠% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية المتعلقة بهذه السيارات، سواء كانت مملوكة للشركة أو مستأجرة.

مثال: وضعت الشركة تحت تصرف أحد العاملين بها سيارة ملك الشركة وبلغت قيمة الوقود والتأمين والصيانة الدورية الشهرية المتعلقة بهذه السيارة ١٢٠٠جنيه سنوياً دفعتها الشركة.

الحل

ما يخضع للضريبة كمزية عينية شهرياً = $\frac{١٢٠٠}{١٢ \text{ شهر}}$ = ١٠٠ × ٢٠% = ٢٠ج

٢ – الهواتف المحمولة:

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

مثال: سلمت إحدى الشركات موظف يعمل لديها هاتفاً محمولاً كانت قد اشترته بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وذلك لاستعماله في أغراض العمل وأغراضه الخاصة، ولقد بلغت فاتورة الهاتف خلال الشهر ٣٠٠جنيه.

الحل

ما يخضع للضريبة كمزية عينية شهرياً = ٣٠٠ × ٢٠% = ٦٠ جنيه.

٣ – القروض والسلفيات المقدمة من أصحاب العمل:

في حالة تقديم صاحب العمل قرض للعامل فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليه العامل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بدون عائد أو بعائد يقل عن ٧% يتم تحديد قيمة الميزة بنسبة ٧% أو بالفرق بين سعر عائد القرض وبين سعر العائد المشار إليه إذا كان سعر عائد القرض أقل من ٧%. فإذا فرض أن أحد العاملين بشركة ما حصل على قرض من شركته بمعدل فائدة سنوية ٣%، فيعتبر ميزة تخضع للضريبة ٤% من مبلغ القرض، وهو الفرق بين معدل فائدة القرض (٣%) ومعدل عائد (٧%). ويشمل القرض أي صورة من صوره بما في ذلك المبالغ المدفوعة مقدماً أو الظاهرة في دفاتر وسجلات رب العمل والمحملة على حساب العامل.

مثال: بلغت جملة المبالغ التي حصل عليها موظف يعمل بإحدى الشركات منذ بداية العام (١/١) وحتى (٦/٣٠) مبلغ ١٥٠٠٠جنيه، وفي (٧/١) من نفس العام حصل على القرض بمبلغ ٢٠٠٠٠ جنيه، وذلك بفرض أنه حصل عليه:

أ - بمعدل فائدة ٨% سنويا.

أو ب - بمعدل فائدة ٥% سنوياً.

أو ج - بدون فائدة.

الحل

الفرض أ : بالرغم من أن القرض يجاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، إلا أنه لا توجد مزية خاضعة للضريبة لأن سعر الفائدة جاوز معدل الـ ٧%.

الفرض ب: طالما أن مبلغ القرض جاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، وكان القرض بمعدل فائدة أقل من معدل الـ٧%، فيوجد ميزة خاضعة للضريبة وتحسب على النحو التالي:

المزية الخاضعة للضريبة=٢٠٠٠٠–١٥٠٠٠=٥٠٠٠×٢%=١٠٠ جنيه.

الفرض ج: طالما أن مبلغ القرض جاوز إجمالي المبالغ التي حصل عليها

الموظف خلال الستة أشهر السابقة لتاريخ حصوله على القرض، وكان القرض بدون فائدة، فيوجد ميزة خاضعة للضريبة وتحسب على النحو التالي:
المزية الخاضعة للضريبة= ٢٠٠٠٠ – ١٥٠٠٠ =٥٠٠٠×٧%=٣٥٠جنيه.

٤ - وثائق التأمين على حياة العامل أو أسرته أو ممتلكاته:

تحدد قيمة الميزة على أساس ما يتحمله رب العمل من أقساط مدفوعة خلال العام.

٥ – أسهم الشركة التي تمنح بقيمة تقل عن القيمة السوقية للسهم:

تحدد قيمة الميزة على أساس الفرق بين القيمة السوقية للسهم في تاريخ الحصول عليه وبين القيمة التي حوسب عليها العامل. فإذا فرض أن أحد الشركات منحت العاملين بها مجموعة من أسهم الشركة بواقع ٢٠ سهم لكل عامل في مقابل ١٠جنيه للسهم، علماً بأن سعر السهم في سوق الأوراق المالية في تاريخ منح هذه الأسهم بلغ ١٥جنه. في هذه الحالة يعد ميزة تخضع للضريبة لكل عامل مقدار الفرق في قيمة كل سهم مضروبة في عدد الأسهم أي ١٠٠جنيه (٢٠ سهم × ٥ جنيه).

هذا ونصت المادة (١١) من اللائحة التنفيذية على أنه إذا كان يوجد قيوداً على نقل ملكية الأسهم فإن الميزة لا تتحقق ويستحق عنها الضريبة إلا عند زوال هذه القيود.

سعر الضريبة على إيرادات المرتبات وما في حكمها:

طبقاً للمادة (٨) من القانون يحدد سعر الضريبة وفقاً للشرائح التالية:

الشريحة الأولى	:	٨٠٠٠ جنيه	معفاة
الشريحة الثانية	:	أكثر من ٨٠٠٠ جنيه وحتى ٣٠٠٠٠ جنيه	١٠%
الشريحة الثالثة	:	أكثر من ٣٠٠٠٠ جنيه وحتى ٤٥٠٠٠ جنيه	١٥%
الشريحة الرابعة	:	أكثر من ٤٥٠٠٠ جنيه وحتى ٢٠٠٠٠٠ جنيه	٢٠%
الشريحة الخامسة	:	أكثر من ٢٠٠٠٠٠ جنيه	٢٢,٥%

ضريبة الدمغة النسبية:

طبقاً للمادة (٧٩) من القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ بإصدار قانون ضريبة الدمغة فإنه تستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال – دون القطاع الخاص – من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها كالآتي:

* الـ ٥٠ جنيه الأولى معفاة
* أكثر من ٥٠ جنيه وحتى ٢٥٠ جنيه ستة في الألف
* أكثر من ٢٥٠ جنيه وحتى ٥٠٠ جنيه ستة ونصف في الألف
* أكثر من ٥٠٠ جنيه وحتى ١٠٠٠ جنيه سبعة في الألف
* أكثر من ١٠٠٠ جنيه وحتى ٥٠٠٠ جنيه سبعة ونصف في الألف
* أكثر من ٥٠٠٠ جنيه وحتى ١٠٠٠٠ جنيه ثمانية في الألف
* أكثر من ١٠٠٠٠ جنيه تحسب ضريبة دمغة نسبية على قيمة الزيادة بواقع ثلاثة في الألف.

ويتم حساب ضريبة الدمغة طبقاً للائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة بطريقة الطبقات، ويتحدد السعر على أساس الطبقة التي يقع فيها إجمالي المبالغ المنصرفة للممول.

فلو افترضنا أن موظف بجهة حكومية بلغت المكافأة المنصرفة له ٤٠٠ جنيه، فحيث إن الـ ٤٠٠ جنيه تقع في الفئة أكثر من ٢٥٠ جنيه وحتى ٥٠٠ جنيه فإن ضريبة الدمغة المستحقة تكون بفئة ٦,٥ في الألف، وتحسب ضريبة الدمغة المستحقة على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = ٤٠٠ – ٥٠ معفاة = ٣٥٠ × ٦,٥ في الألف = ٢,٢٧٥ جنيه.

الفصل الثاني
الإيرادات المعفاة وغير الخاضعة للضريبة

هناك العديد من الإعفاءات بالنسبة للإيرادات التي يكون مصدرها المرتبات وما في حكمها، بالإضافة إلى الإيرادات غير الخاضعة للضريبة، والشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة والبالغة ٨٠٠ جنيه.

وحددت المادتين (١٢) ، (١٣) من القانون تلك المبالغ غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها، وهي على النحو التالي:

أولاً : الإيرادات غير الخاضعة للضريبة طبقاً لحكم المادة (١٢) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتتمثل في الآتي:

١ – المعاشات.

٢ – مكافآت نهاية الخدمة : وتجدر الإشارة إلى أنه يقصد بمكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة تلك المكافأة التي تحددها النظم المطبقة في الجهة أو الشركة أو المنشأة بمناسبة انتهاء خدمة العامل. وفي حالة عدم وجود هذه النظم أو وجودها وعدم تنظيمها لهذه المكافأة ، تتحدد مكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام قانون العمل. والمثال التالي يوضح المقصود بمكافأة نهاية الخدمة غير الخاضعة للضريبة.

مثال : أحيل أحد الممولين للتقاعد لبلوغه سن المعاش ، وقامت الشركة التي يعمل بها بصرف مكافأة تقديراً لجهوده غير العادية أثناء فترة عمله بها ، وبلغت هذه المكافأة ٢٠ ألف جنيه ، كما قام بصرف مكافأة نهاية الخدمة المقررة وفقاً للوائح وقوانين العمل وبلغت ٢٥ ألف جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية للمبالغ التي حصل عليها الممول بمناسبة تركه الخدمة وإحالته للتقاعد.

الحل

أ- مبلغ ٢٠ألف جنيه المكافأة التقديرية التي حصل عليها الممول عن جهوده غير العادية، تعد إيراداً خاضعاً للضريبة.

ب - مبلغ ٢٥ألف جنيه المكافأة التي حصل عليها الممول ويتم صرفها للعاملين بمناسبة نهاية الخدمة وفقاً لنظم ولوائح العمل، لا تخضع للضريبة.

ثانياً: الإيرادات المعفاة من الخضوع للضريبة بقوانين خاصة :

نصت المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بعدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية وردت في قوانين خاصة، ومن أهم هذه الإعفاءات ما يلي:

١ - العلاوة الاجتماعية والعلاوة الإضافية.

٢ - العلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي.

٣ - العلاوات الخاصة غير المضافة للأجر الأساسي (ضمن الأجر المتغير).

٤ - البدلات المعفاة بقوانين خاصة.

ثالثاً: المبالغ المعفاة من الخضوع للضريبة طبقاً لحكم المادة (١٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ وتتمثل في الآتي:

١ -الإعفاء الشخصي:

يقضي البند (١) من المادة (١٣) المعدلة بالقانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بأن يعفي:

"مبلغ ٧٠٠٠ جنيه إعفاءاً شخصياً سنوياً للممول"

٢ - اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار:

طبقاً للبند (٢) من المادة (١٣) من القانون تعفي من الضريبة:

"اشتراكات التأمين الاجتماعي وغيرها مما يستقطع وفقا لأحكام قوانين التأمين الاجتماعي أو أية نظم بديلة عنها".

ومعنى ذلك أن حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار أو اشتراكات أية نظم بديلة معفاة من الخضوع للضريبة ، ومن ثم يجب استبعادها من الإيراد الخاضع للضريبة.

ولقد أوضحت المادة (١٧) من اللائحة التنفيذية للقانون أن المقصود بالنظم البديلة تلك النظم التي يتم أنشاؤها وفقاً لأحكام القانون رقم (٦٤) لسنة ١٩٨٠ أو أي من القوانين المصرية.

هذا وتختلف حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي والادخار عن الأجر الأساسي عنها عن الأجر المتغير.

أولاً: حصة الموظف في التأمين الاجتماعي والادخار عن الأجر الأساسي:

طبقا للمادة الخامسة من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ والمعدل بالقانون ١٨ لسنة ٢٠١٥، يقصد بالأجر الأساسي الآتي :

١ – الأجر المنصوص عليه في الجداول المرفقة بنظم التوظيف بالنسبة للعاملين المدنيين بالجهاز الإداري للدولة والهيئات العامة والمؤسسات العامة والوحدات الاقتصادية التابعة لأي من هذه الجهات وغيرها من الوحدات الاقتصادية بالقطاع العام، وما يضاف عليه من علاوات.

٢ – الأجر المنصوص عليه بعقد العمل وما يطرأ عليه من علاوات مستبعدا منه العناصر التي تعتبر جزء من الأجر المتغير بالنسبة للعاملين التي تربطهم بالجهات المشار إليها علاقة تعاقدية أو عرضية بحسب الأحوال.

٣ - إذا كان الأجر محسوباً بالإنتاج أو العمولة فيعتبر هذا الأجر أجراً أساسياً.

وتتحدد حصة الموظف أو المستخدم في اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار عن الأجر الأساسي بـ ١٤% من الأجر الأساسي وتتكون هذه النسبة من عنصرين :

أ - تأمين شيخوخة وعجز ووفاة.

ب - ادخار ومكافأة.

واعتبارا من أول يوليو سنة ٢٠١٨ فإن الحد الأقصى للأجر الأساسي والذي يحسب عليه اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار ١٥١٠ جنيه شهريا (١٨١٢٠ جنيه سنويا)، مع مراعاة أن الزيادة في الأجر الأساسي عن الحد الأقصى المشار إليه تدخل ضمن الأجور المتغيرة التي يحسب عليها اشتراك التأمين.

مثال : بفرض أن الأجر الأساسي لأحد الممولين يبلغ ٩٠٠ جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي .

اشتراك التأمين الاجتماعي = ٩٠٠ × ١٤% = ١٢٦ جنيه.

مثال : بفرض أن الأجر الأساسي لأحد الممولين يبلغ ١٦٠٠ جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذا الأجر .

اشتراك التأمين الاجتماعي عن الأجر الأساسي (يحسب على الحد الأقصى)=

١٥١٠ × ١٤% = ٢١١,٤ جنيه.

الزيادة عن الحد الأقصى والبالغة ٩٠ جنيه تدخل ضمن الأجر المتغير عند حساب اشتراك التأمين على الأجور المتغيرة.

ثانياً: حصة الموظف في التأمين الاجتماعي عن الأجور المتغيرة:

طبقا للمادة الخامسة من قانون التأمين الاجتماعي رقم ٧٩ لسنة ١٩٧٥ وتعديلاته، أنه يقصد بالأجر المتغير باقي ما يحصل عليه الموظف أو المستخدم وعلى الأخص ما يلي:

أ - الحوافز.

ب - العمولات.

ج - الوهبة، متى توافر لها الشروط الآتية:

١ – أن يكون قد جرى العرف على أن يدفعها عملاء المنشأة كنسبة من المبالغ المستحقة عليهم.

٢ – أن يكون لها صندوق بالمنشأة توضع فيه حصيلتها لكي يتم توزيعها بين العمال.

د - البدلات: فيما عدا البدلات التي حددها قرار رئيس الوزراء رقم ٦٧٩ لسنة ١٩٨٤ والتي لا تعتبر عنصراً من عناصر الاشتراك في قانون التأمين الاجتماعي وهي:

١ - بدل السكن وبدل الملبس وبدل السيارة وغيرها من البدلات التي تصرف مقابل مزايا عينية.

٢ - البدلات التي تستحق نتيجة ندب المؤمن عليه داخل جهة عمله الأصلية أو خارجها أو إعارته .

٣ - البدلات التي تستحق للمؤمن عليه لمواجهة أعباء المعيشة خارج البلاد.

٤ - بدل الانتقال وبدل حضور الجلسات وغيرها من البدلات التي تصرف للمؤمن عليه مقابل ما يتكلفه من أعباء تقتضيها أعباء وظيفته باستثناء بدل التمثيل الذي يدخل ضمن عناصر أجر الاشتراك.

هـ- الأجور الإضافية .

و- التعويض عن الجهود غير العادية.
ز - إعانة غلاء المعيشة .
حـ- العلاوات الاجتماعية والإضافية.
ط- المنح الجماعية .
ى- المكافآت الجماعية.
ك- نصيب المؤمن عليه في الأرباح .
ل- ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي .

وتتمثل الاشتراكات الشهرية التي يتحملها الموظف أو المستخدم عن الأجر المتغير في ١١% تأمين شيخوخة وعجز ووفاة.

وفي ١/٧/ ١٩٩٢ صدر قرار وزير التأمينات الاجتماعية رقم ٥٣ لسنة ١٩٩٢ والذي يقضى بحساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن كامل عناصر الأجر المتغير بحد أقصي أصبح منذ ٢٠١٨/٧/١ قدره ٣٣٦٠جنيه شهريا (٤٠٣٢٠ جنيه سنويا).

مثال: بفرض أن ممول يحصل بجانب مرتبه الأساسي على حوافز تبلغ ١٠٠٠ جنيه ، وبدل طبيعة عمل ٥٠٠ جنيه ، وبدل وجبة ٢٥٠ جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذه الأجور.

الحل:

الأجور المتغيرة التي تدخل في حساب اشتراك التأمين الاجتماعي =
الحوافز ١٠٠٠ جنيه + بدل طبيعة العمل ٥٠٠ = ١٥٠٠ جنيه.
اشتراك التأمين الاجتماعي = ١٥٠٠ × ١١% = ١٦٥ جنيه.

مثال: بفرض أن ممول يحصل بجانب مرتبه الأساسي على حوافز تبلغ ٢٥٠٠ جنيه ، وبدل طبيعة عمل ٧٥٠ جنيه ، وعلاوة اجتماعية ٢٥٠ جنيه، والمطلوب حساب اشتراك التأمين الاجتماعي عن هذه الأجور.

الحل

الأجور التي تدخل في حساب اشتراك التأمين الاجتماعي =
الحوافز ٢٥٠٠ + بدل طبيعة العمل٧٥٠+علاوة اجتماعية٢٥٠=٣٥٠٠ جنيه.
اشتراك التأمين الاجتماعي عن الاجور المتغيرة (يحسب على الحد الأقصى)
= ٣٣٦٠ × ١١% = ٣٦٩,٦ جنيه.

نخلص مما سبق بأن اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار المعفاة من الضريبة تحسب كالآتي:

- ١٤% من الأجر الأساسي بما فيه العلاوات الدورية والعلاوات الخاصة المضافة للأجر الأساسي بحد أقصى ١٥١٠ جنيه شهريا وذلك بدءاً من أول يوليو ٢٠١٨.
- ١١% من كامل عناصر الأجر المتغير التي تتضمن الحوافز، العلاوات، الوهبة، البدلات ، الأجور الإضافية ، التعويض عن جهود غير عادية، إعانة غلاء المعيشة، العلاوة الاجتماعية الإضافية، المنح الجماعية، المكافآت الجماعية، نصيب المؤمن عليه في الأرباح، ما زاد عن الحد الأقصى للأجر الأساسي، العلاوات عدا العلاوة المضافة للأجر الأساسي وذلك كله بحد أقصى لعناصر الأجر المتغير قدره ٣٣٦٠ جنيه شهريا وذلك اعتباراً من أول يوليو ٢٠١٨ .

٣ – اشتراكات العاملين في صندوق التأمين الخاصة:

يقضي البند (٣) من المادة (١٣) من القانون على أن يعفي من الضريبة:

"اشتراكات العاملين في صناديق التأمين الخاصة التي تنشأ طبقاً لأحكام القانون رقم (٥٤) لسنة ١٩٧٥".

والحكمة من ذلك الإعفاء ترجع إلى الرغبة في تشجيع المنشآت على إنشاء صناديق تأمين خاصة بموظفيها، تحقق لهم ضمان اجتماعي.

٤ – أقساط التامين على الحياة والتأمين الصحي:

يقضي البند (٤) من المادة (١٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٣، على أن يعفي من الضريبة:

"أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر وأية أقساط تامين لاستحقاق المعاش"

ويشترط بالنسبة للحالتين (٣) ، (٤) ألا تزيد جملة ما يعفي للممول من ١٥% من صافي الإيراد أو عشرة آلاف جنيه أيهما أقل، ولا يجوز تكرار إعفاء ذات الأقساط والاشتراكات من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

وتأسيساً على ما سبق يشترط لإعفاء أقساط التامين على حياة الموظف أو العامل توافر ما يلي:

١ - أن يكون التأمين على حياة الموظف أو العامل لمصلحته أو مصلحة الزوج أو أولاده القصر.

٢ - أن يكون التأمين في شركة مسجلة لدى الهيئة المصرية العامة للرقابة على التأمين (المندمجة حالياً في هيئة الرقابة المالية).

٣ - ألا يتجاوز قسط التأمين على الحياة أو الاشتراك في صناديق التأمين الخاصة عن ١٥% من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ جنيه سنوياً أيهما أقل.

٤ - ألا يكون قد سبق خصم ذات الأقساط والاشتراكات من أي إيرادات أخرى من المنصوص عليها في المادة (٦) من القانون.

ويتحدد صافي الإيراد الذي يحسب عليه نسبة الـ ١٥% كالآتي:

- **الأجر الأساسي** الشهري مضافاً إليه العلاوات الدورية ومستبعداً منه العلاوات المعفاة.	××	
- **الأجر المتغير** الشهري مستبعداً منه أية إيرادات معفاة بقوانين خاصة.	××	
إجمالي الأجر الأساسي والمتغير الشهري		××
يخصم منه:		×
المبالغ المعفاة من الخضوع للضريبة طبقاً للمادة (١٣)		
بند (١): الإعفاء الشخصي	××	
بند (٢) اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار (عن الأجر الأساسي والأجر المتغير)	××	
إجمالي البند (١) ، (٢)		××
		×
صافي الإيراد الشهري المؤقت (والذي يحسب على أساسه مقدار نسبة الـ١٥%).		××
		×

ويتم تحديد جملة ما يعفي للممول في وعاء المرتبات والأجور من اشتراكات صناديق التأمين الخاصة، وأقساط التأمين على الحياة والتامين الصحي، على النحو التالي:

المبالغ المدفوعة	أو ١٥% من صافي الإيراد المؤقت	أو ١٠٠٠٠ جنيه سنوياً
أيهم أقل		

مثال: بفرض أن لدينا ممول يعمل كموظف في أحد الجهات، ويستقطع من مرتبه اشتراك صندوق الزمالة للعاملين بالجهة والذي يبلغ سنوياً ٣٠٠٠ جنيه، كما عقد وثيقة تامين على حياته يبلغ قسطها السنوي ٥٠٠٠ جنيه .

هذا وتبين أن صافي الإيراد السنوي الخاضع للضريبة بعد استبعاد المبالغ المعفاة بقوانين خاصة والإعفاء الشخصي المنصوص عليه في البند (١) من المادة (١٣) ، وإعفاء اشتراكات التأمين الاجتماعي، يبلغ ٤٨ ألف جنيه .

المطلوب : تحديد مقدار الإعفاء الذي يستفيد به الممول عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياته .

الحل

إجمالي المبالغ المدفوعة	١٥% من صافي الإيراد	الحد الأقصى
٣٠٠٠ +٥٠٠٠= ٨٠٠٠ جنيه	٤٨٠٠٠ × ١٥% = ٧٢٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
أيهم أقل		
	√	

∴ ما يخصم من إيراد المرتبات كإعفاء عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياة الممول يكون ٧٢٠٠ جنيه وهي تمثل ١٥% من صافي الإيراد .

مثال آخر : بفرض في المثال السابق أن صافي الإيراد يبلغ ٦٠٠٠٠ جنيه، والمطلوب : تحديد مقدار الإعفاء الذي يستفيد به الممول عن اشتراك صندوق الزمالة، وأقساط التأمين على حياته.

إجمالي المبالغ المدفوعة	١٥% من صافي الإيراد	الحد الأقصى
٣٠٠٠ + ٥٠٠٠ = ٨٠٠٠ جنيه	٦٠٠٠٠ × ١٥% = ٩٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه
أيهم أقل		
√		

∴ ما يخصم من إيراد المرتبات كإعفاء عن اشتراك صندوق الزمالة ، وأقساط التأمين على حياة الممول يكون ٨٠٠٠ جنيه وهي تمثل إجمالي المبالغ. المدفوعة فعلاً.

٥ – المزايا العينية الجماعية:

قضى البند (٥) من المادة رقم (١٣) على إعفاء المزايا العينية الجماعية التالية من الخضوع للضريبة:

أ - الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين.

ب - النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة.

ج - الرعاية الصحية.

د - الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل.

هـ- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

ولا يشترط أن تكون المزايا العينية لجميع العاملين بل يمكن أن تكون لفئة منهم دون باقي العاملين وحسب طبيعة العمل التي تقتضي صرف هذه الميزة، مع مراعاة أن التكاليف الفعلية التي يتطلبها بالضرورة أداء العامل لوظيفته لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

كذلك أشارت المادة (١٩) من اللائحة التنفيذية للقانون أنه يشترط لتمتع المزايا العينية الجماعية بالإعفاء من الضريبة ما يلي:

أ - أن تكون الوجبة الغذائية في موقع العمل.

ب - أن يكون النقل الجماعي لجميع العاملين أو لفئة منهم، في وسائل نقل جماعية سواء كانت السيارة مملوكة أو مستأجرة.

ج - أن يكون المسكن مملوكاً لرب العمل أو مستأجراً من الغير ويستلزمه طبيعة العمل.

٦ – حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون:

طبقاً للبند (٦) من المادة (١٣) يعفي من الخضوع للضريبة حصة العاملين من الأرباح التي توزعها الشركات طبقاً لقانون الشركات، باعتبارها جزء من أرباح الشركة وتخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على الشركة، وتعفي من الخضوع للضريبة للعاملين منعاً للازدواج الضريبي. هذا وفي حالة إذا حققت الشركة خسائر، وقامت إدارة الشركة للمحافظة على مستوى دخول العاملين بها بصرف مبالغ تحت مسمى أرباح، تعد هذه المبالغ بمثابة مكافآت للعاملين وتخضع للضريبة على المرتبات.

٧ – ما يحصل عليه أعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي:

طبقاً للبند (٧) من المادة (١٣) يعفي من الخضوع للضريبة ما يحصل عليه أعضاء السلكين الدبلوماسي والقنصلي والمنظمات الدولية وغيرهم من الممثلين الدبلوماسيين الأجانب وذلك في نطاق عملهم الرسمي بشرط المعاملة بالمثل وفي حدود تلك المعاملة.

ويلخص الجدول التالي الإيرادات الخاضعة والإيرادات غير الخاضعة والمعفاة من الضريبة:

الإيرادات الخاضعة للضريبة	الإيرادات غير الخاضعة أو المعفاة من الضريبة
أولاً: المرتبات وما في حكمها:	
* المرتبات، الأجور، المهايا. * ما في حكم المرتبات من هبه، بقشيش، عمولة مبيعات. * المنح التي تصرف للعاملين في مناسبات خاصة. * العلاوات الدورية، والعلاوات الخاصة والاجتماعية والإضافية للعاملين الخاضعين لقانون الخدمة المدنية. *العلاوات الخاصة التي منحت بقوانين خاصة بعد ٢٠١٤/٧/١ لمن لا ينطبق	* العلاوات الخاصة والاجتماعية والإضافية والتي منحت بقوانين خاصة قبل ٢٠١٤/٧/١ لمن لا ينطبق عليهم قانون الخدمة المدنية. * حصة العاملين في الأرباح.

عليهم قانون الخدمة المدنية.	
ثانياً: المكافآت:	
* المكافآت التشجيعية. * العمولات.	* مكافأة ترك الخدمة. * المعاشات. * مقابل الأجازات عند نهاية الخدمة.
ثالثاً: المزايا النقدية:	
* كل المزايا النقدية التي تمنح للعاملين بأنواعها مثال ذلك الأجر الإضافي، بدل طبيعة العمل، حوافز الإنتاج.	* المبالغ التي يحصل عليها الموظف مقابل تكاليف فعلية يتطلبها أداء العمل. * البدلات المعفاة بقوانين خاصة مثل بدل الجامعة الذي يتقاضاه أعضاء هيئة التدريس بالجامعات.
رابعاً: المزايا العينية:	
*كل المزايا العينية بأنواعها. كما يخضع للضريبة ٢٠% من قيمة الوقود والتأمين والصيانة للسيارات التي توضع تحت تصرف العاملين و٢٠% من الهاتف المحمول. كذلك يخضع للضريبة عائد القروض التي يحصل عليها العاملين والتي تقل عن ٧% من قيمة القرض والأسهم التي تمنح للعاملين بأقل من قيمتها السوقية.	* المزايا العينية الجماعية المقررة في المادة (١٣) من القانون وهي: ١- الوجبة الغذائية التي تصرف للعاملين. ٢- النقل الجماعي للعاملين أو ما يقابله من تكلفة. ٣- الرعاية الصحية. ٤- الأدوات والملابس اللازمة لأداء العمل. ٥- المسكن الذي يتيحه رب العمل للعاملين بمناسبة أدائهم للعمل.

٨ - الخصم الضريبي بالنسبة لممولي المرتبات وما في حكمها:

لا يعد الخصم الضريبي إعفاءاً، ولكن يعتبر تخفيض لدين الضريبة، ويستفيد به الممولين من الأشخاص الطبيعيين أصحاب المرتبات وما في حكمها. ونظراً لأن الممولين من العاملين والموظفين لا يلزموا بتقديم إقرار ضريبي، طالما كان دخله يقتصر على المرتبات وما في حكمها، ويتم حساب الضريبة واستقطاعها عن طريق جهة عمله، فتلتزم هذه الجهات بتطبيق الخصم الضريبي على الضريبة التي تستقطع من مرتب الممول.

ولقد نص القانون ٩٧ لسنة ٢٠١٨ على أن يطبق الخصم الضريبي على الجزء من المرتبات وما في حكمها والذي تحقق خلال الفترة السابقة على ٢٠١٨/٧/١ بنسب الخصم التي وردت في القانون ٨٢ لسنة ٢٠١٧ (والتي كانت ٨٠% في حالة إذا بلغ دخل الممول الشريحة الخاضعة للضريبة بسعر ١٠%، ٤٠% في حالة إذا بلغ دخل الممول الشريحة الخاضعة للضريبة بسعر ١٥%، ٥% في حالة إذا بلغ دخل الممول الشريحة الخاضعة للضريبة بسعر ٢٠%)، ويكون تطبيقه بالنسبة للمرتبات وما في حكمها على الفترة التي تبدأ من٢٠١٨/٧/١ وما يليها، بنسب الخصم الضريبي الواردة في القانون ٩٧ لسنة ٢٠١٨ وعلى النحو المبين فيما سبق، وسوف نوضح كيفية حسابه لأصحاب المرتبات في الفصل التالي.

الفصل الثالث

كيفية حساب الضريبة وتسويتها

تناولت المادة (١٠) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥ كيفية حساب الضريبة وتسويتها ونصت تلك المادة على:

"تحدد 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 تغير في الإيراد الخاضع للضريبة يعدل حساب هذا الإيراد من تاريخ التغيير على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل بعد تحويله إلى إيراد سنوي. ويتم في كل سنة إجراء تسوية وفقاً للإجراءات والقواعد التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ويتم توزيع متجمد المرتبات والأجور وما في حكمها مما يصرف دفعة واحدة في سنة ما على سنوات الاستحقاق عدا مقابل الأجازات. ويعاد حساب الإيراد الداخل في وعاء الضريبة عن كل سنة، وتسرى الضريبة المستحقة على هذا الأساس".

ويتضح من النص السابق ما يلي:

١- أن أساس فرض الضريبة هو السنوية، بمعنى أنها تتناول ما يحصل عليه الموظف أو العامل من إيرادات خلال سنة واحدة ولكن يتم استقطاع الضريبة شهرياً، على أن يتم عمل تسوية نهائية للضريبة المستحقة على الموظف أو العامل في نهاية السنة.

٢- يتم حساب الضريبة شهرياً عن طريق رد الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي إجمالي، بأن يضرب الإيراد في أثنى عشر شهراً على أن تخصم من الإيراد الإعفاءات المقررة قانوناً، ثم تحسب الضريبة على الصافي بواسطة السعر المقرر للضريبة، ثم قسمة الضريبة السنوية على أثنى عش شهراً للوصول للضريبة الشهرية المستحقة.

٣- في حالة حدوث تغير في الإيراد كحصول الموظف أو العامل على علاوة أو نتيجة خصم من مرتبه عن عقوبة وقعت عليه، يتم تعديل حساب

الضريبة اعتباراً من التاريخ الذي حدث فيه التغيير، ويكون التعديل على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل.

٤- يتم إعداد تسوية في نهاية السنة، ويدون فيها كافة المبالغ التي حصل عليها الموظف أو العامل واستبعاد الخصومات والإعفاءات التي قررها المشرع من هذه المبالغ، وحساب الضريبة وتحديد قيمتها عن السنة كلها. وبخصم الضريبة التي سبق للموظف أو العامل سدادها شهرياً من الضريبة السنوية، ويتحدد المركز الضريبي للموظف أو العامل أمام مصلحة الضرائب، فإذا كان رصيده مديناً سدد ما عليه، وإذا كان دائناً تلتزم مصلحة الضرائب برد الزيادة له.

٥- فيما يتعلق بمتجمد المرتبات وما في حكمها والأجور والمكافآت التي تصرف للممول دفعة واحدة في سنة ما، ويكون هذا المتجمد متعلقاً بسنوات سابقة على هذه السنة يتم توزيعه على السنوات التي يتعلق بها وتحسب الضريبة على هذا الأساس.

وقد نواجه عند حساب الضريبة المستحقة على الأجور بحالات منها أنه قد يوقع جزاء على الموظف أو العامل باستقطاع جزء من مرتبه، كما قد يحصل الموظف على أجازة مرضية بدون مرتب لمدة معينة خلال الشهر، بالإضافة لذلك قد يخصم جزء من مرتب الموظف مقابل استبدال معاشه، هذه الاستقطاعات تستبعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، أما في حالة المبالغ التي تقوم جهة العمل بسدادها نيابة عن الموظف أو العامل ثم تقوم بخصمها من مرتبه مثل اشتراك النقابات والنوادي، فهذه المبالغ لا تؤثر على الإيراد الخاضع للضريبة لأنها استعمال للمرتب، وفي جميع الأحوال يراعى حساب اشتراك التأمين الاجتماعي والادخار على إيرادات الموظف أو العامل الإجمالية بدون أي خصومات أو استقطاعات، مع التفرقة بين الأجر الأساسي والأجر المتغير مع مراعاة الحد الأقصى لكل منهما.

هذا ولحساب الضريبة على المرتبات وتسويتها يتطلب الأمر إتباع الخطوات الأربع الآتية:

أولاً: حساب اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار.

ثانياً: حساب الضريبة الشهرية المستحقة.

ثالثاً: حساب الضريبة على المكافآت والإيرادات العرضية.

رابعاً: إعداد التسوية في نهاية العام.

(يراعى عند تطبيق الخطوات ثانياً، وثالثاً، ورابعاً تطبيق الخصم الضريبي)

وتتبع هذه الخطوات السابقة عند حساب الضريبة وتسويتها لجميع الموظفين والعاملين الخاضعين للضريبة سواء أكانوا بالحكومة أو القطاع العام أو الخاص والفارق الوحيد بين هذه الفئات هو أن موظفي الحكومة وشركات القطاع العام تستحق عليهم ضريبة دمغة نسبية على ما يتم صرفه لهم من أجور ومرتبات وما في حكمها من جهات عملهم، كما سبق أن بينا في الفصل الأول، أما موظفي شركات القطاع الخاص وأي جهات أخرى فلا تستحق ضريبة دمغة نسبية على ما يصرفونه من جهات عملهم.

وسوف نتناول الخطوات السابق الإشارة لها بالشرح والتوضيح فيما يلي:

أولا: حساب اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار:

يتم حساب اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار على النحو التالي:

أ – ١٤% من الأجر الأساسي (الوظيفي) مضافاً إليه العلاوات الدورية وغيرها من العلاوات الداخلة في الأجر وذلك في حدود الحد الأقصى المقرر.

ب - ١١% من كامل عناصر الأجور المتغيرة (المكملة) وذلك في حدود الحد الأقصى المقرر. هذا ويلاحظ أن جميع عناصر الأجور المتغيرة تدخل في حساب اشتراكات التأمين الاجتماعي فيما عدا البدلات التي سبق الإشارة إليها.

ثانياً: حساب الضريبة الشهرية المستحقة:

يتبع لحساب الضريبة الشهرية الخطوات الآتية:

١- **المرتب الأساسي (الوظيفي)** الشهري (مضافاً إليه العلاوة الدورية وأية علاوات أخرى ممنوحة مستبعداً منه أية مبالغ منضمة له ومعفاة من الضريبة).	××	
٢- **الأجور الأخرى** الشهرية والخاضعة للضريبة (وتتمثل في مبالغ البدلات والحوافز والأجر الإضافي والمزايا النقدية والعينية، الخاضعة للضريبة)	××	
٣- يستبعد أي استقطاعات شهرية (مقابل جزاء إداري أو	(××)	

أجازة بدون مرتب أو استبدال معاش)		
إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة		×××
٤- يخصم منه:		
- إعفاءاً شخصياً للممول (عن الشهر=٧٠٠٠جنيه ÷ ١٢شهر)	٥٨٣,٣	
- اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار	××	(××)
صافي الإيراد الشهري المؤقت		×××

٥- يخصم منه:		
- اشتراكات صناديق التأمين الخاصة	××	
- أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته وأولاده القصر	××	
- أقساط التأمين الصحي	××	
الإجمالي ويشترط أن لا يزيد عن ١٥% من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ جنيه سنوياً (٨٣٣,٣ جنيه شهرياً) أيهما أقل		(×××)
صافي الإيراد الشهري		×××
٦- يخصم ضريبة الدمغة النسبية (وذلك في حالة موظف الحكومة والقطاع العام)		(××)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة		×××
٧- تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي عن طريق الضرب في ١٢.		×××
صافي الإيراد السنوي = صافي الإيراد الشهري × ١٢		
٨- يستبعد الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة		×××

٩ – حساب الضريبة السنوية = الوعاء الخاضع للضريبة × سعر الضريبة
(يلاحظ عند حساب الضريبة أن يقرب الوعاء إلى أقرب١٠جنيهات أقل)
١٠– حساب مقدار الخصم الضريبي واستنزاله من الضريبة السنوية.

١١- حساب الضريبة الشهرية = الضريبة السنوية(بعد الخصم الضريبي)÷١٢

يلاحظ في حالة حدوث تغير في إيرادات الموظف أو العامل بالزيادة أو النقص عن ما كان يحصل عليه في أول السنة يعاد حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد.

هذا واجاز المشرع الضريبي أن يتم إعادة حساب الضريبة على أساس الإيراد الجديد أو القديم أيهما أقل، على أن يتم عمل تسوية في نهاية السنة.

فمثلاً إذا كان مرتب أحد الموظفين في ١/١ يبلغ ٨٠٠ جنيه و ابتداءً من ٧/١ أصبح ٨٥٠ جنيه نظراً لحصوله على علاوة دورية قدرها خمسون جنيهاً، فيظل حساب الضريبة على المرتب على أساس٨٠٠ جنيه طوال السنة على أن يتم إجراء تسوية في نهاية السنة تأخذ في حسابها الزيادة التي طرأت من ٧/١.

إلا أننا نرى ضرورة إعادة حساب الضريبة الشهرية كلما حدث تغير في الإيراد الشهري بالزيادة أو النقص وذلك حتى يتم حساب الضريبة الشهرية بشكل دقيق، وبما لا يؤدي لتحمل الموظف أو العامل لعبء ضريبي يكون مرتفع نسبياً نتيجة التسوية في نهاية العام.

وفيما يلي مثال توضيحي يتناول كيفية حساب الضريبة الشهرية.

مثال: موظف في إحدى شركات قطاع الأعمال العام، ويتقاضى شهرياً المبالغ الآتية:

٦٥٠ جنيه مرتبه الأساسي شاملاً ٣٠٠ جنيه علاوات خاصة منضمة ومعفاة من الضريبة.

٣٠٠ جنيه علاوات خاصة غير مضافة للأجر الأساسي ومعفاة من الضريبة.

٣٥٠ جنيه بدل طبيعة عمل

٤٠٠ جنيه أجر إضافي

هذا بالإضافة إلى حوافز إنتاج تبلغ ١٠٠% من مرتبه الأساسي الشهري.

فإذا علمت ما يلي:

١ - يسدد الممول شهرياً ١٥٠ جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته وأولاده القصر.

٢ - يستقطع منه شهرياً اشتراك تأمين الاجتماعي ٢٧٨ جنيه.

المطلوب: حساب الضريبة الشهرية المستحقة على هذا الموظف .

الحل

حساب الضريبة الشهرية:

١- المرتب الشهري الأساسي والخاضع للضريبة (٦٥٠ ــ ٣٠٠) بعد استبعاد العلاوات الخاصة المنضمة والمعفاة.	٣٥٠	
٢- الأجور الأخرى الشهرية الخاضعة للضريبة:		
- العلاوات الخاصة غير المضافة (معفاة)	--	
- بدل طبيعة عمل	٣٥٠	
- أجر إضافي	٤٠٠	
- حوافز الإنتاج ١٠٠% من المرتب الأساسي	٦٥٠	
إجمالي الإيراد الشهري		١٧٥٠
٣- يخصم منه:		
- الإعفاء الشخصي للممول (عن الشهر)	٥٨٣,٣	
- اشتراك التأمين الاجتماعي	٢٧٨	
		(٨٦١,٣)
صافي الإيراد الشهري المؤقت		٨٨٨,٧
٤- يخصم منه:		
(-) أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحة زوجته وأولاده القصر	١٥٠	
ويعفي إجمالي هذه المبالغ على النحو المبين(*).		(١٣٣,٣)
صافي الإيراد الشهري		٧٥٥,٤

(*) يقارن أقساط التأمين على حياة الممول (١٥٠ج) بـ ١٥% من صافي الإيراد (١٣٣,٣) بالحد الأقصى (٨٣٣,٣) جنيه ويؤخذ أيهم أقل.

٥- يخصم ضريبة الدمغة النسبية لأن الممول موظف بشركة قطاع عام(**).		(١٤)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة		٧٤١,٤
٦- تحويل الإيراد الشهري إلى إيراد سنوي = ٧٤١,٤ × ١٢ =		٨٨٩٦,٨
٧- تخصم الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة		٨٩٦,٨

يقرب الوعاء إلى أقرب ١٠ جنيهات أقل فيصبح ٨٩٠ جنيه.

٨ – حساب الضريبة السنوية = ٨٩٠ × ١٠% = ٨٩ جنيه

٩ – تطبيق الخصم الضريبي: يستفيد الممول بخصم ضريبي٨٥% لأنه بلغ الشريحة الخاضعة بسعر ١٠%، وتتحدد الضريبة المستحقة بعد الخصم على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	٨٩
(-) الخصم الضريبي (٨٩ ×٨٥%)	(٧٥,٦٥)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي	١٣,٣٥

(**) تم حساب ضريبة الدمغة النسبية على أساس أن فئة الضريبة المستحقة على القيمة الكاملة للمبلغ المقرر صرفه ٧,٥ في الألف، وتم حساب ضريبة الدمغة على إجمالي الأجر الأساسي والمتغير بعد استبعاد اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط التأمين على حياته التي تحملها الممول فعلاً ومبلغ ٥٠ جنيه المعفي من الخضوع لضريبة الدمغة كالتالي:

٢٣٥٠ – (٢٧٨ + ١٥٠) = ١٩٢٢ جنيه

(-) (٥٠) جنيه

وعاء ضريبة الدمغة ١٨٧٢ جنيه

∴ ضريبة الدمغة النسبية = ١٨٧٢ × ٠,٧٥% = ١٤ جنيه.

١٠ – حساب الضريبة الشهرية:
الضريبة الشهرية = ١٣,٣٥ ÷ ١٢ = ١,١١ جنيه
وتكون هي نفسها الضريبة الشهرية المستحقة عن أي شهر إذا لم يحدث أي تغيير في الإيراد.

ثالثاً: حساب الضريبة على المكافآت والإيرادات العرضية:

أ - حساب الضريبة على المكافآت والإيرادات العرضية التي يحصل عليها الممول من جهة عمله:

في حالة حصول الموظف أو العامل على مكافأة أو منحة أو أي إيراد عرضي يحصل عليه من جهة عمله، ينبغي إتباع الخطوات الآتية:

١ – إضافة مبلغ المكافأة على الإيراد السنوي (الإيراد الشهري بعد تحويله لسنوي) للفترة التي تم فيها الحصول على المكافأة.

ويلاحظ أن مبلغ المكافأة المضاف يعتبر أجر متغير ينبغي استبعاد اشتراك التأمين الاجتماعي المستحق عنه (١١%) قبل إضافته على الإيراد السنوي، وذلك في حالة إذا كان الموظف أو العامل لم تبلغ أجوره المتغيرة والتي يحسب عليها اشتراكات التأمين الاجتماعي الحد الأقصى. أما إذا كان الموظف أو العامل قد بلغت أجوره المتغيرة الحد الأقصى لحساب اشتراك التأمين الاجتماعي ففي هذه الحالة تستحق الضريبة على مبلغ المكافأة بالكامل.

٢ – استبعاد الشريحة المعفاة وذلك لتحديد وعاء الضريبة، ويكون وعاء الضريبة في هذه الحالة يمثل الإيراد السنوي ومبلغ المكافأة المضافة له.

٣ – حساب الضريبة السنوية بتطبيق الشرائح المحددة للضريبة في المادة (٨) من القانون، وتكون الضريبة المحسوبة في هذه الحالة هي ضريبة على الإيراد السنوي والمكافأة المضافة، ويطبق عليها الخصم الضريبي حسب الشريحة التي وصلت إليها الضريبة المحسوبة في هذه الحالة.

٤ – باستبعاد الضريبة السنوية المستحقة (بعد الخصم الضريبي) على الإيراد وحده قبل إضافة المكافأة من الضريبة السنوية (بعد الخصم الضريبي) على الإيراد بعد إضافة المكافأة والمحسوبة في الخطوة السابقة (ج) ينتج الضريبة المستحقة على المكافأة وحدها.

ولتوضيح كيفية تطبيق الخطوات السابقة سوف نقدم المثال التالي:

مثال: باستخدام بيانات المثال السابق، وبفرض أن الموظف المذكور حصل على مكافأة تشجيعية قدرها ٤٠٠ جنيه وذلك نظير الجهود غير العادية التي يقدمها لشركته .

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة عن مبلغ المكافأة التشجيعية (بفرض أن مبلغ المكافأة لا يحسب عليه اشتراك تأمين اجتماعي).

الحل

١ – الإيراد السنوي للموظف (من بيانات المثال السابق)	٨٨٩٦,٨
+ المكافأة التشجيعية	٤٠٠
إجمالي الإيراد السنوي والمكافأة التشجيعية	٩٢٩٦,٨
٢- خصم الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة (للإيراد السنوي والمكافأة)	١٢٩٦,٨

٣ – حساب الضريبة على الإيراد والمكافأة = ١٢٩٠× ١٠% = ١٢٩جنيه

٤ – حساب الضريبة على المكافأة =

الضريبة السنوية على الإيراد والمكافأة (قبل بعد الخصم الضريبي)	-	الضريبة السنوية على الإيراد (قبل الخصم الضريبي)	
⇓		⇓	
١٢٩	(-)	٨٩	= ٤٠ جنيه

ويطبق الخصم الضريبي بنسبة ٨٥% ، وتتحدد الضريبة المستحقة عن المكافأة على النحو التالي:

ضريبة على المكافأة (قبل الخصم الضريبي)	٤٠
(-) الخصم الضريبي(٤٠×٨٥%)	(٣٤)
ضريبة المكافأة (بعد الخصم الضريبي)	٦

ونلاحظ في المثال السابق أنه لم يتم حساب اشتراك تأمين اجتماعي على مبلغ المكافأة، وكذلك لم يتم حساب ضريبة دمغة نسبية على مبلغ المكافأة وهذا لتسهيل توضيح فكرة كيفية حساب الضريبة في مثل هذه الحالات، إلا أننا نؤكد أنه طالما لم تبلغ اجور الموظف المتغيرة الحد الأقصى لاشتراك التأمين

فكان يجب حساب اشتراك تأمين على مبلغ المكافأة وخصمه قبل حساب الضريبة عليها، كما نؤكد أيضاً أن الموظف طالما يعمل في شركة قطاع أعمال عام أو في جهة حكومية، فكان ينبغي أن نستبعد ضريبة دمغة نسبية من إجمالي مبلغ المكافأة المستحقة قبل حساب الضريبة على هذه المكافأة.

هذا ويمكن التوصل للضريبة على المكافأة بطريقة أخرى مختصرة كالآتي:

مبلغ المكافأة الخاضع للضريبة ٤٠٠ جنيه، وبما أن الموظف يخضع للضريبة ضمن الشريحة ١٠%، فإن إضافة مبلغ المكافأة لإيراده السنوي سوف يخضع لذات الشريحة، ويستفيد بخصم ضريبي ٨٥% وتأسيساً على ذلك تحسب ضريبة المكافأة بعد الخصم الضريبي كالآتي:

الضريبة على المكافأة =٤٠٠ × ١٠% × ٨٥% = ٦ جنيه

أو الضريبة على المكافأة = ٤٠٠ × ١٠% × ١٥% = ٨ جنيه

إلا أن إتباع هذا الأسلوب المختصر في حساب الضريبة يحتم علينا أن نحدد أولاً الشريحة التي يقف عندها حساب الضريبة على الإيراد السنوي، ثم يتم حساب الضريبة على مبلغ المكافأة ثم تطبيق الخصم الضريبي على أساس الشريحة التي وصل لها. والمثال التالي يوضح هذه الفكرة:

مثال: بفرض أن إجمالي المرتبات الخاضعة للضريبة لأحد الموظفين بعد تحويل الإيراد الشهري إلى سنوي يبلغ ٣٢٠٠٠ جنيه. وأن هذا الموظف قد حصل بالإضافة لمرتبه على مكافأة تشجيعية قدرها ١٠٠٠ جنيه.

فالمطلوب: حساب الضريبة على مبلغ المكافأة.

الحل

نلاحظ أن الضريبة السنوية على الإيراد تحسب كالآتي:

الإيراد السنوي	٣٢٠٠٠ جنيه
(-) الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة على المرتبات	٢٤٠٠٠ جنيه

حساب الضريبة السنوية، وتحسب كالآتي:

٢٢٠٠٠×١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

٢٠٠٠×١٥% = ٣٠٠ جنيه

الضريبة السنوية المستحقة٢٥٠٠ جنيه(يستفيد الممول بخصم ضريبي ٤٥%)

ولحساب الضريبة على المكافأة بالأسلوب المختصر سنلاحظ إننا سوف نستخدم سعر الشريحة الثانية، حيث أن إضافة المكافأة على إيراد الموظف سيؤدي إلى خضوعها في الشريحة الثانية والتي يكون سعرها١٥%. وتأسيساً على ذلك تحسب ضريبة المكافأة مع تطبيق الخصم بنسبة ٤٥% لأن الممول وصل إلى الشريحة الخاضعة بمعدل ١٥%، وذلك كالآتي:

الضريبة على المكافأة = ١٠٠٠ × ١٥% × ٤٥% - = ٨٢,٥ ج

أو الضريبة على المكافأة = ١٠٠٠ × ١٥% × ٥٥% = ٨٢,٥ ج

ويجدر الإشارة في نهاية هذه الجزئية إننا قد أوضحنا كيفية حساب الضريبة على المكافآت التي يحصل عليها الممول من جهة عمله، إلا أن هذه الخطوات تتبع عند حساب الضريبة على أية إيرادات عرضية يحصل عليها الممول من جهة عمله وتخضع للضريبة.

ب - المبالغ التي يحصل عليها الممول من جهات غير جهة عمله الأصلية:

وفقاً لنص المادة (١١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته، فإن أي مبلغ يحصل عليه الشخص المقيم من أي جهة غير جهة عمله الأصلية يخضع بكامل قيمته للضريبة بسعر ١٠% وبدون أي تخفيض سواء مقابل تكاليف أو إعفاءات.

مثال : ممول يعمل لدى أحد الشركات ، كما يعمل في غير أوقات عمله الرسمية بها في جمعية أهلية تابعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي نظير مكافأة شهرية تبلغ ٥٠٠ جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة عليه في هذه الحالة.

الضريبة المستحقة على هذه المكافأة = ٥٠٠ × ١٠% = ٥٠ جنيه

ولا يستفيد الممول بالخصم الضريبي في مثل هذه الحالات، حيث

تقتصر الاستفادة من الخصم الضريبي في حالة الضريبة على المبالغ التي يتقاضها الممول من الجهة التي تعتبر جهة عمله الأصلية وعند تطبيقها بالشرائح التصاعدية وفقاً للمادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل.

رابعاً: إعداد التسوية في نهاية العام:

تقوم كل جهة عمل بإعداد تسوية في نهاية كل سنة مالية وذلك لكل موظف أو عامل لديها. وتحقق هذه التسوية غرضين:

الأول: حساب الضريبة الواجبة الأداء على الإيراد السنوي الفعلي للموظف أو العامل.

الثاني: الوصول إلى الفروق الضريبية التي تستحق على أو إلى كل موظف أو عامل، وهذه الفروق تنتج عادة من الأسباب الآتية أو أحدها:

١ - التقريب عند حساب الضريبة الشهرية أو تحديد وعاؤها.

٢ - اختلاف طريقة المحاسبة الضريبية الشهرية والتي تعتمد على تحويل الإيراد الشهري إلى سنوي، عن طريقة المحاسبة الضريبية عند التسوية في نهاية السنة والتي تعتمد على الإيراد السنوي الفعلي.

٣ - حساب الضريبة شهرياً على أساس الإيراد الأقل دون أن يأخذ في الاعتبار التغير أو زيادة التي طرأت عليه خلال السنة.

٤ – اختلاف معدلات الخصم الضريبي التي تطبق خلال الفترات الشهرية.

هذا، ويتم عمل التسوية لحساب الضريبة الواجبة الأداء وتحديد الفروق الضريبية وفقاً للخطوات الآتية:

أ – تحديد وعاء الضريبة الفعلي وذلك بمقدار الإيرادات الفعلية التي حصل عليها الموظف خلال العام: ويتم ذلك كالآتي:

١- **المرتب الأساسي** الفعلي الذي حصل عليه الموظف في الفترة الضريبية.	××	
٢- **الأجور الأخرى** الفعلية التي حصل عليها الموظف في الفترة الضريبية.	×× (+)	
٣- يستبعد الإيرادات المعفاة بقوانين خاصة وأية استقطاعات فعلية خلال الفترة الضريبية (مثل جزاء،	×× (-)	

إداري، أجازة بدون مرتب)		
إجمالي الإيرادات الفعلية الخاضعة للضريبة		×××
٤- يخصم منه:		
- إعفاءاً شخصياً سنوياً للممول (أو بنسبة المدة)		(٧٠٠٠)
- اشتراكات التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار عن السنة		(××)
صافي الإيراد الفعلي المؤقت		×××
٥- يخصم منه:		
- اشتراكات صناديق التأمين الخاصة المسددة فعلاً عن الفترة	××	
- أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحته أو لمصلحة زوجته وأولاده القصر المسددة فعلاً خلال الفترة الضريبية.	××	
- أقساط التامين الصحي المسددة فعلاً عن الفترة الضريبية.	××	
إجمالي المبالغ السابقة يشترط أن لا يزيد عن ١٥% من صافي الإيراد السنوي أو ١٠٠٠٠جنيه أيهما أقل	———	(××)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة		×××
٦- تخصم ضريبة الدمغة النسبية (في حالة موظفي الحكومة والقطاع عام وقطاع الأعمال العام)		(××)
٧- تخصم الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
الوعاء (الفعلي) الخاضع للضريبة		××××

ب – حساب الضريبة السنوية والواجبة الأداء:

وتحسب هذه الضريبة على ناتج الخطوة السابقة ووفقاً لشرائح سعر الضريبة، مع تطبيق الخصم الضريبي.

ج – حساب الفروق الضريبية:

ويتم ذلك بمقارنة الضريبة السنوية والواجبة الأداء على الإيرادات الفعلية (خطوة ب) بمجموع الضرائب التي دفعها الممول والتي استقطعت من المنبع خلال الفترة الضريبية.

والمثال التالي يوضح كيفية إعداد التسوية للأجور والمرتبات وما في حكمها.

مثال: موظف بأحد شركات القطاع الخاص، يبلغ مرتبه الشهري ١٥٠٠جنيه، ويتقاضى بجانب هذا المرتب بدل طبيعة عمل شهري ٣٥٠جنيه، وحوافز شهرية تبلغ ٧٥% من مرتبه الأساسي، فإذا علمت عنه الآتي:

١ - تظلم من وضعه المالي لدى الشركة فقررت الشركة ابتداء من أول يوليو تعديل مرتبه الأساسي ليصبح ٢٠٠٠ جنيه شهرياً، ورفع بدل طبيعة العمل الذي يصرف له إلى ٥٠٠ جنيه شهرياً، مع صرف الحوافز بنفس معدلها.

٢ - الموظف متزوج ورزق بطفله الأول في منتصف شهر يونيو.

٣ - عقد بوليصة تأمين على حياته لمصلحة زوجته وطفله مقابل سداد قسط تأمين شهري ٥٠ جنيه، ابتداء من أول شهر يوليو.

٤ - صرفت له الشركة مكافأة عن جهوده غير العادية ١٥٠٠ جنيه، وذلك في شهر سبتمبر من نفس العام.

٥ – يستقطع شهريا من مرتب الموظف ٣٧٢,٢٥ جنيه اشتراك تأمين اجتماعي، واعتباراً من أول شهر يوليو أصبح الاشتراك يستقطع منه شهرياً بواقع ٤٨٥,٥ جنيه .

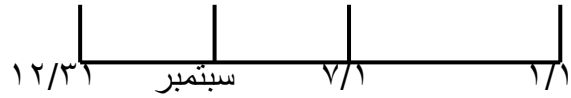
المطلوب:

أولاً: حساب الضريبة التي تستقطع من مرتبه شهرياً.

ثانياً: حساب الضريبة على المكافأة عن جهوده غير العادية.

ثالثاً: إعداد كشف التسوية وتحديد الضريبة الفعلية الواجبة السداد، وتحديد الفروق الضريبية إن وجدت.

الحل



الإيرادات:

المرتب الأساسي	١٥٠٠	٢٠٠٠	
بدل طبيعة عمل	٣٥٠	٥٠٠	١٥٠٠ (مكافأة)
الحوافز	٧٥%	٧٥%	

الخصومات:

قسط تأمين على حياته	---	٥٠
اشتراك تأمين اجتماعي	٣٧٢,٢٥	٤٨٥,٥

أولاً: حساب الضريبة التي تستقطع شهرياً:

١ – الضريبة عن أشهر الفترة الأولى من ١/١ حتى ٦/٣٠

١- **المرتب الأساسي** الشهري الخاضع للضريبة	١٥٠٠	
٢- **الأجور الأخرى** الشهرية الخاضعة للضريبة:		
بدل طبيعة عمل	٣٥٠	
حوافز تعادل ٧٥% من المرتب الأساسي	١١٢٥	
إجمالي الإيراد الشهري		٢٩٧٥
٣- يخصم منه:		
(-) الإعفاء الشخصي للممول (عن الشهر)	٥٨٣,٣	
(-) اشتراك التأمين الاجتماعي	٣٧٢,٢٥	(٩٥٥,٥٥)
صافي الإيراد الشهري المؤقت		٢٠١٩,٤٥
٤- يخصم أقساط تامين صناديق تأمين خاصة وتأمين على حياة الممول والتأمين صحي		-
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة		٢٠١٩,٤٥
٥- تحويل الإيراد الشهري إلى سنوي ٢٠١٩,٤٥×١٢		٢٤٢٣٣,٤
٦- خصم الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة		١٦٢٣٣,٤

ثم يقرب الوعاء لأقرب ١٠ جنيهات أقل ليصبح ١٦٢٣٠ جنيه.
حساب الضريبة السنوية = ١٦٢٣٠ × ١٠% = ١٦٢٣ جنيه.
ويستحق للممول خصم ضريبي ٨٥% على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	١٦٢٣
الخصم الضريبي= ١٦٢٣×٨٥%	(١٣٧٩,٥٥)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي	٢٤٣,٤٥

∴ الضريبة الشهرية = ٢٤٣,٤٥ ÷ ١٢ = ٢٠,٢٨٧ جنيه
وتستحق هذه الضريبة عن أشهر: يناير/ فبراير/ مارس/ أبريل/ مايو/ يونيو.

٢ ــ الضريبة عن أشهر الفترة الثانية من ١/٧ حتى ١٢/٣١:

١- **المرتب الأساسي** الشهري الخاضع للضريبة	٢٠٠٠	
٢- **الأجور الأخرى** الشهرية الخاضعة للضريبة:		
بدل طبيعة عمل	٥٠٠	
حوافز (٧٥% من المرتب الأساسي)	١٥٠٠	
إجمالي الإيراد الشهري		٤٠٠٠
٣- يخصم منه:		
- الإعفاء الشخصي للممول (عن الشهر)	٥٨٣,٣	
- اشتراك التأمين الاجتماعي	٤٨٥,٥	(١٠٦٨,٨)
صافي الإيراد الشهري المؤقت		٢٩٣١,٢
٤- يخصم منه:		
قسط تأمين على حياة الممول لمصلحة زوجته وطفله		(٥٠)
(*) مبلغ القسط ٥٠ج يخصم بشرط أن لا يتجاوز ١٥%من صافي الإيراد أو ٨٣٣,٣ جنيه أيهما أقل.		
∴ يخصم قسط التأمين ٥٠ج لأنه لم يتجاوز المسموح به		
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة		٢٨٨١,٢
٥- تحويل الإيراد الشهري إلى سنوي		٣٤٥٧٤,٤
٦- خصم الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة		٢٦٥٧٤,٤

٧ – حساب الضريبة السنوية : يقرب وعاء الضريبة إلى أقرب عشرة جنيهات أقل، وتحسب الضريبة على وعاء قدره ٢٧٥٨٠ جنيه

٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه.

٤٥٧٠ × ١٥% = ٦٨٥,٥جنيه.

الضريبة المستحقة = ٢٨٨٥,٥ جنيه

ويستحق للممول خصم ضريبي ٤٥%على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	٢٨٨٥,٥
الخصم الضريبي= ٢٨٨٥,٥×٤٥%	(١٢٩٨,٤٧٥)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي	١٥٨٧,٠٢٥

٨ – حساب الضريبة الشهرية = ١٥٨٧,٠٢٥ ÷ ١٢ = ١٣٢,٢٥جنيه

وتستحق هذه الضريبة عن أشهر: يوليو/ أغسطس/ سبتمبر/أكتوبر/ نوفمبر/ ديسمبر.

ثانياً: حساب الضريبة على المكافأة:

نظراً لأن الممول حصل على المكافأة خلال أشهر الفترة الثانية فيستعان بالإيراد السنوي لأشهر هذه الفترة.

الإيراد السنوي لأشهر الفترة الثانية	٣٤٥٧٤,٤	جنيه
+ المكافأة	١٥٠٠	جنيه
جملة الإيراد السنوي والمكافأة	٣٦٠٧٤,٤	جنيه
(-) الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠)	جنيه
وعاء الضريبة للإيراد والمكافأة	٢٨٠٧٤,٤	جنيه

ويقرب إلى أقرب عشرة جنيهات أقل وذلك عند حساب الضريبة.

∴الضريبة السنوية للإيراد والمكافأة =

٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه.

٦٠٧٠ × ١٥% = ٩١٠,٥ جنيه.

الضريبة المستحقة = ٣١١٠,٥ جنيه

الضريبة على المكافأة = ٣١١٠,٥ – ٢٨٨٥,٥ = ٢٢٥ جنيه

ويستحق للممول خصم ضريبي ٤٥%.

الضريبة المستحقة	٢٢٥
الخصم الضريبي= ٢٢٥×٤٥%	(١٠١,٢٥)
الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي	١٢٣,٧٥

ملحوظة: **يمكن التوصل للضريبة على المكافأة بالطريقة المختصرة والسابق إيضاحها كالآتي = ١٥٠٠ × ١٥% × ٥٥% = ١٢٣,٧٥ جنيه.**

ثالثاً: إعداد كشف التسوية وتحديد الفروق الضريبية:

أ – إعداد كشف التسوية:

١- **الأجر الأساسي** السنوي (١٥٠٠ × ٦ + ٢٠٠٠ × ٦)	٢١٠٠٠	
٢- **الأجور المتغيرة** السنوية:		
بدل طبيعة العمل (٣٥٠ × ٦ + ٥٠٠ × ٦)	٥١٠٠	
حوافز (١١٢٥ + ١٥٠٠) × ٦ شهر	١٥٧٥٠	
مكافأة	١٥٠٠	
إجمالي الأجر الأساسي والمتغير عن السنة		٤٣٣٥٠
٣- يخصم منه:		
- الإعفاء الشخصي للممول	٧٠٠٠	
- اشتراك التأمين الاجتماعي (٣٧٢,٢٥ × ٦+ ٤٨٥,٥×٦)	٥١٤٦,٥	(١٢١٤٦,٥)
صافي الإيراد السنوي المؤقت		٣١٢٠٣,٥
٤- يخصم منه:		
أقساط التأمين على حياة الممول لمصلحة زوجته وطفله		
قسط التأمين المسدد = ٥٠ × ٦ شهور = ٣٠٠ جنيه		(٣٠٠)
يخصم بشرط أن لا يتجاوز ١٥% من صافي الإيراد (٣١٢٠٣,٥ × ١٥%) أو١٠٠٠٠جنيه أيهما أقل.		
يخصم ٣٠٠ جنيه لأنها لم تتجاوز الحد المسموح به		
صافي الإيراد السنوي الخاضع للضريبة		٣٠٩٠٣,٥
٥- يخصم منه:		
الشريحة المعفاة		(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة الفعلي		٢٢٩٠٣,٥

٦- حساب الضريبة السنوية الفعلية الواجبة الأداء:

يقرب الوعاء إلى أقرب عشرة جنيهات أقل عند حساب الضريبة فيصبح ٢٢٩٠٠ج.

٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

٩٠٠ × ١٥% = ١٣٥جنيه

الضريبة الواجبة السداد = ٢٣٣٥ جنيه

٧ – تطبيق الخصم الضريبي على الضريبة الفعلية:

يستفيد الممول بخصم ضريبي ٤٥% عن الضريبة الفعلية، وتكون الضريبة الواجبة السداد على النحو التالي:

الضريبة الواجبة السداد (قبل الخصم الضريبي)	٢٣٣٥
(-) الخصم الضريبي=٢٣٣٥× ٤٥%	(١٠٥٠,٧٥)
الضريبة الفعلية الواجبة السداد(بعد الخصم الضريبي)	١٢٨٤,٢٥

ب – حساب الفروق الضريبية:

الضريبة الفعلية الواجبة الأداء		١٢٨٤,٢٥
(-) الضرائب المسددة فعلاً خلال السنة:		
عن الأشهر من ١/١ حتى ٦/٣٠ = ٢٠,٢٨٧× ٦ شهور=	١٢١,٧٢٢	
عن الأشهر من ٧/١ حتى ١٢/٣١= ١٣٢,٢٥× ٦ شهور=	٧٩٣,٥	
ضريبة المكافأة	١٢٣,٧٥	
إجمالي الضرائب المسددة فعلاً	ــــــــــ	(١٠٣٨,٩٧٢)
الفروق الضريبية (مستحقة على الممول)		٢٤٥,٢٧٨

الفصل الرابع
إجراءات ربط وتحصيل الضريبة

أولاً: الإقرارات الواجب تقديمها لمصلحة الضرائب:

نص القانون في المواد من المادة (١٤) إلى المادة (١٦) على نوعين من الإقرارات أولها الإقرار الذي يلتزم به صاحب العمل وثانيها الإقرار الذي يلتزم به أصحاب المرتبات.

١ – الإقرار الذي يلتزم به صاحب العمل:

طبقاً للمادة (١٤) من القانون "'على أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاصة للضريبة بما في ذلك الشركات والمشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعة من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة وفقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، ويتعين عليهم أن يوردوا إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر ما تم حجزه من الدفعات في الشهر السابق. وعلى أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيراد سداد ما يستحق من فروق الضريبة وذلك كله دون الإخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.

وطبقاً للمادة (١٥) من القانون "يلتزم المسئول عن حجز الضريبة وتوريدها طبقاً للمادة (١٤) من هذا القانون بالآتي:

١ - تقديم إقرار ربع سنوي إلى مأمورية الضرائب المختصة في يناير وأبريل ويوليو وأكتوبر من كل عام على النموذج المعد لذلك (نموذج رقم(٤) مرتبات).

٢ - إعطاء العامل بناء على طلبه كشفاً يبين فيه اسمه ثلاثياً ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

وتبين اللائحة التنفيذية قواعد وإجراءات تنفيذ أحكام هذه المواد".

ومن نص المادة (١٤ ، ١٥) يتضح أن هناك مجموعة من الالتزامات على أصحاب الأعمال هي:

أ - حجز مما يكون عليهم دفعة مبلغ تحت حساب الضريبة وتوريدها خلال ١٥ يوم من الشهر التالي.

ب - سداد فروق الضريبة الناشئة عن الفحص دون إخلال بحقهم في الرجوع على الممول بما هو مدين به.
ج - تقديم إقرار ربع سنوي في أول يناير، وأول أبريل، وأول يوليو، وأول أكتوبر من كل عام.
د - إعطاء الممول بناء على طلبه كشف يبين فيه اسمه ومبلغ ونوع الدخل وقيمة الضريبة المحجوزة.

وطبقاً للمادة (١١٠) في حالة التأخير عن السداد يستحق مقابل تأخير من اليوم التالي لنهاية المهلة المحددة للتوريد يحسب على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي مضافاً إليه ٢%.

٢ ــ الإقرار الذي يلتزم به أصحاب المرتبات:

طبقاً للمادة (١٦) من القانون يكون الالتزام بتوريد الضريبة على عاتق مستحق الإيراد الخاضع للضريبة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو لم يكن له فيها مركز أو منشأة وذلك طبقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

كما يلتزم الممول الذي لا يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمه بأن يقدم إقراراً ضريبياً سنوياً إلى مأمورية الضرائب المختصة على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون، مصحوباً بالمستندات التي تحددها اللائحة.

وطبقاً للمادة (٨٢) من القانون "يعفي الممول من تقديم الإقرار في الحالات الآتية:

١ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها.
٢ - إذا اقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منها الشريحة المعفاة.
٣ - إذا اقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ولم يتجاوز صافي دخله منهما الشريحة المعفاة.

الاعتراض على ما تم خصمه من الضريبة:

قرر القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ للجهة التي تقوم بصرف المرتبات وللممول الخاضع للضريبة الحق في الاعتراض وذلك في المادة (١١٨) من القانون والتي قضت بأن "للممول الخاضع للضريبة على المرتبات والأجور

خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإيراد الخاضع للضريبة أن يعترض على ما تم خصمه من ضرائب بطلب يقدم إلى الجهة التي قامت بالخصم.

ويتعين على هذه الجهة أن ترسل الطلب مشفوعاً بردها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديمه.

كما يكون للجهة المذكورة أن تعترض على ما تخطر به من فروق الضريبة الناتجة عن الفحص، خلال ثلاثين يوماً من تاريخ استلام الإخطار.

وتتولى المأمورية فحص الطلب أو الاعتراض فإذا تبين لها صحته كان عليها إخطار الجهة بتعديل ربط الضريبة، أما إذا لم تقتنع بصحة الطلب أو الاعتراض فيتعين عليها إحالته إلى لجنة الطعن طبقاً لأحكام هذا القانون مع إخطار صاحب الشأن بذلك بكتاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ الإحالة.

وإذا لم يكن للممول جهة يتيسر أن يتقدم لها بالطلب المشار إليه، كان له أن يتقدم بالطلب المشار إليه إلى مأمورية الضرائب المختصة أو لجنة الطعن بحسب الأحوال".

ثانياً: تحصيل الضريبة:

القاعدة العامة في تحصيل الضريبة على المرتبات وما في حكمها هي قاعدة الحجز من المنبع، ويتضح ذلك من نص المادة (١٤) من القانون التي قضت بالتزام أصحاب الأعمال والملتزمين بدفع الإيرادات الخاضعة للضريبة أن يحجزوا مما يكون عليهم دفعه من المبالغ المنصوص عليها في المادة (٩) من هذا القانون مبلغاً تحت حساب الضريبة المستحقة، ويكون توريد الضريبة المحجوزة إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من كل شهر عن ما خصموه من الدفعات التي أجروها في الشهر السابق. بالإضافة لذلك ألزم القانون صاحب الإيراد بتوريد الضريبة إلى الخزانة العامة إذا كان صاحب العمل أو الملتزم بدفع الإيراد الخاضع للضريبة غير مقيم في مصر أو ليس له مركز أو منشأة فيها (مادة ١٦ من القانون).

الباب الثالث
إيرادات النشاط التجاري والصناعي للأشخاص الطبيعيين

مقدمة:

تعد الأنشطة التجارية والصناعية من أهم الأنشطة التي تدخل في إطار دخل الأشخاص الطبيعيين بصورة خاصة، وفي إطار الضرائب المباشرة بصورة عامة، ولذلك يحأول المشرع دائماً أن يوسع من نطاق فرض الضريبة على مثل هذه الأنشطة. وسوف نتناول في هذا الباب المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وشروط خضوعها للضريبة، وكيفية تحديد الربح الخاضع للضريبة وكذلك الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي، في الفصول التالية :

الفصل الأول: شروط خضوع الأنشطة التجارية والصناعية للضريبة.

الفصل الثاني: أنواع المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث: تحديد الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين من إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

الفصل الرابع: الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي.

الفصل الأول
شروط خضوع الأنشطة التجارية والصناعية للضريبة

حدد المشرع شروط عامة لخضوع النشاط التجاري أو الصناعي للضريبة يتفق الفقه المالي على ضرورة توافرها حتى تخضع تلك الأنشطة للضريبة، وتتمثل هذه الشروط في :

أولاً : أن يمارس الممول نشاطه التجاري والصناعي على نحو مستقل ولحسابه الخاص:

حيث يجب أن تنتفي أي صفة تبعية للممول وإلا اعتبر الإيراد الناتج راتباً أو أجراً يخضع للضريبة على المرتبات وما في حكمها.

وقد أكد المشرع على هذا الشرط في أكثر من موضع بالقانون. ففي المادة (١٩) يقرر المشرع بأنه تسري الضريبة على أرباح المنشآت التجارية والصناعية (بند ١) ، وعلى أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة (بند ٢)، وعلى الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة (بند ٤)، وعلى من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها (بند ٧). وتؤكد نصوص البنود السابقة ضرورة أن يعمل الممول لحساب نفسه وليس لحساب الغير .

ثانياً : أن يزاول الشخص المهنة أو النشاط بصورة معتادة:

حيث يجب أن يزاول الممول النشاط على سبيل التكرار والاعتياد أي الاحتراف في ممارسته لنشاطه، ولا يشترط أن يكون هذا التكرار أو الاعتياد خلال نفس الفترة الضريبية، فالأمر يتوقف على طبيعة النشاط ، فمثلاً في نشاط المقاولات قد يتطلب تنفيذ مقاولة واحدة أكثر من فترة ضريبية. ألا أنه يخرج عن نطاق فرض الضريبة العمليات العارضة، وأن كان المشرع قد اخضع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة، ولكن ذلك مشروط بأن تكون تلك الصفقة بنية الكسب أو تحقيق الربح.

ثالثاً : يجب أن يمارس النشاط من أجل تحقيق الربح:

فالمشرع حرص دائماً على النص أن يكون الهدف من مزاولة النشاط هو تحقيق الربح . فنجد أنه في حالة إخضاع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة،

فبالرغم من أن المشرع أغفل بالنسبة لها شرط الاحتراف، إلا أنه أكد على توافر نية الكسب، حيث أوضحت المادة رقم (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن يكون الشراء بغرض البيع.

وبالتالي ففي حالة الأنشطة التي لا تسعى إلى تحقيق الربح مثل الأنشطة الاجتماعية أو الثقافية أو الدينية فهي لا تخضع للضريبة.

رابعاً : أن يمارس الممول نشاطه من خلال منشأة فردية:

حيث أخضع المشرع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أرباح الأنشطة التجارية والصناعية التي يتم ممارساتها من خلال منشأة فردية ، بينما في حالة إذا تمت ممارسة هذه الأنشطة من خلال شركة (أموال أو أشخاص) فتخضع أرباح تلك الشركات للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والتي فرضت في الكتاب الثالث من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

خامساً : تحقق الإيراد داخل أو خارج مصر (مبدأ عالمية الضريبة):

أخذ المشرع بالنسبة للأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بمبدأ عالمية الضريبة بمعنى أن يكون الدخل قد تحقق في مصر أو خارجها، حيث نصت المادة رقم (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على أن *"تفرض ضريبة سنوية على مجموع صافي دخل الأشخاص الطبيعيين المقيمين بالنسبة لدخولهم المحققة في مصر أو خارجها إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني"* .

ويتضح من نص المادة رقم (٦) تطبيق مبدأ عالمية الضريبة حيث يتسع نطاق فرض الضريبة على الدخل المحقق في الخارج، متى كانت مصر مركزاً لنشاط الممول. وتتمثل المشكلات التطبيقية لفرض الضريبة وفقاً لنطاقها العالمي للشخص الطبيعي المقيم ، في المشكلات الآتية:

أ – ضرورة أن يكون مركز نشاط الممول في مصر ، مما يترتب عن ذلك ما يلي:

أ/١ - إذا لم يكن للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً في مصر، وتحقق له دخل عن نشاط تجاري أو صناعي في الخارج، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على هذا الدخل.

مثال: شخص طبيعي مصري الجنسية ومقيم في مصر، ويعمل كموظف في

أحد الشركات بدولة الإمارات العربية المتحدة، ولقد أتم أثناء إقامته بدولة الإمارات بعقد صفقة تجارية باستيراد مجموعة سلع من الهند وبيعها في إمارة دبي، وحقق من ذلك دخل بلغت قيمته الصافية ٥٠ ألف درهم أماراتي.

المطلوب : توضيح المعاملة الضريبية في هذه الحالة.

الإجابة : لا يوجد مجال لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في مصر ، لأن ليس للممول نشاطاً تجارياً في مصر.

أ/٢ - إذا كان للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً في مصر ، وتحقق له دخل من نشاط تجاري أو صناعي في الخارج مستقل عن نشاطه في مصر، فلا تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على هذا الدخل.

مثال: شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك فيها منشأة فردية تعمل في مجال تقسيم أراضي البناء، ولقد قام هو وشريك سعودي بتأسيس شركة بالمملكة العربية السعودية تعمل في مجال تقسيم وتمهيد وإعداد الأراضي للبناء عليها، ويعتبر الممول في هذه الشركة شريك بالخبرة نظراً لخبرته في هذا المجال. ولقد بلغ نصيبه في أرباح هذه الشركة مليون **ريال** سعودي .

المطلوب : توضيح المعاملة الضريبية في هذه الحالة.

الإجابة : لا مجال لفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية على أرباح الممول من الشركة بالمملكة العربية السعودية، لأن هذه الأرباح تحققت من نشاط مستقل عن نشاط المنشأة الفردية المملوكة للممول في مصر، حيث أن هذه المنشأة الفردية ليست مركزاً لنشاطه الذي يزاوله في الخارج.

أ/٣ - إذا كان للشخص الطبيعي نشاطاً تجارياً أو صناعياً في مصر ، وحقق من هذا النشاط دخل من خارج مصر، في هذه الحالة تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المصرية.

مثال: شخص طبيعي مقيم في مصر، ويمتلك بها منشأة فردية تعمل في مجال صناعة بلاط السيراميك، وله فرع لمنشأته بدولة أجنبية، حقق أرباح عن الفترة الضريبية بلغت ٥٠ألف دولار أمريكي.

المطلوب : توضيح المعاملة الضريبية في هذه الحالة.

الإجابة : تخضع أرباح هذا الفرع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

وفقاً لتعديل القانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ ، وذلك لأن أرباح الفرع تحققت للممول في الخارج عن نشاط مركزه في مصر.

ب – يخضع للضريبة أرباح الممول المحققة في الخارج: حيث نصت المادة (١٧) على أن ما يخضع للضريبة أرباح النشاط التجاري والصناعي. وتتحدد الأرباح على أساس الإيرادات المحققة في الداخل أو الخارج بعد خصم التكاليف الواجبة الخصم.

ولقد حددت المادة (٢٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الشروط الخاصة بالتكاليف الواجبة الخصم، وتتمثل في :

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

٢ -أن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

الفصل الثاني
المهن والأنشطة التجارية والصناعية الخاضعة للضريبة

تناول المشرع في المادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتعديلاته الأنشطة التجارية والصناعية التي تدخل ضمن وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والتي يمارسها الممول من خلال منشأة فردية، وتتمثل في:

١ - أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.

٢ - أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.

٣ - الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة، وتبين اللائحة التنفيذية لهذا القانون القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند.

٤ - الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوساطة لشراء أو بيع أو تأجير العقارات أو أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

٥ - الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية وكذلك الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

٦ - أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.

٧ - الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء نتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

٨ - الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي للتصرف فيها أو البناء عليها.

٩ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي، ومشروعات استغلال

حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آلياً وحظائر تربية الدواب، وحظائر تربية المواشي وتسمينها فيما جاوز عشرين رأساً ومشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

١٠– أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها.

١١- العقود طويلة الأجل ، حيث أضاف المشرع إلي الأنشطة التجارية والصناعية التي تدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ العقود طويلة الأجل بنسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية .

وفيما يلي الشروط التفصيلية المتعلقة بخضوع هذه الأنشطة والعمليات للضريبة.

١ – أرباح المنشآت التجارية والصناعية ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول:

هناك ثلاثة شروط أساسيه بشأن إدراج الأرباح الناتجة عن النشاط التجاري أو الصناعي ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي :

١- أن يكون هناك منشأة.
٢- أن تكون المنشأة مشتغلة في مصر.
٣- أن تكون المنشأة متخذة شكل منشأة فردية.

الشرط الأول أن تكون هناك منشأة:

لتفسير عبارة منشأة الواردة بالقانون هناك اتجاهان :

الاتجاه الأول :

وهو الاتجاه القديم في الفقه ويرى ضرورة وجود منشأة ذات كيان مادي ملموس الأركان يتم من خلالها مزاولة النشاط في مصر، مثال ذلك وجود محل، مكتب ؛ مخزن أو غيرها من الأماكن الثابتة المخصصة لمزاولة أنشطة تجارية وصناعية ، وقد أستند أصحاب هذا الاتجاه إلي عدة اعتبارات أبرزها:

١- إن هذا الاتجاه أخذت به نماذج الاتفاقيات الضريبية التي أصدرتها عصبة الأمم لعلاج مشكلة الازدواج الدولي، حيث نصت هذه النماذج على أن الأرباح التي يحققها شخص تابع لدولة ما من مزاولة أنشطة تجارية أو صناعية في دولة أخرى فان هذه الدولة الأخرى لا تستطيع أن تفرض ضرائبها على هذه الأرباح إلا إذا تم مزاولة النشاط من خلال منشأة دائمة.

٢- صدور كثير من الأحكام من محاكم مصرية تؤيد عدم خضوع الأرباح التي يحققها الأجانب نتيجة مزاولة أنشطة تجارية أو صناعية في مصر للضريبة المصرية إلا إذا كانوا يملكون منشآت دائمة.

الاتجاه الثاني :

وهو الاتجاه الأحدث نسبيا فهو يعارض وجود منشأة ذات كيان مادي ملموس الأركان حتى يتم إخضاع الربح للضريبة، حيث يكتفي بمجرد مزاولة النشاط على سبيل الاعتياد ، أي ممارسة النشاط في مصر بشكل دائم على سبيل الاحتراف، إذ أن وجود منشأة مكانية أو عدم وجودها لا أهمية له في جواز فرض الضريبة ، وان كان وجودها له قيمته الاستدلالية على ممارسة النشاط على وجه الاعتياد.

ويرى أصحاب هذا الاتجاه أنه يكون هناك منشأة مشتغلة في مصر في حالتين:

١- حالة وجود منشأة مكانية في مصر يتم خلالها ممارسة النشاط ، مثال ذلك وجود مصنع ، محل ، متجر، مخزن، مكتب بيع أو فرع تابع لمنشأة كائنة خارج مصر.

٢- مجرد ممارسة نشاطا تجاريا أو صناعيا في مصر على وجه الاعتياد حتى في حالة عدم وجود منشأة مكانية.

هذا ولقد أخذ القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في المادة (١) بالاتجاه الثاني حيث عرف المشروع بأنه الكيان الاقتصادي الذي يزاول النشاط الأصلي في مصر أو المنشأة الدائمة في مصر التابعة لكيان اقتصادي في الخارج.

الشرط الثاني : أن تأخذ المنشأة شكل منشاة فردية:

حيث تدخل الإيرادات الناتجة عن الأنشطة التجارية الصناعية ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إذا تحققت بواسطة منشأة فردية. أما إذا تحققت هذه الإيرادات بواسطة شركة أشخاص أو أموال فإنها تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والتي ضمها الكتاب الثالث من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

٢ - أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة:

يقصد بأصحاب الحرف أو الحرفيين الأشخاص الذين يمارسون أعمالا أو أنشطة مستقلة يعتمدون فيها أساسا على مهارتهم الخاصة ولحساب أنفسهم دون الاعتماد بشكل مكثف على رأس المال. وغالبا ما يكون عملهم يدويا وأن

كانوا يعتمدون على بعض الآلات البسيطة ومن أمثلة هؤلاء الحرفيين النجار، الحداد، النقاش ، الكي .... الخ.

ويمكن القول أن المصدر الأساسي للإيراد الذي يحصل عليه الحرفي هو العمل وان الاعتماد على رأس المال كمصدر للدخل اعتماد ضئيل بل يكاد يكون معدوما في كثير من الأحيان ، ومن ثم فانه كان يجب ان تخضع أرباح هؤلاء للضريبة ضمن إيرادات المهن الحرة والمهن غير التجارية، إلا أن المشرع أخضعهم للضريبة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي نتيجة للظروف التي كانت سائدة في السبعينات وأدت إلى مغالاة هؤلاء الحرفيين في أسعار الخدمات التي يقدمونها .

هذا ونصت المادة (١٨) من القانون على أن يقوم وزير المالية بإصدار قواعد وأسس للمحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح مثل هؤلاء الحرفيين وأصحاب الأنشطة الصغيرة، وبما يتفق مع طبيعتها وتيسير أسلوب معاملاتها الضريبية.

٣ - الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي ولو اقتصر على صفقة واحدة:

بينت المادة (٢٥) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ القواعد الخاصة لما يعتبر صفقة واحدة حيث ذكرت أنه تعد صفقة واحدة كل شراء يجريه ممول مقيم بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي ، بشرط أن تكون الصفقة بغرض تجارى أو صناعي، وأن يتم البيع خلال فترة اثني عشر شهرًا من تاريخ الشراء.

من هنا يتضح أنه يجب توافر ثلاثة شروط لخضوع أرباح الصفقة الواحدة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين هي :

أ ـ أن يكون بغرض البيع لأصول منقولة غير مشتراة للاستعمال الشخصي قد تم بواسطة ممول مقيم في مصر.

ب ـ أن تكون الصفقة بغرض تجاري أو صناعي .

ج ـ أن يتم البيع خلال أثنى عشر شهراً من تاريخ الشراء .

٤ ــ الأرباح التي تحققها السماسرة والوكلاء بالعمولة:

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

ويتضح من هذا البند ما يلي:

١ - تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن أعمال الوساطة على الشراء

والبيع والتأجير دون أي نوع آخر من أنواع العقود.

٢ - يشمل البيع أو التأجير أو الشراء أي نوع من السلع أو الخدمات أو القيم المنقولة.

ومفهوم الوساطة طبقاً لهذا النص هو التقريب بين البائع والمشتري أو المؤجر والمستأجر، والسمسار لا يبرم العقد باسمه أما الوكيل بالعمولة فيمكن أن يحل مكان أحدهما أو يبرم العقد باسمه نظير عمولة، ويعتبر من أعمال الوكالة أيضاً وكلاء التأمين والممثلون التجاريون الذين يعملون لحساب بعض الشركات وينبوا عنها في إبرام الصفقات وإدارة الأعمال التجارية دون أن يرتبط معها بعقد عمل يكون له كامل الحرية في أداء العمل.

أما شروط خضوع هؤلاء الأشخاص للضريبة فتتلخص في:

أ - تسري الضريبة في حالة ما إذا كان العمل يتم أداءه بشكل فردي.

ب - تسري الضريبة على صافي الأرباح أي الإيرادات بعد أن يستبعد منها كافة التكاليف التي يتحملها الوكيل أو الوسيط.

٥ – أرباح تأجير المحلات والآلات:

وهي الأرباح الناتجة عن تأجير محل تجاري أو صناعي سواء شمل الإيجار كل أو بعض عناصره المادية أو المعنوية – كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية وماكينات الري وملحقاتها والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.

ولقد أخضع المشرع هذه الأرباح للضريبة ضمن النشاط التجاري والصناعي باعتبارها منشآت أعدها أصحابها ومؤجرة لخدمة أغراض تجارية أو صناعية وخرجت بذلك الإعداد من نطاق الاستغلال العادي إلى نطاق المضاربة والربح، وذلك مثل حالة تأجير محلات أو مساحات داخل المجمعات التجارية والتي يطلق عليها مصطلح (مول).

٦ – أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة:

يعد من الأعمال التجارية وفقاً لأحكام المادة الثانية من القانون التجاري "كل مقاولة وعمل متعلق بالمصنوعات أو التجارة أو العمولة أو النقل براً أو بحراً. وتأسيساً على ذلك تعد الأرباح المحققة من نشاط النقل البري والبحري وسواء كان نقل ركاب أو بضائع، هي أرباح ناتجة من أعمال تجارية، ووفقاً للمبدأ العام تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين أياً كانت الوسيلة المستخدمة.

ولقد وضعت مصلحة الضرائب أسس لمحاسبة الأشخاص الطبيعيين الذين يزاولوا مثل هذا النشاط ترتكز على التفرقة بين ما إذا كانت السيارة نقل ركاب (أجرة) أم نقل بضائع، وما إذا كانت السيارة تعمل بالبنزين أم السولار أم بالغاز، والأخذ في الاعتبار حمولة السيارة (بالراكب في حالة الأجرة / بالطن في حالة نقل بضائع) وكذلك عدد أيام العمل مرجحة بعمر السيارة. ففي حالة السيارة النقل التي لا تقل حمولتها عن واحد طن وتعمل بالبنزين في نطاق القاهرة الكبرى وعمرها أقل من خمس سنوات، فيتم محاسبتها على أساس ٣٠٠ يوم عدد أيام عمل، وإيراد يومي ١٠٠ جنيه ونسبة صافي ربح ٢٦%، أي أن صافي ربحها السنوي الخاضع للضريبة ٧٨٠٠جنيه (٣٠٠يوم×١٠٠جنيه إيراد اليوم×٢٦% نسبة صافي الربح) .

٧ــ أرباح شراء وتشييد العقارات بقصد بيعها:

وهي الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف سواء ينتج الربح عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك.

أما شروط خضوع هذه الأرباح للضريبة فتتلخص في:

١ - أن يقوم الشخص بشراء العقارات أو تشييدها لحساب نفسه.
٢ - أن يكون الشراء أو التشييد بقصد البيع.
٣ - أن يعتاد الممول الشراء أو التشييد بقصد البيع (الاحتراف) سواء تم بيع العقار كله أو جزء منه.

قواعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة:

يتم تحديد الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد أو شراء العقارات لحسابهم بقصد بيعها على وجه الاحتراف، سواء كانت هذه الأرباح ناتجة عن بيع العقار كله أو مجزأ إلى شقق أو غرف أو وحدات إدارية أو تجارية أو غير ذلك، على النحو التالي:

١ــ صافي الربح = ثمن بيع العقار ــ تكلفة العقار.
٢ــ يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للعقار المباع في تاريخ البيع ، ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع - سواء مشهراً أو غير مشهر – هو أساس تحديد الإيراد الخاضع للضريبة ما لم تثبت مصلحة الضرائب ان هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للعقار.
٣ـ تتحدد التكلفة بالنسبة للعقارات المبنية أو الأراضي التي يشتريها الممولون

بقصد بيعها كالآتي :

تكلفة العقار = ثمن الشراء + المصروفات الرأسمالية التي أنفقت لاقتناء العقار.

ويكون تحديد ثمن الشراء على الوجه الآتي:

أ - ثمن الشراء المحدد في عقد الشراء.

ب - إذا انصب التصرف على جزء من العقار، فإن ثمن شراء هذا الجزء يحسب على أساس ما يوازي هذا الجزء منسوبا إلى العقار.

ج ــ إذا كان التصرف منصبا على وحدة سكنية (أي شقة مثلاً) ، فإن ثمن شراء هذه الوحدة السكنية يجب أن يكون شاملاً ما يخصها من قيمة الأرض المقام عليها العقار الذي يشمل هذه الوحدة.

٤ـ تتحدد التكلفة بالنسبة للعقارات التي يقوم الممولون بتشييدها بقصد بيعها كالآتي:

تكلفة العقار = ثمن شراء الأراضي المقام عليها العقار + تكلفة الأعمال التي تمت حتى أتمام تشييد العقار

ويكون تحديد تكلفة الأراضي المقامة عليها العقارات على الوجه التالي:

أ - تحسب تكلفة الأراضي التي آلت ملكيتها للممول عن طريق الشراء وفقا للأسس التي سبق ذكرها في البند السابق (رقم ٣).

ب - إذا كانت الأرض التي شيد عليها العقار آلت ملكيتها للممول عن طريق الميراث أو الوصية فتحدد قيمتها على أساس القيمة العادلة ، وذلك وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها.

ج- إذا كانت الأرض التي شيد عليها العقار آلت ملكيتها للممول بطريقة الهبة، وبالتالي لم يتحمل عنها الممول تكلفة شراء، ولكن يمكن أن تحدد هذه التكلفة على أساس القيمة الواردة في عقد الهبة (أن وجدت) أو القيمة العادلة بحسب الأحوال.

د - تحسب تكلفة الأراضي التي آلت ملكيتها للممول بأي سبب آخر من أسباب الملكية وفقا للقيمة العادلة وقت كسب الملكية.

وتجدر الإشارة إلى أن الجهات الضريبية تسترشد في هذا المجال بقرارات تحديد أسعار أراضى البناء التي تصدر من لجان التحريات بالشهر العقاري.

مثال: مقاول يعمل في مجال بناء وتشييد المباني السكنية بغرض البيع وتحقيق الربح، قام بشراء قطعة أرض مساحتها ٦٠٠ متر مربع بسعر ٢٠٠٠ جنيه للمتر المربع ، وذلك بغرض إقامة مبنى سكني عليها ، وقام

باستخراج رخصة لبناء مبنى مكون من خمسة طوابق ويتكون كل طابق من ثلاث نماذج للوحدات السكنية هي أ ، ب ، جـ ، وتختلف هذه النماذج فيما بينها من حيث المساحة فقط ، حيث تبلغ المساحة الإجمالية للنموذج (أ) ٢٥٠ متر مربع، والنموذج (ب) ٢٠٠ متر مربع، والنموذج (جـ) ١٥٠ متر مربع.
وفيما يلي المصروفات التي تحملها المقاول في سبيل إنشاء وتشطيب هذا المبنى (الأرقام بالجنيه) :

١٢٠٠٠	عمولة وسمسرة (١% من ثمن شراء الأرض).
٧٠٠٠٠	رسوم تسجيل وأتعاب محاماة.
٢٣٠٠٠	رسوم استخراج رخصة.
٤٥٠٠٠	تكاليف الحفر والردم ونقل الأتربة.
٣٢٥٠٠٠	تكاليف أعمال خرسانية.
٨٥٠٠٠	تكاليف المباني.
٦٥٠٠٠	تكاليف أعمال صحية.
١٥٠٠٠٠	تركيبات كهربائية.
١٢٠٠٠٠	تكاليف أعمال النجارة.
١٥٠٠٠٠	تكاليف أعمال الديكور.
١٥٥٠٠٠	تكاليف مختلفة أخرى.

فإذا علمت الآتي:
١- قام المقاول ببناء خمسة طوابق طبقا لرخصة المباني.
٢- تم خلال العام بيع ٤ وحدات سكنية من النموذج (أ) بسعر ٤٠٠٠٠٠ جنيه للوحدة الواحدة و٣ وحدات سكنية من النموذج (ب) بسعر ٣٠٠٠٠٠ جنيه للوحدة و٣ وحدات سكنية من النموذج (ج) بسعر ٢١٠٠٠٠ جنيه للوحدة.

المطلوب :
١- تحديد تكلفة الوحدة السكنية من النموذج أ ، ب ، ج.
٢- تحديد ربح الممول الذي يدخل في وعاء الضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي إذا علمت أن المصروفات البيعية والإدارية التي أنفقتها خلال العام بلغ ٤٠٠٠٠ جنيه.

الحل

يتبع الخطوات الآتية :

١- تحديد إجمالي تكاليف بناء وتشيد العقار :

ثمن شراء الأرض (٦٠٠ متر مربع ×٢٠٠٠ جنيه)	١٢٠٠٠٠٠
عمولة وسمسرة (١% من ثمن شراء الأرض)	١٢٠٠٠
رسوم تسجيل وأتعاب محاماة .	٧٠٠٠٠
رسوم ومصاريف استخراج رخصة البناء.	٢٣٠٠٠
تكاليف الحفر والردم ونقل الأتربة.	٤٥٠٠٠
تكاليف أعمال خرسانية.	٣٢٥٠٠٠
تكاليف المباني .	٨٥٠٠٠
تكاليف أعمال صحية .	٦٥٠٠٠
تركيبات كهربائية.	١٥٠٠٠٠
تكاليف أعمال النجارة.	١٢٠٠٠٠
تكاليف أعمال الديكور.	١٥٠٠٠٠
تكاليف مختلفة أخرى.	١٥٥٠٠٠
إجمالي التكاليف	٢٤٠٠٠٠٠ جنيه

٢- تحديد مساحة الوحدات السكنية :

تتفأوت مساحة الوحدات السكنية من نموذج لآخر ، وبالتالي تختلف تكلفة الوحدة السكنية باختلاف مساحتها ، وفي هذه الحالة يتطلب الأمر حساب تكلفة الوحدة السكنية من كل نموذج على حده كالآتي:

	وحدات متر مربع	متر مربع
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (أ)	٥ × ٢٥٠ =	١٢٥٠
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (ب)	٥ × ٢٠٠ =	١٠٠٠
مساحة الوحدات السكنية من النموذج (ج)	٥ × ١٥٠ =	٧٥٠
إجمالي مساحة الوحدات السكنية المكونة للعقار		٣٠٠٠ م^{٢}

٣- حساب تكلفة المتر المربع =

$$\frac{\text{إجمالي تكاليف العقار}}{\text{إجمالي مساحة العقار}} = \frac{٢٤٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}}{٣٠٠٠ \text{ متر مربع}} = ٨٠٠ \text{ جنيه للمتر المربع}$$

٤- حساب تكلفة الوحدة السكنية = مساحة الوحدة × تكلفة المتر المربع.

النموذج (أ) = ٢٥٠ متر مربع × ٨٠٠ج = ٢٠٠٠٠٠ جنيه
النموذج (ب) = ٢٠٠ متر مربع × ٨٠٠ج = ١٦٠٠٠٠ جنيه
النموذج (ج) = ١٥٠ متر مربع × ٨٠٠ج = ١٢٠٠٠٠ جنيه

٥- تحديد ربح الممول الذي يدخل في وعاء الضريبة:

١- المبيعات (إيرادات بيع الوحدات السكنية):		
وحدة جنيه		
النموذج (أ) = ٤ × ٤٠٠٠٠٠	١٦٠٠٠٠٠	
النموذج (ب) = ٣ × ٣٠٠٠٠٠	٩٠٠٠٠٠	
النموذج (ج) = ٣ × ٢١٠٠٠٠	٦٣٠٠٠٠	
إيرادات بيع الوحدات السكنية		٣١٣٠٠٠٠
٢- تكلفة المبيعات (تكلفة الوحدات المباعة):		
وحدة جنيه		
النموذج (أ) = ٤ × ٢٠٠٠٠٠	٨٠٠٠٠٠	
النموذج (ب) = ٣ × ١٦٠٠٠٠	٤٨٠٠٠٠	
النموذج (ج) = ٣ × ١٢٠٠٠٠	٣٦٠٠٠٠	
تكاليف الوحدات المباعة		(١٦٤٠٠٠٠)
مجمل الربح (١ - ٢)		١٤٩٠٠٠٠
(-) المصروفات البيعية والإدارية		(٤٠٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة		١٤٥٠٠٠٠

وعلى ذلك فإن صافي ربح الممول من النشاط التجاري والصناعي والذي يدخل في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يبلغ ١٤٥٠٠٠٠ جنيه.

٨- الأرباح الناتجة عن نشاط تقسيم الأراضي والتصرف فيها أو البناء عليها:

تتمثل شروط خضوع الأرباح الناتجة عن نشاط تقسيم الأراضي والتصرف فيها للضريبة فيما يلي:

١ - أن يتم تقسيم الأراضي قبل بيعها ، أما إذا كان الشخص يبيع الأرض

قطعة واحدة دون تقسيمها لا يخضع أيضا الربح الناتج عن البيع للضريبة.

٢ - أن يقوم صاحب الأرض بالأعمال اللازمة لتقسيم الأرض مثل التمهيد ومدها بالمرافق وغير ذلك مما يجعلها صالحة للبناء.

٣ - أن يتم التصرف في الأرض بأي صورة من صور التصرف سواء بالبيع أو بالهبة أو بالوصية.

قواعد تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة

تتحدد الأرباح الصافية التي يحققها من يقومون بتقسيم الأراضي والتصرف فيها على النحو التالي:

(ا) تحديد صافي الأرباح التي يحققها الممولون:

صافي الأرباح = ثمن بيع الأراضي - تكلفة الأراضي.

(٢) يحدد ثمن البيع وفقا للثمن الحقيقي للأراضي المباعة في تاريخ البيع ، ويعتبر الثمن الوارد في عقد البيع سواء كان مسجلا أو غير مسجل - حقيقيا ما لم تثبت مصلحة الضرائب أن هذا الثمن لا يمثل الثمن الحقيقي للأراضي.

(٣) تحدد تكلفة الأراضي التي يتم تقسيمها بغرض التصرف فيها كالآتي:

أ يحدد ثمن تكلفة الأراضي المقسمة وفقا للأسس السابق الإشارة إليها في البندين (٣) ، (٤) .

ب يستبعد من تكلفة الأراضي المحددة على الوجه المتقدم تكلفة مساحة الشوارع والمرافق الأخرى للتقسيم وذلك لتحديد تكلفة ارض التقسيم وتقسيم هذه التكلفة على مجموع الأمتار المربعة المخصصة للبيع لتحديد تكلفة المتر المربع الواحد.

ويضاف إلى تكلفة المتر المربع الواحد على النحو سالف الذكر قيمة ما يخص المتر المربع من تكاليف تمهيد الشوارع ورصفها وإقامة المرافق الأخرى "مياه - كهرباء - صرف صحي ... الخ.

وتحدد هذه التكاليف على الوجه الآتي:

أ- إذا كانت الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها وتمت إقامة المرافق الأخرى قبل بيع أية قطعة أرض من أراضى التقسيم ، فإن التكاليف تحدد في ضوء المستندات المقدمة بعد فحصها واعتمادها من المأمورية المختصة وفقا لأحكام القرار الوزاري ، وتقسم هذه التكاليف على مجموع الأمتار المربعة والمخصصة للبيع لتحديد ما يخص المتر المربع من تكلفة المرافق.

ب- إذا لم تكن الشوارع قد تم تمهيدها ورصفها، وإذا لم يكن قد تم استكمال المرافق الأخرى قبل البدء في البيع ، فإن التكاليف تحدد على أساس قيمة ما يتم تنفيذه خلال كل سنة ضريبية، وتقسم هذه التكاليف على رصيد الأمتار المربعة المخصصة للبيع في أخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة . وعند استكمال تمهيد أو رصف شوارع أو إقامة مرافق أخرى في سنة تالية تحدد تكلفة ما تم خلال هذه السنة وتقسم على رصيد الأمتار المربعة الباقية في آخر السنة لتحديد ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي استكملت خلالها لتضاف إلى ما يخص المتر المربع من تكاليف المرافق التي تمت خلال السنة السابقة لها وهكذا.

مثال :

اشترى أحد الممولين خلال فترة ضريبية قطعة أرض مساحتها ٢٥٠٠ متر مربع بسعر إجمالي ٥٠٠٠٠٠ جنيه، وبلغت العمولة والسمسرة ٢% من السعر الإجمالي، ورسوم التسجيل ٢٥٠٠٠ جنيه وأتعاب المحاماة ٥٠٠٠جنيه. وبعد إتمام إجراءات التسجيل قام الممول بتقسيم قطعة الأرض بعد استبعاد ٢٠% من مساحتها للطرق إلى خمسة قطع متساوية ، وقد تكلفت مبلغ ١٠٠٠٠٠ جنيه في سبيل تمهيد وتسوية ورصف الطرق الداخلية ، كما بلغت نفقات توصيل الكهرباء وإدخال المياه والصرف الصحي إلى أراضى التقسيم ٦٠٠٠٠ جنيه.

فإذا علمت أن الممول قام خلال نفس الفترة الضريبية ببيع أربعة قطع على أساس سعر بيع ٥٠٠ جنيه للمتر المربع بعد قيامه بإنفاق مصروفات دعاية وإعلان ٤٠٠٠٠ جنيه وفوائد قروض تمويلية ٢٠٠٠٠ جنيه.

المطلوب : تحديد صافي أرباح الممول عن عملية التقسيم والخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الحل

١ ـ تحديد تكلفة الأرض المباعة:

– تحديد ثمن تكلفة الأرض :	
– ثمن شراء الأرض	٥٠٠٠٠٠
– عمولة وسمسرة (٥٠٠٠٠٠ × ٢%)	١٠٠٠٠
– رسوم التسجيل	٢٥٠٠٠
– أتعاب المحاماة	٥٠٠٠
– نفقات تمهيد وتسوية ورصف الطرق الداخلية	١٠٠٠٠٠

– نفقات توصيل الكهرباء وإدخال المياه والصرف الصحي ٦٠٠٠٠
إجمالي التكاليف ٧٠٠,٠٠٠

٢ ـ مساحة الطرق = ٢٥٠٠ × ٢٠ % = ٥٠٠ متر مربع
∴ مساحة الأرض الصالحة للبيع = ٢٥٠٠ ـ ٥٠٠ = ٢٠٠٠ متر مربع
∴ تكلفة المتر من الأرض الصالحة للبيع = ٧٠٠٠٠٠ / ٢٠٠٠ متر مربع = ٣٥٠ جنيه

مساحة القطعة المباعة = ٢٠٠٠متر مربع / ٥ قطع = ٤٠٠ متر مربع

٣ـ تكلفة المتر المربع =٧٠٠٠٠٠÷٢٠٠٠م=٣٥٠ج
تكلفة الأرض المباعة=٤ قطع × ٤٠٠ متر مربع ×٣٥٠ جنيه= ٥٦٠٠٠٠ج

٤ ـ تحديد صافي الربح

بيان	القيمة	
	كلي	جزئي
إيرادات المبيعات ٤× ٤٠٠× ٥٠٠		٨٠٠,٠٠٠
(-) تكلفة الوحدات المباعة ٤ × ٤٠٠ × ٣٥٠		٥٦٠,٠٠٠
مجمل الربح		٢٤٠,٠٠٠
بطرح : مصروفات إدارية وتمويلية		
مصروفات دعاية وإعلان	٤٠,٠٠٠	
فوائد قرض	٢٠,٠٠٠	(٦٠,٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة		١٨٠,٠٠٠

٩ – أرباح منشآت استصلاح واستزراع الأراضي ومشروعات الثروة الحيوانية والسمكية:

نص البند التاسع من المادة (١٩) على سريان الضريبة على:

أ - أرباح أنشطة استصلاح واستزراع الأراضي.
ب - أرباح أنشطة استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها.
ج -أرباح أنشطة استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها.
د -أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية.

وفيما يلي أهم وأبرز قواعد تحديد أرباح هذه الأنشطة الخاضعة للضريبة:

أولاً : أرباح منشات استصلاح أو استزراع الأراضي :

تسرى الضريبة على أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي طبقا للبند التاسع من المادة ١٩ من القانون ، وان كان المشرع تشجيعاً لهذا النوع من النشاط قد منح إعفاء مؤقتا لأرباح المنشآت التي تعمل في مجال استصلاح أو استزراع الأراضي ، وذلك طبقا لما جاء بالبند الأول من نص المادة (٣١) من القانون حيث نص على أن يعفي من الضريبة أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتبار من تاريخ بدء مزاولة النشاط.

ثانياً : **أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها :**

تنص الفقرة الثانية من البند التاسع من المادة (١٩) من القانون على ان *" تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة من مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا"* .

يتضح من هذا النص انه يشترط لسريان الضريبة على مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أن تكون آلية . وعلى ذلك إذا وجدت مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها ولكن ليس بطريقة آلية فلا تسرى عليها الضريبة، وذلك على الرغم من انتشار المشروعات الأخيرة في الريف بصورة ملحوظة، وقد تحقق تلك المشروعات أرباحا كبيرة.

وأيضا قرر المشرع إعفاء مؤقتا لأرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها آليا ، وذلك تطبيقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (٣١) من القانون حيث نص على ان "يعفي من الضريبة أرباح مشروعات الإنتاج الداجني ... لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ بدء مزاولة النشاط" .

ثالثاً : **أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها:**

طبقا لنص المادة (١٩) *"تسرى الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواب وحظائر تربية المواشي وتسمينها.*

ولا تسرى الضريبة على ما يستخدمه المزارع من هذه الدواب والمواشي لمنفعته الخاصة ، وكذلك ما يقوم بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص، وذلك كله في حدود عشرين رأسا".

يتضح من هذا النص أن المشرع لا يخضع تلك المشروعات للضريبة إلا إذا أخذت الطابع التجاري الواضح بحيث يتجاوز غرضها مجرد خدمة زراعة صاحبها. وعلى ذلك فإن ما يستخدمه المزارع من دواب ومواشي لمنفعته الخاصة أو لخدمة زراعته ، في حدود عشرين رأسا ، وكذلك ما يقوم المزارع بتربيته أو تسمينه لنفعه الخاص ، في حدود عشرين رأسا أيضا لا يخضع ما قد يحققه من أرباح من ورائه للضريبة. وفي تطبيق هذا الحكم يجب : -

١ - أن ينظر إلى العشرين رأسا، والتي تربى أو تسمن، على أنها حد عام وكامل للإعفاء بالنسبة لمزاولي مثل هذه الأنشطة، بحيث لا تسرى الضريبة إلا على الأرباح التي قد يحققها هؤلاء من المواشي التي تزيد على هذا العدد.

٢ - أن الإعفاء لا يمنح لأي عدد من المواشي يزيد على عشرين رأسا حتى لو كان يستخدم هذا العدد الزائد للمنفعة الخاصة.

ولقد قرر المشرع إعفاء مؤقتا لأرباح مشروعات استغلال حظائر تربية المواشي وتسمينها - التي يخضع نشاطها أصلا للضريبة - وذلك طبقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (٣١) من القانون، حيث نص على أن *"تعفى من الضريبة أرباح مشروعات استغلال حظائر المواشي وتسمينها ... لمدة عشر سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط".*

هذا وينبغي أن نشير إلى أن هذا الإعفاء يقتصر على حظائر تربية المواشي وتسمينها دون حظائر تربية الدواب.

رابعاً : **أرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية :**

ولقد قرر المشرع إعفاءاً مؤقتا لأرباح مشروعات مزارع ومصائد الثروة السمكية، وذلك طبقا لما جاء بالبند الثاني من نص المادة (٣١) من القانون ، حيث نص على أن *"يعفى من الضريبة أرباح مشروعات مصايد ومزارع الأسماك ومراكب الصيد لمدة عشر سنوات ابتدأ من تاريخ بدء*

مزاولة النشاط" .

هذا، ولقد حسم هذا الإعفاء الوارد في المادة (٣١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ الخلاف الذي كان قائماً بين مصلحة الضرائب وأصحاب هذه المشروعات في ظل القانون الضريبي السابق والذي كان يقرر إعفاءاً مؤقتاً لأرباح مشروعات مراكب الصيد التي يمتلكها أعضاء الجمعيات التعاونية لصيد الأسماك من عمليات الصيد، وأن هذا الإعفاء لا يسري على أرباح مشروعات مزارع الأسماك باعتبارها لا تعد من مشروعات مصايد الأسماك، إلى أن جاء القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وحسم الخلاف لحساب جميع مشروعات مصايد ومزارع الأسماك على اختلاف أشكالها، وتمتعها جميعاً بالإعفاء المؤقت والمحدد بالعشر سنوات من تاريخ بدء النشاط.

١٠– أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها:

أضاف القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ فقرة ثانية للمادة (١٩) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ نصت على *" كما تسري الضريبة على الأرباح الناتجة عن الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها "*.

ويترتب عن هذا النص إخضاع الأرباح التي تتحقق للشخص الطبيعي من الاستثمار في الأوراق المالية بالخارج بما فيها أرباح الأسهم أو فوائد السندات، وكذلك الأرباح التي تتحقق من التصرف في تلك الأوراق المالية. ولا يشترط لخضوع هذه الأرباح أن يكون للشخص الطبيعي ملف ضريبي أو يمارس في مصر نشاطاً تجارياً أو صناعياً، حيث أن هذا النص يعتبر أن الاستثمار في الخارج نشاطاً في حد ذاته يستوجب الخضوع للضريبة، بغض النظر عن ما إذا كان الشخص الطبيعي يزاول هذا النشاط بشكل متكرر وعلى سبيل الاحتراف أو يعد عمل عارض بالنسبة إليه، إلا أننا نرى في ضوء ما نصت عليه المادة (٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل والتي جاءت في صدر الكتاب الثاني من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل والتي أوضحت نطاق فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، أن خضوع أرباح الاستثمار في الأوراق المالية في الخارج أو التصرف فيها للضريبة ليس في جميع الأحوال، ولكن يكون خضوعها للضريبة في حالة إذا كانت محققة لممول له نشاطاً تجارياً أو صناعياً مركزه في مصر.

١١ – العقود طويلة الأجل:

ويقصد بالعقود طويلة الأجل، عقود التصنيع أو التجهيز أو الإنشاء أو أداء الخدمات المرتبطة بها والتي تنفذها المنشأة لحساب الغير على أساس قيمة

محددة ويستغرق تنفيذها أكثر من فترة ضريبية واحدة.

ونصت المادة (٢١) على تحديد صافي الربح الضريبي للمنشأة عن جميع ما يرتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية، وذلك وفقاً للخطوات التالية:

١ - تحديد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها في نهاية الفترة الضريبية منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد، أي وفقاً للمعادلة الآتية:

نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية

$$= \frac{\text{التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها}}{\text{إجمالي التكاليف المقدرة للعقد كله}} \times ١٠٠$$

٢ - تحديد الربح المقدر للعقد، وذلك بالفرق بين القيمة التعاقدية للعقد والتكاليف المقدرة له، أي وفقاً لما يلي:

الربح المقدر للعقد كله = القيمة التعاقدية للعقد كله - التكاليف المقدرة للعقد كله

٣ - تحديد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة ما تم تنفيذه، وذلك عن طريق ضرب ناتج الخطوة (٢) في ناتج الخطوة (١) كالتالي:

الربح المقدر للعقد خلال الفترة الضريبية = الربح المقدرللعقد كله [الخطوة "٢"] × نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية [الخطوة "١"]

مثال: فرض أن أحد المقاولين قد تعاقد على إنشاء كوبري لأحد وحدات الإدارة المحلية بقيمة تعاقدية ٢٥ مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال ٢٤ شهراً، وتقدر تكاليف هذه المقاولة بمبلغ ٢٠ مليون جنيه.

وخلال السنة الأولى من العقد تم تنفيذ الجزء الأول من المقاولة، ويشمل أعمال خرسانية وأعمال في أعماق مياه النهر أسفل الكوبري، وبلغت تكلفتها الفعلية من واقع مستخلصات الأعمال ١٢ مليون جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح العقد الخاضع للضريبة عن السنة الأولى.

الحل

١ــ نسبة ما تم تنفيذ خلال السنة الأولى = $\frac{١٢٠٠٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٦٠\%$

٢ــ الربح المقدر للعقد كله =٢٥٠٠٠٠٠٠ ــ ٢٠٠٠٠٠٠٠= ٥٠٠٠٠٠٠ج
٣ــ الربح المقدر للعقد عن السنة الأولى
=٥٠٠٠٠٠٠×٦٠% =٣٠٠٠٠٠٠ج

ويخضع هذا الربح للضريبة ويدخل ضمن وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا المقاول.

هذا على أن يتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي ينتهي فيها التنفيذ على أساس الإيرادات الفعلية مخصوماً منها التكاليف الفعلية بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح.

بفرض في المثال السابق أن المقاول انتهى من جميع أعمال عقد إنشاء الكوبري وتم تسليمه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام **الثاني من واقع مستخلصات الأعمال المسلمة والمعتمدة ٩ مليون جنيه.**
فالمطلوب: تحديد مقدار الربح الذي يحاسب عليه الممول في العام الثاني.

الحل
١ ــ التكاليف الفعلية لعقد المقاولة في العامين الأول والثاني=
١٢٠٠٠٠٠٠ + ٩٠٠٠٠٠٠ = ٢١٠٠٠٠٠٠ جنيه
٢ ــ صافي الربح الفعلي للعقد كله =
٢٥٠٠٠٠٠٠ - ٢١٠٠٠٠٠٠ = ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه

بما أن الممول تم محاسبته في العام الأول عن ٣٠٠٠٠٠٠ جنيه.
∴ يتم محاسبة الممول في العام الثاني عن الأرباح الفعلية بعد استنزال الأرباح التي سبق خضوعها للضريبة.
٣ ــ ∴ صافي الربح الخاضع للضريبة في العام الثاني
=٤٠٠٠٠٠٠ - ٣٠٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه.

وإذا اختتم حساب الفترة الضريبية التي انتهى خلالها تنفيذ العقد بخسارة، تخصم هذه الخسارة من أرباح الفترة أو الفترات الضريبية السابقة المحدد تنفيذ العقد خلالها وبما لا يجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة، ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها (الترحيل للخلف). فإذا تجاوزت الخسارة الأرباح، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية بحد أقصى ٥ سنوات تالية (ترحيل للأمام).
مثال :
منشأة تعمل في نشاط المقاولات، أسند لها خلال عام ٢٠١٦ تنفيذ مقاولة

مبـاني بمبلـغ ٩ مليـون جنيـه بتكلفـة تقديريـة ٨ مليـون جنيـه ويسـتغرق تنفيـذ العملية ٣٠ شهرا تبدأ من منتصف عام ٢٠١٦ وتنتهي في نهاية عام ٢٠١٨. هذا وقد بلغت التكاليف الفعلية لتنفيذ العقد خلال عام ٢٠١٦ مبلغ ٢,٨ مليون جنيه وخلال عام ٢٠١٧ مبلغ ٣,٦ مليون جنيه.

المطلوب:

أولاً: تحديـد الأربـاح الخاضـعة للضـريبة فـي الفتـرات الضـريبية ٢٠١٦، ٢٠١٧.

ثانياً: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح المنشأة عند إتمام تنفيذ العقد في نهاية عام ٢٠١٨ بفرض ما يلي:

أ - أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ١,٥ مليون جنيه.

ب - أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ٢ مليون جنيه.

ج - أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ٣ مليون جنيه.

أولاً: تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة عام ٢٠١٦ وعام ٢٠١٧ (تقديري):

١ – تحديد الربح التقديري للعقد = إجمالي قيمة العقد – التكاليف التقديرية للعقد = ٩ مليون – ٨ مليون = ١ مليون جنيه

٢ – تحديد الربح المقدر للعقد عام ٢٠١٦:

أ – نسبة الإتمام = $\frac{٢,٨}{٨}$ × ١٠٠ = ٣٥%

ب – الربح المقدر عام ٢٠١٦ = ١ مليون × ٣٥% = ٣٥٠٠٠٠ ج.

٣ – تحديد الربح المقدر للعقد عام ٢٠١٧:

أ – نسبة الإتمام = $\frac{٣,٦}{٨}$ × ١٠٠ = ٤٥%

ب – الربح المقدر عام ٢٠١٧ =١ مليون × ٤٥% = ٤٥٠٠٠٠ج.

ثانياً: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح المنشأة عام ٢٠١٨ (نهاية العقد) (ربح فعلي):

أ – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ١,٥ مليون جنيه:

إجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	٩٠٠٠٠٠٠
(-) تكاليف العقد الفعلية (٢,٨ + ٣,٦ + ١,٥)	(٧٩٠٠٠٠٠)
صافي الربح الفعلي للعقد	١١٠٠٠٠٠
(-) الأرباح التقديرية في السنوات السابقة (٣٥٠ ألف جنيه + ٤٥٠ ألف جنيه)	(٨٠٠٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة في الفترة الضريبية ٢٠١٨	٣٠٠٠٠٠

ب – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ٢ مليون جنيه:

إجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	٩٠٠٠٠٠٠
(-) تكاليف العقد الفعلية (٨.٢ + ٣,٦ + ٢)	(٨٤٠٠٠٠٠)
صافي الربح الفعلي للعقد	٦٠٠٠٠٠
(-) الأرباح التقديرية في السنوات السابقة (٣٥٠ ألف جنيه + ٤٥٠ ألف جنيه)	(٨٠٠٠٠٠)
صافي الخسارة الضريبية في الفترة الضريبية ٢٠١٨	(٢٠٠٠٠٠)

يتم في هذه الحالة ترحيل الخسارة البالغة ٢٠٠ ألف جنيه للخلف أي لعام ٢٠١٧، وتخصم من أرباح ٢٠١٧ ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس واسترداد الضريبة المسددة بالزيادة.

ج – بفرض أن التكاليف الفعلية لعام ٢٠١٨ بلغت ٣ مليون جنيه:

إجمالي الإيرادات الفعلية للعقد	٩٠٠٠٠٠٠
(-) تكاليف العقد الفعلية (٢,٨ + ٣,٦ + ٣)	(٩٤٠٠٠٠٠)
صافي الخسائر الفعلية للعقد	(٤٠٠٠٠٠)
(-) الأرباح التقديرية في السنوات السابقة (٣٥٠ ألف جنيه + ٤٥٠ ألف جنيه)	(٨٠٠٠٠٠)
صافي الخسارة الفعلية في الفترة الضريبية ٢٠١٨	(١٢٠٠٠٠٠)

يتم في هذه الحالة ترحيل الخسارة للخلف، أي تخصم الخسارة من الأرباح الضريبية المقدرة في السنوات ٢٠١٦، ٢٠١٧ والبالغة ٨٠٠ ألف جنيه واسترداد الضريبة المسددة عليها، والباقي من رصيد الخسارة والبالغ ٤٠٠ ألف جنيه يتم ترحيله إلى السنوات اللاحقة (الترحيل للأمام) بحد أقصى ٥ سنوات متتالية.

الفصل الثالث
تحديد ربح النشاط التجاري والصناعي الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

من المعروف أن الربح يتحدد من خلال تطبيق المبدأ المحاسبي المتعارف عليه وهو مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات. إلا أن الربح المحاسبي يختلف عن الربح الضريبي أو الربح الخاضع للضريبة، وهذا الاختلاف يرجع إلى أن الربح المحاسبي يتم قياسه وتحديده في ضوء مجموعة من المعايير والسياسات المحاسبية المتعارف عليها. فليست هناك نصوص إلزامية ينفذها المحاسبون والمراجعون، باستثناء بعض الأحكام التي قد ترد في القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لكل دولة. أما الربح الضريبي فإنه يتحدد طبقا للأحكام القانونية التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدة، وفقا للاتجاهات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية للدولة.

وبسبب الاختلافات السائدة بين المبادئ والمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقوانين الضرائب المطبقة، فإن قيمة صافي الربح الظاهرة في القوائم المالية للمنشأة في فترة مالية معينة (الربح المحاسبي) سوف تختلف عن قيمة صافي الربح الخاضع للضريبة في نفس الفترة المالية (الربح الضريبي).

هذا ويتم تحديد الربح الضريبي بتعديل الربح المحاسبي الظاهر بالقوائم المالية والمعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عيها ، ليصبح متمشياً مع أحكام وقواعد التشريع الضريبي وتعليمات مصلحة الضرائب من خلال الإقرار الضريبي ، وذلك على النحو التالي :

الإقرار الضريبي

يضاف	يخصم	البيان
××		صافي الربح المحاسبي من قائمة الدخل
		يضاف إليه:
××		- مصروفات مسجلة بالقوائم المالية وغير معتمدة ضريبياً
××		- إيرادات خاضعة للضريبة وغير مدرجة بالقوائم المالية
		يخصم منه:
	××	- مصروفات معتمدة ضريبياً وغير مدرجة بالقوائم المالية
	××	- إيرادات مدرجة بالقوائم المالية وغير خاضعة للضريبة
××	××	الإجمالي
(××)		إجمالي الخصومات
××		صافي الربح الضريبي

وتتميز هذه الطريقة بأنها توفق بين المعايير المحاسبية وبين أحكام وقواعد التشريع الضريبي، وبالتالي تسهل من مهمة كل من المحاسب المالي حيث يقوم بتحديد الربح المحاسبي من واقع القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والمحاسب الضريبي والذي يقع عليه عبء تعديل هذا الربح وفقا لأحكام وقواعد التشريع الضريبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة من خلال إعداد الإقرار الضريبي للمنشأة .

مثال:

محلات السعادة للتجارة منشأة فردية، أهرت قائمة الدخل المعدة في ١٢/٣١/ ××٢٠ صافي ربح قدره ٥٠٠ ألف جنيه ، وتبين من المراجعة الضريبية لعناصر الإيرادات والمصروفات ما يلي:

١ – هناك مبيعات بمبلغ ٤٠ ألف جنيه تمت في قبل نهاية العام ولكنها لم تدرج بقائمة الدخل .

٢ – أدرج ضمن المصروفات بقائمة الدخل مبلغ ١٠٠ ألف جنيه مخصص ديون مشكوك فيها، علماً بأن قانون الضريبة على الدخل لا يعتد بكافة أنواع المخصصات كتكاليف واجبة الخصم.
٣ – المصروفات العمومية والإدارية مدرجة بقائمة الدخل بمبلغ ٢٥ بأن قانون الضريبة على الدخل لا يعتد بالمصروفات غير المؤيدة بالمستندات إلا في دود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.
٤ – أدرج بقائمة الدخل ٧٠ ألف جنيه فوائد سندات مقيدة بسوق الأوراق المالية، علماً بأنها معفاة من الضريبة.
المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	٥٠٠٠٠٠
يضاف إليه:	
مخصص الديون المشكوك فيها	١٠٠٠٠٠
الزيادة عن الحد المسموح به في المصروفات العمومية والإدارية غير المؤيدة بالمستندات	٣٦٠٠
مبيعات لم تسجل بالدفاتر	٤٠٠٠٠
يخصم:	
فوائد السندات المقيدة بسوق الأوراق المالية والمعفاة من الضريبة	(٧٠٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة	٥٧٣٦٠٠

التعليق على الحل:

١ – مخصص الديون المشكوك فيها (١٠٠٠٠٠ جنيه):

وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل لا يعد من التكاليف واجبة الخصم كافة أنواع المخصصات، وطالما أدرجت بقائمة الدخل تضاف على الربح المحاسبي عند تحديد الربح الخاضع للضريبة بالإقرار الضريبي.

٢ – المصروفات الإدارية والعمومية (٢٥٠٠٠ جنيه):

٢٠٠٠٠ جنيه مصروفات مؤيدة بالمستندات، تعد من التكاليف الواجبة الخصم، وطالما أدرجت بقائمة الدخل فلا تؤثر عند إعداد الإقرار الضريبي.

٥٠٠٠ جنبه مصروفات غير مؤيدة بالمستندات، تعتمد كتكلفة واجبة الخصم في حدود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

مقدار المصروفات الإدارية والعمومية غير المؤيدة بالمستندات المعتمدة ضريبياً = ٢٠٠٠٠ × ٧% = ١٤٠٠ جنيه.

الزيادة في المصروفات العمومية والإدارية غير المؤيدة بالمستندات عن الحد المسموح به = ٥٠٠٠ – ١٤٠٠ = ٣٦٠٠ جنيه

تضاف على صافي الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٣ – المبيعات التي تمت قبل نهاية العام ولم تسجل(٤٠٠٠٠جنيه)

تضاف على الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

٤ – فوائد السندات المعفاة من الضريبة (٧٠٠٠٠ جنيه) تخصم من الربح عند تحديد الربح الخاضع للضريبة.

قواعد وأسس المحاسبة الضريبية وإجراءات تحصيل الضريبة على أرباح أصحاب المنشآت الصغيرة

مفهوم المنشآت الصغيرة وأهميتها:

عرف قانون تنمية المنشآت الصغيرة المصري رقم (١٤١) لسنة ٢٠٠٤ بأنها كل شركة أو منشأة فردية تمارس نشاطاً اقتصادياً إنتاجياً أو خدمياً أو تجارياً ، ولا يقل رأسمالها المدفوع عن ٥٠ ألف جنيه ولا يجاوز مليون جنيه ، ولا يزيد عدد العاملين فيها عن ٥٠ عاملاً . هذا وتعتبر المنشآت التي يقل رأسمالها المدفوع عن ٥٠ ألف جنيه منشآت متناهية الصغر.

ولقد أوضحت الإحصاءات في عام ٢٠٠٦ أن عدد العاملين في هذه المنشآت بلغ في جمهورية مصر العربية ما يقرب من ٦,٥ مليون عامل وهو ما يعادل ثلث قوة العمل المصرية تقريباً ، ويوجد بالسوق المصري ما يقرب من ٢,٥ مليون منشأة صغيرة ، مما يؤكد أهمية هذه المنشآت في السوق المصرية، بالإضافة إلى أن كثير من الاقتصاديين يرون أن حل أزمة البطالة في مصر يتوقف على النهوض بالمنشآت الصغيرة .

أنواع المنشآت الصغيرة :

قسم قرار وزير المالية رقم (٥٤) لسنة ٢٠١٢ المنشآت الصغيرة إلى ثلاث فئات على النحو التالي:

الفئة الأولى : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن ٥٠ عامل ولا يجاوز رقم أعمالها السنوي مليون جنيه .

الفئة الثانية : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن ٥٠ عامل، ويزيد رقم أعمالها السنوي عن مليون جنيه ولا يجاوز مليوني جنيه.

الفئة الثالثة : وتشمل كل منشأة لا يزيد رأسمالها المدفوع عن مليون جنيه ولا يزيد عدد العاملين فيها عن ٥٠ عامل، ويتجاوز رقم أعمالها السنوي مليوني جنيه .

هذا ولقد قضت المادة الأولى من القرار الوزاري رقم (٥٤) بأنه في

تطبيق أحكام هذا القرار، لا يعد من المنشآت الصغيرة الآتي :
١ ـ الأشخاص المرتبطة والمنصوص عليها في المادة رقم (١) من قانون ضريبة الدخل.
٢ ـ الأشخاص والمنشآت غير المقيمة في مصر.
٣ ـ المنشآت الدائمة المحددة في المادة (٤) من الكتاب الأول من قانون ضريبة الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.
٤ ـ المنشآت والأنشطة المهنية (المهن الحرة وغير التجارية).
٥ ـ وكلاء الشركات الأجنبية وفروعها .
٦ ـ الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة والجهات الحكومية التي تمارس نشاطاً مما يخضع للضريبة على الدخل ، والمنشآت التي لا تهدف الربح.

ويترتب عن ما سبق، أن المنشآت المشار إليها، والتي لا تعد من قبيل المنشآت الصغيرة ، يطبق بشأنها القواعد العامة للمعاملة الضريبية والتي نص عليها قانون الضريبة على الدخل بالنسبة للأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين، سواء فيما يتعلق بأسس تحديد الوعاء الخاضع للضريبة أو الإعفاءات، أو الالتزامات الضريبية الخاصة بإمساك الدفاتر والسجلات وغيرها مما يرتبط بالمحاسبة عن الضريبة.

المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة :

حددت المادة الثانية من القرار الوزاري رقم (٥٤) لسنة ٢٠١٢ قواعد وأسس المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة على النحو التالي :

(١) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الأولى :

فرق القرار الوزاري عند تحديد قواعد المحاسبة الضريبية لهذا النوع من المنشآت بين المنشآت الصغيرة الفردية ونلك التي تأخذ شكل شركة الأشخاص والمنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأموال (شركة مساهمة أو توصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة)، وحدد قواعد المحاسبة الضريبية لهذه المنشآت على النحو التالي :

أ ـ المنشآت الصغيرة الفردية : تخضع هذه المنشآت للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بنفس أسعارها وإعفاءاتها، ويراعى عند محاسبتها الآتي:

١ـ عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية أو الالتزام بإمساك دفاتر وسجلات محاسبية .
٢ ـ يتحدد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه المنشآت وفقاً للتعليمات التنفيذية للفحص الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية، مع عدم الإخلال بحق هذه المنشآت في محاسبتها ضريبياً طبقاً للدفاتر والسجلات التي تمسكها والمستندات المؤيدة لها والتي تعتمدها مصلحة الضرائب.
٣ ـ تلتزم هذه المنشآت بتقديم إقرارها الضريبي على النموذج (٢٧) إقرارات والمعد لهذه الفئة من المنشآت الصغيرة.
٤ ـ تلتزم بإصدار فواتير مؤيدة لما تؤديه من أعمال أو خدمات أو مبيعات .
٥ ـ تستثنى هذه المنشآت من تطبيق أحكام تحديد صافي الربح الضريبي وفقاً لأحكام المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالنسبة لما ترتبط به من العقود طويلة الأجل.
ب ـ المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأشخاص (شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة) : تخضع هذه المنشآت للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بنفس سعرها وإعفاءاتها، مع مراعاة ما يلي:
١ ـ تلتزم بتقديم إقرارها الضريبي على النموذج (٢٨) إقرارات ، والخاص بالمنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل الشخص الاعتباري .
٢ـ تلتزم بتطبيق ذات القواعد الخاصة بالمنشآت الصغيرة الفردية فيما عدا ما يرتبط بتقديم إقرارها الضريبي.
ج ـ المنشآت الصغيرة التي تتخذ شكل شركة الأموال (شركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة) :
يتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذه المنشآت بذات القواعد المنصوص عليها للمنشآت الصغيرة (الفئة الثانية) أي على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، وهو ما سوف نتناوله عند تناول قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثانية .
هذا ولقد أوضحت التعليمات التنفيذية للفحص والصادرة من مصلحة الضرائب رقم (١٢) لعام ٢٠١٢ بأن يتم تحديد صافي الربح الخاضع

للضريبة للمنشآت الصغيرة الفئة الأولى على الأساس التالي :

أولاً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة التي تقوم بالتعامل في سلع مسعره تسعيراً جبرياً من خلال حصر فواتير الشراء وتحويلها لرقم أعمال (مبيعات)، بشرط الاحتفاظ بالمستندات المؤيدة للمشتريات من السلع المسعرة جبرياً .

ويتم تحديد قيمة المبيعات باستخدام نسبة هامش الربح المقررة لمثل هذه السلع، ونفرق بين :

١- إذا كان هامش الربح نسبة من ثمن الشراء، فتتحدد المبيعات على النحو التالي:

هامش الربح = التكلفة × نسبة هامش الربح

المبيعات = التكلفة + هامش الربح

مثال: ممول يمتلك منشأة صغيرة الفئة الأولى ويتعامل في سلع تخضع للتسعير الجبري، وبلغت مشترياته من هذه السلع خلال العام ٤٥٠ ألف جنيه ،وقام ببيعها على أساس هامش ربح ١٠% من تكلفة الشراء.

المطلوب : تحديد قيمة المبيعات.

الحل:

هامش الربح = ٤٥٠ ألف جنيه × ١٠% = ٤٥ألف جنيه.

المبيعات = ٤٥٠ ألف جنيه + ٤٥ ألف جنيه = ٤٩٥ ألف جنيه.

٢- إذا كان هامش الربح نسبة من ثمن البيع، فتتحدد المبيعات على النحو التالي:

$$\text{المبيعات} = \text{التكلفة} \times \frac{١٠٠}{١٠٠\% - \text{نسبة هامش الربح}}$$

مثال: بفرض في المثال السابق، أن الممول يقوم ببيع هذه السلع بهامش ربح ١٠% من ثمن البيع .

المطلوب تحديد قيمة المبيعات في هذه الحالة .

الحل

المبيعات = ٤٥٠ ألف جنيه × $\frac{١٠٠}{١٠٠ - ١٠}$ = ٥٠٠ ألف جنيه

ويراعى في جميع الأحوال استبعاد مردودات أو مرتجعات المشتريات عند تحديد مبيعات هذه المنشآت.

مثال : بفرض في المثال السابق أن الممول رد من مشترياته ما قيمته ٢٢,٥ ألف جنيه نظراً لعيوب بها، وباع الباقي بهامش ربح ١٠% من ثمن البيع.

المطلوب: تحديد قيمة المبيعات في هذه الحالة.

الحل

صافي المشتريات=٤٥٠ ألف جنيه - ٢٢,٥ ألف جنيه = ٤٢٧,٥ ألف جنيه

المبيعات = ٤٢٧,٥ ألف جنيه × $\frac{١٠٠}{١٠٠ - ١٠}$ = ٤٧٥ ألف جنيه

ويتم تحديد صافي الربح للسلع المسعرة جبرياً على النحو التالي :

بيان	المبالغ
إجمالي المبيعات السنوية	×××
يخصم منه : إجمالي صافي المشتريات	(××)
مجمل الربح	××
يخصم منه: المصروفات العمومية والإدارية	(××)
صافي الربح السنوي	××

هذا ويشترط في المصروفات العمومية والإدارية أن تكون مؤيدة بالمستندات، وذلك فيما عدا المصروفات التي لم يجر العرف على أثباتها بمستندات، ويطبق بشأنها المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون، والتي نصت على أنه يشترط في المصروفات غير المؤيدة بمستندات بما فيها الإكراميات أن لا تتجاوز ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات.

هذا وينبغي أن نشير أن هذه الأسس والخاصة بتحديد أرباح السلع المسعرة جبرياً تطبق أيضاً على المنشآت الصغيرة الفئة الثانية والثالثة .

ثانياً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة عن النشاط التجاري أو الصناعي أو الخدمي غير المسعر جبرياً من خلال تطبيق التعليمات التنفيذية للفحص رقم (١٢) ورقم (٤٢) لسنة ٢٠١٢ ، والتي نصت على تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس رقم الأعمال (الإيرادات) المحدد للسنة محل الفحص ووفقاً لنسب صافي الربح المحددة لكل نشاط والمنصوص عليها بالجدول المرفق لهذه التعليمات، على أن يعاد النظر في هذه القواعد كل فترة دورية وكلما دعت الضرورة لذلك. ويتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي:

بيان	المبالغ
١ـ قيمة الإيرادات اليومية	××
٢ ـ أيام العمل في السنة	××
٣ ـ قيمة الإيرادات السنوية (١ × ٢)	×××
٤ ـ نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	× %
٥ ـ صافي الربح السنوي (٣ × ٤)	××

مثال: ممول يمتلك منشأة لتجارة مهمات الأمن الصناعي والإطفاء ويبلغ رأسماله المدفوع ٥٠ ألف جنيه، ويستخدم على مدار العام عدد ١٠ أفراد موزعين بين الأعمال المحاسبية والإدارية والعمالة الفنية واليدوية. هذا ويبلغ متوسط مبيعاته اليومية من مهمات الأمن الصناعي والإطفاء ١٠٠٠ جنيه ، ويبلغ عدد أيام العمل خلال العام بعد استبعاد أيام الجمع والأجازات الرسمية ٢٩٨ يوم .

المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة لهذا الممول علماً بأن التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم ٤٢ لسنة ٢٠١٢حددت نسبة صافي الربح لهذا النشاط بمعدل ١٤% .

الحل

بيان	المبالغ
١ـ قيمة الإيرادات اليومية	١٠٠٠جنيه
٢ ـ أيام العمل في السنة	٢٩٨ يوم
٣ ـ قيمة الإيرادات السنوية (١٠٠٠ × ٢٩٨)	٢٩٨٠٠٠
٤ ـ نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	١٤%
٥ ـ صافي الربح السنوي (٢٩٨٠٠٠ × ١٤%)	٤١٧٢٠

ثالثاً: يكون تحديد أرباح المنشآت الصغيرة التي تقوم بنشاط تجاري أو صناعي أو خدمي ويتضمن أنشطة تخضع للتسعير الجبري، وأخرى لا تخضع للتسعير الجبري على أساس صافي الربح السنوي للمنشأة والناتج من الأنشطة المسعرة جبرياً وفقاً للأسس المحددة لها والسابق الإشارة لها، والأنشطة غير المسعرة جبرياً وفقاً للأسس الخاصة بها، وأي إيرادات أخرى.

مثال : ممول يمتلك متجر لبيع مجموعتين من المنتجات ، المجموعة الأولى وتخضع للتسعير الجبري، أما المجموعة الثانية فتخضع في بيعها لقواعد العرض والطلب، وفيما يلي البيانات التي تم جمعها من واقع دفاتر وسجلات ومستندات الممول:

١ ـ كانت المشتريات من سلع المجموعة الأولى خلال العام من واقع الفواتير والمستندات ٣٥٠ ألف جنيه، رد منها خلال العام ما يبلغ٣٠ ألف جنيه لعيوب بها. ويتم بيع هذه السلع بهامش ربح ١٥% من ثمن الشراء.

٢ ـ بلغ متوسط المبيعات اليومية من سلع المجموعة الثانية ١٢٠٠ جنيه .

٣ـ عدد أيام العمل خلال العام ٣٠٠ يوم .

٤ ـ نسبة صافي الربح المحددة بالتعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب لسلع المجموعة الثانية بلغت ١٢%.

٥ ـ تبين أن الممول حقق من بيع أحد الأصول الرأسمالية المستخدمة في النشاط أرباح بلغت ٩٠٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد صافي ربح الممول والخاضع للضريبة في ضوء البيانات السابقة .

الحل

أولاً:تحديد صافي ربح الممول من المجموعة الأولى والمسعرة جبرياً:

١ ـ تحديد صافي المشتريات = ٣٥٠٠٠٠ ــ ٣٠٠٠٠ = ٣٢٠٠٠٠ جنيه

٢ ـ هامش الربح = ٣٢٠٠٠٠ × ١٥% = ٤٨٠٠٠ جنيه

٣ ـ المبيعات = ٣٢٠٠٠٠ + ٤٨٠٠٠ = ٣٦٨٠٠٠ جنيه

بيان	المبالغ
المبيعات السنوية	٣٦٨٠٠٠
يخصم منه : صافي المشتريات	(٣٢٠٠٠٠)
مجمل الربح	٤٨٠٠٠
يخصم منه: المصروفات العمومية والإدارية	----
صافي الربح السنوي	٤٨٠٠٠

ثانياً : تحديد صافي ربح الممول من المجموعة الثانية غير الخاضعة للتسعير الجبري:

بيان	المبالغ
١ـ قيمة الإيرادات اليومية	١٢٠٠جنيه
٢ ـ أيام العمل في السنة	٣٠٠ يوم
٣ ـ قيمة الإيرادات السنوية (١٢٠٠ × ٣٠٠)	٣٦٠٠٠٠
٤ ـ نسبة صافي الربح (المحددة بالتعليمات التنفيذية للفحص)	١٢%
٥ ـ صافي الربح السنوي (٣٦٠٠٠٠ × ١٢%)	٤٣٢٠٠

ثالثاً : تحديد صافي ربح المنشأة:

بيان	المبالغ
صافي ربح النشاط الخاضع للتسعير الجبري	٤٨٠٠٠
صافي ربح النشاط غير الخاضع للتسعير الجبري	٤٣٢٠٠
إيرادات أخرى (أرباح رأسمالية)	٩٠٠٠
صافي الربح السنوي	١٠٠٢٠٠

(٢) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثانية :

تتلخص أسس وقواعد المحاسبة الضريبية بالنسبة لها سواء كانت منشآت فردية أو أشخاص اعتبارية على النحو التالي :

١ ـ يتحدد صافي الربح بناء على قائمة الدخل المعدة على أساس الاستحقاق والأصول والقواعد المحاسبية المتعارف عليها وفي ضوء السجلات والمستندات المؤيدة لكل من الإيرادات والتكاليف والمصروفات .

٢ ـ يجوز لهذه المنشآت عدم الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة المصرية .

٣ ـ تستثنى هذه المنشآت من تطبيق أحكام تحديد صافي الربح الضريبي وفقاً لأحكام المادة (٢١) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل بالنسبة لما ترتبط به من العقود طويلة الأجل.

٤ ـ يتم تقديم الإقرار الضريبي لهذه المنشآت على النموذجين (٢٧) أو (٢٨) إقرارات والخاصة بالمنشآت الصغيرة الفئة الثانية وذلك حسب الأحوال .

٥ ـ تلتزم هذه المنشآت بإصدار فواتير مؤيدة لما تؤديه من أعمال أو خدمات أو مبيعات .

هذا وتنطبق ذات هذه القواعد على المنشآت الصغيرة الفئة الأولى والتي تتخذ شكل شركة الأموال (الشركة المساهمة أو شركة التوصية بالأسهم أو ذات المسئولية المحدودة).

ويعد الإقرار الضريبي لمثل هذه المنشآت على أساس القواعد الضريبية والمنصوص عليها في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل من حيث الإيرادات

الخاضعة للضريبة والمعفاة منها والتكاليف الواجبة الخصم. ولا يتم التمييز عند إعداد الإقرار الضريبي بين الإيرادات الناتجة من مبيعات سلع مسعرة جبرياً أو من مبيعات سلع لا تخضع للتسعير الجبري ، حيث ترحل جميع هذه المبيعات إلي قائمة الدخل على أساس الاستحقاق، وكذلك تحمل التكاليف على قائمة الدخل على أساس الاستحقاق. وسوف يتم من خلال المثال التالي توضيح كيفية تحديد الربح الضريبي لمثل هذه المنشآت .

مثال : الوطنية لتجارة الكيمأويات منشأة فردية يبلغ رأسمالها ٧٥ ألف جنيه، وتعد من المنشآت الصغيرة الفئة الثانية ، حيث يبلغ متوسط عدد العاملين فيها خمسة عشر عامل وموظف ، ولا تتجاوز مبيعاتها السنوية ٢ مليون جنيه . ولقد أوضحت سجلات ودفاتر المنشأة ما يلي :

١ ـ تتعامل المنشأة في نوعين من المنتجات، الأول وهو عبارة عن مجموعة سلع يتم شراؤها بغرض بيعها وتخضع للتسعير الجبري على أساس هامش ربح ١٥% من ثمن البيع، وبلغت مشتريات المنشأة من هذه السلع خلال العام من واقع فواتير ومستندات الشراء ٧٥٠ ألف جنيه ، رد منها لعدم مطابقته للمواصفات ما قيمته ٧٠ ألف جنيه ، ولقد تم بيع هذه المنتجات وتحصيل قيمتها بالكامل خلال العام.

٢ ـ بالنسبة النوع الثاني من المنتجات التي تتعامل فيها المنشأة، فيتم بيعه بهامش ربح ٣٠% من تكلفة الوحدة الواحدة من هذه المنتجات والبالغة ١٥٠٠ جنيه للوحدة، ولقد تم خلال العام بيع ٦٠٠ وحدة نصفها تم بيعه نقدا بخصم تجاري ٨%، والنصف الباقي تم بيعه على الحساب .

٣ ـ بلغت المصروفات العمومية والإدارية المسجلة بالدفاتر ١٧٠ ألف جنيه، وأتضح أنها تتمثل في ٣٠ ألف جنيه إيجار مقر المنشأة المدفوع علماً بأن الإيجار الشهري يبلغ ٣٠٠٠ جنيه، ١٣٥ ألف جنيه الأجور المدفوعة للعاملين بالشركة علماً بأن هناك أجور لم تسجل بالدفاتر بالرغم من أنها استحقت خلال العام ولم تسدد بلغت ١٥ ألف جنيه، والباقي يمثل مصروفات لم يتوافر لها مستندات خارجية.

٤ ـ بلغت مصروفات البيع والتوزيع ٢٥ ألف جنيه منها ١٠ آلاف جنيه إكراميات بدون مستندات، والباقي مصاريف إعلان ودعاية ويتوافر لها

مستندات خارجية .
٥ ـ بلغت اهلاكات الأصول الثابتة والمحملة على قائمة الدخل ١٢ ألف جنيه، وهي تمثل ١٠% من قيمة هذه الأصول، علماً بأن الإهلاك المعتمد ضريبياً لمثل هذه الأصول يبلغ ٢٢,٥ ألف جنيه على أساس ٢٥% من أساس أهلاك هذه الأصول .
٦ ـ تقرر تحميل قائمة الدخل لهذا العام بمخصص للديون المشكوك في تحصيلها نظراً لتعثر بعض العملاء وذلك بمعدل ٥% من رقم المدينين والذي بلغ في نهاية العام ٣٠٠ ألف جنيه.
المطلوب :
أولاً:إعداد قائمة الدخل على أساس الاستحقاق وتحديد صافي الربح المحاسبي.
ثانياً: تحديد وعاء الضريبة لهذه المنشأة علماً بأن قانون الضرائب لا يسمح باعتماد أي مخصصات كتكاليف واجبة الخصم، كما لا يسمح بالمصروفات غير المؤيدة بالمستندات بما فيها الإكراميات إلا في حدود ٧% من المصروفات الإدارية والعمومية المؤيدة بالمستندات .

الحل

أولاً : أعداد قائمة الدخل: (ويتم إعدادها وفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي)

بيان	جزئي	كلي
المبيعات:		
مبيعات السلع المسعرة	٨٠٠٠٠٠	
مبيعات السلع غير المسعرة	١١٢٣٢٠٠	
إجمالي المبيعات	ـــــــــــــ	١٩٢٣٢٠٠
(-) تكلفة المبيعات:		
تكلفة المبيعات المسعرة (صافي قيمة المشتريات)	٦٨٠٠٠٠	
تكلفة المبيعات غير المسعرة = ٦٠٠ × ١٥٠٠	٩٠٠٠٠٠	
	ـــــــــــــ	(١٥٨٠٠٠٠)

	-	
مجمل الربح		٣٤٣٢٠٠
(-) المصروفات العمومية والإدارية:		
الأجور (المستحقة)	١٥٠٠٠٠	
الإيجار (المستحق)	٣٦٠٠٠	
أخرى	٥٠٠٠	
إجمالي المصروفات العمومية والإدارية	١٩١٠٠٠	
أهلاك الأصول الثابتة	١٢٠٠٠	
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٥٠٠٠	
مصاريف البيع والتوزيع	٢٥٠٠٠	
	———	(٢٤٣٠٠٠)
صافي الربح (المحاسبي)		١٠٠٢٠٠

ملاحظات على قائمة الدخل :

١ ـ تحديد المبيعات المسعرة جبرياً :

تحديد صافي المشتريات = ٧٥٠٠٠٠ ــ ٧٠٠٠٠ = ٦٨٠٠٠٠ جنيه

المبيعات = ٦٨٠٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{١٠٠ - ١٥}$ = ٨٠٠٠٠٠ جنيه

٢ ـ تحديد المبيعات غير المسعرة جبرياً :

أ ـ تحديد سعر بيع الوحدة = ١٥٠٠ × ١٣٠% = ١٩٥٠ جنيه

ب ـ تحديد قيمة المبيعات النقدية:

المبيعات = ٣٠٠ وحده × ١٩٥٠ = ٥٨٥٠٠٠ جنيه

(-) الخصم التجاري = ٥٨٥٠٠٠ × ٨% = (٤٦٨٠٠) جنيه

صافي المبيعات النقدية = ٥٣٨٢٠٠ جنيه

ج ـ تحديد قيمة المبيعات الآجلة = ٣٠٠ × ١٩٥٠ = ٥٨٥٠٠٠ جنيه

إجمالي المبيعات غير المسعرة جبرياً = ٥٣٨٢٠٠ + ٥٨٥٠٠٠ = ١١٢٣٢٠٠ جنيه

٣ ـ الأجور المستحقة = الأجور المدفوعة + الأجور التي استحقت ولم تسدد

= ١٣٥٠٠٠ + ١٥٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جنيه

٤ ـ الإيجار السنوي المستحق = ٣٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر = ٣٦٠٠٠ جنيه
٥ ـ المصروفات العمومية والإدارية الأخرى = المصروفات العمومية والإدارية المسجلة بالدفاتر – (الأجور المدفوعة والمسجلة بالدفاتر + الإيجار المدفوع والمسجل بالدفاتر) = ١٧٠٠٠٠ ـ (١٣٥٠٠٠ + ٣٠٠٠٠) = ٥٠٠٠ جنيه.

ثانياً : إعداد الإقرار الضريبي: (ويتم إعداده على أساس القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥)

صافي الربح (من قائمة الدخل)	١٠٠٢٠٠
يضاف إلى صافي الربح المحاسبي: (المصروفات غير المعتمدة ضريبياً):	
الإهلاك المحمل على قائمة الدخل	١٢٠٠٠
مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	١٥٠٠٠
الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن نسبة ٧%	١٩٨٠
إجمالي صافي الربح الضريبي	١٢٩١٨٠
يخصم: (المصروفات المعتمدة ضريبياً)	
الإهلاك الضريبي	(٢٢٥٠٠)
صافي الوعاء الخاضع للضريبة	١٠٦٦٨٠

ملاحظات على الإقرار الضريبي:

١ ـ لا يعد تكلفة الإهلاك المحمل على قائمة الدخل ، ولكن يعد تكلفة الإهلاك المحسوب وفقاً للمعدلات التي حددها قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، ولذلك تم في الإقرار إضافة الإهلاك المحمل على قائمة الدخل على الربح المحاسبي وخصم الإهلاك الضريبي .

٢ ـ المخصصات لا تعد كافة أنواع المخصصات من التكاليف الواجبة الخصم ضريبياً.

٣ ـ المصروفات غير المؤيدة بالمستندات بما فيها الإكراميات = ٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جنيه

وتعتمد كتكلفة واجبة الخصم في حدود ٧% من المصروفات العمومية

والإدارية المؤيدة بالمستندات ، وما زاد عن هذه النسبة يضاف في الإقرار الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول لوعاء الضريبة.

المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بالمستندات

= الأجور المستحقة + الإيجار المستحق

= ١٥٠٠٠٠ + ٣٦٠٠٠ = ١٨٦٠٠٠ جنيه.

قيمة المصروفات غير المؤيدة بالمستندات = ١٨٦٠٠٠ × ٧%

=١٣٠٢٠ جنيه.

الزيادة في المصروفات غير المؤيدة بالمستندات عن نسبة ٧%

= ١٥٠٠٠ – ١٣٠٢٠ = ١٩٨٠ جنيه

(٣) قواعد المحاسبة الضريبية للمنشآت الصغيرة الفئة الثالثة:

تعامل هذه المنشآت ضريبياً مثل أي منشأة خاضعة للضريبة ويحدد صافي ربحها الخاضع على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ، مع مراعاة ما يلي :

١ ـ إمساك الدفاتر والسجلات المحاسبية وفقاً لما يتطلبه قانون ضريبة الدخل .

٢ ـ تلتزم هذه المنشآت بتطبيق معايير المحاسبة المصرية عند إعداد قوائمها المالية.

٢ ـ الالتزام بالاحتفاظ بالمستندات المؤيدة للإيرادات والنفقات .

٣ ـ يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام قانون الضريبة على الدخل رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥ المعدل.

٤ ـ تقدم هذه المنشآت إقراراها الضريبي على أي من النموذجين رقم (٢٧) أو (٢٨) إقرارات بحسب الأحوال .

الفصل الرابع

الإعفاءات المرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي

تضمنت المادة رقم (٣١) الإعفاءات المتعلقة بالنشاط التجاري والصناعي وهي كالتالي:

١ - أرباح منشآت استصلاح أو استزراع الأراضي وذلك لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ بدء مزاولة النشاط (سبق الإشارة إليها).

٢ - أرباح منشآت الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها، ومشروعات مصايد ومزارع الأسماك وأرباح مشروعات مراكب الصيد، وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط (سبق الإشارة إليها).

ومما يجدر الإشارة إليه أن المشرع الضريبي قد نص في البند الثاني من المادة (٣١) على إعفاء منشآت تربية النحل وذلك لمدة عشر سنوات من تاريخ بدء مزاولة النشاط، في حين أنه لم ينص على خضوعها ضمن أحكام المادة (١٩). ولقد كانت القوانين الضريبية السابقة تعفي هذه المشروعات من الخضوع للضريبة بشكل مطلق.

٣ - ناتج تعامل الأشخاص الطبيعيين عن استثماراتهم في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، مع عدم جواز خصم الخسائر الناتجة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية. ويلاحظ أن الهدف من هذا الإعفاء هو تشجيع الأشخاص الطبيعيين على التعامل في الأوراق المالية مما يؤدي إلى دفع وتدعيم سوق المال وتطوير عمليات البورصة المصرية.

ولقد تم إلغاء هذا الإعفاء بموجب المادة الرابعة من القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤، وبذلك أصبحت هذه الإيرادات خاضعة للضريبة وفقاً لقواعد خاصة والتي حددتها المواد ٤٦ مكرر (٣) ومكرر (٤) ومكرراً (٥) والمضافة بموجب القانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤.

إلا أنه رجع المشرع الضريبي في القانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ ، وأوقف العمل بالضريبة على أرباح التعامل في الوراق المالية المقيدة في

سوق الأوراق المالية المصرية لمدة عامين، وبذلك أعاد الإعفاء السابق تقريره لمثل هذه الأرباح في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ عند صدوره.

٤ - ما يحصل عليه الأشخاص الطبيعيون من:

أ - عوائد السندات وصكوك التمويل على اختلاف أنواعها المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال.

ب - التوزيعات على أسهم رأس مال شركات المساهمة والتوصية بالأسهم.

ج - التوزيعات على حصص رأس المال في الشركات ذات المسئولية المحدودة وشركات الأشخاص وحصص الشركاء غير المساهمين في شركات التوصية بالأسهم.

د - التوزيعات على صكوك الاستثمار التي تصدرها صناديق الاستثمار.

ولقد تم إلغاء الإعفاءات التي وردت في (ب ، ج ، د) وتم خضوعها للضريبة بموجب قواعد خاصة وفقاً للمواد ٤٦مكرراً ، ومكرراً (١) ومكرراً(٢) والمضافة بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤، والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥.

أما الإعفاء الوارد في (أ) فلقد تم إلغاؤه وأصبح هذا الإيراد خاضع للضريبة وفقاً للقواعد العامة لفرض الضريبة، ويدخل ضمن إيرادات النشاط الخاضع للضريبة .

٥ - العوائد التي يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون عن الودائع وحسابات التوفير بالبنوك المسجلة في جمهورية مصر العربية، وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها تلك البنوك، وعن الودائع وحسابات التوفير في صناديق البريد، وعن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي. وهذا الإعفاء جاء لتشجيع الأشخاص الطبيعيين على توجيه جزء من دخلهم نحو الأوعية الادخارية المختلفة التي جاءت في هذا البند، وذلك لتوفير الأموال اللازمة لتمويل الاستثمار.

٦ - الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية :

أعفي القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ أرباح هذه المشروعات في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي، وذلك لمدة خمس سنوات ابتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، دعماً من جانب المشرع الضريبي للشباب الذين يقومون بمثل هذه المشروعات خلال الفترات الأولى لبداية نشاطهم حتى تستقر أوضاعهم وتنمو مشروعاتهم.

إلا أنه نظراً لإساءة بعض المستثمرين في استخدام التمويل الذي يحصلون عليه من الصندوق الاجتماعي بحيث أصبح هذا الإعفاء لا يحقق الهدف الاجتماعي والاقتصادي المنشود منه، فلقد تم تعديل الإعفاء الوارد في البند (٦) بموجب القانون ١١ لسنة ٢٠١٣ بالشكل الذي أدى إلى تقييده ولا يستفاد منه إلا في حدود وبشرط معينة، وتم تعديل نص البند(٦) والذي يقرر هذا الإعفاء على النحو التالي:

" الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه، وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، وذلك بشرط أمساك دفاتر وحسابات منتظمة."

ويتضح من نص البند(٦) أن المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي يتم أعفاء أرباحها من الضريبة في الحدود وبالشروط التالية:

أ – يكون الإعفاء في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي إلى رأس المال المستثمر في المشروع . ويقصد برأس المال المستثمر إجمالي الأموال المستثمرة في المشروع من رأس المال الثابت (الأصول الثابتة) ورأس المال العامل (الأصول المتداولة - الالتزامات المتداولة).

ب – يعفي من الأرباح السنوية في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي وبحد أقصى ٥٠% من صافي الربح السنوي ، وبما لا يجاوز ٥٠ألف جنيهاً في السنة. ويترتب عن هذا الشرط أن يكون الإعفاء كالتالي:

مقدار الأرباح في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي	أو ٥٠% من صافي الأرباح السنوية	أو ٥٠ ألف جنيه من الأرباح السنوية
أيهم أقل		

مثال : أقام أحد الممولين مصنع لإنتاج المشغولات الحريرية برأس مال مستثمر يبلغ ٢٠٠ ألف جنيه منه ١٥٠ ألف جنيه تم تمويله عن طريق قرض حصل عليه الممول من الصندوق الاجتماعي بفائدة سنوية ٤%، والباقي تم تمويله من أمواله الذاتية، ولقد حقق المصنع في نهاية السنة الأولى لنشاطه صافي ربح بلغ ٦٠ ألف جنيه.
المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح الممول من هذا المصنع.

الحل:

نظراً لأن هذا المصنع من المشروعات المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي تعفي أرباحه من الضريبة في حدود نسبة هذا التمويل :

$$\text{نسبة التمويل} = \frac{\text{القرض من الصندوق الاجتماعي}}{\text{إجمالي رأس المال المستثمر}} \times ١٠٠$$

$$\text{نسبة التمويل} = \frac{١٥٠٠٠٠}{٢٠٠٠٠٠} \times ١٠٠ = ٧٥\%$$

يتم الإعفاء على النحو التالي :

مقدار الأرباح في حدود نسبة التمويل من الصندوق الاجتماعي	أو ٥٠% من صافي الأرباح السنوية	أو ٥٠ ألف جنيه من الأرباح السنوية
٦٠٠٠٠ × ٧٥% = ٤٥٠٠٠	٦٠٠٠٠ × ٥٠% = ٣٠٠٠٠ جنيه	٥٠٠٠٠ جنيه
أيهم أقل		

وتأسيساً على ما سبق يعفي من الأرباح السنوية للممول ٣٠ ألف جنيه وما زاد عن ذلك يخضع للضريبة.

ج – يستمر هذا الإعفاء لمدة خمس سنوات إبتداءً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال.

د - يشترط لكي يستفيد الممول من الإعفاء المشار إليه أن يمارس نشاطه من خلال منشأة فردية، ويمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

٧ – الخصم الضريبي :

لا يعد الخصم الضريبي إعفاءاً ولكنه استنزال من الضريبة المستحقة على الشخص الطبيعي، ويستفيد منه الشخص الطبيعي الذي يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً خاضع للضريبة، وذلك وفقاً للقواعد السابق الإشارة لها في الصفحات السابقة.

الباب الرابع
إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية

الباب الرابع
إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية

تهدف الدراسة في هذا الباب إلى التعرف على الأحكام المتعلقة بتحديد إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية الخاضعة للضريبة على الدخل. ولقد وردت هذه الأحكام بنصوص المواد (من ٣٢ إلى ٣٦) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، ونصوص المواد (من ٤٣ إلى ٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون.

عناصر الدراسة :

١. إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية الخاضعة للضريبة(المادة رقم ٣٢ من القانون).
٢. القياس الضريبي لصافى إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية (تحديد وعاء الضريبة) (المواد ٣٣ ، ٣٤ ، ٣٥ من القانون).
٣. الإعفاءات من الضريبة على إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية (المادة رقم ٣٦ من القانون) .
٤. الخصم والتحصيل لحساب الضريبة (المادة رقم ٧٠ ، ٧١ من القانون).

مقدمة :

تختلف إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية عن إيرادات النشاط التجاري والصناعي. ويتمثل وجه الاختلاف الرئيسي في أن المهن الحرة أو غير التجارية هي المهن التي يُباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي أو الغالب فيها هو العمل باستهداف تحقيق الربح ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو مصدره الأول والغالب . أما بالنسبة لإيرادات النشاط التجاري والصناعي فإنها تنتج بصفة أساسية من تفاعل عنصري العمل ورأس المال معاً.

وردت الأحكام المتعلقة بإيرادات المهن غير التجارية في الباب الرابع من الكتاب الثاني المتعلق بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. وعلى ذلك ، تتناول الدراسة في هذا الباب المعالجة الضريبية لإيرادات المهن غير التجارية وذلك في ضوء الأحكام التي وردت في القانون المشار إليه (المواد من ٣٢ إلى ٣٦) واللائحة التنفيذية للقانون (المواد من ٤٣ إلى ٤٧) ، وأيضاً القرارات الوزارية المكملة والتعليمات التفسيرية والتنفيذية لمصلحة الضرائب . وفى هذا الإطار يتناول هذا الباب النقاط الأساسية الآتية :

١. إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية الخاضعة للضريبة

١/١. المهن والأنشطة التي تخضع إيراداتها للضريبة:

طبقاً لنص المادة رقم (٣٢) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تُفرض الضريبة على:

١ـ صافى إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية التي يُمارسها الممول بصفة مستقلة ويكون العنصر الأساسي فيها العمل ، إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً لنشاطه المهني.

٢ـ الدخل الذي يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم في مصر أو خارجها.

٣ـ أية إيرادات ناتجة عن أية مهنة أو نشاط غير منصوص عليه في المادة رقم (٦) من القانون، سواء كانت هذه الإيرادات محققة في مصر أو في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للمهنة أو النشاط.

يُوضح هذا النص المهن والأنشطة التي تخضع إيراداتها للضريبة ، وهى كالآتي :

أولاً - المهن الحرة أو المهن غير التجارية :

استخدم المشرع كلا العبارتين « مهن حرة » ، « مهن غير تجارية» كمترادفتين مما يدل على أن التفرقة بينهما ليس له أهمية عملية من حيث المعاملة الضريبية. ويُرجع في تحديد كل مهنة حرة أو غير تجارية إلى القوانين واللوائح المنظمة لها ، غير أنه يُمكن القول بشكل عام أن المهن الحرة أو غير التجارية هي المهن التي يُباشرها الممولون بصفة مستقلة والتي يكون العنصر الأساسي فيها العمل ، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ، ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح فيها مختلطاً نتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الغالب في تحقيق الإيراد.

ومن الأمثلة على المهن الحرة أو غير التجارية مهنة المحاماة ، مهنة الطب، مهنة الصحافة ، مهنة المحاسبة والمراجعة ، مهنة التخليص

الجمركي ، مهنة الرسم والتصوير والنحت ، مهنة الترجمة . وغيرها من المهن.

ثانياً - الدخل الذى يتلقاه أصحاب حقوق الملكية الفكرية من بيع أو استغلال حقوقهم :

تسرى الضريبة على الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب حقوق الملكية الفكرية والتي تنتج من بيع أو استغلال حقوقهم. ومن الأمثلة على ذلك الإيرادات التي تنتج من بيع المؤلفات أو التراجم لإخراجها في صورة مرئية أو مسموعة عن طريق دور السينما أو المسرح أو الإذاعة والتليفزيون.

في حالة تحقق أي إيراد لأصحاب المهن الحرة من خلال بيع أو استغلال حق من حقوق الملكية الفكرية مثل تركيبة دواء يتم تصنيعها و بيعها من خلال شركة فإن ما يحصل عليه المهني في هذه الحالة يدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ثالثاً - المهن أو الأنشطة الأخرى غير المنصوص عليها في المادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل(*):

اعتبر المشرع إيرادات المهن أو الأنشطة بخلاف ما ورد بنص المادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل من قبيل الإيرادات التي تسرى عليها الأحكام المتعلقة بإيرادات المهن الحرة أو غير التجارية باعتبارها ضريبة القانون العام. ويُقصد بالمهنة مزاولة الشخص لعمل على وجه التكرار والاعتياد بغرض الحصول على دخل منتظم منه، أما النشاط فيقصد به العمل أو الجهد البدني أو الذهني الذي لا يبلغ حد المهنة ويبذله الشخص بقصد الحصول على دخل منه . ولقد أضاف المشرع لفظ «نشاط» إلى النص حتى يكون شاملاً ولا يفلت من الضريبة نتاج الأنشطة التي لم ترق إلى مرتبة « المهنة» . وجدير بالذكر أن إيراد النشاط المهني للممول يخضع للضريبة ولو تُحقق بصفة عرضية.

وهكذا يتضح أن المشرع اعتبر إيرادات المهن غير التجارية هي الإيراد

(*) راجع الإيرادات الخاضعة للضريبة طبقاً لنص المادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل .

العام الذى يندرج تحته كل الإيرادات الأخرى بخلاف تلك التي وردت بنص المادة رقم (٦) من قانون الضريبة على الدخل والمتمثلة في إيرادات المرتبات وما في حكمها وإيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات الثروة العقارية، وإيرادات المهن غير التجارية. ويرجع ذلك إلى حرص المشرع على إخضاع كل الإيرادات التي يُحققها الأشخاص الطبيعيون للضريبة على الدخل.

٢/١. الشروط العامة لخضوع الإيرادات للضريبة :

يتضح من نص المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل أن هناك أربعة شروط يتعين توافرها في إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة، وهذه الشروط هي :

(١) مزاولة المهنة أو النشاط بصفة مستقلة:

أن أحد الشروط العامة لخضوع إيرادات المهن غير التجارية للضريبة على الدخل أن يكون الشخص الذى يُزاول المهنة أو النشاط مشتغلاً لحساب نفسه ولمصلحته وعلى مسئوليته ، محتفظاً بحريته في أداء العمل ، أي يتحمل جميع مخاطر المهنة بحيث يؤول إليه الربح ويتحمل الخسارة . ويُعتبر الاستقلال في ممارسة المهنة عكس علاقة التبعية أو العمل لحساب الغير ولمصلحة هذا الغير وتحت رقابته ومسئوليته ، إذ يُعتبر الشخص في الحالة الأخيرة أجيراً (أو موظفاً) ، وما يُثاب عليه من هذا العمل يُعتبر راتباً أو أجراً يخضع للضريبة على أساس إيرادات المرتبات وما في حكمها . وتطبيقاً لذلك:

أ ـ يخضع صافى الإيراد الذى يحصل عليه الطبيب نظير قيامه بإجراء عمليات للمرضى في مستشفى معين ، دون أن يربطه بها علاقة الأجير برب العمل ، للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية . ولكن إذا كانت هناك علاقة تبعية بين الطبيب والمستشفى فإن صافى الإيراد الذى يحصل عليه نظير إجراء عملياته في هذه المستشفى يخضع للضريبة على أساس إيرادات المرتبات وما في حكمها.

ب ـ يخضع صافى الإيراد الذى يحصل عليه محام تحت التمرين من مباشرة مهنته للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية ، إذا كانت لا تربطه بالمحامي الأصلي الذى يتدرب في مكتبه علاقة الأجير برب العمل، ولكن إذا تحققت علاقة التبعية فإن ما يحصل عليه المحامي تحت التمرين يخضع للضريبة على أساس إيرادات المرتبات والأجور.

جـ ـ يخضع صافى الإيراد الذى يحصل عليه المحاسب (أو المراجع) من مكتب المحاسبة والمراجعة الخاص به للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية، وإذا كان المحاسب (أو المراجع) يرتبط بإحدى المنشآت بعلاقة عمل وظيفية فإن ما يتقاضاه من هذه المنشأة يخضع للضريبة على أساس إيرادات المرتبات وما في حكمها.

(٢) قيام المهنة أو النشاط على عنصر العمل بصفة رئيسية:

يتميز إيراد المهن غير التجارية بأن مصدره الأساسي هو العمل حيث تعتمد هذه المهن على الكفاءة العلمية أو الفنية أو الخبرة أو الموهبة في ممارستها ، وتتطلب فيمن يُمارسها تأهيلاً علمياً ومهنياً معيناً ومستوى من الخبرة والمران ، ويحكمها في معظم الحالات مجموعة من القوانين والقواعد التي تُنظم ممارستها.

وعلى ذلك ، اشترط المشرع في البند الأول من المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل أن يكون العمل هو العنصر الأساسي في مزاولة المهن الحرة أو غير التجارية.

ويُعتبر هذا الشرط ضابطاً للتفرقة بين الإيرادات التي تخضع للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية والإيرادات التي تخضع للضريبة على أساس إيرادات النشاط التجاري والصناعي. فالعمل وإن كان يُعد عنصراً من العناصر اللازمة لممارسة الأنشطة التجارية والصناعية فإن دوره في ممارسة تلك الأنشطة لا يفوق دور رأس المال. وهذا لا يعنى أن المهن غير التجارية تقوم على عنصر العمل وحده، فقد أصبح من الضروري ـ ومع التطور الحديث لبعض هذه المهن ـ الاستعانة ببعض الأجهزة والمعدات والأدوات اللازمة لممارستها كما هو الحال بالنسبة لمهن طب الأسنان

والأشعة والتحاليل الطبية والتصوير .. وغيرها، مما جعل عنصر رأس المال يأخذ مكانه إلى جانب عنصر العمل في ممارستها ، وبالرغم من ذلك لازالت الكفاءة العلمية والخبرة الفنية هي الأساس لإمكان الاستخدام الجيد لهذه الأجهزة والمعدات.

وهكذا فإن تمييز المهن الحرة أو غير التجارية عن غيرها من المهن لا يكمن في وجود رأس المال من عدمه ، وإنما يكمن في اعتماد المهنة بصفة أساسية على عنصر العمل والذى يُعد المصدر الغالب في تحقيق الإيراد عند ممارسة هذه المهن.

(٣) المزاولة الفعلية للمهنة بغرض الربح أو الكسب :

يتطلب هذا الشرط ضرورة الممارسة الفعلية للمهنة بغرض الربح أو الكسب حتى تخضع إيراداتها للضريبة. وتطبيقاً لهذا الشرط:

أ- يجب أن يُمارس الشخص المهنة فعلاً لكى يخضع للضريبة . إذ أن مجرد حصول الشخص على المؤهلات العلمية والخبرات الفنية وتوافر الشروط اللازمة لممارستها لا يُعد في حد ذاته سبباً كافياً لخضوع الشخص للضريبة ، فلا يكفى مثلاً أن يقوم الطبيب أو المحامي أو المحاسب بقيد اسمه في سجل الممارسين بالنقابات المختصة لكى يخضع للضريبة ، بل يجب إلى جانب ذلك أن يُمارس المهنة فعلاً.

من ناحية أخرى ، إذا قام أحد الأشخاص بممارسة المهنة فعلاً دون أن تتوافر الشروط القانونية اللازمة لذلك كضرورة الحصول على الترخيص اللازم لمزاولة المهنة من الجهات المختصة فإن ما يُحققه من إيراد ناتج من مزاولة المهنة يخضع للضريبة ، وإن كان هذا لا يعفيه من المساءلة التأديبية أو الجنائية . ومن الأمثلة على ذلك الإيرادات التي يُحققها المدرسون من الدروس الخصوصية ، الإيرادات التي يُحققها المحاسب من ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة دون أن يكون مقيداً في سجل المحاسبين والمراجعين.

ب - يجب توافر نية الكسب أو قصد الربح عند ممارسة المهنة أو النشاط لكى يخضع للضريبة ، على أنه لا يلزم أن يكون قصد الربح متوافراً

عند بدء مزاولة النشاط، ويكفى أن يكون هذا القصد هو أحد الدوافع التي دعت إليه. وعلى ذلك ، لا تسرى الضريبة إذا كان الغرض من ممارسة المهنة أو النشاط مجرد الهواية أو أداء خدمات مجانية أو نشر التعليم.

(٤) مزاولة المهنة أو النشاط في مصر وكذلك إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية المحققة فى الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهني:

طبقاً لنص البند الأول من المادة رقم (٣٢) من قانون الضريبة على الدخل تسرى الضريبة على صافى أرباح المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية ... إذا كانت ناتجة عن مزاولة المهنة أو النشاط في مصر، أوفى الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهني ، وتطبيقاً لهذا الشرط:

أ ـ تخضع إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية للضريبة إذا كانت ناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط في مصر بصرف النظر عن جنسية صاحبها مصرياً كان أو أجنبياً وسواء كان مقيماً في مصر أم في الخارج بشرط أن يكون له مركز دائم في مصر. فالعبرة إذن هي بممارسة المهنة أو النشاط في مصر لكي تخضع إيراداتها للضريبة . وعلى ذلك ، إذا استدعى طبيباً غير مقيم وليس له مركز دائم في مصر ـ مصرياً كان أو أجنبياً ـ لإجراء بعض العمليات الجراحية أو تقديم بعض الاستشارات الطبية في مصر ، فإن ما يتقاضاه مقابل ذلك لا يخضع للضريبة.

ب ـ يخضع للضريبة إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية الناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط في الخارج إذا كانت مصر مركزاً للنشاط المهني. وعلى ذلك ، إذا قام أحد المحاسبين المقيم في مصر ـ مصرياً كان أو أجنبياً ـ والذي يُمارس مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال مكتبه في مصر بتقديم خدماته لعملاء له في الخارج فإن ما يتقاضاه مقابل ذلك يخضع للضريبة على الدخل.

٢. القياس الضريبي لصافى إيرادات المهن الحرة أو غير التجارية (تحديد وعاء الضريبة)

١/٢.أسس القياس الضريبي لصافى إيرادات المهن الحرة:

(١) طبقاً لنص الفقرة الأولى من المادة رقم (٣٣) من قانون الضريبة على الدخل تحدد الإيرادات الداخلة فى وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الإيرادات، خلال السنة السابقة، ويشمل الإيراد من المهن غير التجارية عائدات التصرف فى أية أصول مهنية، وعائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كليا أو جزئيا وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

نخلص من ذلك إلى أنه في حالة تحقق أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل عن الملكية أو جزء منها أو عائدات نقل الخبرة مثل التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولي المهنة أو لأي جهة أخرى فيجب إدراج ما سبق ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ويكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقاً لأحكام القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاك الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر قرار من الوزير.

(٢) تُحدد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة سنوياً على أساس صافى الإيراد خلال السنة السابقة ، فالضريبة لا تسرى على أرباح كل عملية على حدة ، ولا تسرى على الإيراد بمجرد تحققه ، ولكنها تسرى على نتيجة العمليات التي يقوم بها الممول أثناء سنة كاملة كوحدة واحدة متكاملة، والسنة الضريبية هي السنة الميلادية (من يناير إلى ديسمبر) ، ولا يجوز للممول اختيار سنة أخرى . غير أن هناك بعض الحالات الاستثنائية التي تسرى فيها الضريبة لمدة أقل من سنة كحالة بدء نشاط الممول أو انتهاء فترة إعفائه من الضريبة خلال السنة الميلادية ، أو

انقطاع الممول عن ممارسة المهنة خلال السنة الميلادية ، بسبب الوفاة أو التوقف عن العمل.

(٣) يتطلب تحديد صافى إيرادات المهن غير التجارية أو الحرة الخاضع للضريبة مقابلة الإيرادات التي يحصل عليها صاحب المهنة بنفقات الحصول على هذه الإيرادات، وهو ما يتطلب قياس تلك الإيرادات والنفقات. وفى المجال المحاسبي يُوجد أسس مختلفة لقياس الإيرادات والتكاليف تتمثل في الأساس النقدي وأساس الاستحقاق والأساس المختلط الذى يجمع بين الأساس النقدي وأساس الاستحقاق . ويُعتبر الأساس النقدي أكثر ملاءمة لطبيعة نشاط المهن غير التجارية أو المهن الحرة ، ولذلك تأخذ به مصلحة الضرائب كأساس لقياس صافى الإيراد الخاضع للضريبة.

وطبقاً لهذا الأساس يتحدد صافى الإيراد الخاضع للضريبة على أساس المتحصل فعلاً من العمليات على اختلاف أنواعها التي باشرها الممول بعد خصم جميع التكاليف التي دفعها فعلاً خلال السنة واللازمة لمباشرة المهنة ماعدا الضريبة التي يُؤديها طبقاً لهذا القانون.

وعلى ذلك ، تشتمل إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة على المتحصلات في السنة الخاضعة للضريبة سواء كانت تخص السنة أو كانت تخص السنة أو السنوات السابقة أو اللاحقة . وإذا قام الممول برد كل أو بعض المبالغ المحصلة مقدماً في سنة تالية وكان قد سبق إخضاعها للضريبة فيحق له في هذه الحالة أن يخصمها من الإيرادات في السنة التي يتم فيها الرد.

ومما يجدر الإشارة إليه في هذا المجال أن الضريبة تسرى على الإيراد سواء كان نقدياً أو عينياً كالأتعاب والهبات النقدية والعينية المتعلقة بمزاولة المهنة ، وسواء تم تحصيله نقداً أو بشيكات أو تم وضعه تحت تصرف صاحبه في الحساب الجاري أو تم الحصول عليه بطريق المقاصة (متى توافرت شروطها القانونية) أو بأي طريقة أخرى من طرق الأداء.

وهكذا يتضح أن الأساس النقدي هو الذى يصلح كأساس لتسجيل الإيرادات والتكاليف في الدفاتر والسجلات المحاسبية لأصحاب المهن غير

التجارية أو المهن الحرة حتى يسهل إعداد الإقرار الضريبي . وإذا ثبت أن الممول يقوم بتسجيل إيراداته ومصروفاته المتعلقة بالمهنة طبقاً لأساس الاستحقاق فإن ذلك لا يُعد مبرراً لرفض الدفاتر والسجلات التي أُعدت على هذا الأساس ، وإنما يتطلب الأمر في مثل هذه الحالات ضرورة تعديل البيانات المحاسبية التي تتضمنها تلك الدفاتر والسجلات طبقاً للأساس النقدي وإعداد الإقرار الضريبي على هذا الأساس.

وعلى الرغم من أن الأساس النقدي هو القاعدة العامة التي يرتكز عليها قياس الإيرادات والمصروفات عند تحديد صافى الربح الخاضع للضريبة ، إلا أن المشرع الضريبي خرج عن هذه القاعدة عندما طبق أساس الاستحقاق لغرض قياس بعض أنواع المصروفات ومنها إهلاك الأصول الثابتة ، حيث أقر المشرع بتوزيع تكاليف شراء أو اقتناء الأصول الثابتة اللازمة لمباشرة المهنة على سنوات الاستفادة منها ، وهو ما يعنى عدم سماح المشرع بخصم قيمتها بالكامل في نفس السنة التي دفعت فيها ، ولكن يُسمح بخصم إهلاكاتها من الإيرادات الخاضعة للضريبة خلال سنوات الاستفادة من تلك الأصول.

هذا ، ويتطلب القياس الضريبي لصافى إيراد المهن الحرة أو المهن غير التجارية، تحديد عناصر الإيرادات الخاضعة للضريبة والتكاليف الواجبة الخصم من تلك الإيرادات ، وهو ما سوف نتناوله في النقاط التالية.

٢/٢. تحديد الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة :

تتمثل الإيرادات الإجمالية الخاضعة للضريبة في تلك الإيرادات التي يحصل عليها أصحاب المهن غير التجارية أو المهن الحرة والناتجة من مزاولة المهنة أو النشاط سواء كانت في صورة أتعاب أو عمولات أو مكافآت أو غير ذلك . فبالنسبة للمحاسب الذى يُمارس مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة مستقلة تتمثل إيراداته على سبيل المثال في الأتعاب التي يحصل عليها نظير تقديم خدمات مراجعة الحسابات والضرائب وتحليل وتصميم نظم المعلومات المحاسبية وغيرها.

وتشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة أيضاً عائدات التصرف في أية

أصول مهنية ، وهى العائدات التي تنتج من بيع أي أصل من الأصول الثابتة المستخدمة في مزاولة المهنة بأكثر من قيمته الدفترية ، وأيضاً الأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها صاحب المهنة من أي جهة بسبب هلاك أصل من الأصول الثابتة أو الاستيلاء عليه. وتُمثل عائدات التصرف في الأصول الثابتة مقدار الزيادة في القيمة البيعية للأصل(أو في قيمة التعويض) عن صافى قيمته الدفترية ، وهو ما يُعرف محاسبياً بالأرباح الرأسمالية.

وتشمل الإيرادات الخاضعة للضريبة أيضاً إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية ، عائدات نقل الخبرات أو التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً (صافى الإيراد) ، وأية مبالغ محصلة نتيجة لإغلاق المكتب.

وطبقاً لنص المادة رقم (٤٣) من اللائحة التنفيذية للقانون يقصد بعائدات التصرف في أية أصول مهنية وعائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً ، المنصوص عليها في الفقرة الأولى من المادة (٣٣) من القانون ، الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع أي أصل من الأصول المستخدمة في مزاولة المهنة أو نتيجة التنازل عن المكتب أو جزء منه .

ويُقصد بعائدات نقل الخبرات الأرباح التي تتحقق نتيجة التدريب أو الاستشارات لبعض مزاولى المهنة أو لأى جهة أخرى.

وجدير بالذكر أن المشرع الضريبي أخضع الأرباح الرأسمالية التي تنتج عن التصرف في الأصول المهنية للضريبة ، ولكنه لم يُشر إلى الخسائر الرأسمالية التي قد تنتج عن التصرف في الأصول المهنية ـ وذلك في حالة ما إذا كانت القيمة البيعية لتلك الأصول أقل من تكلفتها الدفترية ـ ضمن التكاليف أو المصروفات التي يُسمح بخصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وعلى ذلك ، يرى المؤلف ضرورة اعتبار الخسائر الرأسمالية التي قد تنتج عن التصرف في الأصول المهنية من قبيل التكاليف أو المصروفات واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك تمشياً مع توجه المشرع الضريبي والذى يعتبر عائدات التصرف في الأصول المهنية من قبيل

الإيرادات الخاضعة للضريبة.

وبناء على ذلك، لا تُعد الأرباح والإيرادات التالية من قبيل الإيرادات الخاضعة للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة:

١ ـ المكافآت والجوائز المالية التي يحصل عليها الممول من مؤتمرات أو محافل علمية.

٢ـ المبالغ التي يحصل عليها الممول مقابل إلقائه محاضرات أو إجراء أحاديث في الإذاعة والتليفزيون.

٣ـ الهبات النقدية أو العينية غير المتعلقة بممارسة المهنة.

٤ـ المصاريف والرسوم التي يُحصلها الممول من عملائه ويقع عبؤها عليهم.

٥ـ إيرادات العقارات الداخلة في عمل المنشأة. ومن الأمثلة على ذلك الإيرادات التي يحصل عليها الممول من قيامه بتأجير جزء من العقار الذى يُمارس فيه المهنة أو تأجير أصل من الأصول التي يستخدمها لغرض مزاولة المهنة . وهذه الإيرادات لا تخضع للضريبة على أساس إيرادات المهن غير التجارية ، وإنما تخضع للضريبة على أساس إيرادات الثروة العقارية.

٦ـ التعويض الذى يُحكم به للممول مقابل التنازل عن عقد من العقود أو فسخه، كعقد الإيجار ، أو في جريمة قذف في حقه مثلاً ، ولو كانت بسبب مباشرة المهنة ، لأن هذا التعويض لا يُعتبر إيراداً وإنما يُعتبر رأس مال .

٣/٢. تحديد التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية :

أشرنا فيما سبق أن الضريبة لا تسرى إلا على صافى الإيراد الذى يتولد عن نشاط المهن غير التجارية أو المهن الحرة . ويقتضى الوصول إلي صافى الإيراد خصم كافة التكاليف التي يتحملها الممول في سبيل الحصول على الإيراد.

ولقد أقر المشرع مبدأ عام هو خصم جميع التكاليف اللازمة لمباشرة

المهنة، وإن كان قد ذكر بعض عناصر التكاليف على سبيل المثال لا الحصر.

هذا ، وقد فرق المشرع بين ما إذا كان الممول يُمسك دفاتر وحسابات منتظمة أم لا ، فإذا كان الممول لديه دفاتر وحسابات منتظمة مؤيدة بالمستندات المعتمدة من مصلحة الضرائب أو مؤشرات الدخل وغيرها من القرائن التي تكشف عن الأرباح الفعلية للممول، في هذه الحالة يقضى نص المادة رقم (٣٥) من القانون بخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تُحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

وطبقاً لنص المادة رقم (٤٥) من اللائحة التنفيذية للقانون يُشترط لخصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيرادات، في تطبيق حكم المادة (٣٥) من القانون، ما يأتي:

١ ـ أن يكون الممول ممسكاً دفاتر وحسابات منتظمة.

٢ـ أن تكون التكاليف والمصروفات لازمة لمزاولة المهنة أو النشاط، وأن تكون حقيقية ومؤيدة بالمستندات فيما عدا التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات.

أما بالنسبة للتكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات والمشار إليها في المادة (٣٥) من القانون فإنه يُطبق بشأنها حكم المادة رقم (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون ، والذى بمقتضاه يُقصد بها التكاليف والمصروفات التي يتعذر في الغالب نظراً لطبيعتها إثباتها بمستندات خارجية ، وتتوافر بالنسبة لها أذون صرف داخلية أو بيانات أسعار ، ومنها طبقاً لنص المادة رقم (٢٨) من اللائحة التنفيذية للقانون :

١ـ مصروفات الانتقالات الداخلية.

٢ـ مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.

٣ـ مصروفات النظافة.

٤ـ الدمغات العادية والنقابية اللازمة لتسيير أعمال المنشأة.

٥ـ مصروفات الصيانة العادية.

٦ــ الجرائد والمجلات اليومية أو الأسبوعية أو الشهرية إذا كانت

تستلزمها طبيعة المهنة أو النشاط.

ويشترط ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات ، بما في ذلك الإكراميات ، على ٧ % من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

من ناحية أخرى، إذا كان الممول لا يُمسك دفاتر وحسابات منتظمة فيكون الخصم بنسبة ١٠ % من إجمالي الإيراد مقابل جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد كما يقضى بذلك نص المادة رقم (٣٥) من القانون، والمادة رقم (٤٦) من اللائحة التنفيذية للقانون.

١/٣/٢. التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية في حالة وجود دفاتر وحسابات منتظمة :

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٣٣) من القانون يكون تحديد صافى الإيرادات على أساس الإيراد الناتج عن العمليات المختلفة طبقا لأحكام القانون بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بما فيها إهلاك الأصول وذلك كله وفق أصول محاسبية مبسطة يصدر بها قرار من الوزير .

أولاً - التكاليف التي نص عليها القانون:

وردت هذه التكاليف بنص المادة رقم (٣٣) من قانون الضريبة على الدخل، والمادة رقم (٤٤) من اللائحة التنفيذية للقانون ، وهى :

١- رسوم القيد والاشتراكات السنوية ورسوم مزاولة المهنة مثل رسوم القيد والاشتراك في النقابة التي ينتمى إليها الممول واشتراك المجلات العلمية والمهنية.

٢- الضرائب التي يُؤديها الممول بمناسبة مباشرة المهنة عدا الضريبة التي يُؤديها وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل . ومن الأمثلة على هذه الضرائب ما يتحمله الممول من الضرائب العقارية والتي تُفرض على المباني المملوكة له ويُزاول فيها المهنة.

وجدير بالذكر أنه يُسمح للممول بخصم الضرائب المباشرة التي يُؤديها بمناسبة مزاولة المهنة ما عدا الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أو

المهن الحرة . ويُسمح للممول كذلك بخصم الضرائب غير المباشرة والرسوم مثل رسوم الدمغة والضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب التي تستلزمها طبيعة ممارسة المهنة طالما كانت متعلقة بها ولازمة لها.

٣ـ المبالغ التي يُؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات. ويُسمح بخصم هذه المبالغ من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة رقم (٦) من القانون.

٤ـ أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر, على أن يكون التأمين في شركات خاضعة لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم (١٠) لسنة ١٩٨١. ويُسمح بخصم هذه الأقساط من إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة الخاضعة للضريبة، ولا يجوز تكرار ذات الخصم من أي دخل آخر منصوص عليه في المادة رقم (٦) من القانون.

هذا ، ويُشترط ألا تزيد جملة ما يُعفى للممول من صافى الإيراد الخاضع للضريبة على ٣٠٠٠ جنيه سنوياً ، وذلك بالنسبة للمبالغ التي يُؤديها إلى نقابته لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات وأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي المشار إليها ، وذلك طبقاً لما ورد بنص المادة رقم (٣٣) من قانون الضريبة على الدخل . وهذا يعنى أن الحد الأقصى للمبالغ التي يُسمح للممول بخصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة هو ٣٠٠٠ جنيه ، وذلك بالنسبة للمبالغ التي يُؤديها إلى نقابته لتمويل نظمها الخاصة بالمعاشات أو بالنسبة لأقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي أو بالنسبة للنظامين معاً.

وفى جميع الأحوال يكون اعتماد هذه التكاليف من واقع الإيصالات الصادرة من الجهات المختصة.

ثانياً - التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة ولم ترد بنص القانون:

لم يُحدد المشرع الضريبي التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات على سبيل الحصر، وإنما ذكر بعضاً منها على سبيل المثال، مما قد يُثير خلافاً بين مصلحة الضرائب والممولين بشأن بعض هذه التكاليف. وحتى يُمكن تضييق

هوة الخلاف بين مصلحة الضرائب والممولين فيما يتعلق بالتكاليف واجبة الخصم من الإيرادات للوصول إلى صافى الإيراد الخاضع للضريبة ، يتطلب الأمر تحديد شروطاً عامة إذا توافرت في عنصر النفقة فإنه يُعتبر من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات ، وهذه الشروط هي :

أ ـ أن تكون التكاليف لازمة لمباشرة المهنة: ويعنى هذا الشرط أن تكون التكاليف مرتبطة بالأنشطة المتعلقة بممارسة المهنة سواء كان ذلك بشكل مباشر أو غير مباشر. وعلى ذلك، لا يُعد تكليفاً ولا يخصم من الإيرادات الإجمالية كل مصروف غير لازم لممارسة المهنة، كالمصروفات المتعلقة بالحصول على إيرادات أخرى بخلاف إيرادات المهن غير التجارية الخاضعة للضريبة والمصروفات الشخصية للممول والتي تُعتبر من قبيل استعمال الربح. ومن الأمثلة على ذلك ما يُنفقه صاحب المهنة في سبيل الحصول على سلع أو خدمات من مأكل وملبس ومسكن وعلاج ونزهة وغيره، أو دفع إيجار منزله أو فاتورة تليفون أو كهرباء أو مياه خاصة بمنزلة أو مصروفات مدارس أولاده.

وجدير بالذكر أن المصروفات المشتركة بين ممارسة المهنة واحتياجات الممول الشخصية أو المعيشية ، كاشتراك التليفون ونفقات السيارة التي تُستخدم لأغراض المهنة وللأغراض الشخصية ، تُوزع نسبياً بينهما ، فلا تتحمل المهنة إلا جزءاً منها وبقدر الاستفادة.

ولقد جرى العرف في مصلحة الضرائب على اعتبار ثلث المصروفات المشتركة مقابل الاستخدام الشخصي، واعتبار الثلثين الآخرين لمقابلة احتياجات المهنة . وعلى ذلك ، يُسمح بخصم ثلثي المصروفات المشتركة من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

ب ـ أن تكون التكاليف قد دفعت فعلاً خلال السنة المالية: سواء كانت تخص السنة أو كانت تخص سنوات سابقة أو لاحقة؛ تطبيقاً للأساس النقدي المتبع في قياس الإيرادات والتكاليف المتعلقة بالمهن غير التجارية أو المهن الحرة. وتُستثنى من ذلك بعض النفقات غير النقدية التي سمح المشرع

بخصمها مثل قسط إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة لغرض ممارسة المهنة.

جـ - أن تكون التكاليف مؤيدة بالمستندات: كالفاتورة أو الإيصال أو العقد المحرر.. إلخ ، باستثناء بعض المصروفات التي جرى العرف بعدم أخذ مستندات بما يصرف في بعض الأحوال كما هو الحال بالنسبة لمصاريف الانتقال أو مصاريف الإقامة بالفنادق أو الأكل في المطاعم ، فمثل هذه النفقات تسمح مصلحة الضرائب بخصمها دون توافر مستندات مؤيدة لها ما دامت في الحدود المعقولة التي تتفق وطبيعة النشاط أو المهنة ، وألا يكون مبالغاً فيها وإلا قُدرت كحالات المثل أو غيرها.

وهذا ما أكده نص المادة رقم (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل ، والذى يقضى بأن يُخصم من إجمالي إيراد الممول جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق الإيراد من واقع الحسابات المنتظمة المؤيدة بالمستندات بما في ذلك التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات وطبقاً لما تُحدده اللائحة التنفيذية للقانون.

نخلص مما تقدم إلى أنه إذا توافرت في النفقة الشروط التي سبق ذكرها فإنها تكون من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة ، وليس لمصلحة الضرائب أن تعترض على أوجه النفقات التي يُنفقها الممول ، ولا على مقدار تلك النفقات ، ما دام لم يقم لديها شك في صحتها وجديتها . ويقتصر دور مصلحة الضرائب في هذا المجال على مراقبة حسابات الممول بقصد منع الغش أو التلاعب أو التهرب من الضريبة. ونتناول فيما يلى أمثلة للتكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة طالما توافرت فيها الشروط السابق الإشارة إليها:

١ـ تكلفة المواد الخام التي قد تستلزمها بعض المهن مثل مهنة الرسامين والمصورين وطب الأسنان والتحاليل الطبية . ويُسمح بخصم قيمة المواد الخام المستخدمة فعلاً خلال الفترة المالية التي يُحاسب عنها الممول ضريبياً.

٢ـ الأجور والمرتبات وما في حكمها التي يدفعها الممول لموظفيه ومساعديه

سواء كانت في صورة نقدية كالأجور والمكافآت والعمولات أو في صورة عينية كالأغذية والملابس والعلاج والخدمات الاجتماعية والرياضية أو في صورة مزايا تأمينية كحصة في التأمينات الاجتماعية التي يلتزم بها صاحب المهنة طبقاً لقانون التأمينات الاجتماعية . كما يُسمح للممول أيضاً بخصم الأجور والمرتبات وما في حكمها التي تُدفع لأفراد أسرته أو أقاربه إذا ثبت أنها تُدفع عن عمل يُؤدى بالفعل وفى حدود أجر المثل.

٣ـ أقساط إهلاك الأصول الثابتة كالأجهزة والأثاث والسيارات والمباني المملوكة وغيرها من الأصول المادية بشرط أن تكون في حدود النسب والمعدلات التي تُوافق عليها أو تُحددها مصلحة الضرائب في ضوء طبيعة كل أصل وعمره الإنتاجي ومعدلات استخدامه.

٤ـ مصاريف سفر وانتقال الممول وموظفيه لأغراض ممارسة المهنة ، ومصاريف السيارة المخصصة لممارسة المهنة . وتُعتبر مصاريف السفر والإقامة بالخارج لحضور المؤتمرات العلمية والطبية والاشتراك فيها من التكاليف اللازمة لمباشر المهنة ، على أن يُراعى أولاً ما إذا كان حضور الممول للمؤتمر على حسابه الخاص أو بدعوة من المؤتمر أو إيفاده من جهة عمله أو أية جهة أخرى ، فإذا كان حضور المؤتمر على نفقة الممول الخاصة فيخصم له مصاريف السفر والإقامة ضمن التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة بعد استبعاد ما يخص الانتفاع الشخصي إذا كان يُمارس النشاط على وجه حق ، وتقتصر هذه المصاريف على العناصر الآتية :

- تذكرة السفر لمكان انعقاد المؤتمر والعودة والتي تُثبت زيارته لها على أساس الدرجة السياحية.
- رسوم الاشتراك في المؤتمر .
- مصاريف الأبحاث المقدمة للمؤتمر.
- مصاريف الإقامة المناسبة دون مبالغة.

٥ـ المصروفات العمومية مثل مصروفات البريد والتلغراف والتليفون والفاكس مصروفات المياه والإضاءة وأعمال النظافة، ثمن الكتب والمطبوعات

والمراجع والأدوات الكتابية .. وغيرها. وتُعتبر مثل هذه المصروفات من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة والواجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة طالما كانت متعلقة بها ولازمة لها.

وبالإضافة لما تقدم، يُعد في حكم المصروفات واجبة الخصم أقساط التأمين ضد أخطار المهنة كالتأمين ضد المسئولية الشخصية التي تترتب على مزاولة المهنة بالنسبة للأطباء أو الجراحين مثلاً ، والتأمين ضد الحريق والأدوات والأجهزة والأثاث، والتأمين ضد حوادث العمال والخدم .. إلخ.

كما يُعد في حكم المصروفات أيضاً الخسائر العرضية التي تنشأ عن حريق أو سرقة في أماكن مزاولة المهنة وذلك إذا كانت تتعلق بالأجهزة والأدوات والآلات التي تُستعمل في مباشرة المهنة .

٢/٣/٢. التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الإجمالية في حالة عدم وجود دفاتر منتظمة:

أشرنا في البند السابق إلى التكاليف الإجمالية واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة وذلك في حالة ما إذا كان لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة حيث يتم تحديد هذه التكاليف على أساس فعلى ، ولكن إذا لم يكن لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة فإنه قد يصعب في هذه الحالة التوصل إلى التكاليف الفعلية لمباشرة المهنة ، مما دعا المشرع إلى الإقرار بتحديد التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات على أساس حكمي وذلك كما ورد بنص المادة رقم (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل والذى يسمح بخصم نسبة ١٠ ٪ من إجمالي إيراد الممول مقابل جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة وتحقيق الإيراد وذلك في حالة عدم إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة.

٤/٢. تحديد المبالغ التي تُخصم من صافى الإيراد(*) :

(*) **يقصد المشرع بصافي الإيراد الأرباح الصافية التي تتحدد نتيجة مقابلة الإيرادات بالتكاليف اللازمة لمزاولة المهنة .**

أشرنا في الأجزاء السابقة إلى إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة الخاضعة للضريبة والتكاليف واجبة الخصم من تلك الإيرادات بهدف تحديد صافى الإيراد الذى يُحققه الممول من مزاولة المهنة . ولقد سمح المشرع الضريبي بخصم بعض المبالغ من الأرباح الصافية التي يُحققها الممول عند تحديد وعاء الضريبة . ويتم خصم هذه المبالغ من الإيرادات الصافية سواء تحددت على أساس فعلى (في حالة إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة) أو تحددت على أساس حكمي (في حالة عدم إمساك الممول لدفاتر وحسابات منتظمة). ولقد وردت المبالغ المسموح بخصمها من الإيرادات الصافية بنص المادة رقم (٣٤) من قانون الضريبة على الدخل، وهذه المبالغ هي:

١ــ التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يُجاوز صافى الإيراد السنوي .. ولا يجوز خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة رقم (٦) من القانون.

ويُسمح بخصم هذه التبرعات سواء دفعت مباشرة للجهات المذكورة أو دفعت لجهة يُعهد إليها من الحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة بتجميعها لحسابها ، كما تُخصم قيمة التبرعات العينية أيضاً بعد تقييمها وتقدير قيمتها . ويتم هذا الخصم للتبرعات سواء كانت نقدية أو عينية بعد تقييمها بما لا يُجاوز صافى الإيراد السنوي للممول.

٢ـ التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة لإشراف الحكومة ولمؤسسات البحث العلمي المصرية ، وذلك بما لا يُجاوز ١٠٪ من صافى الإيراد السنوي . ولا يجوز طبقاً لنص المادة رقم (٣٤) من القانون (الفقرة الثانية) خصم ذات التبرعات من أي إيراد آخر من الإيرادات المنصوص عليها في المادة رقم (٦) من القانون.

٥/٢. الخصم المقرر لمقابلة الخسائر المرحلة من سنوات سابقة:

طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة رقم (٣٥) من قانون الضريبة على الدخل يسرى حكم المادة رقم (٢٩) من القانون على صاحب المهنة غير التجارية أو المهنة الحرة إذا كان لديه دفاتر وحسابات منتظمة ، ويقضى نص المادة رقم (٢٩) بأنه «إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تُخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية ، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نُقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة ، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى».

وهكذا يُوضح نص هذه المادة أن المشرع الضريبي أجاز للممول الذى يُمسك دفاتر منتظمة أن يُرحل الخسائر المتعلقة بإحدى السنوات لتخصم من أرباح السنة أو السنوات التالية بحد أقصى خمس سنوات.

وطبقاً لنص المادة (٣٧) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه وبالنسبة للشخص الذى تتعدد مصادر إيراداته المنصوص عليها في المادة رقم (٦) من القانون, وفيما عدا المرتبات وما في حكمها, يُراعى عند تحقق خسائر في أحد هذه المصادر ألا يتم إجراء الجمع الجبري إلا في حدود صافى الدخل منها, وإذا تبقى جزء من الخسائر يُطبق بشأنه حكم الفقرة الثانية من المادة رقم (٣٥) والسابق الإشارة إليها .

ويُلاحظ أن مبدأ ترحيل الخسائر لا يسرى بالنسبة لممولي إيرادات المهن غير التجارية الذين لا يمسكون دفاتر وحسابات منتظمة وذلك خلافاً لما هو متبع بشأن ممولي إيرادات النشاط التجاري والصناعي حيث يسرى مبدأ ترحيل الخسائر سواء كان الممول يُمسك أو لا يُمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

في ضوء ما تقدم يأخذ إقرار الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية الشكل التالي:

الإيرادات والتكاليف المتعلقة بمباشرة المهنة:		
إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية	*	
إيرادات بيع أو استغلال حقوق الملكية الفكرية	*	
عائدات التصرف في أية أصول مهنية(صافى الإيراد)	*	
عائدات نقل الخبرات (صافى الإيراد)	*	
عائدات التنازل عن مكاتب مزاولة المهنة كلياً أو جزئياً(صافى الإيراد)	*	
المبالغ المحصلة نتيجة إغلاق المكتب	*	
إيرادات أخرى	*	**
إجمالي الإيرادات		**
يخصم: إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بدون التبرعات		(*)
صافى الإيرادات قبل خصم التبرعات		**
يخصم : المبالغ التي وردت بنص المادة رقم (٣٤):		
• **التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية والأشخاص الاعتبارية العامة أو التي تؤول إليها بما لا يجاوز صافى الإيراد السنوي[1] .**	(*)	
• **التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ولمؤسسات البحث العلمي, بما لا يجاوز ١٠% من صافى الإيراد السنوي .**		
	(*)	(**)
صافى الإيراد بعد خصم التبرعات		**
(-)المبالغ التي يُؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات(مادة ٣٣ بند ٣)	(*)	
(-)أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر(مادة ٣٣بند ٤)	(*)	
(يُشترط ألا يزيد جملة ما يُعفى من البندين ٣ و ٤ من المادة (٣٣) من القانون علي ٣٠٠٠ جنيه سنوياً من الإيراد الخاضع للضريبة).		
يخصم : الخسائر المرحلة من سنوات سابقة طبقًا لنص المادة رقم (٣٥)	(*)	(**)
الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٨) من القانون		**
(-) الشريحة المعفاة طبقًا لنص المادة (٨) من القانون		(٨٠٠٠)
= الوعاء الخاضع للضريبة		**

ويشترط لخصم الشريحة المعفاة من صافى إيراد المهنة الحرة ألا يكون الممول قد استفاد بخصمها من أي إيراد آخر من الإيرادات الواردة في المادة رقم (٦) من القانون والتي قد يحصل عليها الممول. ولقد أقر المشرع بخصم الشريحة المعفاة أولاً من صافى إيرادات المرتبات إذا كان الممول موظفًا, وإذا تبقى منها جزء لم يتم خصمه يُخصم من أي إيراد قد يحصل عليه الممول.

٣. الإعفاءات من الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة

وردت الإعفاءات التي أقرها المشرع من الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية أو المهن الحرة بنص المادة رقم (٣٦) من القانون ، وهذه الإعفاءات هي :

١/٣. أرباح التأليف والترجمة:

«يقضى البند الثاني من المادة رقم (٣٦) بإعفاء إيرادات تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية، عدا ما يكون ناتجاً من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو صوتية».

وتتمثل الحكمة من هذا الإعفاء في تشجيع نشر العلم والثقافة بين أفراد المجتمع ، ولذلك فإنه يقتصر على أرباح تأليف وترجمة الكتب والمقالات الدينية والعلمية والثقافية والأدبية . أما بالنسبة للأرباح الناتجة من بيع المؤلف أو الترجمة لإخراجه في صورة مرئية أو مسموعة عن طريق دور السينما أو المسرح أو الإذاعة والتليفزيون فإنها لا تُعفى من الضريبة.

وطبقاً للتعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب فإن ما يحصل عليه أي فرد من غير العاملين بالإذاعة والتليفزيون مقابل التعليق على الأحداث العامة أو إبداء الرأي في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والعلمية والثقافية المتخصصة دون أي مزج لعناصر فنية ترقى إلى مرتبة الإخراج يسرى عليه أيضاً هذا الإعفاء . أما بالنسبة لأرباح الترجمة الفورية فإنها تخضع للضريبة على أساس أنها ترجمة شفوية مباشرة وليست ترجمة كتب أو مقالات.

٢/٣. أرباح التأليف الجامعي:

«يقضى البند الثالث من المادة رقم (٣٦) من القانون بإعفاء إيرادات أعضاء هيئات التدريس بالجامعات والمعاهد وغيرهم من مؤلفاتهم ومصنفاتهم التي تُطبع أصلاً لتوزيعها على الطلاب وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد».

يُوضح هذا النص أن أرباح التأليف الجامعي تُعفى من الضريبة إذا توافر شرطان هما :

أ ـ أن تكون المؤلفات أو المصنفات (سواء كانت في شكل مرئي أو مسموع مثل شرائط الفيديو والكاسيت) مخصصة للتوزيع على الطلاب.

ب ـ أن تكون أسعار المؤلفات أو المصنفات محددة وفقاً للنظم والأسعار التي تضعها الجامعات والمعاهد. وطبقاً لنص المادة رقم (٤٧) من اللائحة التنفيذية للقانون فإنه في حالة الإخلال بهذا الشرط يخضع الإيراد للضريبة.

من ناحية أخرى ، يخضع للضريبة على المهن غير التجارية الأرباح التي يُحققها أعضاء هيئات التدريس بالجامعات من نشر بحوثهم ومؤلفاتهم . ولا يُغير من هذا النظر أن طبيعة عملهم تقتضى القيام بالأبحاث والدراسات العلمية ونشرها تحقيقاً لرسالتهم .

٣/٣. أرباح الفنانون التشكيليون:

نص البند الرابع من المادة رقم (٣٦) على «إعفاء إيرادات أعضاء نقابة الفنانين التشكيليين من إنتاج مصنفات فنون التصوير والنحت والحفر».

٤/٣. الإعفاء المقرر لبدء مزاولة النشاط:

طبقاً لنص البند الخامس من المادة رقم (٣٦) « يعفى من الضريبة صافى إيرادات أصحاب المهن الحرة المقيدين كأعضاء عاملين فى نقابات مهنية في مجال تخصصهم ،وذلك لمدة ثلاث سنوات من تاريخ مزاولة المهن الحرة وبحد أقصى خمسون ألف جنبه سنوياً ، و لا يلزمون بالضريبة إلا اعتباراً من أول الشهر التالي لانقضاء مدة الإعفاء سالفة الذكر مضافاً إليها مدة التمرين التي يتطلبها قانون مزاولة المهنة ,وفترات أداء الخدمة العامة أو التجنيد أو الاستدعاء للاحتياط إذا كانت تالية لتاريخ بدء مزاولة المهنة ، وتخفض المدة المقررة للإعفاء إلى سنة واحدة لمن يزاول المهنة لأول مرة إذا كان قد مضى على تخرجه أكثر من خمسة عشر عاماً ». ويُشترط لسريان الإعفاء أن يزاول المهنة منفرداً دون مشاركة مع الغير ما لم يكن هذا الغير متمتعاً بالإعفاء.

وطبقاً للقرار الوزاري ١٧٢ لسنة ٢٠١٥ إذا تجاوز صافي الإيرادات الحد الأقصى للإعفاء المنصوص عليه في حكم البند ٥ من المادة (٣٦) من القانون في أية سنة من سنوات الإعفاء التزم الممول بتوريد الضريبة على ما يجاوز هذا الحد عند تقديم الإقرار المتعلق بالسنة الضريبية الخاصة بها.

٤. الخصم والتحصيل لحساب الضريبة

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

ونتناول هذه الإجراءات بالتفصيل على النحو التالي :

١/٤. الخصم لحساب الضريبة :

طبقاً لنص المادة رقم (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل « تلتزم الجهات المنصوص عليها في المادة رقم (٥٩) من القانون بأن تخصم تحت حساب الضريبة ٥٪ من كل مبلغ يزيد على مائة جنيه تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التي يصدر بتحديدها قرار من الوزير».

- المهن الحرة أو غير التجارية الخاضعة للخصم:

حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣١) لسنة ٢٠٠٥ المهن غير التجارية الخاضعة للخصم ، تطبيقاً لحكم المادة رقم (٧٠) من قانون الضريبة على الدخل كالآتي:

- مهنة المحاماة . - مهنة الطب . - مهنة الصحافة .
- مهنة الهندسة بما في ذلك الهندسة الزراعية.
- مهنة تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما في ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية.
- مهنة المحاسبة والمراجعة . - مهنة الترجمة .
- مهنة الخبرة بما في ذلك مهنة الخبير المثمن.
- مهنة القراءات والتلاوات الدينية. - مهنة الرسم والنحت والخط.
- مهنة الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائي وتأليف المصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية.
- مهنة عرض الأزياء . - مهنة التخليص الجمركي .- مهنة القبانة .
- مهنة النسخ على الآلة الكاتبة والكمبيوتر وغيرها بالقطعة لمن يُباشر هذا النشاط بنفسه.

٢/٤. التحصيل لحساب الضريبة :

طبقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل المتعلقة بإيرادات المهن غير التجارية ألزم المشرع الجهات التالية بتحصيل مبالغ من أصحاب المهن غير التجارية الذين يتعاملون معها تحت حساب الضريبة على الدخل.

١ـ أقلام كتاب المحاكم ومأموريات الشهر العقاري :

طبقاً لنص المادة رقم (٧١) من قانون الضريبة على الدخل ألزم المشرع أقلام كتاب المحاكم ، على اختلاف درجاتها ، عند تقديم صحف الدعاوى أو الطعون إليها لقيدها ، ومأموريات الشهر العقاري عند التأشير على المحررات بالصلاحية للشهر ، تحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة المستحقة على المحامي الموقع على الصحيفة أو المحرر.

ولقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٠) لسنة ٢٠٠٥ المبالغ الواجب تحصيلها تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية المستحقة على المحامين.

٢ـ المستشفيات :

طبقاً لنص المادة رقم (٧١) من قانون الضريبة على الدخل ألزم المشرع كل مستشفى بأن تُحصل من الطبيب أو الأخصائي الذي يقوم بأداء عمل بها لحسابه الخاص مبلغاً تحت حساب الضريبة.

ولقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٢) لسنة ٢٠٠٥ المبالغ الواجب تحصيلها تحت حساب الضريبة على إيرادات المهن غير التجارية المستحقة على الطبيب الذي يجرى عملية جراحية لحسابه في إحدى المستشفيات.

٣ـ مصلحة الجمارك :

طبقاً لنص المادة رقم (٧١) من قانون الضريبة على الدخل ألزم المشرع مصلحة الجمارك بأن تُحصل ممن يُزاول مهنة التخليص الجمركي مبلغاً عن كل بيان جمركي يُقدمه للمصلحة ، وذلك تحت حساب الضريبة المستحقة عليه.

ولقد حدد قرار وزير المالية رقم (٥٣٦) لسنة ٢٠٠٥ المبلغ الواجب تحصيله لحساب الضريبة من المخلص الجمركي.

الحالات التي لا تسرى فيها أحكام الخصم والتحصيل لحساب الضريبة :

نصت المادة رقم (٧٣) من القانون على أنه " لا تسرى أحكام الخصم والتحصيل تحت حساب الضريبة بالنسبة للمبالغ التي تُدفع إلى الممول خلال فترة إعفائه أو عدم خضوعه للضريبة".

تمـرين :

قدم إليك أحد المحاسبين القانونيين بياناً بإيرادات ومصروفات مكتب المحاسبة والمراجعة المملوك له بجمهورية مصر العربية وذلك عن العام المنتهى في ٣١ / ١٢ / ٢٠١٧ (الأرقام بالجنيه):

أولاً - بيانات تتعلق بالإيرادات:

٧٥٠٠٠ أتعاب محاسبة ومراجعة ، ١٢٥٠٠ أتعاب استشارات إدارية ، ٥٠٠٠ أتعاب حضور جلسات لجان الطعن نيابة عن العملاء ، ٣٧٥٠ أتعاب حضور جلسات قضائية أمام المحاكم ، ١٢٥٠٠ أتعاب تصميم نظام لمحاسبة التكاليف لإحدى المنشآت الصناعية، ٥٠٠٠ أرباح بيع أجهزة ومعدات مكتبية، ١٠٠٠ إيراد إعلان عن منتجات إحدى الشركات مثبت على واجهة المكتب ، ٢٥٠٠ صافى أتعاب نظير القيام بدراسة جدوى اقتصادية لإحدى الشركات بعد خصم ٢٥٠ تحت حساب الضريبة، ٥٣١٢,٥ صافى أتعاب حصل عليها من بنك قناة السويس نظير اعتماده نشرة الاكتتاب الخاصة بأحد المشروعات التي يُساهم فيها البنك وذلك بعد خصم ٩٣٧,٥ تحت حساب الضريبة، ٧٥٠٠مقدم أتعاب تصميم نظام للتكاليف لإحدى الشركات مع بداية عام ٢٠١٨، ٦٢٥٠ أتعاب عن المشاركة في تصفية بعض الشركات حصل منها خلال العام ٤٢٥٠ وذلك بعد خصم ٧٥٠ تحت حساب الضريبة ، ٦٦٢٥ أتعاب استشارات ضريبية.

ثانياً - بيانات تتعلق بالتكاليف والمصروفات:

٢٥٠٠ اشتراك النادي ، ٣٠٠٠٠ مرتبات ومكافآت المساعدين بالمكتب ، ٧٢٠٠ مصروفات عمومية منها ١٢٥٠ مصروفات مستحقة ، ٣٢٥٠ إيجار المكان الذى يشغله المكتب منها ٢٥٠ مدفوعة مقدماً عن شهر يناير سنة ٢٠١٨م ، ١٢٧٥ اشتراك النقابة مقابل المعاش ، ١٨٧,٥ قسط التأمين الشهري على حياته لصالح زوجته وابنه القاصر ووالدته بالتساوي ، ٦٢٥ قسط التأمين على محتويات المكتب ضد الحريق والسرقة، ٢٥٠٠ كتب ومجلات علمية ، ٢٥٠٠ تبرعات منها ٣٧٥ لجمعية خيرية معترف بها والباقي للمجلس المحلى ، ٧٥٠ مصاريف السيارة، ٢٥٠٠ رسوم دراسية لابنه ، ٥٠٠٠ مصاريف سفر للخارج لأغراض ممارسة المهنة ، ١١٢٥ إهلاك السيارة.

فإذا علمت الآتي :

١. السيارة الخاصة بالمكتب تُستخدم لأغراض مزاولة المهنة وأيضاً

انتقالات الممول الخاصة.

٢. رصيد الأجهزة والمعدات المكتبية في ٢٠١٧/١/١ قدره ٢٥٠٠٠ جنيه، وتم شراء أجهزة ومعدات جديدة في ٢٠١٧/٩/١ بمبلغ ٩٣٧٥ جنيه (معدل الإهلاك السنوي ١٠ % قسط ثابت).

٣. رصيد الأثاث في ٢٠١٧/١/١ قدره ٧٥٠٠ جنيه، وتم شراء أثاث جديد في٢٠١٧/٧/١بمبلغ ٧٥٠٠ جنيه (معدل الإهلاك السنوي ٥% قسط ثابت).

٤. تُقدر خسائر المكتب المرحلة من سنوات سابقة بمبلغ ٥٠٠٠ جنيه منها ١٠٠٠ جنيه تخص عام ٢٠١١ والباقي يخص عام ٢٠١٢.

المطلوب: إعداد إقرار الضريبة المستحقة على إيرادات الممول من ممارسة المهنة عن العام المنتهى في ٢٠١٧/١٢/٣١.

الحل :

إقرار الضريبة على إيرادات المهن الحرة للممول

عن العام المنتهى في ٢٠١٧/١٢/٣١

الإيرادات الخاضعة للضريبة:		
إيرادات المهن الحرة وغيرها من المهن غير التجارية:		
أتعاب محاسبة ومراجعة	٧٥٠٠٠	
أتعاب استشارات إدارية	١٢٥٠٠	
أتعاب حضور جلسات لجان الطعن	٥٠٠٠	
أتعاب حضور جلسات قضائية	٣٧٥٠	
أتعاب تصميم نظام محاسبة التكاليف للمنشأة الصناعية	١٢٥٠٠	
أتعاب دراسة الجدوى الاقتصادية(٢٥٠٠+ ٢٥٠)	٢٧٥٠	
أتعاب اعتماد نشرة الاكتتاب (٥٣١٢,٥ + ٩٣٧,٥)	٦٢٥٠	
أتعاب مقدمة	٧٥٠٠	
أتعاب تصفية شركات (٤٢٥٠ + ٧٥٠)	٥٠٠٠	
أتعاب استشارات ضريبية	٦٦٢٥	
		١٣٦٨٧٥
عائدات التصرف في أية أصول مهنية(صافى الإيراد):		
أرباح بيع أجهزة ومعدات مكتبية		**٥٠٠٠**
إيرادات أخرى:		
إيراد الإعلان المثبت على واجهة المكتب		**١٠٠٠**
إجمالي الإيرادات		**١٤٢٨٧٥**
يخصم: إجمالي التكاليف والمصروفات اللازمة لمباشرة المهنة بدون التبرعات		**(٥١٩٥٠)**
صافى الإيراد قبل خصم التبرعات		**٩٠٩٢٥**
يخصم : المبالغ التي وردت بنص المادة رقم (٣٤):		
• **التبرعات المدفوعة للحكومة (المجلس المحلى)**	٢١٢٥	
• **التبرعات المدفوعة للجمعية الخيرية:**		
المدفوع	٣٧٥	
الحد الأقصى = ٩٠٩٢٥ × (١,١÷٠,١) = ٨٢٦١ أيهما أقل	٣٧٥	**(٢٥٠٠)**
صافى الإيراد بعد خصم التبرعات		**٨٨٤٢٥**
(-)المبالغ التي يُؤديها الممول إلى نقابته وفقاً لنظامها الخاص بالمعاشات(مادة ٣٣ بند ٣)	١٢٧٥	
(-)أقساط التأمين على الحياة والتأمين الصحي على الممول لمصلحته ومصلحة زوجه وأولاده القصر(مادة ٣٣بند ٤)		
(يُشترط ألا يزيد جملة ما يُعفى من البندين ٣ و ٤ من المادة (٣٣) من القانون علي ٣٠٠٠ جنيه سنوياً من الإيراد الخاضع للضريبة).	١٥٠٠	**(٢٧٧٥)**
يخصم: الخسائر المرحلة من سنوات سابقة طبقًا لنص المادة رقم (٣٥):		**(٤٠٠٠)**
خسائر سنة ٢٠١٢		
الوعاء الخاضع للضريبة قبل تطبيق المادة (٨) من القانون		**٨١٦٥٠**

حساب الضريبة المستحقة على دخل الممول:

تُحسب هذه الضريبة طبقاً للأسعار التي وردت بنص المادة رقم (٨) من قانون الضريبة على الدخل ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وذلك على النحو التالي :

٨٠٠٠ ج الأولى	..... معفاة.
٢٢٠٠٠ ج × ١٠ %	= ٢٢٠٠ ج.
١٥٠٠٠ ج × ١٥ %	=٢٢٥٠ج.
٣٦٦٥٠ × ٢٠%	= ٧٣٣٠ج.
إجمالي الضريبة المستحقة على دخل الممول	= ١١٧٨٠ ج .
(-)الخصم الضريبي المقرر للممول ١١٧٨٠×٧,٥%	= (٨٨٣,٥)ج.
(-) المبالغ المخصومة تحت حساب الضريبة:	
(٢٥٠ + ٩٣٧,٥ + ٧٥٠)	= (١٩٣٧.٥)
الضريبة واجبة الأداء لمصلحة الضرائب	= ٨٩٥٩ج.

ملاحظات الحـــل :

* **إيراد الإعلان عن منتجات إحدى الشركات والمثبت على واجهة المكتب لا يُعد من الإيرادات المهنية التي يحصل عليها الممول من ممارسة المهنة، ولكن هذا الإيراد متصل بمكان مزاولة المهنة ومن ثم يخضع للضريبة على هذا الأساس.**
* **أرباح بيع الأجهزة والمعدات المكتبية تُعد من قبيل الأرباح الرأسمالية ، والتي تخضع للضريبة تطبيقاً لنص المادة رقم (٣٣) من قانون الضريبة على الدخل والذى بمقتضاه تشمل الإيرادات من المهن الحرة الخاضعة للضريبة عائدات التصرف في أية أصول مهنية.**
* **الأتعاب التي حصل عليها الممول من دراسة الجدوى الاقتصادية ومن اعتماده لنشرة الاكتتاب ومن تصفية بعض الشركات تم إدراجها بالكامل وذلك قبل استبعاد المبالغ المخصومة من المنبع تحت حساب الضريبة تطبيقاً لنص المادة رقم (٧٠) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥. وعند حساب الضريبة على صافى دخل الممول يتم خصم المبالغ المحجوزة من المنبع تحت حساب الضريبة من الضريبة المستحقة، ويقوم الممول بسداد الباقي من الضريبة لمصلحة الضرائب.**
* **أتعاب تصميم نظام التكاليف لإحدى الشركات التي تخص عام ٢٠١٨ والتي حصل عليها الممول مقدماً في سنة ٢٠١٧ تم إدراجها ضمن إيرادات الممول عن عام**

٢٠١٧ نظراً لأننا نتبع الأساس النقدي عند تحديد إيرادات المهن الحرة الخاضعة للضريبة على الدخل.

* اشتراك النادي والرسوم الدراسية لابن الممول لا يُعد من التكاليف اللازمة لمباشرة المهنة، ومن ثم لا يُسمح بخصمها ضمن التكاليف واجبة والخصم من الإيرادات.
* لا يُسمح بخصم المصروفات العمومية المستحقة ضمن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات نظراً لأننا نتبع الأساس النقدي عند تحديد التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات.
* يُسمح بخصم إيجار المكتب المدفوع مقدماً ضمن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات نظراً لأننا نتبع الأساس النقدي.
* يُسمح بخصم ثلثي مصاريف السيارة ضن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات نظراً لأن السيارة تُستخدم لأغراض مزاولة المهنة وتستخدم أيضاً لأغراض الممول الخاصة.
* تُعد أقساط إهلاك الأصول الثابتة من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات، ولقد تم حساب الإهلاك كالآتي:

- إهلاك السيارة عن عام ٢٠١٧ يُقدر بمبلغ ١١٢٥ جنيه. ونظراً لأن السيارة تُستخدم لأغراض مزاولة المهنة وأيضاً لأغراض الممول الخاصة، فإنه يُسمح بخصم ثلثي إهلاك السيارة فقط ضمن التكاليف واجبة الخصم من إيرادات الممول.

♦ إهلاك السيارة الذى يُحمل لحساب الإيرادات والمصروفات :

= ١١٢٥ × ٢/٣ = ٧٥٠ جنيه.

♦ إهلاك الأجهزة والمعدات :

إهلاك الأجهزة والمعدات المكتبية القديمة = ٢٥٠٠٠ × ١٠ % = ٢٥٠٠

إهلاك الأجهزة والمعدات المكتبية الجديدة : جنيه

= ٩٣٧٥ × ١٠% × ٤/١٢ = ٣١٢,٥

٢٨١٢,٥

♦ إهلاك الأثاث : جنيه

إهلاك الأثاث القديم = ٧٥٠٠ × ٥ % = ٣٧٥

إهلاك الأثاث الجديد = ٧٥٠٠ × ٥ % × ٦/١٢ = ١٨٧,٥

٥٦٢,٥

* اشتراك النقابة مقابل المعاش يُسمح بخصمه من صافى إيراد النشاط تطبيقاً لنص البند الثالث من المادة رقم(٣٣) من القانون.

* يُسمح بخصم أقساط التأمين على حياة الممول لصالح زوجته وابنه القاصر فقط، أما بالنسبة لأقساط التأمين على حياة الممول لصالح والدته لا يُسمح بخصمها طبقاً لأحكام القانون. ونظراً لأن أقساط التأمين التي يقوم بدفعها الممول تشمل التأمين على والدته ، فإنه يتعين استبعاد التأمين لصالح الوالدة، وهو يُقدر في هذه الحالة بمقدار الثلث نظراً لأن أقساط التأمين تُدفع بالتساوي لصالح الزوجة والابن والوالدة.
* يسمح بخصم الخسائر المرحلة من سنوات سابقة بحد أقصى ٥ سنوات ، ولذلك يسمح بخصم الخسائر المتعلقة بسنة ٢٠١٢ فقط وقدرها ٤٠٠٠ جنيه ، وذلك بشرط أن يكون الممول ممسكاً دفاتر منتظمة.

الباب الخامس
إيرادات الثروة العقارية

الباب الخامس
إيرادات الثروة العقارية

مقدمة:

تناول المشرع إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين في الباب الخامس من الكتاب الثاني من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل ابتداء من المادة (٣٧) وانتهاء بالمادة (٤٦). وتشتمل إيرادات الثروة العقارية في الآتي:

أ : إيرادات الأراضي الزراعية (المنزرعة بمحاصيل عادية).

ب : إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية.

ج : إيرادات العقارات المبنية والتصرفات العقارية.

د: إيرادات الوحدات المفروشة.

ولقد أُدخل المشرع العديد من التعديلات على المواد القانونية الخاصة بأحكام فرض الضريبة على إيرادات الثروة العقارية، وتمت هذه التعديلات بموجب مواد إصدار قانون الضريبة العقارية رقم (١٩٦) لسنة ٢٠٠٨، وكذلك بموجب قانون ربط الموازنة رقم (٧٣) لسنة ٢٠١٠ ، والقانون رقم (١١) لسنة ٢٠١٣ مما ترتب عنه ما يلي:

أولاً: إلغاء المواد ٣٨ ، ٤٠ ، ٤٣ ، ٤٤ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

ويترتب عن إلغاء هذه المواد ما يلي :

أ ـ عدم خضوع إيرادات الأراضي الزراعية للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وكذلك إيرادات الاستغلال الزراعي للمحاصيل البستانية.

ب ـ عدم خضوع إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لنظام الإيجار القديم للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

ثانياً: **تعديل المواد ٣٧ ، ٣٩ ، ٤٥ ، ٤٦ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .**

ويترتب عن تعديل هذه المواد ما يلي :

أـ تشمل إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة ما يأتي (المادة ٣٧):

- إيرادات العقارات المبنية المؤجرة وفقاً لأحكام القانون المدني.
- إيرادات الوحدات المفروشة.

ب - يحدد الإيراد الخاضع لضريبة دخل الأشخاص الطبيعيين على أساس الأجرة الفعلية المحققة للممول من هذه العقارات بعد استبعاد ٥٠% مقابل جميع التكاليف والمصروفات، سواءً كان العقار مؤجراً وفقاً لأحكام القانون المدني أو مؤجر مفروش (المادة ٣٩).

ج - يستنزل ما سدده الممول من الضرائب العقارية المستحقة عليه طبقاً لأحكام الباب الخامس من الكتاب الثاني، وبما لا يزيد على هذه الضريبة (المادة ٤٥).

د - لا يسري حكم المادة (٣٩) من قانون الضريبة على الدخل على العقارات المبنية الداخلة ضمن أصول المنشأة أو الشركة (المادة ٤٦).

ثالثاً: **تعديل المادة ٤٢ من قانون الضريبة على الدخل الصادر بالقانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ .**

ويترتب عن هذا التعديل توسيع نطاق فرض الضريبة على التصرفات العقارية، بحيث يشمل جميع أنواع التصرفات لكافة أنواع العقارات المبنية والأراضي.

وسوف نتناول في هذا الباب إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام قانون الضريبة على الدخل بعد ما أدخل عليه من تعديلات وذلك من خلال النقاط التالية:

أولاً: إيرادات العقارات المبنية:

يقصد بإيرادات العقارات المبنية إيراد العقارات المملوكة ملكية تامة للممول (أي ملكية رقبة وحق انتفاع) كذلك إيراد العقارات التي للممول عليها حق الانتفاع فقط دون ملكية الرقبة.

هذا وتشتمل إيرادات العقارات المبنية الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام المادة (٣٩) على الإيرادات الناتجة من تأجير أي عقار أو جزء منه وفقاً لأحكام القانون المدني (الإيجار الجديد)، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس الإيجار الفعلي مخصوماً منه ٥٠% مقابل جميع التكاليف

والمصروفات.

وسوف نورد المثال التالي لتوضيح تلك المعاملة الضريبية:

مثال:

ممول يمتلك عقار مكون من ١٥ وحدة سكنية، وتبلغ القيمة الإيجارية السنوية لهذا العقار والمربوط عليها الضريبة العقارية ٦٠٠٠ جنيه، وتبين أن الممول يسكن هو وأسرته في وحدة سكنية، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار الجديد بواقع ٢٠٠٠ جنيه شهرياً لكل وحدة، أما باقي الوحدات فتؤجر بنظام الإيجار العادي بواقع ٥٠ جنيه شهرياً لكل وحدة.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل:

يتحدد إيراد العقار الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على النحو التالي:

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد = ٢ وحدة × ٢٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر	٤٨٠٠٠ جنيه
يخصم : ٥٠% مقابل جميع التكاليف	(٢٤٠٠٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	٢٤٠٠٠ جنيه

ويتضح من المثال السابق أن الوحدة السكنية التي يسكن فيها الممول هو وأسرته لات حقق دخل للممول، وبالتالي استبعدت من المحاسبة الضريبية، وكذلك أيضاً إيجار الوحدات السكنية المؤجرة بنظام الإيجار القديم استبعدت من المحاسبة الضريبية.

هذا ولا يشترط لخضوع إيرادات الثروة العقارية للضريبة أن تكون تلك العقارات مربوط عليها ضرائب عقارية، حيث أن إيرادات الثروة العقارية تخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين بغض النظر عن ما هذه العقارات مربوط عليها ضريبة عقارية من عدمه.

مثال:

ممول يمتلك عقار بمدينة السادس من أكتوبر مكون من خمس وحدات سكنية وغير مربوط عليه ضريبة عقارية، وتبين أن الممول يسكن هو وأسرته وحدة سكنية، وأن والدته التي يعولها تسكن في وحدة أخرى، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار الجديد بواقع ١٠٠٠ جنيه شهرياً لكل وحدة، أما الوحدة الأخيرة فلا يقوم باستغلالها.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل

يتحدد الإيراد الخاضع للضريبة هذه الحالة على أساس إيراد الوحدات المؤجرة نظام الإيجار المحدد المدة (الإيجار الجديد) فقط بعد استبعاد ٥٠% مقابل التكاليف.

∴ إيراد العقارات المبنية الخاضع للضريبة =

٢ وحدة سكنية × ١٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر × ٥٠% = ١٢٠٠٠ جنيه.

يلاحظ أنه تم أستبعد الوحدة التي يسكنها الممول وكذلك الوحدة التي تسكنها والدته من المحاسبة الضريبية، وكذلك الوحدة غير المستغلة ، وذلك لأن هذه الوحدات لا تحقق للمول إيراد فعلي.

هذا وبالنسبة للعقارات المربوط عليها ضريبة عقارية ، فلقد نصت المادة رقم (٤٥) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٩ والمعدلة بالقانون ٧٣ لسنة ٢٠١٠، على أن تستنزل الضريبة العقارية المدفوعة من إيرادات الثروة العقارية، ويكون هذا الاستنزال من إيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة.

ويلاحظ أن نص المادة (٤٥) بعد التعديل لم يوضح ما أن كانت تخصم ضريبة العقار كله أم الضريبة التي تخص الوحدة أو الوحدات المؤجرة والخاضع إيرادها للضريبة. إلا أنه من المنطق العلمي يكون المقصود من الضريبة العقارية التي تخصم هي تلك المتعلقة بالوحدات التي يخضع إيرادها للضريبة .

مثال:

ممول يمتلك عقار مكون من ١٠ وحدات سكنية متساوية المساحة،

ومربوط عليها ضريبة عقارية تبلغ ١٥٠٠ جنيه، وتبين أن الممول يسكن هو وأسرته في وحدة منها، وتسكن والدته في وحدة أخرى بدون إيجار، ويؤجر أربع وحدات بنظام الإيجار الجديد بواقع ٢٠٠٠ جنيه شهرياً لكل وحدة، أما باقي الوحدات فتؤجر بنظام الإيجار العادي بواقع ٥٠ جنيه شهرياً لكل وحدة.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، علماً بأن الممول سدد الضريبة العقارية المستحقة عن العقار.

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد = ٤ وحدات × ٢٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر	٩٦٠٠٠ جنيه
يخصم : ٥٠% مقابل جميع التكاليف	(٤٨٠٠٠) جنيه
يخصم: الضريبة العقارية المسددة عن الوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد= ١٥٠٠ ÷ ١٠ وحدات × ٤ وحدات	(٦٠٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	٤٨٠٠٠ جنيه

ثانياً : إيرادات الوحدات المفروشة:

نصت المادة (٤١) على أن " تسرى الضريبة على الإيرادات الناتجة من تأجير أية وحدة مفروشة أو جزء منها سواء كانت معدة للسكن أو لمزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر. ويحدد الإيراد الخاضع للضريبة على أساس قيمة الإيجار الفعلي مفروشا مخصوما منه خمسون في المائة مقابل جميع التكاليف والمصروفات".

ويلاحظ أن نص المادة (٤١) أوضح بشكل شامل نطاق سريان الضريبة على تأجير الوحدات المفروشة سواء تم التأجير بغرض السكن أو بغرض مزاولة نشاط تجارى أو صناعي أو أي نشاط أو مهنة غير تجارية أو لأي غرض آخر، كما أوضح قواعد تحديد الأرباح الخاضعة للضريبة، وهي ذات القواعد التي تطبق على الإيرادات الناتجة عن تأجير الوحدات العقارية بنظام الإيجار المحدد المدة.

مثال:

ممول يمتلك عقار بشارع الهرم مكون من ١٠ وحدات سكنية متساوية المساحة، يستغل كامل مساحة وحدتين من العقار في سكنه الخاص هو

وأسرته، ويؤجر وحدتين بنظام الإيجار المفروش لمدد متفأوتة خلال العام بلغت في مجملها حتى نهاية العام ٩ شهور وذلك بواقع ٣٥٠٠ جنيه شهرياً للوحدة الواحدة، ويؤجر باقي العقار بنظام الإيجار المحدد المدة (قانون جديد) بوا قع ٩٠٠ جنيه شهرياً للوحدة طوال العام، وتبلغ الضريبة العقارية المربوطة على العقار ٢٠٠٠ جنيه وتبين أن الممول قام بسدادها قبل نهاية العام.

المطلوب: تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحل:

الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار الجديد = ٦ وحدات × ٩٠٠ جنيه × ١٢ شهر	٦٤٨٠٠ جنيه
الإيراد الفعلي للوحدات المؤجرة بنظام الإيجار المفروش = ٢ وحدات × ٣٥٠٠ وحدة × ٩ شهور	٦٣٠٠٠ جنيه
الإجمالي	١٢٧٨٠٠جنيه
يخصم : ٥٠% مقابل جميع التكاليف	(٦٣٩٠٠) جنيه
يخصم: الضريبة العقارية المسددة عن الوحدات المؤجرة (قانون جديد أو مفروش) = ٢٠٠٠ جنيه ÷١٠ وحدات × ٨ وحدات	(١٦٠٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على الدخل	٦٢٣٠٠ جنيه

ولقد كانت قوانين الضرائب السابقة ولائحتها التنفيذية تلزم كل مؤجر سواء كان مالكا أو مستأجرا أن يبلغ مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما التالية لبداية عقد الإيجار ببيان عن الوحدات المؤجرة مفروشة وعدد ما يكون بها من حجرات وقيمة الإيجار مفروشا والقيمة الايجارية لكل منها المتخذة أساسا لربط الضريبة على العقارات المبنية، وكان عليه عند انتهاء عقد الإيجار أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة بذلك خلال خمسة عشر يوما من تاريخ انتهاء العقد. إلا أن القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ لم يضع أحكام خاصة للوحدات المؤجرة مفروشة ترتبط بالتبليغ عن بداية النشاط أو التوقف، وترك هذا الأمر للأحكام العامة والواردة في المادة (٧٤)

من القانون والتي تلزم الممولين بالتبليغ عن بداية النشاط خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بدء مزاولة النشاط، والمادة (٧٩) والتي ألزمت بالتبليغ عن توقف النشاط سواء كان جزئياً أو كلياً خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التوقف.

ثالثاً: الضريبة على التصرفات في العقارات المبنية والأراضي:

يرجع فرض الضريبة على التصرفات العقارية إلى فترات زمنية سابقة، فلقد نصت المادة (١٩) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ على فرض ضريبة بسعر ٥% وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي داخل كردون المدينة، وتلتزم مأموريات ومكاتب الشهر العقاري بتحصيل الضريبة مع رسوم التوثيق والشهر.

ولقد لحق فرض هذه الضريبة العديد من التعديلات تمثلت في المادة ٤٢ من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، والتي تم تعديلها بموجب المادة الثانية من القانون ١١ لسنة ٢٠١٣، ثم أخيراً التعديل الذي لحقها بالمادة الأولى من القانون ١٥٨ لسنة ٢٠١٨، وأصبح نص المادة المذكورة النحو التالي:

"تفرض ضريبة بسعر ٢,٥% وبغير أي تخفيض على إجمالي قيمة التصرف في العقارات المبنية أو الأراضي للبناء عليها، عدا القرى، سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت المنشآت مقامة على أرض مملوكة للممول أو للغير، وسواء كانت عقود هذه التصرفات مشهرة أو غير مشهرة.

وتستثنى من التصرفات الخاضعة لهذه الضريبة تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

ويلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف ويسري مقابل التأخير المقرر بالمادة (١١٠) من قانون الضريبة على الدخل اعتباراً من اليوم التالي للمدة المحددة.

وفي حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم

طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ.

وتمتنع مكاتب الشهر العقاري وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن شهر العقار أو تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار.

وفى تطبيق أحكام هذه المادة يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة التصرف بالوصية أو التبرع أو بالهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما، ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية، إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

ويخصم ما تم سداده من هذه الضريبة من إجمالي الضرائب المستحقة على الممول في حالة تطبيق البند (٧) من المادة (١٩) من قانون الضريبة على الدخل وتعديلاته".

تتلخص الأحكام المتعلقة بالضريبة على التصرفات العقارية في ضوء ما ورد في نص المادة (٤٢) المعدلة فيما يلي:

١- أن يكون هناك تصرف في عقارات مبنية أو أراضى للبناء عليها، ويعتبر تصرفا خاضعاً للضريبة التصرف بالبيع أو الهبة لغير الأصول أو الفروع أو تقرير حق انتفاع على العقار أو تأجيره لمدة تزيد على خمسين عاما.

ولا يعتبر تصرفا خاضعا للضريبة البيوع الجبرية إدارية كانت أو قضائية، وكذلك نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين، كما لا يعتبر تصرفا خاضعا لهذه الضريبة التصرف بالتبرع أو الهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الهيئات العامة أو المشروعات ذات النفع العام.

٢- أن ينصب التصرف على عقارات مبنية أو أراضى معدة للبناء سواء

أنصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة منشآت عليها، وسواء أكان هذا التصرف شاملا العقار كله أو جزء منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك، وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو للغير.

٣- يلتزم المتصرف بسداد الضريبة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف، وفي حالة شهر التصرفات يكون على مكاتب الشهر العقاري تحصيل الضريبة وتوريدها إلى مصلحة الضرائب خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تقديم طلب الشهر، ما لم يكن قد تم سداد الضريبة إلى مصلحة الضرائب قبل هذا التاريخ.

٤ - تمتنع مكاتب الشهر العقاري عن شهر العقار، وشركات الكهرباء والمياه ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الجهات عن تقديم الخدمة إلى العقار محل التصرف، ما لم يقدم صاحب الشأن ما يفيد سداد الضريبة على هذا العقار لتلك الجهات.

٤- يستثنى من الخضوع للضريبة تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس مال شركات المساهمة بشرط عدم تصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات.

وعاء الضريبة على التصرفات العقارية وسعرها:

طبقا لنص المادة (٤٢) من القانون تسرى الضريبة على إجمالي قيمة التصرف العقاري، وهى بذلك ليست ضريبة على الأرباح، وإنما هي ضريبة على رأس المال. وهذا يعد خروجا عن القواعد والأسس المميزة للضريبة على الدخل، حيث يعتبر صافى الدخل هو وعاء الضريبة.

أما فيما يلي يتعلق بسعر الضريبة فقد حدده نص للمادة (٤٢) بنسبة ٢,٥% من إجمالي قيمة التصرف العقاري دون أن يؤخذ في الاعتبار آية نفقات فعلية يكون الممول قد تكبدها في سبيل الحصول على قيمة العقار وعلى ذلك تعد المادة (٤٢) التى قررت تلك الضريبة هي استثناء من حكم المادة (٨) من ذات قانون الضريبة رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمتعلقة بتحديد سعر الضريبة بوجه عام، وهو سعر تصاعدي كما سبق أن أوضحنا. ومن ثم يمكن القول أن قواعد فرض الضريبة على التصرفات العقارية تمثل استثناء خاص من قواعد فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحالات المستثناة من الضريبة على التصرفات العقارية:

استثنت الفقرة الثانية والفقرة الرابعة للمادة (٤٢) المعدلة من الخضوع للضريبة الحالات الآتية:

١- تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام فى رأس المال شركة مساهمة، بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. ويهدف المشرع من وراء هذا الاستثناء إلى تشجيع الاستثمار وتكوين شركات المساهمة.

٢ - البيوع الجبرية سواء كانت إدارية أو قضائية.

٣ - نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين.

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

٥- تصرفات الممول إلى أصوله (الأب، والأم) أو فروعه (الأبناء والأحفاد) ، حيث نصت الفقرة الرابعة من المادة (٤٢) على أن تعد التصرفات الخاضعة للضريبة هي تلك التصرفات لغير الأصول والفروع .

وعاء الضريبة على التصرفات العقارية وسعرها:

طبقا لنص المادة (٤٢) من القانون تسرى الضريبة على إجمالي قيمة التصرف العقاري ، وهى بذلك ليست ضريبة على الأرباح، وإنما هى ضريبة على رأس المال. وهذا يعد خروجا عن القواعد والأسس المميزة للضريبة على الدخل، حيث يعتبر صافي الدخل هو وعاء الضريبة.

أما فيما يلي يتعلق بسعر الضريبة فقد حدده نص للمادة (٤٢) بنسبة ٢,٥% من إجمالي قيمة التصرف العقاري دون أن يؤخذ في الاعتبار آية نفقات فعلية يكون الممول قد تكبدها في سبيل الحصول على قيمة العقار وعلى ذلك تعد المادة (٤٢) التي قررت تلك الضريبة هي استثناء من حكم المادة (٨) من ذات قانون الضريبة رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمتعلقة بتحديد سعر الضريبة بوجه عام، وهو سعر تصاعدي كما سبق أن أوضحنا. ومن ثم يمكن القول أن قواعد فرض الضريبة على التصرفات العقارية تمثل استثناء خاص من قواعد فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الحالات المستثناة من الضريبة على التصرفات العقارية:

استثنت الفقرة الثانية والفقرة الرابعة للمادة (٤٢) المعدلة من الخضوع للضريبة الحالات الآتية:

١- تصرفات الوارث في العقارات التي آلت إليه من مورثه بحالتها عند الميراث، وعلى ذلك إذا قام الوارث بأعمال من شأنها أن تغير من حالة العقار عن تلك التي كان عليها عند انتقاله إليه من المورث، كإقامة منشآت أو تشييد على العقار ، فإن تصرف الوارث في هذا العقار بعد تغيير حالته سوف يؤدى إلى خضوع قيمة التصرف للضريبة.

٢- تقديم العقار كحصة عينية نظير الإسهام في رأس المال شركة مساهمة، بشرط عدم التصرف في الأسهم المقابلة لها لمدة خمس سنوات. ويهدف المشرع من وراء هذا الاستثناء إلى تشجيع الاستثمار وتكوين شركات المساهمة.

٣ - البيوع الجبرية سواء كانت إدارية أو قضائية.

٤ - نزع الملكية أو الاستيلاء للمنفعة العامة أو للتحسين.

٥ - التصرف بالتبرع أو بالهبة للحكومة أو وحدات الإدارة المحلية أو الأشخاص الاعتبارية العامة أو المشروعات ذات المنفعة العامة.

٦- تصرفات الممول إلى أصوله (الأب ، والأم) أو فروعه (الأبناء والأحفاد) ، حيث نصت الفقرة الرابعة من المادة (٤٢) على أن تعد التصرفات الخاضعة للضريبة هي تلك التصرفات لغير الأصول والفروع .

العلاقة بين فرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وفقاً لأحكام المادة رقم (١٩) البند (٧) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل ، وفرض الضريبة على التصرفات العقارية وفقاً لأحكام المادة رقم (٤٢) من ذات القانون:

طبقاً لنص المادة (٤٢) من القانون تخضع كافة التصرفات العقارية، التي وردت في نص هذه المادة الضريبية على أساس نسبة ٢,٥% من قيمة التصرف، وإذا ثبت قيام الممول بتلك التصرفات العقارية بصفة عرضية دون توافر نية الاتجار بقصد تحقيق الربح يعتبر خضوعه للضريبة على هذا الأساس نهائياً، طالما أن ما يحققه من أرباح لا تخضع للضريبة ضمن إيرادات النشاط التجاري والصناعي الواردة في المادة (١٩).

أما إذا كان الممول يخضع للضريبة طبقاً لنص المادة (١٩) البند (٧) أي يمارس نشاط تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها، فأنه يخضع ما يحققه من أرباح من بيع العقارات التي يتاجر فيها للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين باعتبارها أرباح نشاط تجاري وصناعي وذلك وفقاً لأسعار الضريبة والمحددة في المادة رقم (٨) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل. وفي هذه الحالة نصت الفقرة الأخيرة من المادة (٤٢) المعدلة، بأن يخصم ما سدده الممول من ضريبة تصرفات عقارية وفقاً لأحكام المادة (٤٢) من الضرائب المستحقة عليه. والمثال التالي يوضح المعاملة الضريبية في مثل هذه الأحوال.

مثال:

ممول باع شقة مملوكة له بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه، كانت مشتراة بمبلغ ١٨٠ ألف جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة بفرض:

أ ــ أن الممول لا يمارس نشاط الاتجار في العقارات.

ب ــ أن الممول يمارس نشاط تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها.

الحل

أ ـ بفرض أن الممول لا يمارس نشاط الاتجار في العقارات:

يعد تصرف الممول في هذه الحالة عمل عارض بالنسبة له، ويخضع وفقاً لأحكام المادة (٤٢) لضريبة التصرفات بنسبة ٢,٥% من قيمة التصرف الإجمالية بدون خصم أي مصروفات أو تكاليف، وتكون الضريبة المستحقة على الممول على النحو التالي:

الضريبة المستحقة على التصرف= ٣٠٠٠٠٠ جنيه × ٢,٥% = ٧٥٠٠ جنيه

ب ــ بفرض أن الممول يمارس نشاط تشييد أو شراء العقارات بقصد بيعها:

في هذه الحالة يعتبر الممول من الأشخاص الخاضعين للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالي:

أولاً: يخضع التصرف للضريبة المنصوص عليها في المادة (٤٢) بنسبة ٢,٥% من إجمالي ثمن البيع وتبلغ ٧٥٠٠ جنيه، ويقوم الممول بسدادها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ التصرف حتى لا يتحمل الغرامة المقررة قانوناً.

ثانياً: عند قيام الممول بتقديم إقراره عن نشاطه في نهاية العام، سوف يخضع ربح ذلك التصرف للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين كإيرادات نشاط تجاري وصناعي مع السماح له بخصم ما سبق سداده من ضريبة تصرفات عقارية، وتكون المعاملة الضريبية على النحو التالي:

ربح التصرف = ٣٠٠٠٠٠ - ١٨٠٠٠٠ = ١٢٠٠٠٠ جنيه

حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة بالأسعار المحددة في المادة رقم (٨) المعدلة من قانون الضريبة على الدخل:

٨٠٠٠ جنيه الأولى معفاة من الخضوع للضريبة

٢٢٠٠٠ جنيه التالية × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

١٥٠٠٠ جنيه التالية × ١٥% = ٢٢٥٠ جنيه

٧٥٠٠٠ جنيه الباقية × ٢٠% = ١٥٠٠٠ جنيه

الضريبة المستحقة ١٩٤٥٠ جنيه

ويستفيد الممول بصفته شخص طبيعي بالخصم الضريبي ٧,٥% فقط لأنه

وصل لشريحة ٢٠%، وتتحدد الضريبة المستحقة عليه والواجبة السداد في هذه الحالة كالتالي:

الضريبة المستحقة (قبل الخصم الضريبي)	١٩٤٥٠
(-) الخصم الضريبي = ١٩٤٥٠× ٧,٥%	(١٤٥٨,٧٥)
الضريبة المستحقة (بعد الخصم الضريبي)	١٧٩٩١,٢٥
(-) ضريبة التصرفات العقارية المسددة	(٧٥٠٠)
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجبة السداد	١٠٤٩١,٢٥

الباب السادس

المعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح، وناتج التعامل في الأوراق المالية

مقدمة :

واجهت مصر في الآونة الأخيرة تحديات اقتصادية كبيرة تمثلت في طموحات الشعب المصري في التنمية وتحقيق حياة كريمة من مأكل وسكن ملائم والتعليم والرعاية الصحية، مما يستلزم زيادة الأنفاق العام، وذلك في الوقت الذي تعاني فيه الموازنة العامة للدولة من عجز كبير وزيادة حجم الدين العام. ولقد اتجهت الحكومة إلى وضع برامج وسن قوانين تساعد على توفير إيرادات حقيقية لموازنة الدولة، بما يحقق أهدافها العامة ويلبي طموحات المصريين.

وتعد الإيرادات السيادية (ومنها الضرائب) من أهم الموارد التي تسعى الحكومة لزيادتها لمعالجة العجز في الموازنة العامة للدولة، مما دعى الحكومة إلى فرض ضريبة أضافية مؤقتة ولمدة ثلاث سنوات بمعدل ٥% على ما يجاوز مليون جنيه من الدخل الخاضع للضريبة للممول سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري، وذلك بموجب القانون ٤٤ لسنة ٢٠١٤.

كما أصدرت الحكومة القانون رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٤ لتعديل بعض مواد قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ ، وذلك بهدف التوسع في نطاق فرض الضريبة على الدخل من خلال مجموعة من التعديلات شملت فرض الضريبة على صافي دخل الشخص الطبيعي المقيم والمحقق في الخارج إذا كانت مصر مركزا لنشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني، وسريان الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص، وفرض الضريبة على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف في الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت في مصر أو في الخارج.

ولقد أثارت هذه التعديلات الضريبة الأخيرة لقانون الضريبة على الدخل والصادرة بالقانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ الكثير من التساؤلات والمشكلات ، والتي تنعكس على الاقتصاد المصري، والتي قد تدفع بعض رجال الأعمال إلى الحذر في معاملاتهم الاقتصادية داخل وخارج مصر، وأصبحت كثير من الأمور الخاصة بفرض الضريبة غير واضحة، وقد تؤدي للتطبيق الخطأ لفرض الضريبة، وهو ما ينعكس سلباً على الاقتصاد في مصر. وهذه التعديلات الضريبية وما يثار حولها من تساؤلات أو مشكلات هي التي دعت

لتناولها بالدراسة لمعرفة جوانب التطبيق الضريبي السليم لها، وذلك في إطار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: الضريبية على توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين

الفصل الثاني : المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين.

الفصل الأول
الضريبة على توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين

تم إخضاع توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم، بداية بإلغاء الإعفاء الوارد في البندين (٣) ، (٤) من المادة (٣١) في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وإضافة الباب السادس للكتاب الثاني من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وأستحدث فيه المواد (٤٦ مكرراً، و٤٦ مكرراً ١ ، و٤٦ مكرراً ٢)، حيث تناولت هذه المواد الثلاث الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي المقيم، وذلك على النحو التالي:

المادة (٤٦ مكرراً):

" تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح عن الأسهم والحصص التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من شركات الأموال أو شركات الأشخاص، بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية، سواء تحققت هذه التوزيعات في مصر أو في الخارج، وأيا كانت الصورة التي يتم بها التوزيع".

المادة (٤٦ مكرراً ١):

" يتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح المنصوص عليها في المادة (٤٦ مكرراً) بالنسبة لما يحصل عليه الشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون خلال السنة الضريبية في مصر، وفقاً لما تقرره السلطة المختصة بالتوزيع، وذلك فيما يجاوز عشرة آلاف جنيه سنوياً.

ويشمل ذلك الوعاء بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة وفقاً لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني من القانون كامل توزيعات الأرباح التي يحصل عليها، سواء من مصدر في مصر أو في الخارج".

المادة (٤٦ مكررا ٢):

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

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

وتناولت المادة (٥٦ مكرراً) الأحكام الخاصة بخضوع توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين وكذلك الأشخاص الاعتبارية المقيمة وغير المقيمة، وهو ما سوف يتم تناوله في الجزء الأخير من هذا المؤلف والخاص بالضريبة المستقطعة من المنبع.

أما المعاملة الضريبية لتوزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين المقيمين فسيتم عرضها وتناول مشاكلها التطبيقية وفقاً لأحكام مواد القانون والسابق ذكرها، من خلال تناول النقاط التالية:

١- نطاق فرض الضريبة على توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين ووعاؤها:

تسرى الضريبة على توزيعات الأرباح، ويتسع نطاقها لتشمل التوزيعات التي تتحقق للشخص الطبيعي في مصر أو في الخارج. وتسرى الضريبة على توزيعات الأرباح أيا كانت الصورة التي يتم بها التوزيع، وذلك فيما عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية.

ويتحدد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح على النحو التالي:

أ - بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، فيتحدد وعاء الضريبة فيما يجاوز عشرة آلاف جنيه سنوياً، فإذا كان مبلغ التوزيع أقل من عشرة آلاف جنيه فلا يستحق ضريبة على الشخص الطبيعي.

مثال : شخص طبيعي مقيم في مصر ويمتلك مجموعة أسهم في أحد الشركات

المساهمة المصرية ولا يزاول أي نشاط خاضع للضريبة، وبلغت توزيعات الأرباح التي تقررت له من هذه الشركة :

أ – ٢٥٠٠٠ جنيه .

ب – ٨٠٠٠ جنيه .

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح للممول في كل حالة.

الحل

الحالة (أ) : نظراً لن مبلغ التوزيع لشخص طبيعي مقيم، ويتجاوز ١٠٠٠٠ جنيه فيتحدد وعاء الضريبة على هذه التوزيعات على النحو التالي:

وعاء الضريبة = ٢٥٠٠٠ – ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جنيه.

الحالة (ب) : نظراً لأن مبلغ التوزيع لشخص طبيعي مقيم، ولم يتجاوز ١٠٠٠٠ جنيه، فلا يستحق ضريبة على هذه التوزيعات.

هذا وفي حالة إذا كان للشخص الطبيعي المقيم مساهمات في عدة شركات فيتم محاسبته ضريبياً على أساس مجموع المبالغ الموزعة عليه خلال السنة من كافة الجهات المساهم فيها.

مثال: ممول شخص طبيعي مقيم في مصر ويمتلك ثلاث مجموعات من الأسهم، المجموعة الأولى في شركة مساهمة مصرية مقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية وأستحق له توزيعات من أرباح هذه الشركة قدرها ٨٠٠٠ جنيه، والمجموعة الثانية في شركة مساهمة مصرية مغلقة وأستحق له توزيعات من أرباح هذه الشركة بلغت ٦٠٠٠ جنيه، المجموعة الثالثة في شركة ذات مسئولية محدودة وبلغت توزيعات الأرباح التي تقررت له من هذه الشركة ٩٠٠٠ جنيه مصري حولت له في حسابه الجاري في أحد البنوك المصرية.

المطلوب : تحديد وعاء الضريبة على توزيعات الأرباح لهذا الممول.

الحل

توزيعات الأرباح:

توزيعات أرباح أسهم المجموعة الأولى ٨٠٠٠ جنيه

توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثانية ٦٠٠٠ جنيه

توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثالثة ٩٠٠٠ جنيه

بالرغم من ان هذه التوزيعات كل على حدة لم يتجاوز ١٠٠٠٠ جنيه ، إلا أن الممول يحاسب ضريبياً بشكل سنوي على أساس مجموع هذه التوزيعات، ويتحدد وعاء الضريبة على النحو التالي :

توزيعات أرباح أسهم المجموعة الأولى	٨٠٠٠ جنيه
توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثانية	٦٠٠٠ جنيه
توزيعات أرباح أسهم المجموعة الثالثة	٩٠٠٠ جنيه
المجموع	٢٣٠٠٠ جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(١٠٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة	١٣٠٠٠ جنيه

ب - بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم الذي يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، فيتحدد وعاء الضريبة بكامل توزيعات الأرباح التي يحصل عليها. فإذا كان الممول يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة تجارياً أو صناعياً (حيث نصت المادة (٤٦ مكرراً ١ على نوع النشاط بأنها الأنشطة الخاضعة لأحكام الباب الثالث من الكتاب الثاني للقانون وهي الأنشطة التجارية والصناعية) فإن ما يحصل عليه الممول من توزيعات أرباح تدخل بكامل قيمتها في وعاء الضريبة.

٢ ـ سعر الضريبة على التوزيعات:

يكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها شخص طبيعي مقيم من مصدر في مصر١٠% وذلك دون خصم أية تكاليف، ويخفض هذا السعر إلى ٥% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ويعد سعر الضريبة سواء ١٠% أو ٥% سعر استثنائي من أسعار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المنصوص عليها في المادة (٨)، ويطبق على توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي سواءً كان الشخص الطبيعي يزاول نشاطاً أو لا يزاول.

مثال:

شخص طبيعي مقيم في مصر، له استثمارات في شركات مساهمة مصرية تتمثل في ١٥٠٠ سهم في أحدى الشركات المساهمة المصرية والتي يبلغ عدد أسهمها ١٠ آلاف سهم ، فإذا علمت أن الشركة في نهاية العام قررت توزيع كوبون من أرباح الشركة، وبلغ نصيب السهم من هذه التوزيعات ١٠ جنيه.

المطلوب : تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق مع حساب الضريبة علماً بأن الممول لا يزاول أي نشاط يخضع للضريبة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

١٥٠٠ سهم ÷ ١٠٠٠٠ سهم × ١٠٠ = ١٥%

بما أن نسبة مساهمة الممول لم تبلغ ٢٥%، فإن سعر الضريبة على التوزيعات يكون ١٠%، ويستفيد الممول في هذه الحالة فقط بالمبلغ غير الخاضع للضريبة البالغ ١٠٠٠٠ جنيه لأنه ممول مقيم في مصر ولا يزاول نشاطاً تجارياً أو صناعياً.

حساب الضريبةالمستحقة:

مبلغ التوزيع= ١٥٠٠ سهم ١٠ x ج	١٥٠٠٠ جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(١٠٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة	٥٠٠٠ جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات=٥٠٠٠ ٪١٠x	٥٠٠ جنيه

مثال آخر : بفرض أنه في المثال السابق عدد الأسهم المملوكة للممول ٣٠٠٠ سهم، وتجاوزت مدة حيازته لها أكثر من سنتين.

فالمطلوب: تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق في هذه الحالة مع حساب الضريبة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة

= ٣٠٠٠ سهم ÷ ١٠٠٠٠ سهم × ١٠٠ = ٣٠%

بما أن نسبة مساهمة الممول تبلغ ٣٠%، فإن سعر الضريبة على التوزيعات

يكون ٥% طالما مدة حيازة الممول لهذه الأسهم تجاوزت سنتين، كما يستفيد الممول في هذه الحالة بالمبلغ غير الخاضع للضريبة البالغ ١٠٠٠٠ جنيه لأنه ممول مقيم في مصر ولا يزاول نشاطاً.

حساب الضريبة المستحقة:

مبلغ التوزيع= ٣٠٠٠ سهم ١٠ x ج	٣٠٠٠٠ جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة	(١٠٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة	٢٠٠٠٠ جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات = ٢٠٠٠٠ ٪٥ x	١٠٠٠ جنيه

هذا وفي حالة امتلاك الممول لمجموعات من الأسهم أو الحصص في شركات مختلفة، بحيث بعضها يتجاوز نسبة ٢٥%، وبعضها الآخر لا يتجاوز، أو اختلاف فترات حيازة الممول لتلك المجموعات من الأسهم أو الحصص، مما يترتب عنه اختلاف سعر الضريبة على توزيعات الأرباح، بحيث بعضها يخضع لسعر ٥%، والبعض الآخر يخضع لسعر١٠%، سيتحتم الأمر توزيع المبلغ غير الخاضع للضريبة في حالة الشخص الطبيعي الذي لا يزاول نشاطاً(١٠٠٠٠ جنيه)، وذلك بنسبة قيمة توزيعات هذه الأسهم أو الحصص.

مثال :

ممول شخص طبيعي مقيم في مصر ولا يزاول أي نشاط يخضع للضريبة، غير أنه يستثمر أمواله في مجموعتين من الأسهم في الشركات المساهمة المصرية لمدد تجاوزت أكثر من سنتين، المجموعة الأولى ١٠٠٠ سهم في شركة يبلغ عدد أسهم رأسمالها ٥٠٠٠ سهم، والمجموعة الثانية ٣٠٠٠ سهم في شركة يبلغ عدد أسهم رأسمالها ١٠ آلاف سهم. ولقد تحقق للممول توزيعات من هاتين المجموعتين من الأسهم خلال العام بلغت٥٠جنيه، ٢٥جنيه للسهم على التوالي.

فالمطلوب: تحديد سعر الضريبة على توزيعات الأرباح الواجب التطبيق مع حساب الضريبة.

الحل

أ – تحديد نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم لكل مجموعة

نسبة مساهمة الممول في رأس مالٰ الأسهم للشركة = (١٠٠٠ سهم ÷ ٥٠٠٠ سهم) × ١٠٠ = ٢٠%

وبما أن نسبة مساهمة الممول لم تتجاوز ٢٥% فان سعر الضريبة الواجب التطبيق على ما يخص الممول من توزيعات أرباح هذه المجموعة ١٠%.

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

(٣٠٠٠ سهم ÷ ١٠٠٠٠ سهم) × ١٠٠ = ٣٠%

بما أن نسبة مساهمة الممول لهذه المجموعة تتجاوز ٢٥%، وتجاوزت مدة حيازته لها سنتين، فان سعر الضريبة الواجب التطبيق يكون ٥% .

ب – حساب قيمة التوزيعات لكل مجموعة:

توزيعات أرباح المجموعة الأولى = ١٠٠٠ سهم ٥٠ x ج = ٥٠٠٠٠ جنيه

توزيعات أرباح المجموعة الأولى = ٣٠٠٠ سهم ٢٥ x ج = ٧٥٠٠٠ جنيه

ج– توزيع المبلغ غير الخاضع للضريبة بنسبة قيمة توزيعات الأرباح لكل مجموعة: (بنسبة ٥٠ : ٧٥)

المبلغ غير الخاضع للضريبة للمجموعة الأولى = ١٠٠٠٠ جنيه × (٥٠٠٠٠ جنيه ÷ ١٢٥٠٠٠ جنيه) = ٤٠٠٠ جنيه

المبلغ غير الخاضع للضريبة للمجموعة الثانية = ١٠٠٠٠ جنيه × (٧٥٠٠٠ جنيه ÷ ١٢٥٠٠٠ جنيه) = ٦٠٠٠ جنيه

د - حساب الضريبة المستحقة:

المجموعة الأولى:	مبلغ التوزيع= ١٠٠٠ سهم ٥٠ x ج	٥٠٠٠٠ج	
	يخصم نصيب المجموعة من المبلغ غير الخاضع للضريبة	(٤٠٠٠)ج	
	وعاء الضريبة	٤٦٠٠٠ج	
	الضريبة المستحقة على التوزيعات= ٤٦٠٠٠x ١٠%		٤٦٠٠ج
المجموعة الثانية:	مبلغ التوزيع = ٣٠٠٠ سهم ٢٥ x ج	٧٥٠٠٠ج	
	يخصم نصيب المجموعة من المبلغ غير الخاضع للضريبة	(٦٠٠٠)ج	
	وعاء الضريبة	٦٩٠٠٠ج	
	الضريبة المستحقة على التوزيعات= ٥٪ x ٦٩٠٠٠		٣٤٥٠ ج
الضريبة على التوزيعات			٨٠٥٠ج

هذا ويكون سعر الضريبة على توزيعات الأرباح التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم في مصر من استثماراته خارج مصر هو السعر المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل، وذلك على اعتبار أن الاستثمار في الخارج يعد نشاطاً تجارياً يخضع الإيراد الناتج عنه للضريبة، ويقدم عنه الممول إقراراً ضريبياً، ويحاسب على هذا الأساس بالسعر التصاعدي للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ويستفيد بالشريحة المعفاة، مع تطبيق قواعد الخصم الضريبي، والسماح باستنزال الضريبة المسددة في الخارج من الضريبة المستحقة على الممول عن هذه الإيرادات.

مثال:

شخص طبيعي مقيم في مصر، وليس له أي نشاط بها ، ولكنه يستثمر أمواله في شركات أجنبية (غير مقيمة في مصر). تحقق له إيرادات من هذه الاستثمارات بلغت ما يعادل ١٥٠ ألف جنيه مصري، تم تحويلها لحسابه في أحد البنوك المصرية بعد استقطاع الضرائب الأجنبية المستحقة عنها والتي بلغت ما يعادل ١٢ ألف جنيه، ولقد قدم طلب منك الممول باعتبارك مستشاره

الضريبي تحديد قيمة الضريبة المستحق عليه سدادها عند تقديم إقراراً ضريبياً عن هذه الإيرادات.

الحل

يعتبر الاستثمار في الخارج للشخص الطبيعي المقيم في مصر نشاطاً يخضع للضريبة ويقدم عنه الشخص الطبيعي إقراراً ضريبياً ويتم حساب الضريبة الواجب عليه سدادها عند تقديم الإقرار على النحو التالي:

إجمالي الإيراد عن الاستثمار في الخارج	١٥٠٠٠٠ جنيه
يستنزل الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة	١٤٢٠٠٠ جنيه
الضريبة المستحقة: ويتم حسابها بأسعار المادة (٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل. ٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ ١٥٠٠٠ × ١٥% = ٢٢٥٠ ١٠٥٠٠٠ × ٢٠% = ٢١٠٠٠ إجمالي الضريبة المستحقة	٢٥٤٥٠ جنيه
(-) الخصم الضريبي ٧,٥% من الضريبة المستحقة	(١٩٠٨,٧٥) جنيه
يستنزل الضريبة المسددة في الخارج	(١٢٠٠٠) جنيه
الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الإقرار	١١٥٤١,٢٥ جنيه

٣ - الأحكام الخاصة بتحصيل الضريبة :

نصت المادة (٤٦ مكرراً ٢) أنه على الجهات التي تنفذ التوزيع أن تقوم بحجز ١% من توزيعات الأرباح وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون .

ويقصد بتلك الجهات، الشركات التي تقوم بتوزيع أرباح على أسهمها أو حصصها، حيث تلزم هذه الشركات بحجز نسبة ١% من التوزيعات وتوريدها لمصلحة الضرائب.

ويعد هذا الحكم من أحكام الخصم تحت حساب الضريبة، ويلزم بموجبه الشخص الطبيعي الذي يستثمر أمواله في أسهم أو حصص أو في صناديق

استثمار بتقديم الإقرار ضريبي المنصوص عليه في المادة (١٠٢) من اللائحة التنفيذية للقانون، بحيث يشمل الإقرار كافة التوزيعات التي حصل عليها الممول من كافة المصادر بالداخل أو بالخارج، ويتم في هذا الإقرار حساب الضريبة المستحقة على الشخص الطبيعي ، ويستنزل منها ما سبق توريده من ضريبة عن هذه التوزيعات من الشركات (الجهات) التي قامت بالتوزيع.

مثال : شخص طبيعي حصل على ١٥ ألف جنيه توزيعات أرباح عن حصة يملكها وتعادل ٤٠% من رأس مال أحد الشركات ذات المسئولية المحدودة ، وقامت الشركة القائمة بالتوزيع بحجز ١% وحصل الممول على الباقي.

المطلوب : حساب الضريبة الواجب على الممول سددها عند تقديم اقراره الضريبي بفرض أنه لا يزاول نشاطاً خاضعاً للضريبة، وأن حيازته لهذه الحصة تجاوزت سنتين.

الحل

أ – نسبة ١% التي خصمتها الشركة القائمة بالتوزيع =

١٥٠٠٠ x ١٪ = ١٥٠ جنيه.

ب – حساب الضريبة المستحقة عند تقديم الممول لاقراره:

مبلغ التوزيع	١٥٠٠٠ جنيه
يخصم المبلغ غير الخاضع للضريبة (لأن الممول لا يزاول نشاطاً)	(١٠٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة	٥٠٠٠ جنيه
الضريبة المستحقة على التوزيعات = ٥٪ x ٥٠٠٠ حيث تزيد حصة الممول في رأس مال الشركة عن ٢٥%، وتتجاوز مدة حيازة الممول للحصة سنتين.	٢٥٠ جنيه

ج – حساب الضريبة الواجب على الممول سدادها عند تقديم الإقرار:

الضريبة المستحقة	٢٥٠ جنيه
يستنزل نسبة ١%	(١٥٠) جنيه
الضريبة الواجبة السداد عند تقديم الممول للاقرار	١٠٠ جنيه

الفصل الثاني
المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين

وردت المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية بالنسبة للشخص الطبيعي المقيم، في أكثر من موضع، فلقد تم تناولها بموجب القانون (٥٣) لسنة ٢٠١٤ من خلال إضافة المادة (٢٩مكرراً)، والمواد المضافة بالباب السابع في الكتاب الثاني للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وتشمل (٤٦) مكرراً (٣)، (٤٦) مكرراً (٤)، (٤٦) مكرراً (٥)، حيث تضمنت هذه المواد الثلاثة والمضافة بالباب السابع أحكام المعاملة الضريبية في حالة تحقق أرباح رأسمالية عن التعامل في الأوراق المالية ، فنصت على:

المادة (٤٦ مكرراً ٣):

" تسرى الضريبة على الأرباح الرأسمالية التي تتحقق من التصرف في الأوراق المالية أو الحصص بالشركات سواء تحققت هذه الأرباح في مصر أو في الخارج" .

المادة (٤٦ مكرراً ٤):

"تحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي هذه الأرباح في محفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أي صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص، وتكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة" .

المادة (٤٦ مكرراً ٥):

"استثناء من حكم المادة (٨) من هذا القانون، تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة (٤٦ مكرراً ٤) المحققة من الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية التي يحصل عليها الشخص الطبيعي المقيم من مصدر في مصر بسعر ١٠ % وذلك دون خصم أية تكاليف وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة إخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية".

وتضمنت المادة (٢٩ مكرراً) أحكام المعاملة الضريبية في حالة تحقق أرباح رأسمالية عن التعامل في الأوراق المالية ، ونصت على:

" تخصم الخسائر الرأسمالية المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية في حدود الأرباح الرأسمالية المحققة من التصرف في أوراق مالية خلال السنة الضريبية ذاتها .

وفي حالة زيادة الخسائر الرأسمالية المحققة وفقاً لأحكام الفقرة السابقة من هذه المادة عن الأرباح الرأسمالية المحققة خلال السنة الضريبية يسمح بترحيل الزيادة في الخسائر من الأرباح المحققة نتيجة التصرف في الأوراق المالية في السنوات التالية حتى السنة الثالثة".

وتم تناول المعاملة الضريبية لناتج التعامل في الأوراق المالية للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين في الفقرات من الخامسة وحتى التاسعة من المادة (٥٦ مكرراً) المعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ على النحو التالي:

الفقرة الخامسة وحتى السابعة من المادة (٥٦ مكرراً):

"و تخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة (٤٦ مكرر ٣) من هذا القانون التي يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين للضريبة.

ويكون سعر الضريبة (١٠%) على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أية تكاليف .

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة على أساس قيمة صافي الأرباح الرأسمالية لمحفظة الأوراق المالية المحققة في نهاية السنة الضريبية

على أساس الفرق بين سعر بيع أو استبدال أو أيه صورة من صور التصرف في الأوراق المالية أو الحصص وبين تكلفة اقتنائها بعد خصم عمولة الوساطة".

الفقرة الثامنة والتاسعة من المادة (٥٦ مكرراً):

" على الجهة التي تنفذ إخطار المصلحة بقيمة الأرباح الرأسمالية كما أن عليها إجراء تسوية بقيمة الضريبة المستحقة على الوعاء في نهاية السنة الضريبية، وأخطار المصلحة بها وفقاً للإجراءات وخلال المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوي الناتج عن جميع تعاملاته بالأوراق المالية على النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية، ويجب على المصلحة في حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الارباح المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة، اخطار كل من هيئة الرقابة المالية والجهة التي نفذت التعاملات بذلك".

ولما كان فرض الضريبة على أرباح التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية ، قد أثر على نشاط السوق المصرية وأدى إلى خروج كثير من المستثمرين المتعاملين في الأوراق المالية من السوق المصرية، فلقد أصدر السيد رئيس وزراء مصر في بداية الربع الثاني من عام ٢٠١٥ قراراً بوقف العمل بالضريبة لمدة سنتين، على أن يتم خلال هذه الفترة عمل الدراسات الكافية للتقرير باستمرار فرض الضريبة أو إلغاؤها. ولتطبيق هذا القرار نصت المادة الثانية من القانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ بوقف العمل بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك لمدة سنتين اعتباراً من ٢٠١٥/٥/١٧، وأخيراً نص القانون ٧٦ لسنة ٢٠١٧ على مد وقف العمل بهذه الضريبة لمدة ثلاث سنوات أخرى على أن يتم الإبتداء في فرضها من ٢٠٢٠/٥/١٧.

الجزء الثاني
الضريبة المستقطعة من المنبع

الضريبة المستقطعة من المنبع

استحدث قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ في الكتاب الرابع الضريبة المستقطعة من المنبع، وهي ضريبة لم يكن لها وجود في القوانين الضريبية السابقة، وإن كانت بعض المبالغ التي أخضعها القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ للضريبة المستقطعة من المنبع كانت تخضع في ظل قانون ضرائب الدخل السابق رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والمعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لأنواع أخرى من الضرائب وفقاً للنظام الضريبي المعمول به في ذلك القانون.

وقد فرض القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمعدل بالقانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ والقانون٥٣ لسنة ٢٠١٤ والقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥، الضريبة المستقطعة من المنبع في أربع حالات وهي:

أولاً: المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمة في مصر (المادة ٥٦).

ثانياً: توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم، والأرباح الرأسمالية لغير المقيمين من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (المادة ٥٦ مكرراً).

ثالثاً: المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة والسمسرة غير المتصلة بمباشرة النشاط. (المادة ٥٧).

رابعاً: عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك (المادة ٥٨).

وسوف نتناول فيما يلي الأحكام الخاصة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع وما ينتج عنها من مشاكل تطبيقية بالنسبة للحالات السابقة.

أولاً: المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمة:

نصت المادة (٥٦) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على التالي:

"تخضع للضريبة بسعر ٢٠% المبالغ التي يدفعها أصحاب المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر والجهات غير المقيمة التي لها منشآت دائمة في مصر، لغير المقيمين في مصر دون خصم أي تكاليف منها".

وبدراسة نص المادة (٥٦) نلاحظ أن التشريع الضريبي أخذ بمعيار فرض الضريبة في دولة مصدر الدخل، واخضع للضريبة الدخل الذي يتحقق للشخص الطبيعي أو الاعتباري غير المقيم من مصدر في مصر.

وسوف يتم تناول الأحكام الخاصة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع على المبالغ التي نصت عليها المادة (٥٦) في النقاط التالية:

١ – شروط سريان الضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً للمادة (٥٦).

٢ – أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع في المادة (٥٦).

٣ – الأحكام العامة لفرض الضريبة المستقطعة من المنبع المنصوص عليها في المادة (٥٦).

١– شروط سريان الضريبة:

يتضح من نص المادة (٥٦) أن قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ وضع شروط لسريان الضريبة على المبالغ التي تدفع لأشخاص أو لجهات غير مقيمه في مصر، تتمثل في ما يلي:

أ – أن يكون دافع هذه المبالغ هو أحد الأشخاص أو الجهات الآتية:

منشأة فردية أو أشخاص اعتبارية مقيمة في مصر، والمنشأة الدائمة في في مصر لشخص غير مقيم.

ب – أن يتم دفع هذه المبالغ إلى جهات أو أشخاص غير مقيمه في مصر.

ج – تسرى الضريبة على المبلغ المدفوع بالكامل وبدون خصم أية تكاليف.

د – أن يكون سعر الضريبة ٢٠%.

٢ – أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة:

حددت الفقرة الثانية من المادة (٥٦) المعدلة أنواع المبالغ الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع، وتشمل:

أ – العوائد.

ب – الإتاوات.

ج – مقابل الخدمات.

د – مقابل نشاط الرياضي أو الفنان.

وسوف نتناول فيما يلي توضيح الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على هذه المبالغ، وما يترتب عنها من مشاكل تطبيقية:

أ – العوائد: ويقصد بها جميع ما ينتج عن القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات والأذون، فتسرى الضريبة على ما ينتج عن هذه القروض والسلفيات والديون من فوائد أو مكافآت سداد أو أنصبة. ويلتزم صاحب المنشأة الفردية أو الشخص الاعتباري المقيم في مصر أو المنشأة الدائمة لشخص غير مقيم في مصر عند سداد عوائد هذه القروض والسلفيات والديون أن يخصم الضريبة من المنبع ويسدد الصافي للجهة غير المقيمة والمانحة للقرض أو السلفية أو الدين.

مثال:

حصلت أحد الشركات المساهمة المقيمة في مصر على قرض بمبلغ يعادل مليون جنيه مصري بفائدة سنوية ١٠%، وذلك من أحد البنوك الأجنبية غير المقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للفوائد المدفوعة عن هذا القرض.

الحل

تخضع هذه الفوائد للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر ٢٠%، على أن تتولى الشركة المساهمة خصم الضريبة من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية، وسداد الصافي للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر، وذلك على النحو التالي:

الفائدة السنوية = ١٠٠٠٠٠٠ × ١٠% = ١٠٠٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستحقة = ١٠٠٠٠٠ × ٢٠% = ٢٠٠٠٠ جنيه

صافي الفوائد = ١٠٠٠٠٠ – ٢٠٠٠٠ = ٨٠٠٠٠ جنيه ويتم سداده للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر.

ويلاحظ مما سبق أن فرض الضريبة المستقطعة من المنبع على عائد القروض والسلفيات والديون يترتب عنه انخفاض معدل العائد الفعلي على هذه القروض والسلفيات والديون بالنسبة لمانح هذه القروض والسلفيات والديون، ففي المثال السابق نلاحظ أن الفائدة الفعلية التي حصل عليها البنك المقرض ٨٠٠٠٠ جنيه، وهي بذلك تعادل ٨% من مبلغ القرض وليس ١٠%. وقد يؤدي ذلك إلى أن الجهات غير المقيمة والمانحة لمثل هذه القروض والسلفيات قد تطلب الحصول على مبلغ العائد بالكامل على أن تتحمل الجهة المقترضة الضريبة نيابة عنها، ويمثل مبلغ العائد بالكامل في هذه الحالة الصافي بعد خصم الضريبة. ولحساب الضريبة المستحقة في مثل هذه الحالات ينبغي رد مبلغ الفائدة المدفوعة إلى اجماليها عن طريق الضرب في مقلوب مكمل الضريبة، ثم يتم حساب الضريبة بعد ذلك.

مثال: باستخدام بيانات المثال السابق وبفرض أن البنك الأجنبي غير المقيم في مصر قد وضع في شروط القرض أن يحصل على مبلغ الفائدة المحدد

بالكامل على أن تتحمل الشركة المقترضة والمقيمة في مصر الضريبة نيابة عنه.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل:

في هذه الحالة سوف يتم سداد مبلغ الفائدة والبالغ ١٠٠٠٠٠ جنيه بالكامل للبنك الأجنبي غير المقيم في مصر، ويتم حساب الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب المصرية على النحو التالي:

١ – تحديد إجمالي مبلغ الفائدة عن طريق الضرب في مقلوب مكمل الضريبة:

إجمالي الفائدة = ١٠٠٠٠٠ × ١٠٠ / ٨٠ = ١٢٥٠٠٠ جنيه

٢ – حساب الضريبة المستحقة بمعدل ٢٠% من إجمالي الفائدة:

الضريبة المستحقة = ١٢٥٠٠٠ × ٢٠ / ١٠٠ = ٢٥٠٠٠ جنيه

هذا ويمكن دمج الخطوتين السابقتين في خطوة واحدة وذلك كالتالي:

الضريبة المستحقة = ١٠٠٠٠٠ × ٢٠ / ٨٠ = ٢٥٠٠٠ جنيه

ويلاحظ مما سبق زيادة عبء القرض الذي تتحمله الجهة المقترضة، حيث يتمثل هذا العبء في مقدار العائد المسدد إلى جانب الضريبة التي تم تحملها. ففي المثال السابق يلاحظ أن معدل عبء القرض الفعلي سوف يبلغ ١٢,٥% من مبلغ القرض، حيث تم حسابه على النحو التالي:

معدل الفائدة الفعلي (عبء القرض) =

(الفائدة المسددة + الضريبة التي تم تحملها) / مبلغ القرض × ١٠٠

∴معدل الفائدة الفعلي = ١٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠ × ١٠٠ = ١٢,٥%.

١٠٠٠٠٠٠

الإعفاء المقرر لعوائد القروض:

نصت الفقرة قبل الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون على ما يلي:

"يعفي من الضريبة المنصوص عليها في هذه المادة عوائد القروض والتسهيلات الائتمانية التي تحصل عليها الحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة من مصادر خارج مصر. كما تعفي شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص من هذه الضريبة بشرط أن تكون مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات على الأقل".

كما نصت المادة (٧٥) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يشترط لسريان الإعفاء المقرر لعوائد القروض طبقاً لحكم الفقرة قبل الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون، ألا تقل مدة القرض عن ثلاث سنوات، وإذا كان تاريخ عقد القرض سابقاً على تاريخ العمل بالقانون فإن الإعفاء يسرى على العوائد المستحقة اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون".

والقارئ لنص المادة (٥٦) من القانون قد يعتقد لأول وهلة أن توافر الشرط الخاص بأن تكون مدة القرض لا تقل عن ثلاث سنوات حتى يسري الإعفاء على عوائد القروض، يقتصر على القروض والتسهيلات التي تحصل عليها من الخارج شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والقطاع الخاص فقط، أما بالنسبة للقروض والتسهيلات التي تحصل عليها الوحدات الحكومية والمحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية فلا يشترط توافر هذا الشرط لسريان الإعفاء المقرر. إلا أن حكم المادة (٧٥) من اللائحة التنفيذية جاء شاملاً لما ورد في الفقرة الأخيرة للمادة (٥٦) من القانون وأكد أن توافر هذا الشرط يكون لعوائد القروض والتسهيلات التي يتم الحصول عليها من الخارج سواءً للوحدات الحكومية والمحلية والأشخاص الاعتبارية أو لشركات القطاع العام وشركات

قطاع الأعمال العام وشركات القطاع الخاص.

وبناءً على ما تقدم يمكن أن نفرق بين حالتين:

الأولى: إذا كانت مدة القرض أو التسهيل ثلاث سنوات أو أكثر، فإن عائد هذا القرض أو التسهيل يعفي من الضريبة المستقطعة من المنبع.

الثانية: إذا كانت مدة القرض أو التسهيل أقل من ثلاث سنوات، فإن عائد القرض أو التسهيل يخضع للضريبة المستقطعة من المنبع.

هذا وإذا كان تاريخ عقد القرض أو التسهيل سابقاً على تاريخ العمل بالقانون، وكانت عوائد هذا القرض تخضع للضريبة في ظل قانون الضرائب السابق للقانون الحالي، فإن الإعفاء يسري على العوائد المستحقة لمثل هذه القروض والتسهيلات اعتباراً من تاريخ العمل بالقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، أي اعتباراً من اليوم التالي لتاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

ب – الإتاوات:

يقصد بالإتاوات المبالغ التي تدفع مقابل استخدام الأصول طويلة الأجل، مثل براءات الاختراع والعلامات التجارية وحقوق الطبع والنشر وبرامج الحاسب الآلي وحقوق المعرفة والاستغلال. ولقد توسعت مصلحة الضرائب المصرية في تحديد مفهوم الإتاوات ليشمل جميع المبالغ التي تدفع مقابل استعمال أو الحق في استعمال براءات الاختراع أو العلامات التجارية أو تصميم أو نموذج أو خلطة أو تركيبة أو عملية سرية، أو مقابل حقوق الطبع والنشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي بما في ذلك أفلام السنيما، وبرامج الحاسب الآلي وحقوق المعرفة والاستغلال. وكذلك المبالغ التي تدفع مقابل استعمال أو الحق في استعمال معدات صناعية أو تجارية أو علمية أو معلومات متعلقة بالخبرة الصناعية أو التجارية أو العلمية وتشمل أيضاً المبالغ التي تدفع مقابل تأجير المعدات الصناعية أو التجارية أو العلمية. وتسرى الضريبة المستقطعة من المنبع على هذه مبالغ الإتاوات متى كانت مدفوعة لجهات غير مقيمة في مصر.

ولقد كان نص البند (٢) من المادة (٥٦) للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ يقضي بعدم سريان الضريبة في الحالات التي تدفع فيها هذه الإتاوات للخارج مقابل تصميم أو حقوق معرفة لخدمة الصناعة. إلا أنه تم تعديل هذا النص بموجب المادة الثانية من القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢، حيث ألغى هذا الإعفاء وبذلك أصبحت المبالغ المدفوعة كإتاوات لأشخاص غير مقيمة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بشكل مطلق.

ج – مقابل الخدمات:

ويقصد بها تلك المبالغ التي تدفعها منشآت فردية أو أشخاص اعتبارية مقيمة في مصر أو منشآت دائمة في مصر لجهات غير مقيمة بها، وذلك مقابل خدمات مؤداه في الخارج من جهات غير مقيمة في مصر. وتسرى الضريبة المنصوص عليها في المادة (٥٦) على مثل هذه المبالغ.

هذا، وأوضحت المادة (٧٣) من اللائحة التنفيذية للقانون، بأن الضريبة تسرى في هذه الحالة طالما كانت الخدمات مؤداها في دول ليس بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي. حيث في حالة تأدية الخدمات في دول بينها وبين جمهورية مصر العربية اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي يتم تطبيق أحكام هذه الاتفاقية، ويتوقف فرض الضريبة المذكورة في المادة (٥٦) على أحكام الاتفاقية، بشرط أن تقدم الجهة التي تدفع هذا المقابل المستندات التي تؤكد ارتباط هذه الخدمات بنشاطها وسداد هذا المقابل. وهذا الشرط يهدف إلى أن لا تستخدم اتفاقية تجنب الازدواج الضريبي في محأولة للتهرب من سداد الضريبة المستقطعة من المنبع.

وأوضحت المادة (٧٢) من اللائحة التنفيذية للقانون بأنه لا يعد من الخدمات التي يخضع مقابلها للضريبة المستقطعة من المنبع الخدمات الآتية:

- النقل أو النولون.
- التأمين.
- التدريب.
- الاشتراك في المعارض والمؤتمرات.

- القيد في البورصات العالمية.
- الإعلان والترويج المباشر.
- الخدمات المرتبطة بأداء الشعائر الدينية.
- الإقامة بالفنادق أو أي أماكن أخرى.

كما نص البند رقم (٣) من المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ والمادة (٧٤) من لائحته التنفيذية على أن لا يعد من قبيل مقابل الخدمات الذي يخضع للضريبة المستقطعة من المنبع نصيب المنشأة الدائمة العاملة في مصر من المصروفات الإدارية ومصروفات الرقابة والإشراف التي يتحملها المركز الرئيسي في الخارج. ويجب عند تحديد أرباح المنشأة الدائمة أن لا يزيد نصيبها من هذه المصاريف على ١٠% من صافي الربح الضريبي للمنشأة، على ألا تتضمن المصروفات المحملة في حدود هذه النسبة أية إتأوات أو عوائد أو عمولات أو أجور مباشرة، وبشرط تقديم شهادة من مراقب حسابات المركز الرئيسي معتمدة وموثقة.

وتأسيساً على ما سبق فإن نصيب المنشأة الدائمة من المصروفات الإدارية لمركزها الرئيسي ومصروفات الرقابة والإشراف، تعتمد ضمن تكاليفها في حدود ١٠% من صافي الربح الضريبي. وهذا يستلزم أن يؤجل خصم هذه المصاريف من أرباح المنشأة الدائمة لحين تحديد صافي ربحها الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ثم تخصم منه هذه المصاريف في حدود النسبة المحددة قانوناً.

إلا أن المشكلة هنا هي في تحديد صافي الربح الضريبي الذي يتخذ أساس لحساب مقدار النسبة المسموح بها للمصاريف الإدارية ومصاريف الإشراف والرقابة للمركز الرئيسي للمنشأة. حيث يتحدد صافي الربح الضريبي على مراحل، تبدأ بتحديد صافي الربح الضريبي المعدل، وهو صافي الربح المحاسبي بعد التعديلات التي نص عليها قانون الضريبة على الدخل وقبل خصم التبرعات والخسائر المرحلة والإعفاءات، ثم يتم خصم التبرعات

والخسائر المرحلة لينتج لنا صافي الربح الضريبي والذي يمثل الوعاء الضريبي، فإذا كان هذا الوعاء ربحاً، فتتمتع المنشأة الدائمة بخصم الإعفاءات، لينتج لنا بذلك صافي الوعاء الخاضع للضريبة.

ويعد صافي الربح (الوعاء الضريبي قبل خصم الإعفاءات) هو الأساس الذي يحسب على أساسه مقدار النسبة المسموح بها لتلك المصاريف، إلا أن هذا الربح لا يمكن التوصل له إلا بعد خصم كافة التكاليف الواجبة الخصم والمنصوص عليها في قانون الضريبة على الدخل بما فيها المصاريف الإدارية ومصاريف الإشراف والرقابة للمركز الرئيسي، وهذا يحتم خصم هذه المصاريف من صافي الربح المعدل للوصول إلى صافي الربح الضريبي، على أن يتم خصم هذه المصاريف في حدود ١١٠/١٠ من صافي الربح المعدل .

مثال: بفرض أن صافي الربح الضريبي المعدل لأحد الفروع العاملة في مصر لمنشأة أجنبية بلغ ٢,٢ مليون جنيه، وأن نصيب هذه المنشأة الدائمة في المصاريف الإدارية لمركزها الرئيسي بالخارج بلغ ٢٥٠ ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية للمصاريف الإدارية للمركز الرئيسي.

الحل:

٢٢٠٠٠٠٠	صافي الربح الضريبي المعدل
(٢٠٠٠٠٠)	(-) يخصم منه المصاريف الإدارية للمركز الرئيسي في الخارج على النحو التالي: ٢٢٠٠٠٠٠ × ١٠/١١٠ = ٢٠٠٠٠٠ أو ٢٥٠٠٠٠ أيهما أقل
٢٠٠٠٠٠٠	صافي وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للفرع.

يلاحظ من المثال السابق أن المصاريف الإدارية ومصاريف الإشراف والرقابة للمركز الرئيسي والمخصومة كتكلفة واجبة الخصم لم تتجاوز صافي

الوعاء الخاضع للضريبة وتمثل ١٠% من صافي وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية للفرع الأجنبي العامل في مصر (٢٠٠٠٠٠٠ جنيه × ١٠%) أو ١١٠/١٠ من صافي الربح الضريبي المعدل (١١٠/١٠ × ٢٢٠٠٠٠٠ جنيه).

د – مقابل نشاط الرياضي أو الفنان:

شمل البند رقم (٤) من المادة (٥٦) من القانون على مقابل نشاط الرياضي أو الفنان كأحد أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع، وأشار البند إلى خضوع هذا المقابل للضريبة سواء دفع للرياضي أو الفنان مباشرة أو من خلال أي جهة.

هذا، ولقد ثارت التساؤلات عن مدى الاختلاف بين نص البند المذكور من المادة (٥٦)، وأحكام اللائحة التنفيذية للباب الثاني من الكتاب الثاني لقانون الضريبة على الدخل بشأن الضريبة على المرتبات وما في حكمها، حيث أوضحت الفقرة الأخيرة من المادة (١٥) من اللائحة التنفيذية المعدلة بالقرار الوزاري رقم (١٧٢) لسنة ٢٠١٥ بأن تسري الضريبة على المبالغ التي تدفع لغير المقيمين أياً كانت الجهة التي تستخدمهم لأداء خدمات تحت إشرافها، وفقاً للأحكام العامة للضريبة على المرتبات وما في حكمها، ووفقاً لسعر الضريبة المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل.

ونرى أن تطبيق الأحكام العامة للضريبة على المرتبات وبالسعر التصاعدي المنصوص عليه في المادة (٨) من القانون يكون على ما يحصل عليه كل من يؤدي خدمات من غير المقيمين لحساب وتحت إشراف أحد الجهات المقيمة في مصر أو غير المقيمة ولها منشأة دائمة بها. أما المادة

(٥٦) والتي نحن بصددها فتطبق بشكل خاص في حالة سداد مقابل إلى رياضي أو فنان غير مقيم في مصر، قدم خدماته لجهة مقيمة في مصر أو غير مقيمة ولها منشأة دائمة بها ولكن ليس تحت إشرافها. ومثال ذلك الحفلات التي يقيمها فنانين عرب أو أجانب غير مقيمين في مصر أو مباريات كرة القدم التي تقام مع فريق أجنبي، فإن ما يتقاضاه هؤلاء الفنانين أو الرياضيين نظير ذلك يطبق بشأنه المادة (٥٦) وبالسعر المحدد بها والبالغ ٢٠%.

٣ – الأحكام العامة لتطبيق المادة (٥٦):

نصت الفقرة الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وكذلك المادتين (٧٦) و (٧٧) من اللائحة التنفيذية للقانون على الأحكام الخاصة بحجز وتوريد الضريبة المستقطعة من المنبع، وشملت ما يلي:

أ – تلتزم المنشأة الفردية والأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر، والمنشأة الدائمة لجهة غير مقيمة في مصر بما في ذلك الشركات والمنشآت والفروع المقامة وفقاً لأحكام قانون المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة وكذلك المشروعات المقامة بنظام المناطق الحرة، بحجز الضريبة المستقطعة من المنبع من المبالغ الخاضعة لها وتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

ب – يكون الإخطار بحجز الضريبة وتوريدها إلى المأمورية المختصة على النموذج رقم (١١ مستقطعة).

ج – يقصد بالمأمورية المختصة، مأمورية الضرائب التي يتبعها دافع المبالغ المنصوص عليها في المادة (٥٦) من القانون.

ثانياً: توزيعات الأرباح للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم، والأرباح الرأسمالية لغير المقيمين

من الأشخاص الطبيعيين والاعتباريين (المادة ٥٦ مكرراً):

نصت المادة (٥٦ مكرراً) والمعدلة بالقانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ على أن *"تخضع للضريبة بسعر (١٠%) دون خصم أية تكاليف لتوزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأموال أو شركات الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة بنظام المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة للشخص الطبيعي غير المقيم والشخص الاعتباري المقيم أو غير المقيم بما في ذلك أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة والتي تحققها من خلال منشاة دائمة في مصر ، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية , ويكون سعر هذه الضريبة (٥%) دون خصم أية تكلفة إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على (٢٥%) من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم والحصص عن سنتين.*

وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشاة دائمة في مصر موزعة حكما خلال ستين يوما من تاريخ ختام السنة المالية للمنشاة الدائمة .

وتستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في الكتاب الثالث من هذا القانون وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية .

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقا للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية .

وتخضع الأرباح الرأسمالية المنصوص عليها في المادة (٤٦ مكررا ٣) من هذا القانون والتي يحصل عليها غير المقيمين من الأشخاص الطبيعية والاعتبارية للضريبة.

ويكون سعر الضريبة (١٠%) على الأرباح الرأسمالية الناتجة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية دون خصم أي تكاليف.

وتحدد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة 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، وبعد خصم عمولة الوساطة.

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

وعلى المصلحة مطالبة الممول بالضريبة المستحقة على الوعاء السنوى والناتج من جميع تعاملاته بالأوراق المالية وعلى النموذج الذي تحدده اللائحة التنفيذية. ويجب على المصلحة في حالة امتناع الممول عن أداء الضريبة المستحقة على الأرباح المحققة من التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة إخطار كل من الهيئة العامة للرقابة المالية والجهة التي تنفذ التعاملات بذلك."

أدخلت المادة (٥٦ مكرراً) والمضافة بالقانون ٥٣ لسنة ٢٠١٤ والمعدلة بالقانون (٩٦) لسنة ٢٠١٥ أوعية جديدة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع تشمل توزيعات الأرباح التي تجريها شركات الأشخاص أو الأموال لأشخاص طبيعيين غير مقيمين ، وكذلك لأشخاص اعتباريين مقيمين أو غير مقيمين، وتشمل أيضاً الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية والحصص والتي يحصل عليها غير مقيمين من الأشخاص الطبيعيين أو الاعتباريين.

ولقد أوقف القانون ٩٦ لسنة ٢٠١٥ العمل بأحكام المادة (٥٦مكرراً) فيما يتعلق بالضريبة على أرباح التعامل في الأوراق المالية المقيدة بسوق الأوراق

المالية المصرية لمدة عامين تبدأ من ٢٠١٥/٥/١٧، ولذلك سوف نقتصر على تناول الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على توزيعات الأرباح وفقاً لما ورد في المادة (٥٦ مكرراً) ، وذلك على النحو التالي:

توزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين:

تخضع توزيعات الأرباح للضريبة وفقاً للأحكام التالية:

أ – أن تكون التوزيعات هي توزيعات أرباح تجريها شركات الأموال أو الأشخاص بما في ذلك الشركات المقامة في المناطق الاقتصادية ذات الطبيعة الخاصة.

ب – تخضع هذه التوزيعات للضريبة بسعر ١٠% ، وذلك دون خصم أي تكاليف، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية.

ج – يخفض سعر الضريبة إلى ٥% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على ٢٥% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط ألا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

ولتوضيح هذه المعاملة الضريبية نفترض المثال التالي:

مثال :

بفرض أن لدينا شخص طبيعي غير مقيم في مصر، له استثمارات في شركات مساهمة مصرية تتمثل في ١٠٠٠ سهم في أحدى الشركات المساهمة المصرية والتي يبلغ عدد أسهمها ١٠ آلاف سهم ، وتبلغ القيمة الاسمية للسهم ٢٥٠٠ جنيه. ولما كان السعر السوقي للسهم خلال العام الحالي أنخفض إلى ٢٢٠٠ جنيه للسهم ، فلقد قام الممول بشراء ٢٠٠٠ سهم من أسهم هذه الشركة رغبة في زيادة مساهمته فيها.

فإذا علمت أن الشركة في نهاية العام قررت توزيع كوبون من أرباح الشركة،

وبلغ نصيب السهم من هذه التوزيعات ١٠ جنيه.

المطلوب : حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة =

٣٠٠٠ سهم (١٠٠٠ سهم+٢٠٠٠ سهم مشتراه حديثاً) × ١٠٠=٣٠%

١٠٠٠٠ سهم

بالرغم من ان مساهمة الممول في الشركة أزيد من ٢٥% من رأس مال الأسهم، إلا أن الممول لم يمضي على احتفاظه بجميع هذه الأسهم سنتين، وبالتالي تخضع هذه التوزيعات عن جميع الأسهم المملوكة للممول للضريبة بسعر ١٠%.

الضريبة المستحقة = ٣٠٠٠ سهم × ١٠٠ ج × ١٠% = ٣٠٠٠٠ جنيه.

مثال آخر :

بفرض في المثال السابق أن الممول أكتتب أساساً في ٣٠٠٠ سهم من أسهم هذه الشركة، منذ بداية نشأتها من خمس سنوات.

فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل

بما أن نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة ٣٠%، وهذه النسبة محتفظ بها لأكثر من سنتين ، فتخضع التوزيعات للضريبة بسعر ٥%.

الضريبة المستحقة = ٣٠٠٠ سهم × ١٠٠ ج × ٥% = ١٥٠٠٠ جنيه.

مثال آخر :

بفرض أن الممول يمتلك منذ نشأة الشركة ٣٠٠٠ سهم ، ونظراً لانخفاض السعر السوقي للسهم فلقد قام الممول خلال العام ببيع ٢٠٠٠ سهم من هذه الأسهم وأحتفظ بالباقي.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الإجابة المقترحة:

نسبة مساهمة الممول في رأس مال الأسهم للشركة عند توزيع الأرباح =

$$\frac{\text{٣٠٠٠ سهم} - \text{٢٠٠٠ سهم المباعة}}{\text{١٠٠٠٠ سهم}} \times ١٠٠ = ١٠\%$$

بالرغم من ان مساهمة الممول في الشركة كانت في بداية العام أزيد من ٢٥% من رأس مال الأسهم، إلا أن نسبة مساهمته عند توزيع الأسهم انخفضت لأقل من ٢٥%، وبالتالي تخضع هذه التوزيعات عن الأسهم االمحتفظ بها الممول للضريبة بسعر ١٠%.

الضريبة المستحقة = ١٠٠٠ سهم × ١٠٠ ج × ١٠% = ١٠٠٠٠ جنيه.

هذا وأوضحت الفقرة الثالثة من المادة (٥٦ مكرراً) بأن الضريبة تخصم من المنبع عن طريق قيام الجهات التي تقوم بالتوزيع بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية.

<u>توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة:</u>

نلاحظ أن الأحكام الخاصة بفرض الضريبة على الأشخاص الطبيعيين غير المقيمين، هي ذاتها الواجبة التطبيق في حالة توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر، ويقتصر الاختلاف بينهما على توزيعات أرباح المنشأة الدائمة في مصر لشخص اعتباري غير مقيم ، حيث نصت الفقرة

الثانية من المادة (٥٦ مكرراً) على ما يلي:

"وتعد أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر موزعه حكماً خلال ستين يوماً من تاريخ ختام السنة المالية للمنشأة الدائمة".

ونرى أن هذا النص يحتم عند فرض الضريبة في هذه الحالة أن نفرق بين الحالات الآتية:

أ – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، ، وخلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة صدر قرار مجلس إدارة الشركة غير المقيمة بتوزيع جزء من أرباح المنشأة الدائمة واحتجاز الباقي دون توزيع وتعليته على حقوق الملكية، تستحق الضريبة على الأرباح الموزعة فقط.

ب – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، وخلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة، صدر قرار مجلس إدارة الشركة غير المقيمة بعدم توزيع هذه الأرباح واحتجازها بالكامل وتعليتها على حقوق ملكية، لا تستحق الضريبة على الأرباح.

ج – إذا حققت منشأة دائمة لشركة غير مقيمة في مصر أرباح، ولم يصدر خلال ستين يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة الدائمة أي قرار بالنسبة لهذه الأرباح ، اعتبرت موزعة بالكامل حكماً، وتخضع للضريبة المستقطعة من المنبع وفقاً لأحكام المادة (٥٦ مكرراً).

وبالرغم من أن خضوع توزيعات الأرباح بصفة عامة يعتبر من وجهة نظرنا الخاصة يؤدي إلى حدوث ازدواج ضريبي، إلا أنه سيترتب عن المعاملة الضريبية في الحالة الأخيرة (ج) ازدواج ضريبي واضح ومتعسف ، حيث أرباح المنشأة الدائمة ستخضع في هذه الحالة للضريبة على أرباح الأشخاص

الاعتبارية وفقاً لسعرها الحالي والمحدد بمعدل ٢٢,٥% من صافي الربح ، بالإضافة إلى أن هذه الأرباح ستخضع لضريبة المستقطعة من المنبع على التوزيعات بمعدل ١٠% أو ٥% باعتبارها موزعة حكماً. وبذلك يكون مجموع الضرائب المستحقة على أرباح هذه المنشأة الدائمة قد يصل إلى ٣٢,٥% من صافي ربح المنشأة الدائمة. وأعتقد أن هذه المعاملة الضريبية سيكون لها أثر سلبي على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر لمصر.

توزيعات الأرباح للأشخاص الاعتبارية المقيمة:

أخضعت المادة (٥٦ مكرراً) للضريبة المستقطعة من المنبع التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة نتيجة مساهماتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى. وتسري الضريبة بذات القواعد والأحكام التي سبق الإشارة إليها بالنسب لتوزيعات الأرباح للأشخاص الطبيعيين غير المقيمين.

وتعد التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة إيرادات بالنسبة لها، وتدرج ضمن قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة، وبالتالي تدخل ضمن أرباح الشخص الاعتباري الخاضعة للضريبة، مما قد يترتب عنه ازدواجاً ضريبياً. وهذا الذي دعا المشرع الضريبي على تجنب هذا الازدواج، فنص في الفقرة الثالثة من المادة (٥٦ مكرراً) على أن تستبعد توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة من أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى وما يقابلها من تكلفة من وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

مثال:

بفرض أن أحد الشركات تقرر لها توزيعات أرباح عن مساهماته في شركة أخرى مقيمة في مصر بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه ، استقطع منها ١٠% ضريبة مستقطعة من المنبع (١٥ألف جنيه) وحصلت الشركة على الصافي، ادرج بقائمة الدخل إجمالي مبلغ التوزيعات ضمن الإيرادات، وأدرجت الضريبة

المستقطعة من المنبع ضمن المصروفات العمومية، وبلغ صافي ربح الشركة من واقع قائمة الدخل مليون جنيه.

المطلوب : تحديد صافي ربح الشركة الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الحل

صافي الربح (من قائمة الدخل)	١٠٠٠٠٠٠
يضاف:	
الضريبة المستقطعة من المنبع (تعد تكاليف غير واجبة الخصم)	١٥٠٠٠
تخصم:	
إجمالي مبلغ توزيعات الارباح التي حصلت عليها الشركة	(١٥٠٠٠)
صافي الربح الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية	٨٦٥٠٠٠

وبالرغم من أن المعالجة الضريبية التي وردت في الفقرة الثالثة من المادة (٥٦ مكرراً) والسابق الإشارة إليها لتجنب ازدواج خضوع توزيعات الأرباح للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، إلا أننا نرى أنه مازال يوجد ازدواج ضريبي، حيث ستخضع أرباح الشخص الاعتباري المقيم عند تحققها للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وسيخضع الموزع منها للضريبة المستقطعة من المنبع. ويرى بعض فقهاء الضرائب أنه لا يوجد ثمة ازدواج ضريبي في مثل هذه الحالات ، وذلك لاختلاف الشخص الذي تحقق له الدخل فأرباح الشخص الاعتباري (الشركة المقيمة) هي أرباح تحققت له، بينما الربح الموزع هو إيراد تحقق لشخص آخر وهو الذي تم التوزيع بالنسبة له.

ثالثاً: المبالغ التي تدفع على سبيل العمولة والسمسرة غير المتصلة مباشرة بالنشاط:

نصت المادة (٥٧) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي:

"تخضع للضريبة المبالغ التي تدفعها المنشآت الفردية والأشخاص الاعتبارية لأي شخص طبيعي على سبيل العمولة والسمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته".

يتضح من نص المادة (٥٧) أن القانون الضريبي وضع شروطاً لسريان الضريبة المستقطعة من المنبع في هذه الحالة، وهذه الشروط تتمثل في:

١ – أن يكون دافع هذه المبالغ منشآت فردية أو شخص اعتباري.

٢ – أن تكون هذه المبالغ مدفوعة لشخص طبيعي.

٣ – أن تكون هذه المبالغ مدفوعة على سبيل العمولة والسمسرة.

٤ – أن تكون هذه العمولة والسمسرة غير متصلة بنشاط الشخص الطبيعي الذي حصل عليها (عمولة عارضة).

وتسرى الضريبة في هذه الحالة طبقاً للسعر المنصوص عليه في المادة (٥٦) أي بسعر ٢٠% ودون خصم أي تكاليف.

ويجب أن نؤكد أن سريان الضريبة في هذه الحالة يرتبط بأن المبالغ المدفوعة تمثل عمولة عارضة بالنسبة لمن يحصل عليها، وبالتالي لن يقدم عنها إقرار ضريبي، ومن هنا جاء إلزام الجهات الدافعة للعمولة (حتى تعتمد بالنسبة لها هذه المبالغ كتكلفة) أن تقوم بحساب الضريبة وخصمها من المنبع ثم توريدها لمصلحة الضرائب.

أما في حالة إذا كانت هذه العمولة مدفوعة لشخص طبيعي يحترف نشاط الوساطة، فإن الأمر يخرج من نطاق الضريبة المستقطعة من المنبع، ويدخل

فـي نطـاق الضـريبة علـى دخـل الأشـخاص الطبيعيـين. وإذا كانـت العمولـة والسمسرة مدفوعة لشركة تحترف نشاط الوكالة أو الوساطة فتدخل هذه المبالغ في نطاق الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

هـذا وتلتـزم الجهـات الدافعـة لمثـل هـذه العمـولات أن تحجـز الضـريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب التي تتبعها خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي دفعت فيه العمولة والسمسرة وذلك على النموذج رقم (١٤ مستقطعة).

ثالثاً: عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية:

نصت المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ على ما يلي:

"مع عدم الإخلال بأي إعفاءات ضريبية مقررة في قوانين أخرى تخضع للضريبة عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لصالح البنك المركزي أو غيره من البنوك بسعر ٣٢% وذلك دون خصم أية تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد أو من يحصل عليها بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم".

ويتضح من نص المادة السابقة أن سريان الضريبة المستقطعة من المنبع هنا يتطلب توافر ما يلي:

١ – تسرى الضريبة على عوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية.

٢ – أن يكون إصدار السندات لصالح البنك المركزي أو بنوك أخرى.

٣ – أن تسرى الضريبة بسعر ٣٢%.

٤ – تسرى الضريبة على إجمالي مبلغ العائد وبدون خصم أي تكاليف.

٥ – يتم حجز الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال

خمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم.

٦ – مراعاة أية إعفاءات ضريبية وردت في قوانين أخرى بخصوص عائد هذه السندات.

هذا، ونصت المادة (٨١) من اللائحة التنفيذية للقانون على ما يلي:

"يكون الإخطار بتحصيل وتوريد الضريبة المستقطعة على عوائد السندات المنصوص عليها في المادة السابقة على النموذج (١٥ مستقطعة) مع خصم الضريبة المسددة على عوائد السندات من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المستحقة على هذه البنوك وبما لا يجاوز هذه الضريبة".

ومؤدى هذا النص أن الضريبة التي يتحملها أي بنك اكتتب في هذه السندات تخصم من الضريبة التي تستحق على أرباح هذا البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة.

ويترتب عن هذا ضرورة أن يظهر العائد المستحق عن هذه السندات في قائمة دخل البنك الذي حصل عليها بالكامل على أن تخصم الضريبة المستحقة عن هذه السندات من الضريبة المستحقة على أرباح هذا البنك والمثال التالي يوضح ذلك.

مثال: قام أحد البنوك بالاكتتاب في سندات أصدرتها وزارة المالية غير معفاة من الضريبة بمبلغ مليون جنيه بمعدل عائد ١٥%، ولقد حصل البنك على صافي العائد بعد خصم الضريبة المستحقة ٣٢%. وهذا ولم يظهر ضمن قائمة الدخل لهذا البنك هذه الإيرادات باعتبار أنها سدد عنها الضريبة، علماً بأن صافي الربح من واقع قائمة الدخل بلغ ٨ مليون جنيه بدون عائد السندات.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية لعائد السندات والضريبة المستحقة عنه.

الحل:

أ – تحديد عائد السندات والضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة عنه:

عائد السندات = ١٠٠٠٠٠٠٠ × ١٥% = ١٥٠٠٠٠٠ جنيه

الضريبة المستقطعة من المنبع = ١٥٠٠٠٠٠ × ٣٢% = ٤٨٠٠٠٠ جنيه

ب – تحديد أرباح البنك الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

صافي الدخل	٨ مليون جنيه
+ عائد السندات بالكامل	١,٥ مليون جنيه
صافي الربح الخاضع للضريبة	٩,٥ مليون جنيه

ج – تحديد الضريبة على أرباح البنك المستحقة:

الضريبة على أرباح البنك = ٩٥٠٠٠٠٠ × ٢٢,٥% = ٢١٣٧٥٠٠جنيه

الضريبة المستحقة السداد تحدد على النحو التالي:

الضريبة عن أرباح البنك	٢١٣٧٥٠٠ جنيه
(–) الضريبة المستقطعة من المنبع	٤٨٠٠٠٠ جنيه
الضريبة المستحقة السداد	١٦٥٧٥٠٠٠٠ جنيه

ويقصد بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع من الضريبة التي تستحق على أرباح البنك وبما لا يجاوز مقدار هذه الضريبة، أنه في حالة إذا كانت الضريبة على أرباح البنك أقل من الضريبة المستقطعة من المنبع ، فلا يسمح بخصم الضريبة المستقطعة من المنبع إلا في حدود الضريبة المستحقة على أرباح البنك.

مثال:

بفرض أن صافي الربح الضريبي لأحد البنوك بلغ ١٠٠ مليون جنيه شاملاً ٨٠ مليون جنيه عائد سندات أصدرتها وزارة المالية لصالح هذا البنك، وأن هذا العائد أستقطع منه ضريبة مستقطعة من المنبع ٣٢% ، وأن الضريبة على أرباح البنك ٢٢,٥%.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبة للبنك وتحديد الضريبة المستحقة على أرباحه.

الحل:

الضريبة المستقطعة من المنبع=٨٠ مليون جنيه×٣٢%= ٢٥٦٠٠٠٠٠ جنيه.

الضريبة المستحقة على أرباح البنك =

١٠٠مليون جنيه × ٢٢,٥% = ٢٢,٥ مليون جنيه.

الضريبة المستحقة السداد تحسب كالتالي:

الضريبة المستحقة على الأرباح ٢٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

يخصم وفي حدود هذه الضريبة:

الضريبة المستقطعة من المنبع ٢٢٥٠٠٠٠٠ جنيه فقط

الضريبة المستحقة السداد صفر

ويبقى من الضريبة المستقطعة من المنبع ٣١٠٠٠٠٠جنيه لا يحق للبنك خصمها أو استردادها من أية ضرائب.

هذا وبصدور القانون ١١٤ لسنة ٢٠٠٨ تم إلغاء الإعفاء المقرر لعوائد أذون الخزانة مما أدى إلى خضوعها للضريبة. ولما كان القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد ألغي الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة والتي كان تسرى على هذا النوع من العوائد، فلقد حتم الأمر ضرورة تحديد نوع الضريبة التي تخضع لها عوائد أذون الخزانة، لذلك نص القانون ١٢٨ لسنة ٢٠٠٨ الخاص

بربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية ٢٠٠٨/ ٢٠٠٩ في المادة رقم (٩) منه على أن تضاف فقرة ثانية للمادة (٥٨) من قانون الضريبة على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تنص على الآتي:

" تخضع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة بسعر ٢٠% وذلك دون خصم أي تكاليف، ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة خلال الخمسة عشر يوما الأولى من الشهر التالي للشهر الذي تم فيه الخصم. ويجب خصم الضريبة المسددة من الضريبة المستحقة على أرباح الأشخاص الحاصلين على هذه العوائد".

ولقد قنن القانون ١٠١ لسنة ٢٠١٢ التعديلات السابقة والتي وردت في قوانين متفرقة، بحيث جمعها كلها في تعديل واحد لنص المادة (٥٨) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ المعدل ، فأضيفت فقرة ثانية للمادة (٥٨) أخضعت عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة المستقطعة من المنبع، وحددت سعر الضريبة، ومواعيد توريدها لمصلحة الضرائب بحيث يكون توريدها في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه خصم الضريبة، وكان التعديل على النحو التالي:

"تخضع عوائد أذون الخزانة بسعر٢٠% وذلك دون خصم أية تكاليف ويلتزم دافع هذه العوائد بتحصيل مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخصم .

كما تخضع لذات الضريبة بسعر٢٠% عوائد سندات الخزانة ويلتزم دافع هذه العوائد بحجز مقدار الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في أول يوم عمل تال لليوم الذي تم فيه حجز الضريبة.

وتخصم من الضريبة المستحقة على الجهة الضريبة المحسوبة وفقاً لحكم هذه المادة على عوائد أذون وسندات الخزانة الداخلة في وعاء الضريبة والمدرجة في القوائم المالية للجهة وبما لا يجاوز إجمالي الضريبة المستحقة على الأرباح الخاضعة للضريبة".

يلاحظ أن تعديل نص المادة (٥٨) أخضع للضريبة المستقطعة من المنبع عوائد أذون وسندات الخزانة وعالج الضريبة المسددة عنها مثل المعالجة التي

سبق توضيحها لعوائد السندات التي تصدرها وزارة المالية لحساب البنك المركزي أو بنوك أخرى. ويترتب على هذه المعالجة الضريبية ضرورة إدراج إجمالي عوائد أذون وسندات الخزانة ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة على الدخل للأشخاص الحاصلين عليها، على أن تستنزل الضريبة المسددة عن عائد أذون أو سندات الخزانة من ضريبة الدخل المستحقة على هؤلاء الأشخاص.

مثال:

قام أحد البنوك المصرية باستثمار مبلغ ١٠٠ مليون جنيه في أذون خزانة بمعدل عائد ٩% سنويا لمدة ١٨٠ يوماً (ستة أشهر)، وكان العائد الذي يستحق للبنك في نهاية مدة الاذون يبلغ في هذه الحالة ٥,٥ مليون جنيه، اسنقطع منه ٢٠% ضريبة مستقطعة من المنبع وحصل البنك على الصافي البالغ ٤,٤ مليون جنيه، أدرج ضمن قائمة الدخل المعدة في نهاية العام.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لعائد أذون الخزانة والضريبة المستقطعة من المنبع، إذا علمت أن صافي أرباح البنك من واقع قائمة الدخل بلغت ٥٠مليون جنيه.

الحل

تكون المعاملة الضريبية على النحو التالي :

صافي أرباح البنك (من قائمة الدخل)	٥٠٠٠٠٠٠٠
يضاف:	
الفرق بين إجمالي قيمة عائد أذون الخزانة والصافي المحصل=٥٥٠٠٠٠٠ – ٤٤٠٠٠٠٠ = ١١٠٠٠٠٠ جنيه وتمثل قيمة الضريبة المستقطعة من المنبع.	١١٠٠٠٠٠
صافي ربح البنك الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.	٥١١٠٠٠٠٠
الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية= ٥١١٠٠٠٠٠ × ٢٢,٥%	١١٤٩٧٥٠٠
يستنزل الضريبة المستقطعة من المنبع عن عائد أذون الخزانة	(١١٠٠٠٠٠)
الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية الواجب على البنك سدادها	١٠٣٩٧٥٠٠

وفي نهاية هذا الجزء، ينبغي أن نوجه نظر القارئ أن فرض تلك الضريبة على توزيعات الأرباح وعوائد أذون وسندات الخزانة، وما نُص عليه من معاملة ضريبية في تطبيق أحكام الضريبة المستقطعة من المنبع، يحتاج إلى إلمام كافي من العاملين في مجال الضرائب بأثر تلك المعاملة على إعداد الإقرار الضريبي وحساب الضريبة المستحقة والواجبة السداد على الشركات والمؤسسات التي يكون لها استثمارات مالية في تلك الأذون والسندات أو مساهمات في شركات أخرى.

القسم الثاني
الضريبة العقارية

الضريبة العقارية

مقدمة:

فرضت الضريبة العقارية في مصر منذ أواخر حكم محمد علي في عام ١٨٤٢، ثم أعيد تنظيمها عدة مرات كان آخرها بالقانون رقم ٥٦ لسنة ١٩٥٤ والذي قضى بتوسيع دائرة الخضوع لهذه الضريبة واستبعاد ٢٠% من الإيرادات الخاضعة للضريبة مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها الممول، بالإضافة إلى فرض الضريبة بسعر ١٠% ثم عدل بالقانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦١ إلى أسعار نسبية تدريجية تتراوح من ١٠% وحتى ٤٠% ، وتتحدد فئة الضريبة حسب القيمة الإيجارية الشهرية للحجرة بالوحدة السكنية.

ولما كانت قوانين الضرائب العقارية جزءاً من المنظومة الضريبية في مصر، وأصبحت بشكلها الحالي من القدم بحيث لا تتناسب مع الظروف والأوضاع الاقتصادية الحديثة، مما حتم ضرورة إصدار تشريع ضريبي جديد للضرائب العقارية يهدف إلى تحقيق العدالة الضريبية، ويتلافى المشاكل التي ظهرت في التطبيق العملي، ويراعى مصلحة الممولين مع ضمان الحصيلة الضريبية في آناً واحد، وهذا هو الذي دعى لصدور القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ الذي استحدث عدة أحكام أهمها:

١ - إخضاع كافة العقارات المبنية للضريبة دون تعليق هذا الخضوع على صدور قرارات وزارية كما كان الحال سابقاً.

٢ - توحيد سعر الضريبة إلى ١٠% من القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية بعد استبعاد ٣٠% من هذه القيمة بالنسبة للأماكن المستعملة في أغراض السكن و٣٢% بالنسبة للأماكن المستعملة في غير أغراض السكن وذلك مقابل جميع المصروفات التي يتكبدها المكلف بأداء الضريبة بما في ذلك مصاريف الصيانة.

٣ - منح كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن إعفاء سنوي قدره ٦٠٠٠ جنيه من القيمة الإيجارية ويخضع ما زاد عن ذلك للضريبة.

٤ - عدم المساس بأوضاع ملاك العقارات التي تؤجر وفقاً لقوانين تنظيم العلاقة بين المالك والمستأجر ذات الأجرة المحددة غير القابلة للتعديل

وذلك بعدم فرض الضريبة العقارية عليهم بموجب القانون الجديد إلا بعد انقضاء العلاقة الإيجارية القديمة.

٥ - جعل مدة الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية للعقارات المبنية خمس سنوات على أن تجري عملية إعادة تقدير قبل نهاية كل فترة بسنة على الأقل وثلاث سنوات على الأكثر مع عدم زيادة القيمة عن ٣٠% من التقدير الخمسي السابق للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن و ٤٥% بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض السكن.

٦ - تخفيض مدة تقديم التظلم من قرارات لجان التقدير إلى ستون يوماً من تاريخ الإعلان ونشر التقديرات بعد أن كان ستة أشهر.

٧ - تغيير تشكيل لجان الطعن وإعادة تنظيم أعمالها لضمان الحيادية التامة وعدم الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن.

لم يسلم القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ من الانتقاد بالرغم من تضمينه لكثير من الأحكام التي تراعي ظروف المجتمع والتغيرات الاقتصادية التي تلم به، وكان من أهم تلك الانتقادات الموجهة له مسألة إعفاء السكن الخاص، وكذلك أسس حساب الضريبة والتي تعتمد على استخدام القيمة السوقية للعقار كأساس في تحديد القيمة الايجارية الخاضعة للضريبة. ولقد أدت هذه الانتقادات إلى إيقاف العمل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ ، إلى أن صدر القانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤ معدلاً للقانون ١٩٦ في أحكام تحقق التوافق فيما أثير من انتقادات حول قانون الضريبة العقارية.

وسوف نناقش أهم الأحكام المرتبطة بفرض الضريبة العقارية وفقاً لأحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وما صدر عليه من تعديلات بالقانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤، وذلك على النحو التالي:

أولاً: المكلف بأداء الضريبة:

طبقاً لمادة (٢) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل يكون المكلف بأداء الضريبة هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي له حق في ملكية العقار أو الانتفاع به أو استغلاله ولو كان سند حقه غير مشهر، ويكون الممثل القانوني للشخص الطبيعي غير كامل الأهلية مكلفاً بأداء الضريبة وتقديم الإقرار نيابة عن من يمثله .

وبينت المادة (٢٤) من القانون بأن المستأجر لا يعد مكلفاً بأداء الضريبة ولا يجوز الرجوع عليه إلا في حدود الأجرة المستحقة، وهنا يكون المستأجر مسئول بالتضامن عن أداء الضريبة مع المكلف بأدائها وذلك بعد إخطاره بذلك بخطاب موصي عليه بعلم الوصول. وتعتبر قسائم تحصيل الضريبة التي تسلم للمستأجر بمثابة إيصال من المكلف بأداء الضريبة في حدود ما تم تحصيله، وبمثابة إيصال من المكلف باستيفاء الأجرة في حدود ما أداه المستأجر.

ثانياً: موعد استحقاق الضريبة:

طبقاً للمادة (٣) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل تستحق الضريبة في الأول من يناير من كل عام.

ولما كانت الضريبة سنوية، فأنه وفقاً لنص المادة (٣) تستحق الضريبة عن سنة تبدأ في ١/١ من كل عام وتنتهي في ١٢/٣١ من ذات العام ، وقد أوضح القانون في المادة (٢٣) بأن تحصل الضريبة على قسطين متساويين الأول حتى نهاية شهر يونيو وهو تاريخ نهاية النصف الأول من السنة التي يستحق عنها الضريبة، والثاني حتى نهاية شهر ديسمبر وهو تاريخ نهاية النصف الثاني من السنة التي يستحق عنها الضريبة، ويجوز سدادها بالكامل في ميعاد سداد القسط الأول .

وفي حالة التأخر في ربط الضريبة لأي سبب، تقسط الضريبة المستحقة على مدة مساوية لمدة التأخير، فبفرض أن الضريبة المستحقة عن السنوات ٢٠١١/١٠ ، ٢٠١٢/١١ ، ٢٠١٣/١٢ لم تربط ولم يخطر بها الممول إلا في نهاية عام ٢٠١٣، ففي هذه الحالة يتم تقسيط سداد هذه الضرائب المستحقة عن هذه السنوات، على مدة مساوية لمدة سنوات التأخير.

ولتفعيل الضريبة العقارية فلقد نص القانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤ على أن تستحق الضريبة المربوطة عن أول تقدير (بعد العمل بالقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨)، اعتباراً من الأول من يوليو ٢٠١٣، وتستحق بعد ذلك اعتباراً من أول يناير من كل سنة تالية.

وتظل قيمة الضريبة ثابتة لمدة خمس سنوات ثم يعاد تقديرها إذا ما طرأ تغير على القيمة الإيجارية والتي تمثل وعاء الضريبة، ولذا سيستمر العمل

بالتقدير الحالي حتى نهاية عام ٢٠١٨.

ثالثاً: التأخر في سداد الضريبة:

نصت المادة (٢٧) من القانون بأن يستحق مقابل تأخير على ما لم يتم أداؤه من الضريبة، وذلك اعتباراً من أول يناير التالي للسنة المستحق عنها الضريبة، ويحسب مقابل التأخير على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في الأول من يناير السابق على ذلك التاريخ مضافاً إليه ٢% مع استبعاد كسور الشهر والجنيه وذلك عن فترة التأخير. ولا يترتب على الطعن أو الالتجاء إلى القضاء وقف استحقاق هذا المقابل. ويعامل مقابل التأخير على المبالغ المتأخرة معاملة دين الضريبة.

رابعاً: العقارات الخاضعة للضريبة (المادة رقم ٨ من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل):

يقصد بالعقار في قانون الضريبة العقارية الجديد كل وحدة سكنية في المبنى وليس المبنى بالكامل. وتسري الضريبة على جميع العقارات المبنية على أرض مصر أياً كانت مادة البناء ، وسواء كانت مقامة على الأرض أو تحتها أو على الماء ، وساء كانت مؤجرة للغير أو يقيم فيها المالك المكلف بالضريبة بنفسه ، وسواء كانت تامة ومشغولة ، أو تامة وغير مشغولة ، أو غير تامة ومشغولة.

هذا ويعد في حكم العقارات الخاضعة للضريبة ما يلي:

ـ الأراضي الفضاء المستغلة ، سواء كانت ملحقة بالمباني أو مستقلة، مسورة أو غير مسورة.

ـ التركيبات التي تقام على أسطح أو وجهات العقارات إذا كانت مؤجرة أو كان التركيب مقابل نفع أو أجر.

خامساً: العقارات غير الخاضعة للضريبة :

بينت المادة (١١) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمعدلة بالقانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤العقارات غير الخاضعة للضريبة والتي تتمثل في التالي :

أ ـ العقارات المبنية والمملوكة للدولة ومخصصة للنفع العام ، وكذلك العقارات المبنية والمملوكة للدولة ملكية خاصة ، على أن تخضع للضريبة من أول الشهر التالي لتاريخ التصرف فيها .

ب ـ الأبنية المخصصة لإقامة الشعائر الدينية أو لتعليم الدين .

ج ـ العقارات المبنية التي تنزع ملكيتها للنفع العام ، وذلك من تاريخ الاستيلاء الفعلي بواسطة الجهة التي نزعت الملكية .

د - مباني الأحواش والجبانات (مضافة بالقانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤).

سادساً: العقارات المعفاة من الخضوع للضريبة :

نصت المادة (١٨) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ والمعدلة بالمادة الثانية من القانون ١١٧ لسنة ٢٠١٤ على إعفاء العقارات التالية من الضريبة:

أ ـ الأبنية المملوكة للجمعيات المسجلة وفقاً للقانون ، والمنظمات العمالية المخصصة لمكاتب إدارتها أو لممارسة الأغراض التي أنشئت من أجلها .

ب ـ أبنية المؤسسات التعليمية والمستشفيات والمستوصفات والملاجئ والمبرات التي لا تهدف الربح.

ج ـ المقار المملوكة للأحزاب السياسية والنقابات المهنية بشرط استخدامها في الأغراض المخصصة لها .

د ـ كل وحدة في عقار مستعملة في أغراض السكن وتقل قيمتها الإيجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠ جنيه على أن يخضع مازاد عن ذلك، ويكون هذا الإعفاء لوحدة واحدة لكل مكلف وهي التي يتخذها المكلف سكناً خاصاً رئيسياً له ولأسرته. وتشمل الأسرة في تطبيق أحكام هذا الإعفاء المكلف وزوجه والأولاد القصر.

هـ ـ كل وحدة في عقار مستعمل في أغراض تجارية أو صناعية أو إدارية أو مهنية يقل صافي قيمتها الايجارية السنوية عن ١٢٠٠ جنيه، على أن يخضع ما زاد للضريبة . وتعد الوحدات غير السكنية في وضع أفضل من الوحدات

السكنية، حيث ستستفيد كل وحدة غير سكنية بهذا الإعفاء .
و ـ أبنية مراكز الشباب والرياضة المنشأة وفقاً للقوانين المنظمة لها .
ز ـ العقارات المملوكة لجهات حكومية أجنبية بشرط المعاملة بالمثل، فإذا لم يكن للضريبة مثيل في أي من الدول الأجنبية جاز للوزير إعفاء العقارات المملوكة لها من الضريبة بعد أخذ رأي وزير الخارجية.
ح ـ ملغاة.
ط ـ الدور المخصصة للمناسبات الاجتماعية دون استهداف الربح .
ي ـ أندية وفنادق القوات المسلحة ودور الأسلحة والمجمعات والمراكز الطبية والمستشفيات والعيادات العسكرية والعقارات المبنية في نطاقها وغيرها من الوحدات التي تقترحها هيئة عمليات القوات المسلحة على أن يصدر بتحديدها قرار من وزير الدفاع بالاتفاق مع الوزير المختص.

وأبقى القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على الإعفاءات الخاصة بالعقارات المبنية والمستخدمة للأغراض السكنية، والمقررة بموجب أحكام القانونيين رقم (٤٩) لسنة ١٩٧٧، ورقم (١٣٦) لسنة ١٩٨١، والقوانين الخاصة بإيجار الأماكن والصادرة قبلهما ، وذلك إلي أن تنتهي العلاقة الإيجارية بأحد الطرق القانونية ، حيث في هذه الحالة يتم إعادة تقدير القيمة الإيجارية ويخضع العقار للضريبة.

ولقد أثار الإعفاء الخاص بالوحدات السكنية التي لا تتجاوز قيمتها الإيجارية السنوية ٢٤ ألف جنيه عدة التساؤلات، وخاصة أن هذا الإعفاء لا يستفيد به مالك العقار إلا لوحدة واحدة فقط من مجموع ما يملكه من عقارات مبنية وفقاً لنص القانون. فإذا كان الممول يمتلك عقار مكون من عدة وحدات سكنية، وبفرض أن القيمة الإيجارية لكل وحدة لم تتجاوز ٢٤ ألف جنيه، فهل يعفي للممول وحدة واحدة من وحدات العقار، أم يعفي للممول من مجموع القيمة الإيجارية لجميع الوحدات السكنية التي يملكها ٢٤ ألف جنيه.

ونرى أن القانون قد حدد أن يستفيد الممول بالإعفاء في حدود ٢٤ ألف جنيه لوحدة واحدة، حتى ولو كانت قيمتها الإيجارية أقل من ٢٤ألف جنيه، ويخضع للضريبة القيمة الإيجارية لباقي الوحدات السكنية المملوكة له. هذا بالإضافة إذا كان الممول يمتلك وحدة سكنية واحدة وكانت قيمتها الإيجارية

تتجاوز ٢٤ ألف جنيه، فيخضع للضريبة ما زاد عن حد الإعفاء .

وفي حالة زوال أسباب إعفاء أي عقار من الضريبة وجب على المكلف بأدائها تقديم إقرار للمأمورية الواقع في دائرتها العقار وذلك خلال ٦٠ يوماً من تاريخ زوال سبب الإعفاء لإعادة ربط العقار بالضريبة اعتباراً من أول يناير من السنة التالية لتاريخ زوال سبب الإعفاء عنه.

هذا وقد قضت المادة (١٩) من القانون بأن ترفع الضريبة في الأحوال الآتية:

١ - إذا أصبح العقار معفياً في الحالات التي وردت بالمادة (١٨) من القانون.

٢ - إذا تهدم أو تخرب العقار كلياً أو جزئياً إلى درجة تحول دون الانتفاع بالعقار كله أو جزء منه.

٣ - إذا أصبحت الأرض الفضاء المستقلة عن العقارات المبنية غير مستغلة.

ويكون الرفع بناء على طلب من المكلف بأداء الضريبة وذلك اعتباراً من أول الشهر الذي قدم فيه الطلب وحتى التاريخ التي يزول فيه سبب الرفع.

ثامناً: كيفية تقدير القيمة الإيجارية للعقار وحساب الضريبة:

تقدر القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة وفقاً لأحكام القانون في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بالعقارات المبنية محل الخضوع للضريبة وبناءً على ما يقدمه المكلف بالضريبة من بيانات في إقراراه الضريبي.

وطبقاً للمادة (٤) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل تقدر القيمة الإيجارية السنوية للعقارات المبنية طبقاً لأحكام هذا القانون ويعمل بذلك التقدير لمدة خمس سنوات، على أن يعاد ذلك التقدير فور انتهائها، ويجب الشروع في إجراءات الإعادة قبل نهاية كل فترة بمدة سنة على الأقل، وثلاث سنوات على الأكثر. ونصت المادة (٥) من القانون المعدل بأن لا يجوز أن يترتب على إعادة التقدير الخمسي زيادة القيمة الايجارية للعقارات المبنية المستعملة في أغراض السكن على ٣٠ % من التقدير الخمسي السابق ، وعلى ٤٥% من التقدير الخمسي السابق بالنسبة للعقارات المبنية المستعملة في غير أغراض

السكن .

ولتحديد القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وحساب الضريبة المستحقة للوحدات السكنية تتبع الخطوات التالية:

١ - تقدير القيمة السوقية للوحدة في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بالعقارات المبنية.

٢ - تحديد القيمة الرأسمالية للوحدة بـ ٦٠% من قيمتها السوقية.

٣ - تقدير القيمة الإيجارية للوحدة بـ ٣% من قيمتها الرأسمالية، وبطريقة أخرى يمكن الوصول للقيمة الإيجارية للوحدة علي أساس ١,٨% من قيمتها السوقية.

٤ - استبعاد ٣٠% من القيمة الإيجارية للوحدة مقابل جميع التكاليف وذلك للوحدات المستعملة في الأغراض السكنية و٣٢% من القيمة الإيجارية المقدرة وذلك للوحدات المستعملة في غير أغراض السكن.

٥ - يستبعد حد الإعفاء المقرر قانوناً للوحدات السكنية البالغ ٢٤ ألف جنيه ، وذلك لوحدة سكنية واحدة فقط، أما باقي الوحدات السكنية وكذلك الوحدات غير السكنية فلا إعفاء لها.

٦ - تحسب الضريبة بسعر ١٠% من القيمة الإيجارية بعد استبعاد نسبة التكاليف واستبعاد حد الإعفاء المقرر قانوناً للوحدات السكنية.

ولتحديد القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة (وعاء الضريبة) وحساب الضريبة المستحقة للوحدات غير السكنية (المنشآت الصناعية) نتبع الخطوات التالية:

١ - تحديد المساحة الكلية للمنشآت الصناعية.

٢ - تحديد المساحة التي تشغلها المباني على أساس ٦٠% من المساحة الكلية، ثم تقدير القيمة المحسوبة للمباني كالآتي: مساحة المباني × سعر المتر المربع.

٣ - تقدير القيمة الإيجارية للمنشأة بواقع ٣% من القيمة المحسوبة للمباني.

٤ - استبعاد ٣٢% من القيمة الإيجارية، والإعفاء المقرر للوحدات غير السكنية والبالغ ١٢٠٠ جنيه مقابل جميع التكاليف.

٥ - حساب الضريبة السنوية بواقع ١٠% من صافي القيمة الإيجارية التي

تم التوصل إليها في الخطوة السابقة.

مثال (١):

يمتلك ممول شقة سكنية قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٢ مليون جنيه والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة عليها وفق أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل.

الحل

١ - القيمة السوقية للوحدة السكنية ٢ مليون جنيه

٢ - القيمة الرأسمالية للوحدة السكنية = ٢ مليون جنيه × ٦٠% = ١٢٠٠ ألف جنيه

٣ – القيمة الإيجارية للوحدة السكنية = ١٢٠٠ ألف جنيه × ٣% = ٣٦ ألف جنيه

٤ – وعاء الضريبة = ٣٦٠٠٠ جنيه × ٧٠% (استبعاد ٣٠% لمقابلة جميع التكاليف) = ٢٥٢٠٠ جنيه

٥ – استبعاد ٢٤٠٠٠ جنيه إعفاء = ٢٥٢٠٠ – ٢٤٠٠٠ = ١٢٠٠ جنيه

٦ – الضريبة السنوية = ١٢٠٠ × ١٠% = ١٢٠ جنيه

مثال (٢):

بفرض أن الشقة في المثال السابق تستخدم في أغراض غير سكنية فالمطلوب: حساب الضريبة العقارية المستحقة وفق أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨.

الحل

١ – القيمة السوقية = ٢ مليون جنيه

٢ – القيمة الرأسمالية = ٢ مليون جنيه × ٦٠% = ١٢٠٠ ألف جنيه

٣ – القيمة الإيجارية = ١٢٠٠ ألف جنيه × ٣% = ٣٦ ألف جنيه

٤ – وعاء الضريبة = ٣٦٠٠٠ جنيه × ٦٨% (استبعاد ٣٢% لمقابلة جميع التكاليف) = ٢٤٤٨٠ جنيه.

٥ –إعفاء مبلغ ١٢٠٠ جنيه لأنها وحدة غير سكنية:

الوعاء الخاضع = ٢٤٤٨٠ - ١٢٠٠ = ٢٣٢٨٠ جنيه

٦ – الضريبة السنوية = ٢٣٢٨٠ × ١٠% = ٢٣٢٨ جنيه

مثال (٣):

منشأة صناعية تبلغ المساحة الكلية للأرض التي تشغلها بمبانيها ٥٠٠٠ متر مربع، ويقدر سعر المتر المربع بمبلغ ١٠٠٠ جنيه وذلك لأغراض حساب الضريبة العقارية آخذاً في الاعتبار الموقع الجغرافي للمنشأة ونوع البناء وتاريخ اقتناء الأرض.

المطلوب: حساب الضريبة العقارية علي الأرض وفق أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ وتعديلاته.

الحل

١ – المساحة الكلية للمنشأة الصناعية = ٥٠٠٠ متر مربع

٢ – المساحة التي تشغلها المباني = ٥٠٠٠ × ٦٠% = ٣٠٠٠ متر مربع

٣ – القيمة الإيجارية المحسوبة للمباني = ٣٠٠٠ م٢ × ١٠٠٠ج × ٣% = ٩٠ ألف جنيه

٤ – وعاء الضريبة = ٩٠ ألف جنيه × ٦٨% (استبعاد ٣٢% لمقابلة جميع التكاليف) = ٦١٢٠٠ جنيه

٥ – تستفيد المنشأة بإعفاء مبلغ ١٢٠٠ جنيه لأنها وحدة غير سكنية:

الوعاء الخاضع للضريبة = ٦١٢٠٠ - ١٢٠٠ = ٦٠٠٠٠ جنيه

٦ – الضريبة السنوية = ٦٠٠٠٠ × ١٠% = ٦٠٠٠ جنيه

تاسعاً: لجان الحصر والتقدير للقيمة الإيجارية:

تقضى المادة رقم (١٣) من القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل بأن تشكل في كل محافظة لجنة تسمى "لجان الحصر والتقدير" تختص بحصر وتقدير القيمة الإيجارية للعقارات المبنية على أساس تقسيمها نوعياً في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي والمرافق المتصلة بها. وتشكل هذه اللجان بقرار من الوزير أومن يفوضه برئاسة ممثل عن المصلحة، وعضوية مندوب عن المحافظة الواقع فيها العقار وأحد المكلفين بأداء الضريبة في نطاق اختصاص اللجنة يختارهما المحافظ، ويجب أن يكون هذا الاختيار من بين من يرشحه المجلس الشعبي المحلي للمحافظة حال وجوده.

وأوضحت المادة (١٣) أنه في حالة لجان حصر وتقدير المنشآت يتم

اختيار ممثل المكلفين في عضويتها بناءاً على ترشيح اتحاد الصناعات أو اتحاد الغرف المختص أو بناءً على ترشيح الوزير المختص بالنسبة للنشاط الذي لا يضم الجهات القائمة به اتحاد، ويجب أن يكون المرشح من ذوي الخبرة في مجال النشاط.

وتحدد اللائحة التنفيذية للقانون أسلوب وإجراءات عمل هذه اللجان، ونطاق اختصاص كل منها.

وأوضحت أيضاً المادة (١٣) من القانون، بأنه يتم تقييم المنشآت الصناعية والسياحية والبترولية والمطارات والموانئ والمناجم والمحاجر وغيرها من المنشآت ذات الطبيعة الخاصة لأغراض تحديد وعاء الضريبة، من خلال ضوابط ومعايير يتم وضعها وإقرارها بقرار من وزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص.

عاشراً: الطعن في تقدير القيمة الإيجارية:

قضت المادة (١٦) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل بأنه للمكلف بأداء الضريبة الحق في الطعن على تقدير القيمة الإيجارية للعقار أو جزء منه خلال الستين يوماً التالية لتاريخ الإعلان وذلك بطلب يسلم لمديرية الضرائب العقارية الواقع في دائرتها العقار أو إحدى المأموريات التابعة لها مقابل إيصال أو بكتاب موصي عليه بعلم الوصول يرسل لمديرية الضرائب العقارية. كما قضت المادة (١٧) من القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل بأن يفصل في الطعن لجنة أو أكثر تسمى "لجنة الطعن" تشكل بقرار من الوزير في كل محافظة برئاسة أحد ذوى الخبرة من غير العاملين الحاليين أو السابقين بالمصلحة وعضوية أحد العاملين بجهاز ربط وتحصيل الضريبة، ومهندس استشاري في المجال الإنشائي أو أحد خبراء التقييم العقاري ترشحهما نقابة المهندسين أو الهيئة العامة للرقابة المالية أو البنك المركزي من بين المقيدين في سجلات النقابة أو الهيئة أو البنك بحسب الأحوال، على أن يكون المرشح منها في عضوية اللجنة من المكلفين في نطاق اختصاص اللجنة. ولا يجوز الجمع بين عضوية لجان الحصر والتقدير ولجان الطعن.

الحادي عشر: الإقرارات الضريبية:

ألزم القانون رقم ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل المكلف بأداء الضريبة على العقارات المبنية في المادة رقم (١٤) بأن يقدم إلى مأمورية الضرائب الواقع في دائرتها العقار إقراراً في المواعيد الآتية:

١ - في حالة الحصر الخمسي، يقدم الإقرار في النصف الثاني من السنة السابقة للحصر عن كل من العقارات التي يملكها أو ينتفع بها.

وينبغي أن نؤكد هنا أن النصف الثاني من السنة يقصد به الفترة من ١/١ وحتى ٦/٣٠ من كل سنة ، حيث أن السنة بالنسبة للضريبة العقارية سنة متداخلة تبدأ في ٧/١ من كل عام وتنتهي في ٦/٣٠ من العام الذي يليه.

٢ - في حالة الحصر السنوي، يقدم المكلف الإقرار الضريبي في موعد أقصاه نهاية شهر يونيو من كل سنة وذلك عن كل مما يلي:

أ - العقارات المستجدة.

ب- الأجزاء التي أضيفت إلى عقارات سبق حصرها.

ج - العقارات التي حدثت في أجزائها أو في بعضها تعديلات غيرت من معالمها أو من كيفية استعمالها بحيث تؤثر على قيمتها الإيجارية تأثيراً محسوساً.

د - العقارات والأراضي الفضاء المستقلة عنها التي زال عنها سبب الإعفاء.

والمكلف بأداء الضريبة هو مالك العقار المبني أو من له حق عيني بالانتفاع أو الاستغلال سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري كما سبق أن أشرنا لذلك وفقا للمادة (٢) من القانون. ويلتزم المكلف بتقديم الإقرار سواء كان العقار المملوك له أو المنتفع به خاضع أو معفي من الضريبة ويستثنى من تقديم الإقرار العقارات غير الخاضعة للضريبة والتي وردت في المادة (١١) من القانون. ويجوز للمكلف إنابة غيره في تقديم الإقرار وتسليمه للمأمورية المختصة شريطة قيامه بتحرير الإقرار والتوقيع عليه وعلى مسئوليته.

الثاني عشر: عقوبة عدم تقديم الإقرار أو التهرب من اداء الضريبة:

أولاً: عقوبة عدم تقديم الإقرار أو وجود بيانات غير صحيحة به:

قضت المادة (٣٠) من القانون بأن يعاقب بغرامة لا تقل عن ٢٠٠ جنيه ولا تجاوز ٢٠٠٠ جنيه كل من أمتنع عن تقديم الإقرار في المواعيد المنصوص عليها بالقانون أو تقديم إقرار متضمناً بيانات غير صحيحة بما يجاوز ١٠% من دين الضريبة.

ثانياً: عقوبة التهرب من أداء الضريبة:

طبقاً للمادة (٣١) من القانون يعاقب كل ممول خالف أحكام القانون بقصد التهرب من أداء الضريبة المستحقة عليه بغرامة لا تقل عن ١٠٠٠ جنيه ولا تتجاوز ٥٠٠٠ جنيه بالإضافة إلى تعويض يعادل مثل ما لم يؤدى من الضريبة. ويعد تهرباً من آداء الضريبة الآتي:

١ - تقديم أوراق غير صحيحة أو مزورة للجنة الحصر والتقدير أو للجنة الطعن أو إبداء بيانات على غير الواقع أو الحقيقة عند الحضور للمناقشة أمام هذه اللجان بقصد التأثير على قراراتها.

٢ - تقديم مستندات غير صحيحة للاستفادة من إعفاءات بدون وجه حق.

٣ - الامتناع عن تقديم الإقرار بزوال سبب الإعفاء من الضريبة.

٤ - تقديم مستندات غير صحيحة من شأنها إصدار قرار برفع الضريبة بدون وجه حق.

الثالث عشر: العقارات المقامة على أرض زراعية :

تسري الضريبة على العقارات المبنية والمقامة على الأرض زراعية على أن ترفع عنها ضريبة الأطيان الزراعية منعاً للأزدواج الضريبي ، وتحدد المادة رقم (٦) من اللائحة التنفيذية للقانون إجراءات فرض ضريبة العقارات المبنية المقامة على أرض زراعية .

ويلتزم مالك هذه العقارات بتقديم إقرار ضريبي عن هذه العقارات في المواعيد المحددة قانوناً لتقديم الإقرارات الضريبية عن الضريبة العقارية .

تطبيقات
المحاسبة الضريبية
الكتاب الأول
الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

الضريبة المستقطعة من المنبع

الضريبة العقارية

أولاً : أسئلة نظرية

ضع علامة (√) أمام العبارة الصحيحة وعلامة (×) أمام العبارة الخطأ مع تصحيح العبارة الخاطئة لكل مما يلي:

١- تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على دخل كل شخص طبيعي من المشروعات التجارية والصناعية سواء اتخذ ذلك شكل مشروع فردي أو شريك في شركة تضامن أو في شركة توصية بسيطة.

٢- يعد الشخص الطبيعي مقيماً في مصر إذا أقام بها لمدة تزيد عن ١٨٣ يوم متصلة خلال أثنى عشر شهراً.

٣- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول نتيجة عمله لدى الغير بعقد أو بدون عقد.

٤- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر أو في الخارج .

٥- يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام أو قطاع الأعمال العام من المساهمين.

٦- تخضع المزايا العينية التي يحصل عليها العاملون للضريبة بكافة أنواعها.

٧- يعد ميزة عينية خاضعة للضريبة ٧% من مبلغ القرض الذي يحصل عليه الموظف من جهة عمله، وذلك فيما يجاوز إجمالي ما يحصل عليها الموظف من جهة عمله خلال الستة أشهر السابقة للحصول على القرض، وكان القرض بدون فائدة.

٨- يخضع للضريبة بسعر ١٠% وبدون أي تخفيض ما يحصل عليه المقيمون من جهات غير جهات عملهم الأصلية.

٩- مقاول تعاقد على عملية بناء مدينة سكنية بقيمة تعاقدية ١٠٠مليون جنيه، وتقدر تكلفة المقاولة بمبلغ ٩٥مليون جنيه، ولقد أنجز في العام الأول نصف المقاولة بتكلفة بلغت ٥٧مليون جنيه، فإن الأرباح الخاضعة للضريبة في هذا العام تقدر بـ٢,٥ مليون جنيه.

١٠- يخضع للضريبة على الدخل أرباح النشاط التجاري والصناعي حتى ولو اقتصر على صفقة واحدة.
١١- يشترط لسريان الضريبة على أرباح مشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن أو تفريخها أن تكون آلية.
١٢- يعفي من الخضوع للضريبة الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر.
١٣- يعد الاستثمار في الخارج للشخص الطبيعي المقيم نشاطاً يخضع الدخل الناتج منه للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.
١٤- يعتبر الأساس المعمول به عند تحديد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية والخاضعة للضريبة هو أساس الاستحقاق.
١٥- يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين صافي الدخل السنوي لأصحاب المهن غير التجارية والمحقق من مزاولة المهنة بمصر والخارج.
١٦- يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات المؤلف القصصي والناتجة عن بيع مؤلفاته.
١٧- ممول يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاماة وكانت نتيجة أعمال مكتبه في أحد الأعوام صافي خسارة ٥٠ ألف جنيه، ويمتلك شقة يؤجرها خلال نفس العام بنظام الإيجار المفروش بمبلغ ٤٠٠٠ جنيه شهرياً، فإن نتيجة نشاطه الخاضع للضريبة صافي خسارة ٢٠٠٠ جنيه ترحل للسنوات التالية.
١٨ - يخضع للضريبة العقارية الوحدات السكنية وغير السكنية على أساس القيمة الإيجارية بعد استبعاد ٣٠% مقابل التكاليف.

الإجابة

رقم العبارة	√ أو X	تصحيح العبارة الخاطئة
١	X	تفرض الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على دخل كل شخص طبيعي من المشروعات التجارية والصناعية متى اتخذ شكل مشروع فردي فقط. أما دخل الشريك في شركة التضامن أو شركة التوصية البسيطة فتفرض ضريبة أرباح الأشخاص الاعتبارية على أرباح الشركة ككل وليس على أرباح الشريك.
٢	X	يعد الشخص الطبيعي مقيماً في مصر إذا أقام بها لمدة تزيد عن ١٨٣يوم متصلة أو منفصلة خلال أثنى عشر شهراً.
٣	√	
٤	X	يخضع للضريبة ضمن وعاء المرتبات وما في حكمها كل ما يستحق للممول من مصدر أجنبي عن أعمال أديت في مصر.
٥	X	تسري الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين على ما يحصل عليه رؤساء وأعضاء مجالس الإدارة في شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام من غير المساهمين.
٦	X	تخضع المزايا العينية بكافة أنواعها للضريبة فيما عدا المزايا العينية الجماعية فتعفى من الخضوع للضريبة.
٧	√	
٨	√	
٩	X	تتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة على النحو التالي: الأرباح التقديرية للمقاولة = ١٠٠مليون – ٩٥مليون= ٥مليون

		نسبة الإتمام = ٥٧ مليون × ١٠٠ = ٦٠% ٩٥ مليون ∴ الأرباح الخاضعة للضريبة = ٥مليون × ٦٠% = ٣مليون
١٠	√	
١١	√	
١٢	X	يعفي من الخضوع للضريبة الأرباح التي تتحقق من المشروعات الجديدة المنشأة بتمويل من الصندوق الاجتماعي للتنمية في حدود نسبة هذا التمويل إلى رأس المال المستثمر، وبحد أقصى ما يعادل ٥٠% من الربح السنوي، وبما لا يجاوز خمسون ألف جنيه، وذلك لمدة خمس سنوات إبتداء من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج بحسب الأحوال، وذلك بشرط أمساك دفاتر وحسابات منتظمة.
١٣	√	
١٤	X	يعتبر الأساس المعمول به عند تحديد إيرادات أصحاب المهن غير التجارية والخاضعة للضريبة هو الأساس النقدي.
١٥	√	
١٦	X	يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين إيرادات المؤلف القصصي والناتجة عن بيع مؤلفاته لإخراجها في صورة صوتية أو مرئية.
١٧	X	يتحدد مجموع صافي الدخل السنوي للشخص الطبيعي على أساس الجمع الجبري لصافي إيراداته من الأنشطة التجارية والصناعية وغير التجارية والثروة العقارية. ويتحدد الوعاء الخاضع للضريبة في هذه الحالة على النحو التالي:

		خسائر النشاط المهني = (٥٠٠٠٠) صافي إيراد الثروة العقارية: ٤٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر × ٥٠% = ٢٤٠٠٠ الخسائر التي يتم ترحيلها للسنة التالية ٢٦٠٠٠
١٨	X	يخضع للضريبة العقارية الوحدات السكنية على أساس القيمة الإيجارية بعد استبعاد ٣٠% مقابل التكاليف مع مراعاة إعفاء الوحدة المخصصة لسكن الممول، والوحدات غير السكنية على أساس القيمة الايجارية بعد استبعاد ٣٢% مقابل التكاليف.

ثانياً : أسئلة اختيار من متعدد

أختر الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابات لكل عبارة من العبارات التالية:

١ - يعتبر الشخص الطبيعي مقيماً في مصر:

أ - إذا كان يقيم في مصر لمدد تقل عن١٨٣ يوم متصلة أو منفصلة.

ب - إذا كان أجنبياً ومقيم في الخارج وله في مصر شقة مملوكة له.

ج - إذا كان مكان إقامته الدائمة في مصر.

د - لا شيء مما سبق.

٢ - تسرى الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك على:

أ - دخل الشخص الطبيعي المقيم وغير المقيم في مصر، والمحقق في مصر وفي الخارج.

ب - دخل الشخص الطبيعي المقيم في مصر، والمحقق في مصر.

ج - دخل الشخص الطبيعي غير المقيم في مصر، والمحقق في مصر وفي الخارج.

د - لا شيء مما سبق.

٣ - يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي:

أ - الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها ويتجاوز الشريحة المعفاة قانوناً.

ب - الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية، بغض النظر عن مقدار هذا الدخل.

ج - الشخص الطبيعي الذي يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وإيرادات الثروة العقارية الشريحة المعفاة قانوناً.

د - الشخص الطبيعي الذي لا يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وإيرادات الثروة العقارية الشريحة المعفاة قانوناً.

٤- لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي :

أ - الشخص الطبيعي المقيم والذي يقتصر دخله على المرتبات وما في حكمها ويتجاوز الشريحة المعفاة قانوناً.

ب - الشخص الطبيعي المقيم والذي يقتصر دخله على إيرادات الثروة العقارية، ويتجاوز الشريحة المعفاة قانوناً.

ج - الشخص الطبيعي المقيم والذي يمتلك نشاطاً تجارياً أو صناعياً ، وكان ربحه

السنوي منه لا يتجاوز الشريحة المعفاة.

د – الشخص الطبيعي المقيم والذي يمتلك نشاطاً مهنياً ولا يتجاوز دخله منه الشريحة المعفاة قانوناً.

٥ - ممول يعمل في أحد الشركات، ويبلغ صافي دخله السنوي منها بعد استبعاد العلاوات المعفاة واشتراكات التأمين الاجتماعي ٢٤ ألف جنيه، كما يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاسبة في غير أوقات عمله الرسمية بالشركة التي يعمل فيها، وبلغ صافي إيراده عن السنة من واقع دفاتر مكتبه المنتظمة ٤٠ ألف جنيه، فإن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة على الممول تكون:

أ - ٥٢٥٠جنيه ب - ٨٢٥٠ جنيه

ج - ٩٠٦٥جنيه د - لا شيء مما سبق.

٦- طبيب يعمل كأستاذ جامعي في كلية طب القصر العيني ، ويمتلك عيادة بالهرم ومستشفي بالدقي (منشأة فردية)، كان صافي دخله من عمله بالجامعة قبل خصم الإعفاء الشخصي والشريحة المعفاة من الضريبة ٣٦ألف جنيه ، وبلغ صافي إيراد عيادته الخاصة ١٢٠ ألف جنيه، وكانت نتيجة أعمال المستشفي صافي خسائر بلغت ١٥٠ ألف جنيه، فإن دخل الممول الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يكون:

أ - (٦٠٠٠) جنيه خسائر، وترحل للعام التالي .

ب - ٣٦ ألف جنيه دخل، وترحل الخسائر نتيجة الجمع الجبري لصافي دخل العيادة وصافي خسائر المستشفي للعام التالي.

ج -١٥١ ألف جنيه دخل، وترحل خسائر المستشفي للعام التالي

د - لا شيء مما سبق.

٧ - ممول يعمل لدى احد الشركات، كما يعمل في غير أوقات عمله الرسمية في جمعية أهلية تابعة لإشراف وزارة التضامن الاجتماعي نظير مكافأة شهرية تبلغ ٥٥٠جنيه خالصة الضريبة، فإن الضريبة المستحقة على هذه المكافأة تبلغ:

أ - ٥٠جنيه ب -٦١,١١ جنيه

ج - ٥٥ جنيه د - ١٢,٢ جنيه

٨ - يعفي من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المزايا العينية التي يحصل عليها الموظف أو العامل من جهة عمله وذلك في حالة:

أ - أن تكون الميزة العينية جماعية.

ب - أن تحقق الميزة العينية استفادة شخصية.

ج - أن تكون الميزة العينية مجانية. د - لا شيء مما سبق.

٩ - موظف يعمل لدى أحد شركات الأدوية، وقامت الشركة باستئجار سيارة ووضعتها تحت تصرفه الشخصي لأداء مهام عمله على أن تتحمل الشركة إيجارها ومصاريفها، ولقد بلغت مصاريف هذه السيارة خلال السنة من الوقود ٩٠٠٠ جنيه والصيانة ٣٠٠٠ جنيه ، ومصاريف أصلاح السيارة نتيجة الحادث الذي تعرضت له أثناء وقوفها أمام الشركة ١٨ألف جنيه، وبلغ الإيجار السنوي لهذه السيارة ٢٤ ألف جنيه، فيعد ميزة عينية خاضعة للضريبة لهذا الممول :

أ - ١٠٨٠٠ جنيه ب - ٦٠٠٠ جنيه

ج - ٢٤٠٠ جنيه د - لا شيء مما سبق

١٠ -ممول يعمل لدى أحد الشركات، ويتقاضى شهرياً مرتب أساسي ٢٠٠٠جنيه، بجانب حوافز تعادل ٥٠% من مرتبه الأساسي، وبدل طبيعة عمل يبلغ ٥٠٠جنيه، حصل في منتصف العام على قرض من جهة عمله بدون فوائد، ويبلغ مقداره ٢٠ألف جنيه، فيعد ميزة خاضعة للضريبة بالنسبة لهذا الممول فائدة القرض وتبلغ:

أ - ١٤٠٠جنيه ب - ٥٦٠جنيه

ج - لا يوجد ميزة خاضعة للضريبة د - لا شيء مما سبق

١١- تعاقد أحد المقاولين في بداية عام ٢٠١٧ على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية ٤٠مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال ٢٤شهراً وتقدر تكاليف المقاولة بمبلغ ٣٠مليون جنيه، ولقد أتم خلال عام ٢٠١٧ تنفيذ جزء من أعمال هذه المقاولة بتكاليف فعلية بلغت من واقع مستخلصات الأعمال ١٢مليون جنيه، فإن أرباح المقاول الخاضعة للضريبة في نهاية عام ٢٠١٧ تكون:

أ - ٤مليون جنيه ب - ٦مليون جنيه

ج - ١٠مليون جنيه د - لا شيء مما سبق

١٢- تعاقد أحد المقاولين في بداية عام ٢٠١٧ على إنشاء مجمع سكني بقيمة تعاقدية ٤٠مليون جنيه على أن ينتهي من أعمال هذه المقاولة خلال ٢٤شهراً، وتقدر تكاليف المقاولة بمبلغ ٣٠مليون جنيه، ولقد أتم خلال عام ٢٠١٧ تنفيذ نصف أعمال هذه المقاولة بتكاليف فعلية بلغت ١٨مليون جنيه، وأتم النصف الآخر في عام ٢٠١٨

بتكاليف فعلية بلغت ١٦مليون جنيه، فإن أرباح المقاول الخاضعة للضريبة في نهاية عام ٢٠١٨ تكون:

أ - ٥مليون جنيه ب - ٦مليون جنيه

ج - ١٠مليون جنيه د - لا شيء مما سبق

١٣- شخص طبيعي قام بشراء ٤٠٠٠٠متر مربع، وقام بتقسيمها إلى ٤٠قطعة معدة للبناء عليها، وتبلغ مساحة كل قطعة بعد استبعاد الطرق والمرافق ٧٠٠متر مربع، وبلغت تكلفة الشراء والتقسيم ومد المرافق مليون جنيه. فإذا علمت أنه قام خلال العام ببيع ٣٠ قطعة من القطع المعدة للبناء وبلغ ثمن بيع القطعة الواحدة ٣٠ ألف جنيه، فإن الأرباح الخاضعة للضريبة لهذا الممول عن العام تبلغ:

أ - ١٥٠ألف جنيه ب - ٢٠٠ألف جنيه

ج - خسائر ١٠٠الف جنيه د - لا شيء مما سبق

١٤- شخص طبيعي يمتلك مكتب لمزاولة مهنة المحاماة وكانت إيرادات المكتب عن عام ٢٠١٦ تبلغ ١٠٠ألف جنيه، وكانت مصروفات المكتب من واقع دفاتره التي ثبت عدم انتظامها ٤٠ألف جنيه منها ١٠٠٠٠جنيه تبرع لأحد الجمعيات الخيرية المصرية المعترف بها، فإن صافي إيراد المكتب الخاضع للضريبة يبلغ:

أ - ٦٣ألف جنيه ب- ٨١ألف جنيه

ج - ٦٠ألف جنيه د - لا شيء مما سبق.

١٥- ممول يمتلك عمارة بشارع الهرم مكونة من ١٠وحدات سكنية، وتبلغ القيمة الإيجارية لهذه العمارة والمتخذة أساساً لربط الضريبة العقارية ٥٠٠٠جنيه، بينما يبلغ الإيجار الشهري لكل وحدة سكنية ٧٥جنيه، وتبين أنه أقام عليها طابق جديد به وحدتين سكنيتين ولم يربط عليهما ضريبة عقارية بعد، ويقوم باستغلالهما عن طريق تأجيرهما بنظام الإيجار الجديد بواقع ٢٠٠٠جنيه شهرياً لكل وحدة، فيكون وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا الممول:

أ - ٢٨٥٠٠ جنيه ب - ٢٤٠٠٠ جنيه

ج - ١٦٠٠٠ جنيه د - لا شيء مما سبق

١٦- شخص طبيعي يمتلك عقار يؤجره بنظام الإيجار الجديد المحدد المدة وبلغ صافي إيراد هذا العقار والخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن الفترة الضريبية ٨٠٠٠ جنيه، وكان الممول قد سدد عن هذا العقار ضريبة عقارية قدرها

١٠٠٠جنيه، هذا وللممول نشاط تجاري بلغ صافي ربحه الخاضع للضريبة من واقع إقراره عن نفس الفترة الضريبية ٢٤٠٠٠جنيه، فإن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الواجبة السداد على هذا الممول عند تقديمه لإقراره الضريبي تكون:

أ - ١٢٩٢,٥جنيه ب - ٢٥٠٠ جنيه

ج - ١٣٧٥جنيه د - لا شيء مما سبق

١٧- ممول بدأ نشاطه المهني كمحاسب قانوني حر من خلال مكتب خاص به في أول عام ٢٠١٦، وكان تاريخ تخرجه من كلية التجارة جامعة القاهرة ١٩٩٧، ولقد بلغ صافي إيراد مكتبه والمحقق في نهاية عام ٢٠١٦ مبلغ ٧٠ ألف جنيه، فإن صافي إيراد الممول الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يكون:

أ - ٧٠ ألف جنيه ب - ٢٠ ألف جنيه.

ج - يعفي صافي الإيراد بالكامل من الخضوع للضريبة.

د - لا شيء مما سبق.

١٨- يمتلك أحد الأشخاص شقة تبلغ قيمتها السوقية ٢,٥ مليون جنيه، ويقوم باستغلالها كمكتب لأعمال نشاطه التجاري، فإن الضريبة العقارية التي تستحق على هذه الشقة تكون:

أ - ٦٦٠جنيه ب - ٧٥٠ جنيه

ج - ٢٩٤٠جنيه د - لا شيء مما سبق.

١٩- ممول يمتلك عقار مكون من ٥ وحدات سكنية، يسكن في أحد هذه الوحدات، ويؤجر الباقي للغير لأغراض السكنى بإيجار شهري محدد المدة يبلغ ١٠٠٠جنيه للوحدة، وتقدر القيمة السوقية لكل وحدة بهذا العقار نظراً لموقعه الفريد بمبلغ ٢ مليون جنيه، فإن الضريبة العقارية التي تستحق على هذا العقار تكون:

أ - ١٠٢٠٠ جنيه. ب - ٦٠٠ جنيه.

ج - ٣٣٦٠ جنيه. د - لا شيء مما سبق.

٢٠ – لا يخضع للضريبة العقارية:

أ- الوحدات التامة غير المشغولة. ب - الوحدات غير التامة، غير المشغولة.

ج- الأرض الفضاء حتى ولو كانت مستغلة. د - لا شيء مما سبق.

الإجابة

رقم العبارة	حرف الإجابة الصحيحة
١	ج
٢	د
٣	ج
٤	أ
٥	د
٦	ب
٧	ب
٨	أ
٩	ج
١٠	ج
١١	أ
١٢	د
١٣	أ
١٤	ب
١٥	ج
١٦	أ
١٧	ب
١٨	ج
١٩	أ
٢٠	ب

أضواء على الإجابة:

١ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث أن الشخص الطبيعي يعتبر مقيماً في مصر، إذا كانت مصر مكان إقامته الدائمة.

٢ - الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث ان الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تسري على دخل الشخص الطبيعي المقيم والمحقق في مصر وفي الخارج متى كان مركز نشاطه التجاري أو الصناعي أو المهني في مصر، وتسرى على دخل الشخص الطبيعي غير المقيم المحقق في مصر.

٣ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الشخص الطبيعي الذي يتجاوز مجموع صافي دخله السنوي من المرتبات وما في حكمها وإيرادات الثروة العقارية ٦٥٠٠جنيه.

٤ – الإجابة الصحيحة الفقرة (أ) حيث لا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي الشخص الطبيعي الذي يقتصر دخله على المرتبات،بغض النظر عن مقدار هذا الدخل ، حيث يكتفي بمحاسبته عن طريق جهة عمله.

٥ - الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث تحسب الضريبة على النحو التالي:

صافي المرتبات بعد استبعاد العلاوات المعفاة واشتراك التأمين الاجتماعي	٢٤٠٠٠
(-) الإعفاء الشخصي	(٧٠٠٠)
صافي المرتبات وما في حكمها	١٧٠٠٠
+ صافي إيراد مكتب المحاسبة	٤٠٠٠٠
مجموع صافي الدخل السنوي	٥٧٠٠٠
(-) الشريحة غير الخاضعة للضريبة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة	٤٩٠٠٠

∴ الضريبة المستحقة: ٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠
١٥٠٠٠ × ١٥% = ٢٢٥٠
١٢٠٠٠ × ٢٠% = ٢٤٠٠
٦٨٥٠ جنيه

(-) الخصم الضريبي ٧,٥% **(٥١٣,٧٥)جنيه**

الضريبة المستحقة **٦٣٣٦,٢٥ جنيه**

٦ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث يجوز عمل مقاصة بين صافي خسائر المستشفي التي يملكها الممول، وصافي دخله من عيادته فقط ويتبقى خسائر تبلغ ٣٠٠٠٠جنيه ترحل لسنوات تالية، أما إيراد المرتبات وما في حكمها والبالغ ٣٦٠٠٠جنيه فلا يدخل في هذه المقاصة ويكون خاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٧ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث يتم حساب الضريبة في هذه الحالة على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = ٥٥٠ × ٠,١١ = ٦١,١جنيه

٨ - الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)؛ حيث تعفي الميزة العينية عندما تكون جماعية مثل ميزة النقل الجماعي.

٩ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يعد في هذه الحالة ميز عينية خاضعة للضريبة ٢٠% من مصاريف السيارة التي توضع تحت التصرف الشخصي للموظف وتستخدم لأداء مهام العمل، وتشمل المصاريف الوقود والصيانة والتأمين وليس الإيجار، وبذلك تكون الميزة العينية على النحو التالي: ١٢٠٠٠ × ٢٠% = ٢٤٠٠جنيه.

١٠ -الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث تتحدد الميزة العينية في حالة إذا تجاوز مبلغ القرض إجمالي مرتب آخر ستة شهور السابقة للحصول على القرض. وحيث أن إجمالي المرتب الشهري يبلغ:

مرتب أساسي ٢٠٠٠
بدل طبيعة عمل ٥٠٠
حوافز ٥٠% من الأساسي ١٠٠٠
الإجمالي **٣٥٠٠ جنيه**

∴ مرتب الستة أشهر = ٣٥٠٠ × ٦ = ٢١٠٠٠جنيه

فإن القرض لم يتجاوز هذا الحد، وبالتالي لا يوجد ميزة عينية يحاسب عنها الممول.

١١- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد أرباح المقاولة أثناء سنوات التنفيذ على أساس الأرباح التقديرية للمقاولة مضروبة في نسبة الإتمام وذلك على النحو التالي:

الأرباح التقديرية للمقاولة = ٤٠مليون – ٣٠مليون = ١٠مليون

نسبة الإتمام = ١٢مليون × ١٠٠ = ٤٠%
٣٠مليون

الأرباح الخاضعة للضريبة= ١٠مليون × ٤٠% = ٤مليون جنيه

١٢- الإجابة الصحيحة الفقرة (د)، حيث تتحدد الأرباح الخاضعة للضريبة في عام ٢٠١٨ على أساس الأرباح الفعلية للمقاولة بعد استبعاد الأرباح التي خضعت في السنوات السابقة وأثناء التنفيذ وذلك على النحو التالي:

* الأرباح الخاضعة في عام ٢٠١٧: وتتحدد على أساس نسبة الإتمام:

- الأرباح التقديرية للمقاولة = ٤٠ – ٣٠ = ١٠ مليون

- نسبة الإتمام = ١٨مليون × ١٠٠ = ٦٠%
٣٠مليون

- الأرباح التقديرية الخاضعة = ١٠مليون × ٦٠% = ٦ مليون

* الأرباح الخاضعة في عام ٢٠١٨: وتتحدد على النحو التالي:

- أرباح المقاولة الفعلية = ٤٠مليون – (١٨ + ١٦)
= ٤٠مليون – ٣٤مليون = ٦ مليون

(-) تخصم الأرباح الخاضعة في عام ٢٠١٧ = ٦ مليون

∴ الأرباح الخاضعة في ٢٠١٨ = صفر

١٣- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد أرباح عمليات التقسيم على

النحو التالي:

المبيعات (الأرض المباعة) = ٣٠قطعة × ٣٠ألف جنيه	٩٠٠٠٠٠ج
(-) تكلفة المبيعات = ٣٠ قطعة × ١٠٠٠٠٠٠ / ٤٠ قطعة	٧٥٠٠٠٠ج
الأرباح الخاضعة	١٥٠٠٠٠ج

١٤- الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث تتحدد أرباح الممول طالما لا يمسك دفاتر منتظمة على النحو التالي:

الإيرادات	١٠٠٠٠٠ جنيه
(-) مصروفات ١٠%	١٠٠٠٠ جنيه
صافي الإيراد	٩٠٠٠٠ جنيه
(-) تبرعات لأحد الجمعيات الخيرية في حدود١٠% من صافي الإيراد مبلغ التبرع ١٠٠٠٠ج ، ٩٠٠٠٠ × ١٠% أيهما أقل	(٩٠٠٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	**٨١٠٠٠ جنية**

١٥- الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث يتحدد وعاء الضريبة للممول في هذه الحالة على النحو التالي:

صافي الإيراد الفعلي للوحدات الجديدة والمؤجرة بنظام الإيجار الجديد

= ٢٠٠٠جنيه × ٢ وحدة × ١٢ شهر × ٥٠% =٢٤٠٠٠جنيه

(-) الشريحة المعفاة (٨٠٠٠)جنيه

وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين **١٦٠٠٠جنيه**

١٦- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، حيث تتحدد الضريبة المستحقة السداد في هذه الحالة على أساس الضريبة المستحقة على دخل الممول بعد استنزال الضريبة العقارية المسددة وفي حدود نسبة إيراد الثروة العقارية إلى إجمالي الدخل الخاضع للضريبة وذلك على النحو التالي:

صافي إيراد الثروة العقارية (٨٠٠٠ – ١٠٠٠) ٧٠٠٠ جنيه
صافي ربح النشاط التجاري ٢٤٠٠٠جنيه
إجمالي الدخل ٣١٠٠٠ جنيه
(-) الشريحة المعفاة (٨٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة ٢٣٠٠٠ جنيه
∴ الضريبة المستحقة = ٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠
١٠٠٠ × ١٥% = ١٥٠
الضريبة المستحقة ٢٣٥٠ **جنيه**
(-) الخصم الضريبي بمعدل ٤٥% (١٠٥٧,٥) جنيه
الضريبة الواجبة السداد ١٢٩٢,٥ جنيه

١٧- الإجابة الصحيحة الفقرة (ب)، حيث بما أن الممول مضى على تخرجه أكثر من ١٥ سنة فيستفيد بإعفاء ضريبي لمدة سنة واحدة فقط وبحد أقصى ٥٠ ألف جنيه سنوياً حتى تنتهي فترة الإعفاء. وتأسيساً على ذلك يتم تحديد صافي إيراد الممول الخاضع للضريبة عن عام ٢٠١٦ على النحو التالي :

صافي إيراد الممول ٧٠٠٠٠ جنيه
يعفي من صافي الإيراد ٥٠٠٠٠ جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة ٢٠٠٠٠ جنيه

١٨- الإجابة الصحيحة الفقرة (ج)، حيث تتحدد الضريبة العقارية على النحو التالي:

القيمة الرأسمالية للعقار = ٢٥٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ١٥٠٠٠٠٠ جنيه
القيمة الإيجارية = ١٥٠٠٠٠٠ × ٣% = ٤٥٠٠٠ جنيه
صافي القيمة الإيجارية (القيمة الإيجارية بعد استبعاد ٣٢% مقابل التكاليف لأن العقار يستخدم في أغراض غير سكنية)
= ٤٥٠٠٠ × ٦٨% = ٣٠٦٠٠ جنيه
وعاء الضريبة العقارية: ويتحدد بعد تطبيق إعفاء الوحدات غير السكنية= ٣٠٦٠٠ – ١٢٠٠ = ٢٩٤٠٠
∴ الضريبة العقارية = ٢٩٤٠٠ × ١٠% = ٢٩٤٠ جنيه.

١٩- الإجابة الصحيحة الفقرة (أ)، وذلك لأن العقار مكون من خمس وحدات سكنية ، فيستفيد الممول بخصم ٣٠% من القيمة الإيجارية مقابل التكاليف كما يستفيد الممول بإعفاء ٢٤ ألف جنيه من صافي القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة وذلك في حدود وحدة واحدة، وتأسيساً على ذلك يتحدد مقدار الضريبة على النحو التالي:

صافي القيمة الإيجارية للوحدة =

٢٠٠٠٠٠٠×٦٠% × ٣% × ٧٠% =٢٥٢٠٠ جنيه

يعفي لوحدة واحدة (٢٤٠٠٠) جنيه

وعاء الضريبة للوحدة المعفاة (سكن الممول) ١٢٠٠ جنيه

صافي القيمة الإيجارية لباقي الوحدات =

٢٥٢٠٠ × ٤ وحدات = ١٠٠٨٠٠ جنيه

إجمالي وعاء الضريبة للعقار=١٠٠٨٠٠+ ١٢٠٠ = ١٠٢٠٠٠ جنيه

الضريبة العقارية = ١٠٢٠٠٠ × ١٠% = ١٠٢٠٠ جنيه.

٢٠ - الإجابة الصحيحة الفقرة (ب) حيث لا يخضع للضريبة الوحدات غير التامة وغير المشغولة، بينما يخضع للضريبة الوحدات التامة والمشغولة، والوحدات التامة وغير المشغولة، والوحدات المشغولة على غير إتمام.

ثالثاً : تمارين محلولة

الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

أ ــ تمارين المرتبات وما في حكمها

التمرين الأول:

موظف بإحدى شركات القطاع الخاص مرتبه الشهري ١٢٠٠ جنيه شامل ٢٠٠ جنيه علاوة خاصة منضمة ومعفاة من الضريبة ، كما يحصل بالإضافة لذلك على ٢٠٠جنيه شهرياً أجر إضافي نظير العمل لساعات إضافية و ٥٠% شهرياً من مرتبه الأساسي حوافز و ٢٠٠جنيه شهرياً بدل تمثيل واستقبال، ٢٠٠جنيه شهرياً تكاليف تشغيل تليفون محمول وفرته له الشركة لمصلحة العمل، ٤٠٠جنيه علاوة خاصة غير منضمة ومعفاة من الضريبة. فإذا علمت أن:

١ - في ٧/١ حصل على علاوة دورية قدرها ١٠٠جنيه شهرياً، وفي نفس التاريخ رفع الأجر الإضافي إلى ٣٠٠جنيه شهرياً وبدل التمثيل والاستقبال إلى ٣٠٠جنيه شهرياً.

٢ - وفرت له الشركة مسكن خاص له ولأسرته اعتباراً من ٦/١٧ إيجاره الشهري يبلغ ٥٠٠جنيه بدون خصم من مرتبه (مجاناً).

٣ - تضع الشركة تحت تصرفه الشخصي سيارة لاستخدامها في أغراض العمل ، وتبلغ تكاليف تشغيلها ٣٠٠جنيه شهرياً علماً بأن الإهلاك السنوي للسيارة ٥٠٠٠جنيه.

٤ - تخصم الشركة من مرتبه ١٠٠جنيه سنوياً اشتراك نقابة و١٥٠جنيه سنوياً اشتراك نادي رياضي.

٥ - يسدد شهرياً ٣٠٠ جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته ووالدته مناصفة.

٦ - يخصم من مرتبه شهرياً ٢٧٨ جنيه اشتراك تأمين اجتماعي، وذلك حتى نهاية شهر يونيو ، واعتباراً من أول شهر يوليو أصبح يستقطع من مرتبه شهرياً نظير اشتراك التأمين الاجتماعي ٣١٩,٥ جنيه.

٧ - منحته الشركة في نهاية العام مكافأة تشجيعية نظير جهوده غير العادية

قدرها ٣٠٠٠جنيه، كما حصل على نصيبه من الأرباح التي وزعتها الشركة طبقاً للقانون ١٥٠٠جنيه.

المطلوب:

أولاً: حساب الضريبة المستحقة على المرتبات شهرياً.

ثانياً: حساب الضريبة على المكافأة التشجيعية، والأرباح التي حصل عليها.

الحل

	١٢/١	٧/١ ١٣٠٠	١٢/٣١
مرتب أساسي			
أجر متغير:			
- أجر إضافي	٢٠٠	٣٠٠	
- حوافز ٥٠%	٦٠٠	٦٥٠	
- بدل تمثيل واستقبال	٢٠٠	٣٠٠	
- ت.تليفون محمول ٢٠%	٤٠	٤٠	
- ت.تشغيل السيارة ٢٠%	٦٠	٦٠	
- مسكن	--	٥٠٠	
- تأمين لزوجته	١٥٠	١٥٠	
اشتراك التأمين الاجتماعي	٢٧٨	٣١٩,٥	

مكافأة تشجيعية ٣٠٠٠ج

أولاً: حساب الضريبة المستحقة على المرتبات شهرياً:

أ – الفترة الأولى الأشهر من ١/١ حتى ٦/٣٠:

الأجر الأساسي الشهري الخاضع للضريبة (١٢٠٠ – ٢٠٠ علاوة خاصة منضمة ومعفاة من الضريبة)	١٠٠٠
+ الأجور الأخرى الشهرية والخاضعة للضريبة (٢٠٠ أجر إضافي+٦٠٠حوافز+ ٢٠٠تمثيل+ ٤٠محمول+ ٦٠سيارة)	١١٠٠
إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	٢١٠٠
يخصم منه:	
١ – إعفاء شخص ٧٠٠٠جنيه سنوياً ÷ ١٢ شهر	(٥٨٣,٣)
٢- اشتراك تأمين اجتماعي	(٢٧٨)
صافي الإيراد الشهري المؤقت	١٢٣٨,٧
٣- تأمين على حياته لمصلحة زوجته: يعفي مبلغ القسط ١٥٠ج بشرط أن لا يتجاوز ١٥%من صافي الإيراد أو ٨٣٣,٣ جنيه أيهما أقل.	(١٥٠)
∴ يخصم قسط التأمين ١٥٠ج لأنه لم يتجاوز المسموح به	
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	١٠٨٨,٧
٤- يحول صافي الإيراد لسنوي = ١٠٨٨,٧ × ١٢شهر	١٣٠٦٤,٤
٥- يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(٨٠٠٠)
الإيراد السنوي الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)	٥٠٦٤,٤

يقرب المبلغ لأقرب ١٠جنيه أقل فيصبح ٥٠٦٠ جنيه

الضريبة السنوية=٥٠٦٠×١٠% = ٥٠٦ جنيه (يستفيد بخصم ٨٥%).

الضريبة السنوية بعد الخصم الضريبي = ٥٠٦ × ١٥% = ٧٥,٩

الضريبة الشهرية = ٧٥,٩ ÷ ١٢ = ٦,٣٢٥جنيه

تسدد عن شهر يناير – فبراير – مارس – إبريل – مايو – يونيو

ب – الفترة الثانية الأشهر من ٧/١ حتى ١٢/٣١:

الأجر الأساسي الشهري الخاضع للضريبة(١٣٠٠- ٢٠٠)	١١٠٠
+ الأجر الأخرى الشهرية الخاضعة للضريبة (٣٠٠إضافي + ٦٥٠حوافز + ٣٠٠تمثيل + ٤٠محمول + ٦٠سيارة + ٥٠٠شقة)	١٨٥٠
إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	٢٩٥٠
يخصم منه:	
١ – إعفاء شخص ٧٠٠٠جنيه سنوياً ÷ ١٢ شهر	(٥٨٣,٣)
٢- اشتراك تأمين اجتماعي	(٣١٩,٥)
صافي الإيراد الشهري المؤقت	٢٠٤٧,٢
٣- تأمين على حياته لمصلحة زوجته: يعفي مبلغ القسط ١٥٠ج بشرط أن لا يتجاوز ١٥%من صافي الإيراد أو ٨٣٣,٣ جنيه أيهما أقل.	(١٥٠)
∴ يخصم قسط التأمين ١٥٠ج لأنه لم يتجاوز المسموح به	
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	١٨٩٧,٢
٤- يحول صافي الإيراد الشهري لسنوي = ١٨٩٧,٢×١٢شهر	٢٢٧٦٦,٤
٥- يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(٨٠٠٠)
الإيراد السنوي الخاضع للضريبة (وعاء الضريبة)	١٤٧٦٦,٤

يقرب الوعاء إلى أقرب ١٠جنيه أقل فيصبح ١٤٧٦٠ جنيه

الضريبة السنوية=١٤٧٦٠×١٠% =١٤٧٦ جنيه (يستفيد بخصم ٨٥%).

الضريبة السنوية بعد الخصم الضريبي = ١٤٧٦× ١٥% =٢٢١,٤

الضريبة الشهرية = ٢٢١,٤ ÷ ١٢ = ١٨,٤٥ جنيه

تسدد عن شهر يوليو – أغسطس – سبتمبر – أكتوبر – نوفمبر – ديسمبر

ثانياً: الضريبة على المكافأة التشجيعية:

١ – الطريقة المطولة:

الإيراد السنوي من الفترة السابقة	٢٢٧٦٦,٤
(+) المكافأة التشجيعية	٣٠٠٠
الإيراد السنوي بعد إضافة المكافأة	٢٥٧٦٦,٤
(-) يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة	١٧٧٦٦,٤

يقرب الوعاء لأقرب ١٠جنيه أقل فيصبح ١٧٧٦٠جنيه

حساب الضريبة بعد إضافة المكافأة =

١٧٧٦٠ × ١٠% = ١٧٧٦جنيه

الضريبة المستحقة على المكافأة (قبل الخصم الضريبي) = الضريبة بعد إضافة المكافأة - الضريبة قبل إضافة المكافأة

= ١٧٧٦ – ١٤٧٦ = ٣٠٠جنيه

الممول يستحق خصم ضريبي عن الضريبة على المكافأة ٨٥% وذلك لأنها وقعت في الشريحة ١٠%.

ضريبة المكافأة بعد الخصم الضريبي = ٣٠٠ × ١٥% = ٤٥ جنيه

٢ – الطريقة المختصرة:

المكافأة التشجيعية ٣٠٠٠ جنيه نجد أنه بعد إضافتها تقع في شريحة الضريبة ١٠%، وتكون الضريبة المستحقة عليها كالتالي:

الضريبة المستحقة على المكافأة = ٣٠٠٠ × ١٠% × ١٥% = ٤٥جنيه.

ملاحظات:

١ - الحوافز من ١/١ (١٢٠٠ × ٥٠% = ٦٠٠جنيه) من ٧/١ (١٣٠٠ × ٥٠% = ٦٥٠جنيه).

٢ - يخضع للضريبة ٢٠% من تكاليف تشغيل التليفون المحمول (٢٠٠ × ٢٠% = ٤٠جنيه)، كما يخضع للضريبة ٢٠% من تكاليف تشغيل السيارة فقط (٣٠٠ × ٢٠% = ٦٠جنيه).

٣ - لا يخضع للضريبة بالنسبة لموظفي القطاع الخاص أو العام وقطاع

الأعمال العام العلاوة الخاصة سواء أكانت منضمة (٢٠٠جنيه) أو غير منضمة للأجر الأساسي (٤٠٠جنيه).

٤ – يخضع للضريبة كميزة عينية ٥٠٠ جنيه قيمة إيجار الشقة الممنوحة للممول لسكنه هو وأسرته، دون خصم أي تكلفة من مرتب الممول.

٥ - ما يخصم من مرتبه كاشتراك للنقابة (١٠٠جنيه) وكاشتراك للنادي الرياضي (١٥٠جنيه) لا يؤثر في المبلغ الخاضع للضريبة لأن هذه المبالغ استعمال للمرتب، أما قسط التأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (٣٠٠ ÷ ٢ = ١٥٠) هو الذي يؤخذ في الحسبان عند تحديد الإيراد الخاضع للضريبة.

٦ - الأرباح التي حصل عليها (١٥٠٠جنيه) والموزعة طبقاً للقانون لا تخضع للضريبة بالنسبة للعاملين.

٧ - يخضع للضريبة ٣٠٠٠ جنيه المكافأة التشجيعية.

٨ – يلاحظ أن الممول استفاد بالخصم الضريبي بنسبة ٨٥% في جميع الضرائب المستحقة عليه، وذلك لأن وعاء ضريبته يقع في الشريحة الخاضعة بسعر ١٠%.

التمرين الثاني:

المطلوب: تحديد قيمة المزية الخاضعة للضريبة التي حصل عليها بعض العاملين في كل حالة من الحالات الآتية:

أولاً: حصل أحد العاملين على قرض من الجهة التي يعمل بها قدره ٢٠ألف جنيه بمعدل فائدة ٤% سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها من جهة العمل خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت ١٧ألف جنيه.

الحل

أ – الزيادة في مبلغ القرض عن إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض = ٢٠٠٠٠ – ١٧٠٠٠ = ٣٠٠٠جنيه

ب – سعر الفائدة الذي يقل عن ٧% = ٧% - ٤% = ٣%

ج – المزية الخاضعة للضريبة = ٣٠٠٠ × ٣% = ٩٠جنيه

ثانياً: بفرض أنه في الحالة السابقة كان معدل الفائدة على القرض ٨% سنوياً.

الحل

على الرغم من زيادة مبلغ القرض عن إجمالي المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض بمبلغ ٣٠٠٠جنيه، إلا أنه لا توجد مزية خاضعة للضريبة لأن سعر الفائدة على القرض تجاوز ٧% سنوياً.

ثالثاً: حصل أحد العاملين على قرض من جهة عمله وقدره ١٥ألف جنيه بفائدة ٦% سنوياً، هذا مع العلم أن جملة المبالغ التي حصل عليها خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض كانت ١٦ألف جنيه.

الحل

على الرغم من أن سعر الفائدة على القرض يقل عن ٧% سنوياً بمقدار ١% (=٧% - ٦%)، إلا أنه لا توجد زيادة في مبلغ القرض عن جملة المبالغ التي حصل عليها من جهة عمله خلال الستة أشهر السابقة على حصوله على القرض، ومن ثم لا توجد مزية خاضعة للضريبة.

رابعاً: حصل أحد العاملين من الشركة التي يعمل بها على ١٥٠سهم مقابل ١٠٠جنيه للسهم، هذا مع العلم أن سعر السهم في سوق الأوراق المالية في تاريخ حصوله على هذه الأسهم ١٢٠جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة = ١٥٠سهم × (١٢٠ – ١٠٠)

= ١٥٠سهم × ٢٠جنيه للسهم = ٣٠٠٠جنيه

خامساً: وضعت جهة العمل سيارة تمتلكها تحت تصرف أحد العاملين بها وبلغت تكاليف تشغيلها خلال العام من وقود وصيانة دورية ٦٠٠٠جنيه، هذا مع العلم أن قسط الإهلاك السنوي للسيارة ٩٠٠٠جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة (٢٠% من تكاليف تشغيل السيارة فقط دون اهلاك السيارة) = ٦٠٠٠ × ٢٠% = ١٢٠٠جنيه سنوياً.

المزية الخاضعة للضريبة شهرياً = ١٢٠٠ ÷ ١٢شهر = ١٠٠جنيه.

سادساً: سلمت جهة العمل أحد العاملين لديها هاتفاً محمولاً كانت قد اشترته بمبلغ ٥٠٠٠جنيه لاستعماله لأغراض العمل وأغراضه الشخصية، بلغت تكاليف تشغيل الهاتف خلال الشهر ٤٠٠جنيه.

الحل

المزية الخاضعة للضريبة شهرياً = ٤٠٠ × ٢٠% = ٨٠جنيه شهرياً.

التمرين الثالث:

السيد/ سعيد مهنا تم تعينه في شركة الحلول المتطورة اعتباراً من أول شهر مارس من عام ××٢٠ براتب شهري ١٥٠٠جنيه، ومنحته الشركة جهاز لاب توب تبلغ تكلفته ٣٥٠٠ جنيه، وتضع تحت تصرفه الشخصي سيارة وذلك كله لأداء مهام عمله، وتتحمل الشركة مصاريف السيارة والتي بلغت مقابل الوقود والصيانة والتأمين عن السنة المنتهية في ١٢/٣١/ ××٢٠ مبلغ ٩٦٠٠ جنيه، كما تستقطع منه الشركة شهرياً ٢٠٦ جنيه اشتراك التأمين الاجتماعي، بالإضافة إلى ١٠% من مرتبه الأساسي اشتراك صندوق العاملين بالشركة. هذا وقد صرفت له في نهاية العام الشركة مكافأة تشجيعية بواقع ٢٠٠% من مرتبه الشهري.

<u>والمطلوب :</u> عمل التسوية في نهاية العام وحساب الضريبة الواجب على الممول سددها عن عام ××٢٠، علماً بأنه حديث التخرج ولم يسبق له العمل في أي جهة أخرى خلال العام.

الحل

يتم اعداد التسوية في نهاية العام لصافي إيرادات الممول الخاضعة للضريبة وحساب الضريبة الواجبة السداد، على أساس المدة الفعلية التي قضاها الممول في العمل بالشركة، وتعادل عشر أشهر من أول مارس وحتى ٣١ ديسمبر، ويتم ذلك على النحو التالي :

المرتب الأساسي الفعلي = ١٥٠٠ × ١٠ أشهر	١٥٠٠٠
+ قيمة ميزة السيارة (بنسبة المدة) = ٩٦٠٠ × ٢٠% × ١٠/١٢	١٦٠٠
+ المكافأة التشجيعية = ١٥٠٠ × ٢٠٠%	٣٠٠٠
إجمالي الإيراد الفعلي.	١٩٦٠٠
يخصم منه:	
١- إعفاء شخصي (بنسبة المدة) = ٧٠٠٠ × ١٠/١٢	(٥٨٣٣)
٢-اشتراك تأمين اجتماعي عن المدة= ٢٠٦ × ١٠ أشهر=	(٢٠٦٠)
صافي الإيراد الفعلي المؤقت.	١١٧٠٧
يخصم منه:	
اشتراك صندوق العاملين بالشركة = ١٥٠٠ × ١٠% × ١٠أشهر	(١٥٠٠)
ويتم خصمه لأنه لا يتجاوز ١٥% من صافي الإيراد أو ١٠٠٠٠ جنيه في السنة (بنسبة المدة) ايهما أقل.	
صافي الإيراد الفعلي الخاضع للضريبة	١٠٢٠٧
٣ – يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة الفعلي	٢٢٠٧

يقرب الوعاء لأقرب ١٠جنيهات أقل فيصبح ٢٢٠٠جنيه

الضريبة السنوية واجبة السداد = ٢٢٠٠ × ١٠% = ٢٢٠جنيه

ويستفيد بخصم ضريبي ٨٥%

الضريبة الواجبة السداد بعد الخصم الضريبي = ٢٢٠ × ١٥% = ٣٣ جنيه

ملحوظة: يستفيد الممول بالشريحة المعفاة وقدرها ٨٠٠٠ جنيه بغض النظر عن مدة عمله الفعلية.

التمرين الرابع:

السيد/ محمد عماد والذي يعمل كعضو مجلس إدارة منتدب للشركة المصرية العربية المتحدة لتداول الأوراق المالية، ويتقاضى شهرياً من الشركة ٢٠ ألف جنيه مرتب ، ٥٠٠٠ جنيه بدل تمثيل واستقبال وذلك نظير عمله الإداري بها ، وذلك بجانب بدل حضور جلسات مجلس الإدارة ٢٠٠٠ جنيه عن كل جلسة بواقع جلسة كل شهر وذلك لكل عضو من أعضاء مجلس الإدارة ومكافأة عضوية المجلس والتي بلغت للعضو الواحد عن العام ٢٥ ألف جنيه. المطلوب : تحديد مقدار الضريبة التي تستقطع منه شهرياً، علماً بأن الشركة غير مشتركة له في التأمينات الاجتماعية، ولكن تستقطع منه ٩٠٠ جنيه شهرياً مقابل اشتراك صندوق الرعاية الطبية.

الحل

المرتب الشهري	٢٠٠٠٠
+ بدل التمثيل والاستقبال	٥٠٠٠
إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	٢٥٠٠٠
يخصم: الإعفاء الشخصي	(٥٨٣,٣)
صافي الإيراد المؤقت	٢٤٤١٦,٧
يخصم: اشتراك صندوق الرعاية الطبية	(٩٠٠)
صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة	٢٣٥١٦,٧
تحويل الإيراد الشهري إلى سنوي= ٢٣٥١٦,٧ × ١٢	٢٨٢٢٠٠,٤
يخصم : الشريحة المعفاة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة	٢٧٤٢٠٠

حساب الضريبة السنوية:

٢٢٠٠٠ × ١٠% =	٢٢٠٠
١٥٠٠٠ × ١٥% =	٢٢٥٠
١٥٥٠٠٠ × ٢٠% =	٣١٠٠٠
٨٩٢٠٠ × ٢٢,٥% =	٢٠٠٧٠
إجمالي الضريبة السنوية	٥٥٥٢٠

الضريبة الشهرية = ٥٥٥٢٠ ÷ ١٢ = ٤٦٢٦,٧ جنيه

ملاحظات على الحل:

١ – يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ضمن وعاء المرتبات، ما يحصل عليه الممول مقابل عمله الإداري ، ويشمل المرتب الشهري، وبدل التمثيل والاستقبال.

٢ – لا يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين ما يحصل عليه عضو مجلس الإدارة بالشركات المساهمة مقابل عضوية مجلس الإدارة وبدلاتها، لأي بدلات حضور جلسات المجلس التي تصرف لأعضاء مجلس الإدارة.

٣ – لا يستفيد الممول بالخصم الضريبي لأن إيراداته الخاضعة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين قد بلغت الشريحة ٢٢,٥%.

ب - تمارين محلولة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي

التمرين الخامس:

منشأة تعمل في مجال المقاولات قامت خلال عام ٢٠١٨ بالعمليات الآتية:

أ – قامت بالانتهاء من تنفيذ عقد مقاولة كان قد أسند لها في العام الماضي ٢٠١٧) بمبلغ٥٠٠ألف جنيه وبتكلفة تقديرية تبلغ ٤٠٠ألف جنيه وبلغت التكاليف الفعلية المنفقة في العام الماضي(٢٠١٧)١٨٠ألف جنيه، وتبلغ التكاليف الفعلية في العام الحالي (٢٠١٨) لإتمام هذا العقد ٢٥٠ألف جنيه.

ب – أسند لها خلال العام الحالي (٢٠١٨) عقد مقاولة بمبلغ ٧٠٠ ألف جنيه، وبتكلفة تقديرية ٦٠٠ ألف جنيه، ويستغرق تنفيذ العقد ١٨ شهراً تبدأ من منتصف عام ٢٠١٨ وحتى نهاية عام (٢٠١٩). هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية على هذا العقد في عام (٢٠١٨) بلغت ٢٤٠ ألف جنيه.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لأرباح العقد الأول والعقد الثاني وتحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة في عام ٢٠١٨.

الحل

أولاً: العقد الأول:

أ - الأرباح المقدرة التي خضعت للضريبة عام ٢٠١٧:

١ – أرباح العقد التقديرية = ٥٠٠٠٠٠ – ٤٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

٢ – نسبة الإتمام عام ٢٠١٧ = $\frac{١٨٠٠٠٠}{٤٠٠٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٤٥%

٣ – الأرباح الخاضعة للضريبة عام ٢٠١٧= ١٠٠٠٠٠ × ٤٥% = ٤٥٠٠٠جنيه

ب - تحديد المعاملة الضريبية للعقد عام ٢٠١٨:

١ – التكاليف الفعلية للعقد = ١٨٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠ = ٤٣٠٠٠٠ جنيه

٢ – أرباح العقد الفعلية = ٥٠٠٠٠٠ – ٤٣٠٠٠٠ = ٧٠٠٠٠ جنيه

٣ – نظراً لأنه خضع للضريبة العام الماضي (٢٠١٧) ٤٥٠٠٠ جنيه

∴ تكون أرباح العقد في الفترة الضريبية الحالية (٢٠١٨) =
الربح الفعلي للعقد- الأرباح التي سبق خضوعها عام ٢٠١٧
= ٧٠٠٠٠ - ٤٥٠٠٠ = ٢٥٠٠٠جنيه

ثانياً: العقد الثاني:

١ – الأرباح المقدرة للعقد = ٧٠٠٠٠٠ – ٦٠٠٠٠٠ = ١٠٠٠٠٠ جنيه

٢ – نسبة الإتمام عام ٢٠١٨ = $\frac{٢٤٠٠٠٠}{٦٠٠٠٠٠}$ × ١٠٠ = ٤٠%

٣ –الأرباح الخاضعة للضريبة عام ٢٠١٨= ١٠٠٠٠٠×٤٠% = ٤٠٠٠٠ج

ثالثاً: تحديد الربح الكلي للمنشأة والخاضع للضريبة في عام ٢٠١٨:

صافي ربح المنشأة الخاضع للضريبة= ٢٥٠٠٠+٤٠٠٠٠= ٦٥٠٠٠ جنيه

التمرين السادس:

توافرت لديك البيانات التالية عن أحد الممولين عام ××٢٠:

أولاً: يحترف عملية بناء العقارات بقصد بيعها، اشترى في بداية سنة ٣٠ قطعة أرض مساحتها ٤٠٠٠ متر مربع بسعر شراء ١٠٠٠ جنيه للمتر المربع وقام بالآتي:

أ - بناء عمارة سكنية على ربع مساحة الأرض، مكونة من ٨ طوابق بكل طابق شقتان إحداها ٣٠٠ متر مربع والأخرى ٤٠٠ متر مربع، ولقد بلغت مصاريف التسجيل وترخيص العقار ٥٠٠٠٠ جنيه، وتكاليف البناء والتشطيب ١٥٠٠٠٠٠ جنيه وتكاليف المرافق ٢٥٠٠٠٠ جنيه، باع الممول في نهاية العام ٥ شقق مساحة ٣٠٠ متر مربع بسعر ٢٠٠٠٠٠ جنيه للشقة، كما باع ٧ شقق مساحة ٤٠٠ متر مربع بسعر ٣٠٠٠٠٠ جنيه للشقة، وتكلف البيع مصاريف إعلان قدرها ٥٠٠٠٠ جنيه.

ب - قسم باقي مساحة الأرض بعد استبعاد ثلثها للطرق والشوارع الجانبية إلى ٥ قطع متساوية المساحة وبلغت تكاليف التمهيد والتسوية والرصف ٧٠٠٠٠٠ جنيه وتكاليف المرافق ٣٠٠٠٠٠ جنيه، باع الممول خلال العام ٣ قطع بسعر ٢٥٠٠ جنيه للمتر المربع وتكلف البيع مصاريف بيعية وإدارية بلغت ٢٠٠٠٠ جنيه.

ثانياً: كان الممول قد اسند له في العام الماضي عملية إنشاء نفق بقيمة تعاقدية قدرها ٥٠ مليون جنيه وبتكاليف تقدر بـ ٤٠ مليون جنيه، ويستغرق إنشاءه ٢٤ شهراً (٢ سنة)، هذا مع العلم أن التكاليف الفعلية من واقع المستخلصات في العام الماضي بلغت ٢٨ مليون جنيه وعن عام ××٢٠ بلغت ١٣,٥ مليون جنيه وتم تسليم النفق في نهاية العام الحالي.

المطلوب:

١ -تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ××٢٠ مع حساب الضريبة المستحقة.

٢ -حساب الضريبة على التصرفات العقارية.

الحل

أولاً: (أ) - بناء العقارات وبيعها:

١-إجمالي التكاليف= ثمن الأرض = $\frac{٤٠٠٠}{٤}$ = ١٠٠٠م٢ × ١٠٠٠ج= ١٠٠٠٠٠٠جنيه

نفقات التسجيل والترخيص = ٥٠٠٠٠ جنيه

نفقات البناء والتشطيب = ١٥٠٠٠٠٠جنيه

تكاليف المرافق = ٢٥٠٠٠٠ جنيه

إجمالي التكاليف = ٢٨٠٠٠٠٠ جنيه

٢ – إجمالي المساحة = ٨ شقة × ٣٠٠م٢ = ٢٤٠٠م٢

= ٨ شقة × ٤٠٠م٢ = ٣٢٠٠م٢

إجمالي المساحة ٥٦٠٠م٢

٣ – تكلفة المتر المربع = $\frac{٢٨٠٠٠٠٠ \text{ جنيه}}{٥٦٠٠ \text{م٢}}$ = ٥٠٠ جنيه

٤ – مجمل الربح = إيرادات المباع - تكاليف المباع

$$\left\{\begin{array}{l}٥ \times ٢٠٠٠٠٠\\ ٧ \times ٣٠٠٠٠٠\end{array}\right\} - \left\{\begin{array}{l}٥ \times ٣٠٠م٢ \times ٥٠٠ \text{ جنيه}\\ ٧ \times ٤٠٠م٢ \times ٥٠٠ \text{ جنيه}\end{array}\right.$$

= ٣١٠٠٠٠٠ - ٢١٥٠٠٠٠ = ٩٥٠٠٠٠ جنيه

٥ – صافي الربح الخاضع للضريبة = ٩٥٠٠٠٠ – ٥٠٠٠٠ = ٩٠٠٠٠٠جنيه

(ب) تقسيم الأراضي والتصرف فيها:

١-إجمالي التكاليف= ثمن الأرض = $\frac{٣ \times ٤٠٠٠}{٤}$ = ٣٠٠٠م٢ × ١٠٠٠ج = ٣٠٠٠٠٠٠جنيه

تكاليف التمهيد والتسوية =٧٠٠٠٠٠جنيه

تكاليف المرافق =٣٠٠٠٠٠جنيه

إجمالي التكاليف ٤٠٠٠٠٠٠جنيه

٢ – المساحة الصالحة للتقسيم = ٣٠٠٠ × ٢/٣ = ٢٠٠٠م٢

مساحة القطعة = ٢٠٠٠/٥ = ٤٠٠م٢

٣ – تكلفة المتر المربع = ٤٠٠٠٠٠٠ جنيه / ٢٠٠٠م٢ = ٢٠٠٠ جنيه

٤ – مجمل الربح = إيرادات المباع - تكلفة المباع

(٣ × ٤٠٠ × ٢٥٠٠) - (٣ × ٤٠٠ × ٢٠٠٠)

= ٣٠٠٠٠٠٠ - ٢٤٠٠٠٠٠ = ٦٠٠٠٠٠ جنيه

٥ – صافي الربح = ٦٠٠٠٠٠ - ٢٠٠٠٠ = ٥٨٠٠٠٠ جنيه

ثانياً: أرباح العقود طويلة الأجل:

(أ) – العام الماضي (تقديري):

١- نسبة ما تم تنفيذه من العقد في العام الماضي =

التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها / إجمالي التكاليف المقدرة للعقد × ١٠٠

= ٢٨٠٠٠٠٠٠ / ٤٠٠٠٠٠٠٠ × ١٠٠ = ٧٠%

٢- الربح المقدر للعقد كله = القيمة التعاقدية للعقد – التكاليف المقدرة للعقد

= ٥٠٠٠٠٠٠٠ - ٤٠٠٠٠٠٠٠ = ١٠ مليون جنيه

٣– الربح المقدر للعقد والخاضع للضريبة في العام الماضي

= الربح المقدر للعقد كله × نسبة ما تم تنفيذه

= ١٠٠٠٠٠٠٠ × ٧٠% = ٧ مليون جنيه

(ب) عام ××٢٠ (فعلي):

١ – التكاليف الفعلية للعقد (في العام الماضي ، والحالي) =

= ٢٨٠٠٠٠٠٠ + ١٣٥٠٠٠٠٠ = ٤١,٥ مليون جنيه

٢ – صافي الربح الفعلي للعقد =

القيمة التعاقدية للعقد – التكلفة الفعلية للعقد

= ٥٠٠٠٠٠٠٠ - ٤١٥٠٠٠٠٠ = ٨,٥ مليون جنيه

٣ – صافي الربح الخاضع للضريبة عام ××٢٠ =

صافي الربح الفعلي للعقد – الربح المقدر السابق خضوعه في العام الماضي

= ٨٥٠٠٠٠٠ - ٧٠٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠ جنيه

إقرار الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين

١- إيراد النشاط التجاري والصناعي:	
- بناء العقارات وبيعها	**٩٠٠٠٠٠**
- تقسيم الأراضي والتصرف فيها	**٥٨٠٠٠٠**
- العقود طويلة الأجل	**١٥٠٠٠٠٠**
٢- إيراد مهن حرة	**-----**
٣- إيراد ثروة عقارية	**-----**
إجمالي الإيرادات	**٢٩٨٠٠٠٠**
تخصم الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	**(٨٠٠٠)**
وعاء الضريبة	**٢٩٧٢٠٠٠**

الضريبة المستحقة:

٢٢٠٠٠ × ١٠% = ٢٢٠٠ جنيه

١٥٠٠٠ × ١٥% = ٢٢٥٠ جنيه

١٥٥٠٠٠ × ٢٠% = ٣١٠٠٠ جنيه

٢٧٨٠٠٠٠× ٢٢,٥% = ٦٢٥٥٠٠ جنيه

الضريبة واجبة السداد ٦٦٠٩٥٠ جنيه

التصرفات العقارية : تسري ضريبة التصرفات العقارية على إجمالي إيرادا الممول من مبيعات العقارات والأراضي المعدة للبناء عليها.

قيمة المبيعات = ٣١٠٠٠٠٠ + ٣٠٠٠٠٠٠

ضريبة التصرفات العقارية = ٦١٠٠٠٠٠ × ٢,٥% = ١٥٢٥٠٠ جنيه

ويكون للممول الحق في أن يخصم من الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين المستحقة عليه، ضريبة التصرفات العقارية إذا كان قد قام بسدادها قبل محاسبته ضريبياً عن أرباحه الصافية ، وتكون الضريبة الواجبة السداد عند تقديمه لإقراره في هذه الحالة على النحو التالي :

الضريبة الواجبة السداد =

الضريبة على الدخل – ضريبة التصرفات العقارية

٦٦٠٩٥٠ - ١٥٢٥٠٠ = ٥٠٨٤٥٠ جنيه

التمرين السابع:

ممول لديه منشأة فردية رأس مالها ٤٥ألف جنيه وتندرج تحت المنشآت الصغيرة الفئة الأولى وليس لديها دفاتر منتظمة، وفي نهاية عام ××٢٠ قدمت لك حساباتها مبينة فيها أن قيمة مبيعاتها السنوية ٢٠٠ألف جنيه، وأن نسبة مجمل الربح ١٠%، وأن مصروفاتها خلال العام والمؤيدة بالمستندات كانت:

٣٠٠٠ جنيه إيجار المنشأة عن العام.

٥٠٠٠ جنيه مرتبات العاملين بالمنشأة عن العام.

٥٠٠٠ جنيه مصاريف عمومية ونثرية عن العام.

والمطلوب: تحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول وحساب الضريبة المستحقة عن عام ××٢٠ ، علماً بأنه تبرع بمبلغ ١٢٠٠جنيه لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهرة، وعلماً بأن التعليمات التنفيذية لمصلحة الضرائب رقم (٤٢) لسنة٢٠١٢ حددت نسبة صافي الربح لهذا النشاط بمعدل ٨% .

الحل

يكون تحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة على أساس التعليمات التنفيذية للفحص، والتي حددت نسبة صافي الربح بنسبة ٨% ، ولا يستفيد الممول بخصم مصروفاته الفعلية بالرغم من أنها مؤيدة بالمستندات.

المبيعات السنوية	٢٠٠٠٠٠
صافي الربح = ٢٠٠٠٠٠ × ٨%	١٦٠٠٠
يخصم التبرعات في حدود $\frac{١٠}{١١٠}$ من صافي الربح	(١٢٠٠)
صافي الربح الضريبي	١٤٨٠٠
(-) الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	(٨٠٠٠)
وعاء الضريبة	٦٨٠٠

الضريبة المستحقة = ٦٨٠٠ × ١٠% = ٦٨٠ جنيه

ويستحق خصم ضريبي ٨٥%

الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي = ٦٨٠ × ١٥% = ١٠٢ جنيه.

ج - تمارين على إيراد المهن غير التجارية

التمرين الثامن:

الدكتور حسن يوسف له عيادة خاصة بمدينة القاهرة قدم إليك بياناً بإيراداته ومصروفاته عن عام ××٢٠ (علماً بأنه يمسك دفاتر منتظمة) كالآتي:

أولاً: الإيرادات:

٥٠٠٠جنيه أتعاب عمليات جراحية، ٤٦٠٠جنيه أتعاب كشف بالعيادة، ٢٤٦٠جنيه أتعاب كشف بالمنازل، ٣٠٩٠جنيه ربح بيع آلات طبية مستعملة، ٣٠٠٠جنيه أتعاب عملية جراحية أجراها بالكويت.

ثانياً: المصروفات:

٥٠٠جنيه إيجار العيادة، ٦٠٠جنيه كتب ومجلات علمية، ٧٠٠جنيه مصاريف عمومية، ٦٠٠٠جنيه آلات ومعدات للعيادة، ١٠٠٠جنيه أثاث جديد للعيادة، ٣٠٠٠جنيه مرتبات المساعدين، ٢٠٠جنيه ضرائب جمركية على أمتعة شخصية، ٢٠٠جنيه تبرعات لأبناء الحي الفقراء، ٣٠٠جنيه قسط تأمين سنوي على حياته لمصلحته ولمصلحة زوجته وأولاده القصر.

فإذا علمت أن:

١ -تتضمن أتعاب العمليات الجراحية ٥٠٠جنيه عن عملية أجراها العام الماضي و٢٠٠جنيه مقدم لعملية سيجريها في العام القادم.

٢ -إيجار العيادة الشهري ٥٠جنيه ومرتبات المساعدين الشهرية ٢٠٠جنيه.

٣ -تستهلك الآلات والأثاث بمعدل ٢٥% سنوياً.

٤ -يملك سيارة بلغت مصاريفها خلال العام ٦٠٠جنيه بخلاف قسط الإهلاك البالغ ١٨٠٠جنيه.

والمطلوب: تحديد إيراد المهن غير التجارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وحساب الضريبة المستحقة عن عام ××٢٠.

الحل

حـ/ الإيرادات والمصروفات عن السنة المنتهية

في ٢٠××/١٢/٣١

٥٠٠	إيجار العيادة	٥٠٠٠	أتعاب عمليات جراحية
٦٠٠	كتب ومجلات علمية	٤٦٠٠	أتعاب كشف بالعيادة
١٦٠٠	إهلاك ومصاريف السيارة	٢٤٦٠	أتعاب كشف بالمنازل
٧٠٠	مصاريف عمومية	٣٠٩٠	أرباح بيع آلات مستعملة
		٣٠٠٠	اتعاب عمليات جراحية بالكويت
١٥٠٠	إهلاك معدات العيادة		
٢٥٠	إهلاك أثاث العيادة		
٣٠٠٠	مرتبات المساعدين		
١٠٠٠٠	صافي الإيراد		
١٨١٥٠		١٨١٥٠	

ملحوظات:

أولاً: الإيرادات:

١ - تدرج الإيرادات المحصلة خلال العام من العمليات الجراحية سواء أكانت تخص الأعوام السابقة أو اللاحقة وذلك لأن المهن الحرة تسير على الأساس النقدي وليس أساس الاستحقاق.

٢ - ربح بيع الآلات المستعملة، ربح رأسمالي يخضع للضريبة على أرباح المهن غير التجارية طبقاً للمادة (٣٣) من القانون رقم (٩١) لسنة ٢٠٠٥.

٣ - أتعاب العمليات الجراحية التي أجراها بالكويت تخضع للضريبة حيث أن الضريبة تسرى على الإيرادات الناتجة عن مزاولة المهنة في الخارج بالنسبة للأشخاص الطبيعيين طالما كانت مصر مركزاً للنشاط المهني للممول.

ثانياً: النفقات:

١ - تعتمد المصروفات التي دفعها الممول لأنه يمسك دفاتر منتظمة، على النحو المبين في النقاط التالية.

٢ - إيجار العيادة الشهري ٥٠جنيه، أي أن إيجار العيادة السنوي = ٥٠ × ١٢ = ٦٠٠جنيه ورغم ذلك وضع ضمن النفقات الإيجار المدفوع خلال العام فقط وقدره ٥٠٠جنيه تطبيقاً للأساس النقدي السائد في حساب إيراد المهن غير التجارية، نفس الحال ينطبق على مرتبات المساعدين.

٣ -إهلاك الآلات والمعدات عن العام = ٦٠٠٠ × ٢٥% = ١٥٠٠ جنيه

إهلاك الأثاث عن العام = ١٠٠٠ × ٢٥% = ٢٥٠جنيه.

٤ - الضرائب الجمركية على الأمتعة الشخصية مصروف شخصي لا علاقة له بالمهنة ولا يوضع ضمن النفقات.

٥ - التبرعات لأبناء ألحى الفقراء لا توضح ضمن النفقات لأنها لجهات غير معترف بها.

٦ - قسط التأمين على حياته لمصلحته ولمصلحة زوجته وأولاده القصر يخصم من صافي الإيراد وبحد أقصى ٣٠٠٠جنيه سنوياً، ويلاحظ أنه ما يخصم من صافي الإيراد هو المبلغ المدفوع وقدره ٣٠٠جنيه لأنه الأقل.

٧ - إهلاك ومصاريف السيارة، مصاريف مشتركة يعتمد منها ضمن $\frac{٢}{٣}$ النفقات

أما الـ $\frac{١}{٣}$ لا يعتمد ضمن النفقات لأنها مقابل مصروفاته الشخصية.

∴ المبلغ المعتمد ضمن النفقات = ٦٠٠ + ١٨٠٠ = ٢٤٠٠ × $\frac{٢}{٣}$ = ١٦٠٠جنيه

حساب الضريبة المستحقة على الممول:

١٠٠٠٠ صافي الإيراد (من حـ/ الإيرادات والمصروفات)

(٣٠٠) (-) قسط تأمين على حياة الممول لمصلحته ومصلحة زوجته وأولاده القصر

٩٧٠٠ لأن المدفوع أقل من ٣٠٠٠ جنيه.

(٨٠٠٠) (-)الشريحة المعفاة من الضريبة

١٧٠٠ وعاء الضريبة

الضريبة المستحقة = ١٧٠٠ × ١٠% = ١٧٠ جنيه.

ويستفيد الممول بخصم ضريبي ٨٥%.

الضريبة المستحقة بعد الخصم الضريبي = ١٧٠ × ١٥% = ٢٥,٥ جنيه.

التمرين التاسع:

فيما يلي مقبوضات ومدفوعات المكتب الهندسي للمهندس زين العابدين من واقع دفاتره المنتظمة عن عام ٢٠١٨:

أولاً: المقبوضات:

١ - ٥٠ألف جنيه أتعاب من تصميم مباني بمصر علماً بأن هناك ١٠آلاف جنيه أخرى مازالت مستحقة ولم تحصل بعد.

٢ – ٧٠ ألف جنيه أتعاب إشراف على تنفيذ مباني بمصر منها ٢٠ألف جنيه حصلت مقدماً عن عمليات ستجرى عام ٢٠١٩.

٣ – ٥٠٠٠ جنيه أتعاب شهرية عن تقديم استشارات هندسية لإحدى الشركات بمصر علماً بأن أتعاب شهر ديسمبر لم تحصل بعد (مستحقة).

٤ – ٣٠٠٠ جنيه أتعاب شهرية لمتابعة إنشاءات هندسية لإحدى الشركات بمصر علماً بأن أتعاب شهر يناير وفبراير عام ٢٠١٩ حصلت مقدماً.

٥ - ١٠٠ألف جنيه أتعاب تصميمات هندسية بدولة الإمارات حصل نصفها خلال العام الحالي والنصف الآخر سيحصل خلال العام القادم.

٦ - ٣٥ ألف جنيه ثمن بيع آلات هندسية كانت مشتراة بمبلغ ٨٠ألف جنيه في ٢٠١٦/١/١ وتم بيعها في ٢٠١٨/٦/٣٠ (الاستهلاك السنوي ٢٥%).

٧ - ٣٠ألف جنيه جائزة عن بحث علمي في الهندسة المعمارية.

ثانياً: المدفوعات:

١ - ٩١٠٠ جنيه مرتبات العاملين بالمكتب منها شهر سلفة للعاملين.

٢ – ٧٨٠٠ جنيه إيجار المكتب منها شهر تأمين إيجار.

٣ - ٥٠٠٠ جنيه مصاريف إدارية وعمومية مؤيدة بالمستندات.

٤ –١٤٥٠٠ جنيه مصاريف سفر الممول وإقامته بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية.

٥ -٢٠ألف جنيه ثمن شراء آلات هندسية في بداية العام (إهلاك الآلات ٢٥% سنوياً).

٦ - ٦٠٠٠ جنيه مصاريف وإهلاك السيارة المستخدمة في أغراضه الشخصية والمهنية.

٧ - ١٠٠٠ جنيه تأمين على المكتب ضد الحريق عن سنة من ٢٠١٨/١٠/١ حتى ٢٠١٩/٩/٣٠

٨ - ١٥ألف جنيه تبرعات منها ٤آلاف جنيه لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية و٨آلاف جنيه لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة والباقي لإنشاء مسجد بالحي.

٩ -٤٠٠٠ جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته ووالدته مناصفة.

١٠- ٥٩٠٠ جنيه خسائر مرحلة من العام الماضي.

والمطلوب:

أولاً: تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي من إيراد المهن الحرة.

ثانياً: بفرض أن الممول لا يمسك دفاتر منتظمة. المطلوب تحديد صافي الإيراد الخاضع للضريبة.

الحل

ملحوظات: أ – الإيرادات:

١ - يتبع الأساس النقدي في تحديد الإيرادات الخاضعة للضريبة وكذا التكاليف والنفقات التي تخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة. وبمقتضى الأساس النقدي تؤخذ الإيرادات المحصلة فعلاً فقط سواء تخص السنة أم لا والتكاليف والنفقات المدفوعة فعلاً سواء تخص السنة أم لا.

٢ - الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات والبالغة ٥٠ ألف جنيه (١٠٠٠٠٠× ٥٠%) تخضع للضريبة طالما كانت مصر مركزاً لنشاط الممول المهني، كما تعتمد مصاريف سفره وإقامته التي أنفقها لأداء خدماته المهنية بالإمارات.

٣ - الربح الرأسمالي من بيع أصول مهنية يخضع للضريبة ويحسب كالآتي:

مجمع الإهلاك =	ثمن الشراء	×	معدل الإهلاك السنوي	×	المدة من تاريخ الشراء حتى تاريخ البيع

مجمع الإهلاك = ٨٠٠٠٠ × ٢٥% × ٢,٥سنة = ٥٠,٠٠٠ جنيه

الربح الرأسمالي = ثمن البيع – (ثمن الشراء – مجمع الإهلاك)

= ٣٥,٠٠٠ – (٨٠,٠٠٠ – ٥٠,٠٠٠)

= ٣٥,٠٠٠ – ٣٠,٠٠٠ = ٥٠٠٠ جنيه

٤ - الجائزة العلمية عن البحث العلمي الذي أجراه لا تخضع للضريبة تشجيعاً للبحث وتغطية تكاليفه.

ب – النفقات:

١ - لا يعتمد شهر السلفة للعاملين ضمن النفقات لأنها مبالغ ترد ثانياً وتظهر بالميزانية.

المرتب بدون شهر السلفة = ٩١٠٠ × ١٢شهر / ١٣شهر = ٨٤٠٠جنيه

٢ - شهر تأمين إيجار المكتب لا تعتمد ضمن النفقات لأنها مبالغ ترد ثانياً وتظهر بالميزانية.

الإيجار بدون تأمين الإيجار = ٧٨٠٠ × ١٢شهر / ١٣شهر = ٧٢٠٠جنيه

٣ – يعد من التكاليف واجبة الخصم مصاريف سفر واقامة الممول بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية هناك.

٤ - إهلاك الآلات الهندسية

أ – اهلاك الآلات الهندسية الجديدة = ٢٠,٠٠٠ × ٢٥% = ٥٠٠٠ جنيه

ب – اهلاك الآلات الهندسية المباعة عن الفترة من بداية العام وحتى تاريخ البيع= ٨٠٠٠٠ × ٢٥% × ٦/١٢ = ١٠٠٠٠ جنيه.

اهلاك الآلات الهندسية = ٥٠٠٠ + ١٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠ جنيه

٥ - لا يعتمد من مصاريف وإهلاك السيارة المستخدمة في الأغراض الشخصية والمهنية سوي ٢/٣ المبلغ فقط، أما ١/٣ لا يعتمد كنفقة لأنه يتعلق بأغراضه الشخصية.

∴ ما يعتمد من مصاريف واستهلاك السيارة = ٦٠٠٠ × ٣/٢ = ٤٢٠٠جنيه

٦ - يعتمد المبلغ المدفوع كتأمين على المكتب ضد الحريق طبقاً للأساس النقدي.

٧ - يعتمد التبرع لإنشاء مسجد للحي بالكامل لأنه تابع لجهة حكومية (وزارة الأوقاف المصرية) أما التبرع للمسجد التابع للجمعية الخيرية المصرية المشهرة فيعتمد في حدود ١٠% من صافي الإيراد الخاضع للضريبة والباقي من التبرع لإنشاء مسجد بالحي لا يعتمد ضمن النفقات.

٨ - يعتمد قسط التأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (دون والدته) ضمن النفقات ويخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة وذلك في حدود

٣٠٠٠جنيه سنوياً.

٩ - الخسائر المرحلة من العام الماضي قدرها ٥٩٠٠ جنيه تخصم من صافي الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الممول يمسك حسابات ودفاتر منتظمة.

أولاً: تحديد صافي إيراد المهن الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي بفرض أن الممول يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

حـ/ الإيرادات والمصروفات

٨٤٠٠	مرتبات العاملين	٥٠٠٠٠	أتعاب تصميم مبنى بمصر
٧٢٠٠	إيجار المكتب	٧٠٠٠٠	أتعاب إشراف على تنفيذ مبنى بمصر
٥٠٠٠	مصاريف عمومية وإدارية	٥٥٠٠٠	أتعاب استشارات هندسية لشركة بمصر (٥٠٠٠×١١شهر)
١٥٠٠٠	إهلاك آلات هندسية		
٤٠٠٠	$\frac{٢}{٣}$ مصاريف وإهلاك السيارة	٤٢٠٠٠	أتعاب متابعة انشاءات لشركة بمصر (٣٠٠٠ × ١٤شهر)
١٠٠٠	تأمين على المكتب ضد الحريق	٥٠٠٠٠	الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات.
١٤٥٠٠	مصاريف سفر واقامة بدولة الامارات.	٥٠٠٠	ربح رأسمالي من بيع أصول مهنية
٢١٦٩٠٠	صافي الإيراد		
٢٧٢٠٠٠		٢٧٢٠٠٠	

ثانياً: تحديد صافي إيراد المهن الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي بفرض أن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

٢١٦٩٠٠	صافي الإيراد = الإيرادات ٢٧٢٠٠٠ ــ النفقات ٥٥١٠٠
(٤٠٠٠)	(-) تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية (بالكامل)
٢١٢٩٠٠	
(٨٠٠٠)	(-) تبرع لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة يخصم المبلغ المدفوع لأنه أقل من نسبة ١٠% من صافي الإيراد = ٢١٢٩٠٠ × ١٠% = ٢١٢٩٠جنيه
٢٠٤٩٠٠	صافي الإيراد بعد خصم التبرعات
(٢٠٠٠)	(-) قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته فقط (٤٠٠٠÷٢)= ٢٠٠٠ ج لأنها أقل من ٣٠٠٠جنيه
٢٠٢٩٠٠	
(٥٩٠٠)	(-) خسائر مرحلة من العام الماضي
١٩٧٠٠٠	صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي

حـ/ الإيرادات والمصروفات

	تقدر المصروفات بـ١٠% من الإيرادات الخاضعة للضريبة لأن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة	٥٠٠٠٠	أتعاب تصميم مبنى بمصر
		٧٠٠٠٠	أتعاب إشراف على تنفيذ مبنى بمصر
		٥٥٠٠٠	أتعاب استشارات هندسية لشركة بمصر
		٤٢٠٠٠	أتعاب استشارات هندسية لشركة بمصر
٢٧٢٠٠	٢٧٢٠٠٠ × ١٠%	٥٠٠٠	الأتعاب المحصلة من تصميمات هندسية بدولة الإمارات.
			ربح رأسمالي من بيع أصول مهنية
٢٤٤٨٠٠	صافي الإيراد		
٢٧٢٠٠٠		٢٧٢٠٠٠	

٢٤٤٨٠٠	**صافي الإيراد = الإيرادات ٢٧٢٠٠٠ – ١٠% للمصروفات ٢٧٢٠٠**
(٤٠٠٠)	**(-) تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية (بالكامل)**
٢٤٠٨٠٠	
(٨٠٠٠)	**(-) تبرع لإنشاء مسجد تابع لجمعية خيرية مصرية مشهرة في حدود ١٠% من صافي الإيراد = ٢٤٠٨٠٠ × ١٠% = ٢٤٠٨٠ جنيه**
٢٣٢٨٠٠	**صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الشخص الطبيعي**

ملحوظة: لا تخصم أقساط التأمين على حياته وكذلك الخسائر المرحلة من سنوات سابقة من الإيراد الخاضع للضريبة لأن الممول لا يمسك دفاتر وحسابات منتظمة.

د- إيراد الثروة العقارية

التمرين العاشر:

المهندس عبد الرحمن حمدي والذي يمتلك عمارتين الأولى تقع بشارع الهرم والثانية بمدينة ٦ أكتوبر، ويمتلك أرض زراعية بمحافظة الجيزة مورثة على المشاع له ولأخيه من أبيه المتوفي بحق النصف لكل منهما، قدم لك باعتبارك المستشار الضريبي له البيانات التالية عن إيراداته عن عام ××٢٠:

١ ـ العمارة التي يملكها بشارع الهرم مكونة من ٥ طوابق في كل طابق شقتين، الطابق الأول بأكمله غير مستغل، ويؤجر باقي العمارة بنظام الإيجار العادي بواقع ٥٠ جنيه شهرياً للشقة، هذا مع العلم أن العمارة مقامة قبل صدور قانون االإيجارات الجديد، وهي معفاة من الخضوع للضريبة العقارية.

٢ ـ العمارة الثانية والتي يملكها بمدينة ٦ أكتوبر مكونة من ثلاث طوابق بكل طابق شقة واحدة . يسكن هو وأسرته في طابق، وتسكن أبنته المتزوجة في طابق ، ويؤجر الطابق الثالث بنظام الإيجار المفروش بواقع ٢٠٠٠ جنيه شهرياً العام، هذا ولقد سدد الممول عن هذه العمارة ضريبة عقارية ربطت على أساس أن القيمة الإيجارية السنوية للشقة ١٠٨٠٠ جنيه .

٣ ـ تبلغ مساحة الأرض الزراعية المورثة للممول وأخيه من والدهما ١٠ أفدنة، تقع داخل نطاق مدينة الجيزة. قام الممول بتقسيم حصته في هذه الأرض والبالغة ٥ أفدنة ، إلى ٢٨ قطعة معدة للبناء، وبلغت تكاليف التقسيم ٢٨٠٠ ألف جنيه، باعا منها خلال العام ١٠ قطع وبمبلغ ٢٥٠ ألف جنيه للقطعة الواحدة.

المطلوب: إعداد الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول عن عام ××٢٠.

الحل

١ - عمارة شارع الهرم:

هذه العمارة لا تحقق أي إيراد للممول يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث أن الطابق الأول منها غير مستغل، وان باقي وحدات العمارة تؤجر بنظام الإيجار القديم والذي لا يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

٢ - عمارة مدينة ٦ أكتوبر:

يخضع للضريبة الإيراد الذي يتحقق للممول من الطابق المؤجر مفروش والذي يتحدد على أساس الإيراد الفعلي بعد خصم ٥٠% مقابل التكاليف ، وخصم الضريبة العقارية المسددة على هذا الطابق ، وذلك على النحو التالي :

الإيراد الفعلي من الإيجار المفروش = ٢٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر	٢٤٠٠٠جنيه
(-)٥٠ % مقابل التكاليف = ٢٤٠٠٠ × ٥٠%	(١٢٠٠٠جنيه)
(-) الضريبة العقارية المسددة	(٧٥٦ جنيه)
صافي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	١١٢٤٤جنيه

* تم حساب الضريبة العقارية على النحو التالي:

القيمة الإيجارية ١٠٨٠٠ جنيه

يخصم ٣٠ % مقابل التكاليف = ١٠٨٠٠ × ٣٠% = (٣٢٤٠ جنيه)

الصافي ويمثل وعاء الضريبة العقارية ٧٥٦٠ جنيه

الضريبة العقارية = ٧٥٦٠ × ١٠% = ٧٥٦ جنيه.

ملحوظة هامة : لم يستفيد الممول بالإعفاء الخاص بالضريبة العقارية والذي يبلغ ٢٤ألف جنيه من القيمة الايجارية ، لأن هذا الإعفاء يستفيد به الممول لوحدة واحدة من الوحدات السكنية التي يملكها، وفي هذه الحالة سيستفيد به للوحدة التي يشغلها هو وأسرته.

٣ ـ الأرض (٥فدان) الخاصة بالممول والتي تم بيعها بعد تقسيمها:**:**

يعد التقسيم نشاطاً تجارياً، وتخضع أرباحه بالنسبة للممول للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، ويتحدد الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي:

نصيب القطعة الواحدة من تكاليف التقسيم =

٢٨٠٠٠٠٠ جنيه ÷ ٢٨ قطعة = ١٠٠٠٠٠ جنيه

تكلفة القطع المباعة = ١٠ قطع × ١٠٠٠٠٠ جنيه = ١٠٠٠٠٠٠ جنيه

ثمن بيع القطع المباعة = ١٠ قطع × ٢٥٠٠٠٠ جنيه = ٢٥٠٠٠٠٠ جنيه

صافي الأرباح الخاضعة للضريبة =

٢٥٠٠٠٠٠ ــ ١٠٠٠٠٠٠ = ١٥٠٠٠٠٠ جنيه

الإقرار الضريبي للممول

يعد الإقرار على النحو التالي: نموذج رقم (٢٧) إقرارات

صافي أرباح النشاط التجاري (الأرض المقسمة)	١٥٠٠٠٠٠
صافي إيراد الثروة العقارية (الإيراد الناتج من الإيجار المفروش)	١١٢٤٤
مجموع صافي الدخل الخاضع للضريبة	١٥١١٢٤٤
يخصم الشريحة المعفاة من الضريبة	(٨٠٠٠)
الوعاء الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	١٥٠٣٢٤٤

التمرين الحادي عشر:

قدم لك أحد الممولين بيانات ثروته العقارية ، وذلك لكي تساعده في تحديد موقفه الضريبي ، وتحديد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين عن عام ××٢٠ . ولقد أوضحت بياناته أنه يمتلك ثلاث وحدات سكنية في أماكن متفرقة، وكانت على النحو التالي:

الوحدة الأولى: عبارة عن شقة مساحتها ٢٥٠ متر مربع بحي مدينة نصر بالقاهرة، قدرت قيمتها السوقية في ضوء مستوى البناء والموقع الجغرافي واتصالها بالمرافق ، بمبلغ ٢مليون جنيه، وذلك لغرض ربط الضريبة العقارية عليها، علماً بأن الممول قام بسداد ما ربط على هذه الوحدة من ضريبة عقارية. هذا وقام الممول خلال العام باستغلال هذه الشقة في الإيجار المفروش بواقع ٣٠٠٠ جنيه شهرياً إبتداءاً من أول شهر فبراير ××٢٠وحتى آخر شهر يوليو من نفس العام، ولم يقم باستغلالها بعد ذلك.

الوحدة الثانية: عبارة عن شقة تقع في منطقة المعادي الجديدة، كان الممول يؤجرها بنظام الإيجار المحدد المدة (إيجار جديد) بمبلغ ١٥٠٠ جنيه شهرياً وذلك منذ العام الماضي، ومع نهاية عقد الإيجار في آخر شهر يونيو من عام ××٢٠ لم يقم الممول بتأجيرها بعد ذلك ، وقام ببيعها في نهاية العام الحالي بمبلغ ٥٥٠ ألف جنيه، علماً بأن هذا العقار غير مربوط عليه ضريبة عقارية.

الوحدة الثالثة: تقع بالتجمع الخامس بمنطقة القاهرة الجديدة ، ولا يقوم الممول باستغلالها لأنها مازالت تحت الإنشاء، إلا انه قام بالتنازل عنها لأبنه في ديسمبر ××٢٠ ، وحرر عقد التنازل بدون قيمة.

المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية لإيرادات الممول من الوحدات العقارية التي يملكها أو التي تصرف فيها وفقاً لأحكام قانون الضريبة الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

الحل

<u>الوحدة الأولى:</u>

أولاً: الضريبة العقارية:

تخضع الوحدة الأولى للضريبة العقارية، ويتحدد وعاء الضريبة، والضريبة المستحقة على النحو التالي:

أ ـ القيمة الرأسمالية للشقة = ٢٠٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ١٢٠٠٠٠٠ جنيه

ب ـ القيمة الإيجارية للشقة = ١٢٠٠٠٠٠ × ٣ % = ٣٦٠٠٠ جنيه

ج ـ تحديد وعاء الضريبة العقارية :

القيمة الإيجارية للشقة	٣٦٠٠٠ جنيه
يخصم منها :	
٣٠% مقابل التكاليف = ٣٦٠٠٠ جنيه × ٣٠%	(١٠٨٠٠) جنيه
وعاء الضريبة العقارية	٢٥٢٠٠ جنيه

د - الضريبة العقارية المستحقة على الشقة = ٢٥٢٠٠ × ١٠ % = ٢٥٢٠ جنيه ملحوظة: الإعفاء الخاص بالوحدات السكنية والبالغ ٢٤٠٠٠ جنيه من القيمة الايجارية يكون لوحدة واحدة فقط وهي المخصصة لسكن الممول، وبالتالي لا يستفيد الممول بهذا الإعفاء بالنسبة لهذه الوحدة العقارية.

ثانياً: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الإيراد الناتج للممول عن تأجير الشقة بنظام الإيجار المفروش، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة كالتالي:

الإيراد الفعلي = ٣٠٠٠ جنيه × ٦شهور	١٨٠٠٠ جنيه
يخصم منه :	
٥٠% مقابل التكاليف = ١٨٠٠٠ × ٥٠%	(٩٠٠٠) جنيه
الضريبة العقارية	(٢٥٢٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	٦٤٨٠ جنيه

الوحدة الثانية :

أولاً : الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين الإيراد الناتج للممول من تأجير الشقة بنظام الإيجار الجديد، ويتحدد الإيراد الخاضع للضريبة عن المدة من عام ××٢٠ على النحو التالي:

الإيراد الفعلي = ١٥٠٠ جنيه × ٦شهور	٩٠٠٠ جنيه
يخصم منه :	
٥٠% مقابل التكاليف = ٩٠٠٠ × ٥٠%	(٤٥٠٠) جنيه
صافي الإيراد الخاضع للضريبة	٤٥٠٠ جنيه

يلاحظ أنه لم يخصم للممول ضريبة عقارية ، وذلك لأن الشقة غير مربوط عليها ضريبة عقارية.

ثانياً: الضريبة على التصرفات العقارية:

وفقاً لأحكام المادة (٤٢) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥ تفرض ضريبة بسعر ٢,٥% من إجمالي الإيراد الناتج من التصرف بالبيع للشقة المذكورة، وتتحدد الضريبة على النحو التالي:

الضريبة المستحقة = ٥٥٠٠٠٠ جنيه × ٢,٥% = ١٣٧٥٠جنيه

هذا ولا تدخل هذه الإيرادات في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين.

الوحدة الثالثة :

هذه الشقة لا تحقق دخل يخضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين. أما بالنسبة لتصرف الممول بالتنازل عنها لأبنه فلا يطبق عليه حكم المادة (٤٢) من القانون والخاص بفرض ضريبة على التصرفات العقارية ، حيث يستثنى من الخضوع لهذه الضريبة ، تصرف الممول للأزواج والفروع .

وتأسيساً على ما سبق يتحدد وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول على النحو التالي :

صافي إيراد الوحدة الأولى (المؤجرة مفروش)	٦٤٨٠ جنيه
صافي إيراد الوحدة الثانية (المؤجرة بنظام الإيجار الجديد)	٤٥٠٠ حنيه
إجمالي صافي الإيراد الخاضع للضريبة	١٠٩٨٠ جنيه
يخصم منه :	
الشريحة المعفاة من الخضوع للضريبة	(٨٠٠٠) جنيه
وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للممول	٢٩٨٠جنيه

هـ : تمارين يتم حلها بنظام الاختيار من متعدد
Bubble Sheet

أولاً – تمارين على المرتبات وما في حكمها:

باستخدام بيانات التمرين الأول **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
١- إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من ١/١ وحتى ٦/٣٠	٢١٠٠ جنيه	٢٣٠٠جنيه	١٢٠٠جنيه	لا شيء مما سبق
٢- صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من ١/١ وحتى ٦/٣٠	١٥١٦,٧جنيه	١٢٣٨,٧جنيه	١٠٨٨,٧جنيه	لا شيء مما سبق
٣- وعاء الضريبة عن الأشهر من ١/١ وحتى ٦/٣٠	٥٠٦٤,٤ جنيه	١٣٠٦٤,٤جنيه	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
٤- الضريبة الشهرية للأشهر من ١/١وحتى٦/٣٠ بعد الخصم الضريبي	لا يستحق ضريبة	٦,٣٢٥جنيه	٩,٨جنيه	لا شيء مما سبق
٥- إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة للأشهر من٧/١ وحتى١٢/٣١	٢٤٥٠ جنيه	٢٩٥٠جنيه	٣١٥٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٦- صافي الإيراد الشهري المؤقت للأشهر من ٧/١ وحتى ١٢/٣١	٢٣٦٦,٧ جنيه	١٨٩٧,٢جنيه	٢٠٤٧,٢جنيه	لا شيء مما سبق
٧- وعاء الضريبة عن الأشهر من ٧/١ وحتى ١٢/٣١	١٤٧٦٦,٤	٢٢٧٦٦,٤	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
٨- الضريبة الشهرية للأشهر من ٧/١ وحتى ١٢/٣١	لا يستحق ضريبة	١٨,٤٥جنيه	٣١١,٢ جنيه	لا شيء مما سبق
٩ – الضريبة على المكافأة التشجيعية بعد الخصم الضريبي.	٣٠٠ جنيه	٤٥جنيه	لا ضريبة	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
١	أ
٢	ج
٣	أ
٤	ب
٥	ب
٦	ج
٧	أ
٨	ب
٩	ب

باستخدام بيانات <u>التمرين الثالث</u> **<u>المطلوب</u>** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
١-قيمة ميزة السيارة الخاضعة للضريبة	١٦٠٠جنيه	١٩٢٠جنيه	٩٦٠٠جنيه	لا شيء مما سبق
٢- إجمالي الإيراد الفعلي	١٩٦٠٠ جنيه	١٨٠٠٠جنيه	١٦٦٠٠	لا شيء مما سبق
٣- الإعفاء الشخصي	٧٠٠٠ جنيه	٥٨٣٣ جنيه	٧٢٠٠جنيه	لا شيء مما سبق
٤- صافي الإيراد الفعلي المؤقت	١٠٢٠٧ جنيه	١٩٠١٦,٧جنيه	١١٧٠٧جنيه	لا شيء مما سبق
٥- اشتراك صندوق العاملين بالشركة المسموح بإعفائه	١٧٥٦,٠٥جنيه	١٥٠٠جنيه	١٠٠٠٠جنيه	لا شيء مما سبق
٦- وعاء الضريبة الفعلي	١٠٢٠٧	٣٢٠٧	لا يوجد وعاء خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
٧- الضريبة الفعلية الواجبة السداد بعد الخصم الضريبي	لا يستحق ضريبة	٢٤٠جنيه	٣٣ جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
١	أ
٢	أ
٣	ب
٤	ج
٥	ب
٦	د
٧	ج

ثانياً : تمارين النشاط التجاري والصناعي : باستخدام بيانات التمرين السادس ص **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
١- إجمالي تكاليف العمارة	٢,٨ مليون جنيه	١ مليون جنيه	٢,٥ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
٢- تكلفة المتر المربع للعمارة	٥٠٠ جنيه	٤٥٠ جنيه	١٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٣- مجمل ربح مبيعات العمارة	٧٥٠ ألف جنيه	٨٥٠ ألف جنيه	٩٥٠ ألف جنيه	لا شيء مما سبق
٤- صافي الربح الخاضع للضريبة من بناء العمارة	٨٠٠ ألف جنيه	٩٠٠ ألف جنيه	٧٠٠ ألف جنيه	لا شيء مما سبق
٥- إجمالي تكاليف الأرض المقسمة	٣ مليون جنيه	٣,٨ مليون جنيه	٤ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
٦- تكلف المتر المربع من الأرض المقسمة	١٥٠٠ جنيه	١٩٠٠ جنيه	١٣٣٣,٣ جنيه	لا شيء مما سبق
٧- مجمل ربح القطع المباعة	٦٠٠ ألف جنيه	٥٧٠ ألف جنيه	١٤٠٠ ألف جنيه	لا شيء مما سبق
٨- صافي ربح الأرض المقسمة	٥٨٠ ألف جنيه	١٣٨٠ ألف جنيه	٧٨٠ ألف جنيه	لا شيء مما سبق
٩- نسبة ما تم تنفيذه من عقد النفق عام ××٢٠	٣٣,٧٥%	٧٠%	٧٥%	لا شيء مما سبق
١٠- الربح التقديري الخاضع للضريبة العام الماضي	٣,٣٧٥ مليون جنيه	٧ مليون جنيه	٧,٥ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
١١-التكاليف الفعلية للعقد بالكامل	٤١,٥ مليون جنيه	١٣,٥ مليون جنيه	٢٨ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
١٢- صافي الربح الفعلي للعقد بالكامل	٧,٥ مليون جنيه	٩,٥ مليون جنيه	٨,٥ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
١٣- صافي الربح الخاضع للضريبة العام الحالي	٠,٥ مليون جنيه	٢,٥ مليون جنيه	٨,٥ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
١٤- إجمالي الإيراد الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	١,٥ مليون جنيه	٢,٩٨ مليون جنيه	٠,٩٨ مليون جنيه	لا شيء مما سبق
١٥- وعاء الضريبة عام ××٢٠	٢,٩٨٠ مليون جنيه	٢,٩٧٢ مليون جنيه	لا يوجد وعاء	لا شيء مما سبق
١٦- الضريبة المستحقة	٦٦٠٩٥٠ جنيه	٦١١٣٧٨ جنيه	٦٦٨٧٠٠ جنيه	لا شيء مما

عام ××٢٠				سبق
١٧- ضريبة التصرفات العقارية المسددة	٧٧,٥ ألف جنيه	١٥٢,٥ألف جنيه	٧٥ ألف جنيه	لا شيء مما سبق
١٨- الضريبة الواجبة السداد عام ××٢٠	٥١٦٢٠٠ جنيه	٤٥٨٨٧٨ جنيه	٥٠٨٤٥٠ جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
١	أ
٢	أ
٣	ج
٤	ب
٥	ج
٦	د
٧	أ
٨	أ
٩	ب
١٠	ب
١١	أ
١٢	ج
١٣	د
١٤	ب
١٥	ب
١٦	أ
١٧	ب
١٨	ج

ثالثاً : تمارين النشاط المهني وغير التجاري :

باستخدام بيانات التمرين التاسع **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
١- الربح الرأسمالي من بيع أصول مهنية الخاضع للضريبة	٢٥٠٠٠ جنيه	لا يخضع للضريبة	٥٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٢- الجائزة العلمية عن البحث العلمي الذي أجراه	لا تخضع للضريبة	تخضع للضريبة بالكامل	يخضع ٥٠% منها للضريبة	لا شيء مما سبق
٣- جملة الإيرادات الخاضعة للضريبة	٢٢٢٠٠٠ جنيه	٢١٧٠٠٠ جنيه	٢٧٢٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٤- مرتبات العاملين بالمكتب المعتمدة ضريبيا	٩١٠٠ جنيه	٨٤٠٠ جنيه	غير معتمدة ضريبيا	لا شيء مما سبق
٥- إيجار المكتب المعتمد ضريبيا	٢٧٠٠ جنيه	٧٣٠٠ جنيه	٧٨٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٦- مصاريف سفر وإقامة الممول بدولة الإمارات لتقديم خدماته المهنية	معتمدة ضريبيا بالكامل	معتمدة ضريبيا في حدود الإيراد المحقق بالإمارات	غير معتمدة ضريبيا	لا شيء مما سبق
٧- اهلاك الآلات الهندسية المعتمدة ضريبيا	٥٠٠٠ جنيه	١٠٠٠٠ جنيه	١٥٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٨- جملة المصروفات المعتمدة ضريبياً	٢١٦٩٠٠ جنيه	٢٧٢٠٠٠ جنيه	٥٥١٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٩- تبرع لإنشاء مسجد تابع لوزارة الأوقاف المصرية	غير معتمدة ضريبيا بالكامل	معتمد ضريبيا في حدود ١٠% من صافي الإيراد	معتمد ضريبيا في حدود ١٠% من صافي الإيراد بعد خصم التبرعات لبناء مسجد بالحي	لا شيء مما سبق
١٠- جملة التبرعات التي تخصم من صافي الإيراد	١٢٠٠٠ جنيه	٤٠٠٠ جنيه	٨٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
١١- يعتمد قسط التأمين على حياته لمصلحة	زوجته فقط	والدته فقط	والدته وزوجته	لا شيء مما سبق
١٢- الخسائر المرحلة من العام الماضي تخصم من صافي الإيراد الخاضع للضريبة	إذا كان الممول لا يمسك حسابات ودفاتر منتظمة	إذا كان الممول يمسك حسابات ودفاتر منتظمة	لا تخصم في كافة الأحوال	لا شيء مما سبق
١٣- صافي الإيراد الخاضع للضريبة	٢٠٢٩٠٠ جنيه	١٩٧٠٠٠ جنيه	٢٠٤٩٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
١٤ - صافي الإيراد قبل	٢٤٤٨٠٠	٢٧٢٠٠٠	٢١٦٩٠٠	لا شيء مما

التبرعات في حالة عدم امساك دفاتر يكون				سبق
١٥ - صافي الإيراد الخاضع للضريبة في حالة عدم امساك دفاتر يكون	٢٣٢٨٠٠	٢٤٤٨٠٠	٢٢٥٦٠٠	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	رقم الإجابة الصحيحة
١	ج
٢	أ
٣	ج
٤	ب
٥	د
٦	أ
٧	ج
٨	ج
٩	د
١٠	أ
١١	أ
١٢	ب
١٣	ب
١٤	أ
١٥	أ

رابعاً : تمارين ايراد الثروة العقارية :

باستخدام بيانات التمرين العاشر **المطلوب** اختيار الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية:

السؤال	أ	ب	ج	د
١- صافي الإيراد الخاضع للضريبة لعمارة شارع الهرم	٦٠٠٠ جنيه	٣٠٠٠ جنيه	لا يوجد إيراد خاضع للضريبة	لا شيء مما سبق
٢- الإيراد الفعلي من الإيجار المفروش بعد خصم مقابل التكاليف لعمارة ٦ أكتوبر	١٢٠٠٠ جنيه	٢٤٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٣- الضريبة العقارية المسددة لعمارة ٦ أكتوبر	٧٥٦ جنيه	٧٥٦٠ جنيه	١٠٨٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٤- صافي الإيراد الخاضع للضريبة لعمارة ٦ أكتوبر	١٢٠٠٠ جنيه	٢٠٠٠ جنيه	٢٤٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٥- ضريبة التصرفات عن ٦ فدان المباعة بناحية المريوطية.	٣٧٥٠٠ جنيه	٧٥٠٠٠ جنيه	١٥٠٠٠٠ جنيه	لا شيء مما سبق
٦- صافي الأرباح الخاضعة للضريبة خلال العام من بيع وتقسيم ٥ فدان	٢,٥ مليون جنيه	١,٥ مليون جنيه	٤,٢ مليون جنيه	لا شيء مما سبق

الحل

رقم السؤال	حرف الإجابة الصحيحة
١	ج
٢	أ
٣	أ
٤	د
٥	د
٦	ب

رابعاً : تمارين محلولة
الضريبة المستقطعة من المنبع

التمرين الأول:

قدمت إليك البيانات الآتية والمستخرجة من دفاتر أحد المنشآت التجارية والصناعية المقيمة في مصر، وذلك عن القروض التي حصلت عليها من جهات أجنبية غير مقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها:

١ - حصلت على قرض من أحد البنوك بسويسرا بمبلغ ٢ مليون دولار أمريكي وذلك لتمويل أحد المشروعات الاستثمارية، وبمعدل فائدة سنوي ٤%، على أن يستحق سداده بعد أربع سنوات من تاريخ القرض وتسدد الفائدة في نهاية كل سنة.

٢ - حصلت على تسهيلات ائتمانية من أحد البنوك الفرنسية بمبلغ مليون يورو لمدة ستة شهور وذلك لتمويل استيراد بعض المواد الأولية اللازمة لنشاط المنشأة، وذلك بمعدل فائدة سنوي ٦% على أن يسدد التسهيل وفوائده في نهاية المدة.

٣ - حصلت على قرض قصير الأجل من أحد البنوك بالمملكة العربية السعودية بمبلغ ٢٥٠ ألف ريال سعودي لتمويل صفقة عقدتها المنشأة مع أحد الجهات بالمملكة العربية السعودية، وذلك بمعدل عائد ١٠% من مبلغ القرض على أن تتحمل المنشأة أية أعباء ضريبية تستحق عن هذا العائد.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للعوائد المدينة التي تستحق على المنشأة للجهات الخارجية، وتحديد مقدار الضريبة المستحقة في حالة خضوع تلك المبالغ للضريبة المستقطعة من المنبع، وذلك بفرض أن:

- سعر الدولار الأمريكي ٧,٨٠ جنيه
- سعر اليورو ٨,٥٠ جنيه
- سعر الريال السعودي ٢,١٠ جنيه

الحل

١ – القرض من أحد البنوك بسويسرا بمبلغ ٢ مليون دولار:

على الرغم من أن هذا القرض من أحد الجهات الأجنبية غير المقيمة في مصر، إلا أن ما يدفع عنه من فائدة معفي من الخضوع للضريبة المستقطعة من المنبع لأن مدة القرض تزيد عن ثلاث سنوات، وذلك وفقاً لما نصت عليه الفقرة الأخيرة من المادة (٥٦) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥.

٢ – التسهيل الائتماني من أحد البنوك الفرنسية بمبلغ مليون يورو:

نظراً لأن هذا التسهيل الائتماني من أحد البنوك الأجنبية غير المقيمة في

مصر، وأن مدته أقل من ثلاث سنوات، فتخضع الفائدة المستحقة عنه للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر ٢٠% وبدون أي تخفيض على أن تقوم المنشأة المقيمة في مصر بخصم الضريبة من المنبع وتوريدها لمصلحة الضرائب وسداد الصافي للبنك الفرنسي. ويتم ذلك على النحو التالي: مقدار الفائدة = ١٠٠٠٠٠٠ يورو × ٨,٥ × ٦/١٢ × ٦/١٠٠ = ٢٥٥٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = ٢٥٥٠٠٠ × ٢٠% = ٥١٠٠٠ جنيه

∴ الصافي الذي يسدد للبنك الفرنسي = ٢٥٥٠٠٠ – ٥١٠٠٠

= ٢٠٤٠٠٠ جنيه (أو ما يعادله باليورو)

٣ – القرض قصير الأجل من أحد البنوك السعودية بمبلغ ٢٥٠ألف ريال سعودي:

طالما أن هذا القرض قصير الأجل، وتم الحصول عليه من جهة أجنبية غير مقيمة في مصر، فيخضع العائد المستحق عنه للضريبة المستقطعة من المنبع وبسعر ٢٠% بدون أي تخفيض أو إعفاء.

∴ العائد المستحق والخاضع للضريبة =

٢٥٠٠٠٠ ريال × ٢,١ × ١٠% = ٥٢٥٠٠ جنيه

وطالما أن البنك السعودي سوف يحصل على العائد بالكامل على أن تتحمل المنشأة الضريبة المستحقة عليه، فإن هذا العائد يعتبر صافي وينبغي لحساب الضريبة رده إلى إجماليه، وذلك على النحو التالي:

إجمالي العائد = ٥٢٥٠٠ × ١٠٠/٨٠ = ٦٥٦٢٥ جنيه

∴ الضريبة المستحقة والتي تتحملها المنشأة =

٦٥٦٢٥ × ٢٠% = ١٣١٢٥ جنيه

أو = ٦٥٦٢٥ - ٥٢٥٠٠ = ١٣١٢٥ جنيه

ويمكن الوصول للضريبة المستحقة التي تتحملها المنشأة في خطوة واحدة كالآتي = ٥٢٥٠٠ × ٢٠/٨٠ = ١٣١٢٥ جنيه.

ملحوظة هامة: تسري الضريبة وتستحق وفقاً لما سبق طالما أنه لا يوجد بين مصر والدول التي تم الحصول من أشخاصها على القروض والتسهيلات أي اتفاقية لتجنب الازدواج الضريبي.

التمرين الثاني:

قدمت إليك البيانات الآتية والمستخرجة من دفاتر وسجلات أحد المنشآت التجارية والصناعية عن مجموعة من المعاملات المالية التي قامت بها خلال السنة المالية ٢٠١٥، وطلب منك باعتبارك المستشار الضريبي للمنشأة أن توضح المعاملة الضريبية الواجبة التطبيق بالنسبة لهذه المعاملات المالية:

١ - قامت المنشأة باستيراد سلع من السوق الأوربية بمبلغ ٤٠٠ ألف يورو، وقامت بتحويل القيمة للمصدر الأوربي عن طريق بنك مصر، كما قامت بسداد ١% عمولة عن هذه العملية لوكيل المصدر الأوربي بمصر، بجانب ٠,٥% عمولة سددت لمحامي المنشأة والذي يمتهن مهنة المحاماة، وذلك نظير قيامه بالتوسط في تسهيل عملية الاستيراد علماً بأنه لا يعمل في مجال الوساطة.

٢ - حصلت المنشأة خلال العام على بعض الخدمات الاستشارية في مجال نظم المعلومات من أحد بيوت الخبرة الكندية، وبلغ مقابل هذه الخدمات ١٠٠ألف دولار كندي، كما تعاقدت مع أحد الوكالات الإعلانية بأبو ظبي لكي تقوم بعمل حملة إعلانية عن منتجات المنشأة في أسواق دول الخليج العربي، وبلغت تكلفة هذه الحملة ١٥٠ ألف درهم إماراتي.

٣ - قامت المنشأة بالتعاقد مع أحد الفنانين العرب غير مقيم في مصر على إحياء حفلة غنائية بمناسبة مرور ٥٠ عام على تأسيسها، وبلغت تكلفة هذا العقد ٢٥٠ ألف جنيه مصري، على أن تتحمل المنشأة أية ضريبة تستحق على هذه المبالغ، ولقد تم سداد هذا المبلغ للفنان عن طريق وكيل أعماله بالقاهرة.

ملحوظة:

- سعر الدولار الكندي ٧,٥٠ جنيه
- سعر الدرهم الإماراتي ٢,١٥ جنيه
- سعر اليورو ٨,٥٠ جنيه

الحـل

١ – يتضمن هذا البند النقاط الآتية:

أ - المبلغ المسدد مقابل استيراد السلع من الخارج ويبلغ ٤٠٠ألف يورو لا يستحق عليه أية ضريبة في مصر، ولكن عندما تصل السلع المستوردة لمصر سوف يستحق عليها ضريبة جمركية وضريبة مبيعات عند الإفراج الجمركي عنها.

ب - العمولة التي تستحق لوكيل المصدر الأوربي بمصر ١%

مقدار العمولة = ٤٠٠٠٠٠ يورو × ١% × ٨,٥ = ٣٤٠٠٠ جنيه

طالما أن الوكيل مقيم في مصر ويمارس نشاط الوكالة بها، فإن هذه العمولة تدخل ضمن إيراداته ويحاسب عنها ضريبياً، ولا يستحق على المنشأة أية ضريبة عنها، ولكن تلتزم المنشأة وفقاً لأحكام المادتين ٥٩، ٦٠ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ بأن تخصم تحت حساب الضريبة المستحقة على الوكيل نسبة قدرها ٥% من عمولته تقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب.

∴ مقدار النسبة الواجبة الخصم = ٣٤٠٠٠ × ٥% = ١٧٠٠ جنيه ويتم توريدها لمصلحة الضرائب لحساب الوكيل.

ج - العمولة المستحقة لأحد المحامين ولا ترتبط بمهنته ومقدارها ٠,٠٥%: طالما أن هذه العمولة مدفوعة لشخص مقيم بمصر، ولكن عن أعمال غير متصلة بنشاطه المهني، فهي تعد عمولة عارضة بالنسبة له، وفي هذه الحالة تخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر ٢٠% وتلتزم المنشأة الدافعة للعمولة في هذه الحالة بخصم الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.

∴ العمولة الخاضعة للضريبة المستقطعة من المنبع =

٤٠٠٠٠٠ يورو × ٠,٥% × ٨,٥ جنيه = ١٧٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = ١٧٠٠٠ × ٢٠% = ٣٤٠٠جنيه.

ويراعى خصمها من المنبع ويسدد الصافي للشخص الطبيعي المستحق له العمولة (المحامي).

٢ – يتضمن هذا البند ما يلي:

أ – المبلغ الذي دفعته المنشأة مقابل الخدمات الاستشارية التي حصلت عليها من أحد بيوت الخبرة الكندية ١٠٠ ألف دولار كندي.

هذا المبلغ طالما دفع مقابل خدمات لأحد الجهات غير المقيمة في مصر فيخضع للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر ٢٠% بدون أي تخفيض أو إعفاء، وتتحدد الضريبة على النحو التالي:

مقابل الخدمات الخاضع للضريبة = ١٠٠٠٠٠ دور كندي × ٧,٥ جنيه

= ٧٥٠٠٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع = ٧٥٠٠٠٠ × ٢٠% = ١٥٠٠٠ جنيه

وينبغي على المنشأة خصمها من المنبع وسداد الصافي لبيت الخبرة الكندي، مع مراعاة أن هذه الضريبة تستحق طالما لا يوجد اتفاقية تجنب ازدواج ضريبي بين مصر وكندا.

ب - المبلغ الذي دفعته المنشأة لوكالة إعلانية بأبو ظبي مقابل خدمات الدعاية والإعلان في الأسواق بدول الخليج العربي ١٥٠ألف درهم إماراتي.

هذا المبلغ على الرغم من أنه مدفوع مقابل خدمات لجهات أجنبية غير مقيمة في مصر، ألا أن المادة (٧٢) من اللائحة التنفيذية أوضحت بأن مثل هذه الخدمات ليست من الخدمات التي يخضع مقابلها للضريبة المستقطعة من المنبع طالما أن الإعلان والترويج مباشر للمنشأة التي حصلت على الخدمة.

٣ –المبلغ المدفوع للفنان الذي قام بإحياء الحفل الغنائي للمنشأة ٢٥٠ألف جنيه:

طالما هذا المبلغ مدفوع مقابل نشاط فنان غير مقيم في مصر، عن إحياء حفل غنائي بمصر، فيخضع هذا المقابل للضريبة المستقطعة من المنبع سواء دفع للفنان مباشرة أو من خلال أي جهة مثل وكيل أعماله، وطالما تحملت المنشأة الضريبة نيابة عن الفنان، فيتم حساب الضريبة على النحو التالي:

إجمالي المبلغ = ٢٥٠٠٠٠ × $\frac{١٠٠}{٨٠}$ = ٣١٢٥٠٠ جنيه

∴ الضريبة المستقطعة من المنبع والمستحقة للجهات الضريبية =

٣١٢٥٠٠ × $\frac{٢٠}{١٠٠}$ = ٦٢٥٠٠ جنيه.

أو = ٣١٢٥٠٠ ــ ٢٥٠٠٠٠ = ٦٢٥٠٠ جنيه.

ويمكن الوصول للضريبة المستحقة التي تتحملها المنشأة في خطوة واحدة كالآتي:

= ٢٥٠٠٠٠ × $\frac{٢٠}{٨٠}$ = ٦٢٥٠٠ جنيه.

خامساً : تمارين محلولة
الضريبة العقارية

التمرين الأول:

عقار مكون من عشر طوابق، بكل طابق وحدتان، الأولى ومساحتها ١٥٠ متر مربع، والثانية مساحتها ٢٠٠ متر مربع، وتستخدم جميعها في أغراض سكنية، فيما عدا طابق بأكمله فتشغله أحد الشركات بمكاتبها الإدارية، ويوجد أسفل العقار جراج خاص بسيارات شاغلي العقار، هذا ويؤجر جزء من سطح العقار بإيجار شهري ٢٠٠٠ جنيه وذلك لأحد شركات الإعلان لاستغلاله في عمل أعلانات للغير على تركيبات وشاسيهات. فإذا علمت أن القيمة السوقية للمتر المربع في هذا العقار، قدرت في ضوء الموقع الجغرافي واتصال العقار بالمرافق ومستوى البناء بمبلغ ٢٥٠٠ جنيه للمتر المربع بالنسبة للوحدات البالغ مساحتها ١٥٠ متر مربع، وبمبلغ ٣٠٠٠ جنيه للمتر المربع للوحدات البالغ مساحتها ٢٠٠ متر مربع نظراً لأنها تقع في واجهة العقار.

المطلوب:

تحديد مقدار الضريبة العقارية التي يتم ربطها على هذا العقار في ضوء أحكام القانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ المعدل، علماً بان الممول يشغل طابق بأكمله لسكنه هو وأسرته.

الحل

أولا: تقدير القيمة الايجارية الخاضعة للضريبة للوحدات السكنية: ويبلغ عددها ١٨ وحدة سكنية، ويتم التقدير على النحو التالي:

أ - الوحدات ذات مساحة ١٥٠ متر مربع (٩ وحدات):

تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

القيمة السوقية للوحدة الواحدة = ١٥٠ متر مربع × ٢٥٠٠ جنيه = ٣٧٥٠٠٠ جنيه

القيمة الرأسمالية للوحدة = ٣٧٥٠٠٠ جنيه × ٦٠% = ٢٢٥٠٠٠ جنيه

القيمة الإيجارية للوحدة = ٢٢٥٠٠٠ جنيه × ٣% = ٦٧٥٠ جنيه

صافي القيمة الإيجارية للوحدة= (القيمة الإيجارية بعد استبعاد ٣٠% مقابل التكاليف)

= ٦٧٥٠ – (٦٧٥٠ × ٣٠%) = ٤٧٢٥ جنيه

ب – بالنسبة الوحدات ذات مساحة ٢٠٠ متر مربع (٩ وحدات):

تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

القيمة السوقية للوحدة = ٢٠٠ متر × ٣٠٠٠ جنيه = ٦٠٠٠٠٠ جنيه

القيمة الرأسمالية للوحدة = ٦٠٠٠٠٠ × ٦٠% = ٣٦٠٠٠٠ جنيه

القيمة الايجارية للوحدة = ٣٦٠٠٠٠ × ٣% = ١٠٨٠٠ جنيه

صافي القيمة الإيجارية = ١٠٨٠٠ – (١٠٨٠٠ × ٣٠%) = ٧٥٦٠ جنيه

يعفي للممول كل وحدة سكنية تقل قيمتها الايجارية السنوية عن ٢٤٠٠٠جنيه ، على أن يكون الإعفاء لوحدة واحدة فقط. ولذلك سيتم اختيار الوحدة من الوحدتين اللاتين يشغلهما الممول، ويكون الإعفاء على أساس الوحدة مساحة ٢٠٠ متر مربع، وذلك لتحقيق أكبر قدر من الإعفاء للممول مالك العقار، ويخضع للضريبة باقي الوحدات.

ثانيا: الوحدات غير السكنية:

أ – بالنسبة للوحدة مساحة ١٥٠ متر مربع : تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

صافي القيمة الإيجارية للوحدة (القيمة الايجارية بعد استبعاد ٣٢% مقابل التكاليف) = ٦٧٥٠ جنيه – (٦٧٥٠ × ٣٢%) = ٤٥٩٠ جنيه

صافي القيمة الايجارية بعد الإعفاء المقرر للوحدات غير السكنية (وعاء الضريبة)= ٤٥٩٠ – ١٢٠٠ = ٣٣٩٠ جنيه للوحدة

ب – بالنسبة للوحدة مساحة ٢٠٠ متر مربع: تقدر القيمة الايجارية للوحدة كالتالي:

صافي القيمة الايجارية للوحدة = ١٠٨٠٠ – (١٠٨٠٠ × ٣٢%) = ٧٣٤٤ جنيه

صافي القيمة الايجارية بعد الإعفاء المقرر للوحدات غير السكنية (وعاء الضريبة)= ٧٣٤٤ – ١٢٠٠ = ٦١٤٤ جنيه للوحدة

ثالثا: الجراج: نظرا لأن الجراج يستخدم في الأغراض الخاصة لشاغلي العقار وبدون مقابل أجر أو نفع، فلا تربط عليه ضريبة عقارية.

رابعا: الإعلانات على تركيبات وشاسيهات:

طالما كانت هذه الإعلانات مقابل أجر، فتعد في حكم العقار، وتربط عليها ضريبة عقارية، ويعد الايجار الفعلي في هذه الحالة بمثابة القيمة الإيجارية الخاضعة للضريبة بعد خصم التكاليف بنسبة ٣٢% فقط باعتبار أنها ليست لأغراض سكنية.

القيمة الإيجارية السنوية = ٢٠٠٠ جنيه × ١٢ شهر = ٢٤٠٠٠ جنيه

صافي القيمة الايجارية = ٢٤٠٠٠– [(٢٤٠٠٠ × ٣٢%)+١٢٠٠]= ١٥٢٢٠ جنيه

خامساً : حساب الضريبة العقارية المستحقة على العقار:

أ – تحديد صافي القيمة الايجارية للعقار:

بيان	صافي القيمة الايجارية
الوحدات السكنية مساحة ١٥٠ متر مربع= ٩ وحدات × ٤٧٢٥ جنيه	٤٢٥٢٥
الوحدات السكنية مساحة ٢٠٠ متر مربع= ٨ وحدات × ٧٥٦٠ جنيه	٦٠٤٨٠
الوحدات غير السكنية= ٣٣٩٠ + ٦١٤٤	٩٥٣٤
الإعلانات عل تركيبات وشاسيهات=	١٥٢٢٠
إجمالي صافي القيمة الايجارية للعقار (وعاء الضريبة العقارية)	١٢٧٧٥٩

الضريبة العقارية المستحقة على العقار= ١٢٧٧٥٩ × ١٠% = ١٢٧٧٥,٩ جنيه

التمرين الثاني:

شركة صناعية مقامة على مساحة ٢٠ فدان (الفدان ٤٢٠٠ متر مربع)، في المنطقة الصناعية بمدينة السادس من أكتوبر، مباني المصنع مقامة على جزء من هذه الأرض، بجانب مخازن مقامة على جزء أخر، وبعض هذه المخازن سمأوية أي بدون أسقف، وتوجد مساحات أخرى فارغة بدون استغلال وتقدر القيمة السوقية للمتر المربع في هذه المنطقة بمبلغ ٤٠٠ جنيه.

المطلوب: تحديد الضريبة العقارية الواجب ربطها على هذه الشركة.

الحل

تحدد الضريبة العقارية على هذه الشركة الصناعية وفقا لأحكام اللائحة التنفيذية للقانون ١٩٦ لسنة ٢٠٠٨ على أساس أن المباني تشغل ٦٠ % من المساحة الكلية للشركة، وتقدر الضريبة العقارية على النحو التالي:

المساحة الكلية للشركة الصناعية = ٢٠ فدان × ٤٢٠٠ متر مربع

= ٨٤٠٠٠متر مربع

مساحة المباني = ٨٤٠٠٠ × ٦٠% = ٥٠٤٠٠ متر مربع

القيمة المحسوبة للمباني = ٥٠٤٠٠ متر مربع × ٤٠٠ج = ٢٠١٦٠٠٠٠جنيه

القيمة الايجارية = ٢٠١٦٠٠٠٠ × ٣% = ٦٠٤٨٠٠ جنيه

صافي القيمة الايجارية =

٦٠٤٨٠٠– [(٦٠٤٨٠٠ × ٣٢%)+ ١٢٠٠]=٤١٠٠٦٤ج

الضريبة العقارية المستحقة = ٤١٠٠٦٤ × ١٠% = ٤١٠٠٦,٤ جنيه.

نموذج امتحان غير محلول

أجب عن الأسئلة الآتية:

السؤال الأول: في إطار ما قمت بدارسته في مجال الضريبة علي دخل الأشخاص الطبيعيين علي المرتبات وما في حكمها، المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابة لكل عبارة من العبارات التالية :

١ – إذا كان صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة لأحد الموظفين ٧٥٠٩ جنيه، فإن الضريبة الشهرية المستحقة على الموظف بعد تطبيق قواعد الخصم الضريبي تكون (لأقرب جنيه):

(أ)١٠٣٨ج	(ب)١١٦٢ ج	(ج)١٢٦٦ ج	(د) لا شيء مما سبق.

٢ –إذا كان صافي الإيراد الشهري المؤقت لأحد الموظفين بإحدى شركات القطاع الخاص ٧٠٠٠ جنيه، وتستقطع الشركة من مرتبه شهرياً ٥٠ جنيه اشتراك النقابة، ٣٠٠ جنيه أقساط قرض حصل عليه من الشركة في نهاية العام الماضي، ١٠٠ جنيه اشتراك صندوق التأمين الخاص للعاملين بالشركة، ٩٠٠ جنيه قسط تأمين على حياته لمصلحة زوجته وابنته المتزوجة مناصفة، فإن صافي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة يكون:

(أ)٦٠٠٠ج	(ب) ٦١٦٦,٧ ج	(ج) ٦٤٥٠ ج	(د)لا شيء مما سبق.

٣ – إذا كان إجمالي الإيراد الشهري الخاضع للضريبة لأحد الموظفين ٨٥٠٠ جنيه وتستقطع منه الشركة شهرياً اشتراك التأمين الاجتماعي وأقساط الادخار ٤٦٦,٧ جنيه، واشتراك نادي الشركة الرياضي ٢٠٠ جنيه، ونفقة شرعية شهرية لزوجته المطلقة لرعاية أبنائه ١٠٠٠ جنيه، فإن صافي الإيراد الشهري المؤقت لهذا الموظف يكون:

(أ)٨٠١٣,٣ ج	(ب) ٧٤٥٠ ج	(ج) ٦٤٥٠ ج	(د) لا شيء مما سبق.

٤ – مدير للمبيعات في إحدى الشركات منحته الشركة جهاز تليفون محمول يبلغ ثمنه ٩٠٠٠ جنيه، وذلك لتيسير اتصالاته بعملاء الشركة، وبلغت تكاليف هذا التليفون على مدار عام ٢٠١٧ مبلغ ٤٢٠٠ جنيه متضمنة ٢٠٠ جنيه تكاليف إصلاح عطل فني به، فيعد ميزة عينية خاضعة للضريبة في هذه الحالة:

(أ)١٨٠٠ ج	(ب) ٨٤٠ ج	(ج) ٢٦٤٠ ج	(د) لا شيء مما سبق.

٥ - قررت احد الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية في أول يوليو ٢٠١٧ بيع مجموعة من أسهمها المطروحة للتداول للعاملين لديها، بسعر ٢٧٠ جنيه للسهم، وكان سعر السهم في بورصة الأوراق المالية في تاريخ البيع ٣٥٠ جنيه للسهم، ولقد قام أحد الموظفين بشراء ٥٠ سهم من الأسهم المطروحة، في هذه الحالة يعد ميزة عينية خاضعة للضريبة لهذا الموظف:

(أ)١٧٥٠٠ ج	(ب) ٤٠٠٠ ج	(ج) ١٣٥٠٠ ج	(د) لا شيء مما سبق.

٦ – بلغت إجمالي الضريبة الشهرية التي تم استقطاعها من مرتب أحد الموظفين خلال

كل شهور عام ٢٠١٨ مبلغ ٤٥٠٦٦,٧٥ جنيه، وقد أظهر كشف التسوية الذي تم إعداده بعد انتهاء العام المذكور أن الوعاء السنوي الفعلي الخاضع للضريبة بعد استبعاد الشريحة المعفاة مبلغ ٢٤١٣٥٢ جنيه، فتكون الفروق الضريبية في هذه الحالة:

(أ) ١٣٨٧,٤٥ج فروق مستحقة للموظف	(ب) ١٣٧,٤٥ ج. فروق مستحقة على الموظف	(ج) ١٤٨٧,٤٥ج فروق مستحقة للموظف.	(د) ١٤٨٧,٤٥ج فروق مستحقة على الموظف.

٧ ــ أستاذ بكلية التجارة جامعة القاهرة، وأنتدب لإلقاء محاضرات في المعهد المصرفي الخاضع لإشراف البنك المركزي المصري، نظير مكافأة شهرية قدرها ٦٠٠ جنيه وذلك من أول سبتمبر ٢٠١٨ وحتى آخر يناير ٢٠١٩، في هذه الحالة تكون الضريبة المستحقة على مكافأة الانتداب لإلقاء المحاضرات:

(أ) ٣٠٠ ج	(ب) ٦٠ ج	(ج) لا يستحق ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

السؤال الثاني: في إطار ما قمت بدراسته في مجال الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين للنشاط التجاري والصناعي المطلوب إختيار الاجابة الصحيحة من بين بدائل الاجابة للبنود التالية:

أولاً: أشترى أحد الممولين في عام ٢٠١٨ قطعة أرض مساحتها ٦٠٠٠متر مربع بسعر إجمالي ١٤٧٠٠٠٠ جنيه، وبلغت عمولة الشراء ورسوم التسجيل ٣٠٠٠٠جنيه، وقد قام الممول بتقسيم قطعة الأرض المشتراه إلى تسع قطع متساوية المساحة بعد استبعاد ٢٥% من مساحة الأرض للطرق والخدمات، وقد بلغت تكاليف تمهيد ورصف الطرق ١٢٠ألف جنيه ، وتكاليف مد المرافق ١٨٠ألف جنيه، فإذا علمت بأن الممول باع خلال عام ٢٠١٨ خمس قطع من القطع المقسمة بسعر بيع للمتر المربع ٨٠٠جنيه، وبلغت مصروفات البيع والدعاية والإعلان ٧٠ألف جنيه:

٨ ــ يكون إجمالي تكلفة الأرض المقسمة:

(أ) ١٥٠٠٠٠٠جنيه	(ب) ١٨٧٠٠٠٠جنيه
(ج) ١٨٠٠٠٠٠جنيه	(د) لا شيء مما سبق.

٩ ــ تبلغ تكلفة المتر المربع من الأرض المتاحة للبيع:

(أ) ٣٠٠ج	(ب) ٤٠٠ج	(ج) ٣٣٣,٣ج	(د) لا شيء مما سبق.

١٠ ــ تبلغ الإيرادات الناتجة من القطع المباعة خلال عام ٢٠١٧:

(أ) ٢مليون ج	(ب) ٢,٤مليون ج	(ج) ٣,٦ مليون ج	(د) لا شيء مما سبق.

١١ ــ يكون صافي ربح الممول الخاضع للضريبة في نهاية عام ٢٠١٧ :

(أ) ٨٠٠ألف ج	(ب) ٧٣٠ألف ج	(ج) مليون جنيه	(د) لا شيء مما سبق.

ثانياً: مقاول أسند له في بداية عام ٢٠١٧ عملية إنشاء كوبري بقيمة تعاقدية ١٠٠ مليون

جنيه، ويحتاج إنشاؤه سنتان، وتقدر تكاليف المقاولة بمبلغ ٨٠ مليون جنيه. بلغت التكاليف الفعلية المنفقة في عامي٢٠١٧، ٢٠١٨ من واقع مستخلصات الأعمال ٤٨مليون جنيه، ٣٦ مليون جنيه على التوالي.

١٢ ــ يكون الربح التقديري الخاضع للضريبة في عام ٢٠١٧:

(أ)١٢مليون ج	(ب)٩,٦مليون ج	(ج) ٢٠مليون ج	(د) لا شيء مما سبق.

١٣- يكون الربح الخاضع للضريبة في عام ٢٠١٨:

(أ)٢٠مليون ج	(ب) ١٦مليون ج	(ج) ٤ مليون ج	(د) لا شيء مما سبق.

ثالثاً:في إطار ما درسته عن الضريبة على أرباح المنشآت الصغيرة أجب عن العبارتين التاليتين:

١٤ ــ ممول يملك منشأة صغيرة من الفئة الأولى، ويتعامل في سلع تخضع للتسعير الجبري، وبلغت مشترياته منها خلال العام ٩٠٠ألف جنيه، رد الممول منها ما قيمته ٤٥ألف جنيه لمخالفتها للمواصفات المتفق عليها، وباع الباقي بهامش ربح ١٠% من ثمن البيع، علماً بأن هناك مصروفات عمومية مؤيدة بالمستندات بمبلغ ٣٠ألف جنيه. في هذه الحالة يكون صافي الربح السنوي الخاضع للضريبة:

(أ)٩٥٠٠٠ ج	(ب) ٦٥٠٠٠ ج	(ج) ٥٥٥٠٠ج	(د) لا شيء مما سبق.

١٥ - ممول يملك منشأة صغيرة من الفئة الأولى ويستخدم على مدار العام ١٠ عمال، ويتعامل في سلع غير مسعرة تسعيراً جبرياً. يبلغ متوسط مبيعاته اليومية ٢٠٠٠ جنيه، ويبلغ عدد أيام العمل خلال العام بعد استبعاد الجمع والأجازات الرسمية٣٠٠ يوم، وتحدد تعليمات الفحص الصادرة من مصلحة الضرائب المصرية نسبة صافي الربح لمثل نشاط الممول بمعدل١٢%، فيكون صافي ربح الممول الخاضع للضريبة:

(أ)٦٧٢٠٠٠ج	(ب) ٦٠٠٠٠٠ ج	(ج) ٧٢٠٠٠ ج	(د)لا شيء مما سبق.

السؤال الثالث: في ضوء ما قمت بدراسته للضريبة على ايرادات المهن الحرة المطلوب أختيار الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابة في البنود التالية:

يملك أحد المهندسين مكتب هندسي بالقاهرة، بلغت مدفوعات ومقبوضات المكتب خلال عام ٢٠١٨ من واقع دفاتره المنتظمة الآتي: (المبالغ بالجنيه)

أ ــ المدفوعات: ١٠٠٠ الإيجار الشهري للمكتب مع العلم أن إيجار شهر يناير ٢٠١٩ دفع مقدماً، ٢٦٠٠٠ مرتبات العاملين بالمكتب متضمنة شهر سلفه للعاملين بالمكتب، ٣٠٠٠ مصروفات إدارية وعمومية، ١٥٠٠٠ ثمن شراء آلات للمكتب في أول العام (معدل الإهلاك ٢٥% سنوياً)، ٤٠٠٠ قسط تامين على حياته لصالح زوجته وأولاده القصر، ٧٠٠٠ تبرعات منها ٥٠٠٠ لجمعية رسالة المشهرة في مصر والباقي لمساعدة أحد الفقراء، ١٥٠٠٠ مصروفات سفره للسعودية لأداء العمرة، ١٢٠٠٠وقود وصيانة لسيارته التي تستخدم في أغراضه الشخصية والمهنية.

ب – المقبوضات: ٤٠٠٠٠أتعاب محصلة من تصميم مبنى لأحد الأشخاص ومازال هناك ١٥٠٠٠ أخرى لم تحصل بعد، ٥٠٠٠٠ أتعاب رسومات هندسية نصفها لعملاء بمصر والنصف الآخر لعملاء بدولة الإمارات العربية(علماً بأن مصر مركز نشاط الممول المهني)، ١٢٠٠٠ أتعاب استشارات هندسية لإحدى الشركات، ١٥٠٠٠ فرق تعويض عن تلف بعض آلات المكتب الهندسية.

المطلوب: في ضوء البيانات السابقة

١٦ – إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة تكون:

(أ)١١٧٠٠٠ج	(ب) ١٠٢٠٠٠ج	(ج) ٩٢٠٠٠ج	(د)لا شيء مما سبق.

١٧ – إجمالي التكاليف اللازمة لمباشرة نشاط المكتب (قبل التبرعات وأقساط التأمين):

(أ)٥٥٧٥٠ج	(ب) ٥١٧٥٠ج	(ج) ٥٦٧٥٠ ج	(د) لا شيء مما سبق.

١٨ – يكون صافي إيراد المكتب الخاضع للضريبة:

(أ)٦٥٢٥٠ج	(ب) ٥٧٢٥٠ج	(ج) ٥٦٢٥٠ ج	(د) لا شيء مما سبق.

١٩ – يكون صافي إيراد المكتب الخاضع للضريبة بفرض أن الممول لا يمسك حسابات منتظمة:

(أ)١٠٥٣٠٠ج	(ب) ٩٦٣٠٠ج	(ج) ١٠٠٣٠٠ج	(د)لا شيء مما سبق.

السؤال الرابع: في ضوء دراستك لإيرادات الثروة العقارية الخاضعة للضريبة على دخل تأشخاص الطبيعيين، ودراستك للضريبة على العقارات المبنية،أختار الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابة لكل عبارة من العبارات التالية :

٢٠ – ممول يمتلك عمارة سكنية بمحافظة الجيزة، مكونة من ١٠ شقق سكنية، يسكن هو وأسرته إحداها، ويؤجر عدد أربع شقق بنظام الإيجار المفروش بواقع ٤٠٠٠ جنيه شهرياً لكل شقة، وذلك خلال المدة من أول مايو ٢٠١٨، وحتى نهاية شهر نوفمبر من نفس العام، أما الشقق الباقية فهي مؤجرة للغير بنظام الإيجار العادي القديم بواقع ١٠٠ جنيه شهرياً، هذا وقد سدد عن هذا العقار ضريبة عقارية قدرها ١٠٠٠ جنيه، فيكون صافي إيراد الثروة العقارية الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين لهذا الممول:

(أ)٥٥٦٠٠ج	(ب) ٥٨٠٠٠ج	(ج) ٤٨٤٠٠ج	(د) لا شيء مما سبق.

٢١ – ممول لا يمارس نشاط الاتجار في العقارات، باع شقة مملوكة له بمبلغ نصف مليون جنيه، وكان قد أشتراها بمبلغ ٤٠٠ألف جنيه، فتكون الضريبة المستحقة على هذا التصرف العقاري:

(أ)١٥٤٥٠ج	(ب) ١٤٢٩١,٢٥ج	(ج) ١٢٥٠٠ ج	(د)لا شيء مما سبق.

٢٢ – ممول يمتلك عقاراً من طابقين ، والطابق يمثل وحدة سكنية، يسكن هو وأسرته في طابق، ويستغل الطابق الآخر في نشاط شركة لتصنيع الملابس، تبلغ مساحة الطابق الواحد

٢٠٠ متر مربع، وتبلغ القيمة السوقية للمتر المربع في هذا العقار ٤٠٠٠ جنيه، فتكون الضريبة العقارية المستحقة على الطابق الذي يسكن فيه:

(أ)١٠٠٨ ج	(ب) ٩٧٩,٢ج	(ج) لا يستحق ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

٢٣ – في ضوء بيانات العبارة السابقة، تكون الضريبة العقارية المستحقة على الطابق الآخر والمستخدم في نشاط شركة الملابس:

(أ)١٠٠٨ ج	(ب) ٩٧٩,٢ج	(ج) لا يستحق ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

السؤال الخامس:في إطار ما قمت بدارسته في مجال الضريبة على توزيعات الأرباح والضريبة المستقطعة من المنبع المطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من بين بدائل الإجابة لكل عبارة من العبارات التالية:

٢٤ – شخص طبيعي غير مقيم في مصر يمتلك ٥٠٠٠ سهم في شركة مساهمة مصرية والتي يبلغ رأسمالها المصدر والمكتتب فيه ٥٠ألف سهم، ولقد قام خلال العام الحالي بشراء ١٠ آلاف سهم من أسهم ذات الشركة رغبة منه في زيادة استثماراته بها. بلغ نصيب السهم من التوزيعات التي قررتها الشركة هذا العام من أرباحها ١٠٠ جنيه للسهم ، فإن الضريبة المستحقة على هذه التوزيعات تكون:

(أ) ٧٥ألف جنيه	(ب) ١٥٠ألف جنيه	(ج) ٢٥ألف جنيه	(د) ٥٠ ألف جنيه

٢٥ - السيد / محسن المصري، المصري الجنسية ومقيم في مصر، والذي يستثمر أمواله في ٣٠٠٠ سهم من أسهم احد الشركات المساهمة المصرية منذ تأسيسها من خمس سنوات سابقة بقيمة أسمية١٠٠ جنيه للسهم، وليس له أي نشاط آخر. يبلغ رأسمال الأسهم المصدر والمكتتب فيه للشركة ١,٥ مليون جنيه، وحققت الشركة في هذا العام أرباحاً، وحصل الممول على نصيبه في الأرباح المقرر توزيعها وتبلغ ١٠ جنيه للسهم الواحد ، فإن الضريبة المستحقة على التوزيعات التي حصل عليها الممول تكون:

(أ) ٢٠٠٠ ج	(ب) ٣٠٠٠ ج	(ج) ١٠٠٠ ج	(د) لا يستحق ضريبة.

٢٦ – ممول شخص طبيعي مقيم في مصر وليس له بها نشاط تجاري أو صناعي، ولكنه يستثمر في٣٠٠٠ سهم من أسهم أحد الشركات المقيمة في بريطانيا والتي يبلغ رأسمالها ١٠ آلاف سهم والمقيدة بسوق الأوراق المالية بلندن، بلغ نصيبه في الأرباح الموزعة على المساهمين في الشركة البريطانية ١٣٥ألف جنيه إسترليني (سعر الجنيه الإسترليني ٢٠ جنيه مصري) ، وحصل الممول على نصيبه في هذه الأرباح وتم تحويلها لحسابه الجاري في احد البنوك المصرية، فإن الضريبة التي تستحق عليه عن هذه التوزيعات:

(أ) ٢٧٠ألف ج	(ب) ١٣٤,٥ألف ج	(ج) ٥٩٨٠٣٠ج	(د) لا يستحق ضريبة.

٢٧ – قام أحد الفنادق المصرية بالتعاقد مع أحد الفنانين العرب (غير مقيم في مصر) على

أحياء حفل غنائي بمناسبة أعياد الربيع، وبلغت قيمة التعاقد ما يعادل ٤٠٠ ألف جنيه مصري، على أن يتحمل الفندق أية ضريبة تستحق عن هذه المبالغ، فتكون الضريبة المستحقة في هذه الحالة:

(أ) ٥٠٠٠٠ ج	(ب) ١٠٠٠٠٠ج	(ج) لا ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

٢٨ ــ تعاقدت شركة مصرية مع احد الوكالات الإعلانية بدولة الإمارات لكي تقوم بعمل حملة إعلانية لمنتجات الشركة في أسواق دول الخليج العربي، وبلغت تكلفة هذه الحملة ما يعادل ٥٠٠ ألف جنيه مصري، فتكون الضريبة المستقطعة من المنبع والمستحقة في هذه الحالة:

(أ) ٥٠٠٠٠ ج	(ب) ١٠٠٠٠٠ج	(ج) لا توجد ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

٢٩ - حصلت شركة مصرية - قطاع خاص - على قرض من أحد بنوك سويسرا بما يعادل ٤٠ مليون جنيه مصري، وبمعدل فائدة ٥% سنوياً، وذلك لتمويل أحد مشروعاتها، على أن يسدد القرض مرة واحدة بعد سنتان من تاريخ القرض، وتسدد الفائدة في نهاية كل عام، فإن الضريبة المستقطعة من المنبع على عائد القرض تكون:

(أ) ٤٠٠٠٠٠ ج	(ب) ٢٠٠٠٠٠ج	(ج) لا توجد ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

٣٠ - حصلت إحدى المؤسسات الحكومية المصرية خلال عام ٢٠١٧ على تسهيلات إئتمانية من احد البنوك الإنجليزية بمبلغ يعادل ٢٠ مليون جنيه مصري لمدة أثنى عشر شهراً بمعدل فائدة ٧% سنوياً، وذلك لتمويل استيراد آلات لازمة لنشاطها، على أن تسدد هذه التسهيلات وفوائدها في نهاية العام، فتبلغ الضريبة المستقطعة من المنبع في هذه الحالة:

(أ) ٧٠٠٠٠٠ ج	(ب) ١٤٠٠٠٠ج	(ج) لا توجد ضريبة	(د) لا شيء مما سبق.

فهرس المحتويات

مقدمة:	3
القسم الأول الضرائب على الدخل في مصر وتطورها التاريخي	5
الجزء الأول: الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	11
الباب الأول : الأحكام العامة للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	12
الباب الثاني : المرتبات وما في حكمها	29
الباب الثالث : إيـــرادات النشـــاط التجـــاري والصـــناعي للأشخاص الطبيعيين	78
الباب الرابع : إيرادات المهن غير التجارية	127
الباب الخامس : إيرادات الثروة العقارية	163
الباب السادس : الضريبة على توزيعات الأرباح وناتج التعامل في الأوراق المالية.	178
الجزء الثاني: الضريبة المستقطعة من المنبع.	194
القسم الثاني الضريبة العقارية	224
تطبيقات	238
فهرس المحتويات	316

تم بحمد الله