

المحاسبة الضريبية في منشآت الأعمال

**(الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
والضريبة على القيمة المضافة
وضريبة الدمغة)**

تأليف

د. جلال مطاوع إبراهيم د. محمد هشام الحموي

د. محمود عباس حمدي

مراجعة

د. رؤوف عبد المنعم

كلية التجارة - جامعة القاهرة

2020 /2019

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

”سُبْحَانَكَ لَا عِلْمَ لَنَا إِلَّا مَا عَلَّمْتَنَا
إِنَّكَ أَنْتَ الْعَلِيمُ الْحَكِيمُ“

صدق الله العظيم

الآية 32

سورة البقرة

مقدمة

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

أولاً: الضرائب المباشرة على الدخل:

وتتضمن الضريبة التي تفرض على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المفروضة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بالقانون رقم (91) لسنة 2005 وما تلاه من تعديلات.

ثانياً: الضرائب غير المباشرة على الإنفاق والتداول:

وهي تلك الضرائب التي تصيب استعمالات الدخل المختلفة وتتكون من الضريبة على القيمة المضافة المفروضة بموجب القانون 67 لسنة 2016، وضريبة الدمغة المفروضة بالقانون 111 لسنة 1980 وما تلاه من تعديلات. ولما كان قد سبق تناول الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة المستقطعة من المنبع في المحاسبة الضريبية (1)، فإننا سنتناول في هذا المؤلف الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والضريبة على القيمة المضافة وضريبة الدمغة، وذلك في الأجزاء التالية:

الجزء الأول: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.

الجزء الثاني: الضريبة على القيمة المضافة.

الجزء الثالث: ضريبة الدمغة.

والله ولي التوفيق ،،،

الجزء الأول
الضريبة على أرباح الأشخاص
الاعتبارية

التطور التاريخي للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية

مقدمة :

يرجع فرض الضرائب على الأشخاص الاعتبارية في مصر إلى القانون 14 لسنة 1939 والذي صدر في أعقاب حركة الإصلاح المالي والتي بدأت في عام 1937 بعد إلغاء الامتيازات الأجنبية وإنهاء الحماية البريطانية على مصر واستردادها لسيادتها الكاملة في إصدار التشريعات الضريبية، وأعقب هذا القانون إصدار عدة قوانين ضريبية أخرى شملت تعديلات وتطورات في مجال فرض الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، ويمكن أن نلخص هذه التطورات في أربع مراحل أساسية، وهي على النحو التالي:

المرحلة الأولى : صدور القانون رقم 14 لسنة 1939 :

لم تكن الشركات والمؤسسات التي تزاوّل نشاطاً تجارياً أو صناعياً تخضع قبل صدور هذا القانون لأي نوع من أنواع الضرائب سوى بعض الضرائب غير المباشرة مثل ضريبة الدمغة، والضريبة العقارية الخاصة بالعقارات التي تمتلكها هذه الأنشطة . هذا وقد فرض القانون 14 لسنة 1939 مجموعة من الضرائب على إيرادات الثروة المنقولة وفقاً لمصادر الإيراد .
ويلخص الجدول التالي وضع أرباح الأنشطة التجارية والصناعية من الخضوع للضريبة في ظل القانون 14 لسنة 1939:

ضريبة المرتبات	ضريبة ق . م	ضريبة أ. ت. ص	الشكل القانوني
		أرباح المنشأة	المنشأة الفردية
		أرباح المنشأة وفقاً لحصة كل شريك .	شركة التضامن
	أرباح الشريك الموصي.	أرباح الشريك التضامن	شركة التوصية البسيطة
الأرباح الموزعة على العاملين.	الأرباح الموزعة على المساهمين، وأعضاء مجلس الإدارة .	الأرباح المحتجزة وغير الموزعة.	شركة الأموال

المرحلة الثانية : القانون رقم 157 لسنة 1981 :

لم يحدث أي تعديل جوهري في التشريع الضريبي الخاص بالضريبة على الأنشطة التجارية والصناعية خلال الفترة منذ صدور القانون 14 لسنة 1939 وحتى صدور القانون 157 لسنة 1981 ، وذلك سوى بعض تعديلات ترتبط بسعر الضريبة ، وخاصة خلال الفترة بعد حرب 1967 والتي حتمت فرض ضريبة خاصة بالدفاع والأمن القومي وذلك لإزالة آثار نكسة 1967، وكذلك تعديلات ترتبط بالإعفاء من الضريبة لتشجيع الاستثمار بموجب قانون استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة رقم 43 لسنة 1974 أو قانون المجتمعات العمرانية الجديدة .

ويعتبر القانون 157 لسنة 1981 أول تشريع ضريبي أحدث تغييراً في نظام ضرائب الدخل في مصر، حيث جاء لاغياً لجميع قوانين ضرائب الدخل السابق صدورها عليه، وممهداً للأخذ بنظام الضريبة الموحدة للأشخاص الطبيعيين، حيث أبقى على الضرائب النوعية على الدخل للأشخاص الطبيعيين يتوجها ضريبة عامة على الدخل مما يسهل بعد ذلك من فرض الضريبة الموحدة عليهم، ومستحدثاً ضريبة مستقلة على أرباح شركات

الأموال سواء كانت هذه الأرباح محتجزة أم موزعة على المساهمين وأصحاب الحصص.
ويُلخص الجدول التالي وضع أرباح الأنشطة التجارية والصناعية من الخضوع للضريبة في ظل القانون 157 لسنة 1981 :

المرتبطة ضريبة	ضريبة إيرادات رؤوس الأموال المنقولة	ضريبة أرباح شركات الأموال	ضريبة أ. ت. ص	الشكل القانوني
			أرباح المنشأة	المنشأة الفردية
			أرباح المنشأة وفقاً لحصة كل شريك .	شركة التضامن
			أرباح الشريك المتضامن ، وكذلك أرباح حصة التوصية	شركة التوصية البسيطة
الأرباح الموزعة على العاملين. وما يحصل عليه العضو المنتدب في حدود 5000 جنيه سنوياً.	مكافآت عضوية مجلس الإدارة وبدلاتها، وما يحصل عليه العضو المنتدب مقابل العمل الإداري ويتجاوز 5000 ج سنوياً.	صافي أرباح الشركة (بعد استبعاد مكافآت عضوية مجلس الإدارة وبدلاتها وما يحصل عليه العضو المنتدب والعاملين).		شركة الأموال

المرحلة الثالثة : القانون رقم 187 لسنة 1993 :

أقتصر تأثير القانون 187 لسنة 1993 خلال هذه المرحلة على الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، حيث فرض ضريبة موحدة على دخل الشخص الطبيعي من المصادر الآتية:
1- إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

- 2- إيرادات المهن غير التجارية .
3- إيرادات الثروة العقارية.

حيث يتم محاسبة الممول من الأشخاص الطبيعيين عن هذه الإيرادات دفعة واحدة وتدخل ضمن إقراره السنوي، بينما أفرد هذا القانون معاملة ضريبية مستقلة لإيرادات رؤوس الأموال المنقولة وللمرتبات فقضى بعدم دخولهما ضمن الإقرار الموحد السنوي للممول، ويتم فرض ضريبة مستقلة على كل إيراد من هذين الإيرادين.

وبذلك لم يتناول هذا القانون المعاملة الضريبية لأرباح شركات الأموال والخاضعة للضريبة التي أستخدمها القانون 157 لسنة 1981، حيث ظلت هذه الشركات تخضع لهذه الضريبة في ظل القانون 187 لسنة 1993، ويلخص الجدول التالي وضع أرباح الأنشطة التجارية والصناعية من الخضوع للضريبة في ظل القانون 187 لسنة 1993، وهو لا يختلف عن الشكل السابق، وذلك فيما عدا مسمى الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، حيث أصبحت تدرج تحت الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين:

الشكل القانوني	الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين	الضريبة على أرباح شركات الأموال	الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة	الضريبة على المرتبات
المنشأة الفردية	أرباح المنشأة			
شركة التضامن	أرباح المنشأة وفقاً لحصة كل شريك.			
شركة التوصية البسيطة	أرباح الشريك المتضامن، وكذلك أرباح الشريك الموصي			
شركة الأموال		صافي أرباح الشركة (بعد استبعاد مكافآت عضوية مجلس الإدارة وبدلاتها وما يحصل عليه العضو المنتدب في حدود 5000 جنيه سنوياً).	مكافآت عضوية مجلس الإدارة وبدلاتها، وما يحصل عليه العضو المنتدب مقابل العمل ويتجاوز 5000 جنيه سنوياً	الأرباح الموزعة على العاملين. وما يحصل عليه العضو المنتدب في حدود 5000 جنيه سنوياً.

المرحلة الرابعة : القانون رقم 91 لسنة 2005 :

أحدث القانون 91 لسنة 2005 تغييراً جوهرياً في مجال الضريبة على الدخل، ووضع معاملة ضريبية تختلف عن تلك التي كانت في ظل التشريعات الضريبية السابقة. حيث شمل هذا القانون ثلاث أنواع من الضرائب على الدخل، النوع الأول وهو الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وشمل عاؤها دخل الشخص الطبيعي المقيم في مصر من المصادر الآتية:

- 1 - المرتبات والأجور وما في حكمها.
- 2 - النشاط التجاري والصناعي.
- 3 - النشاط المهني أو غير التجاري.
- 4 - الثروة العقارية.

ويخلص الجدول التالي المعاملة الضريبية لأرباح الأنشطة التجارية والصناعية المقيمة في مصر وفقاً للقانون 91 لسنة 2005:

الشكل القانوني	الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين	الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية
المنشأة الفردية	صافي أرباح المنشأة	
شركات الأشخاص (تضامن - توصية بسيطة)		صافي أرباح الشركة .
شركات الأموال (المساهمة - توصية بالأسهم - ذات مسئولية محدودة)		صافي أرباح الشركة .

ولما كان قد أدخل على القانون 91 لسنة 2005 عدة تعديلات كان آخرها القانون 10 لسنة 2019، فسوف نتناول في الصفحات التالية الأحكام الخاصة بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية من حيث نطاقها، وسعرها، وأسس تحديد وعاؤها، وفقاً لآخر تعديلات صدرت على القانون 91 لسنة 2005 حتى تاريخ صدور هذا المؤلف.

الباب الأول
نطاق سريان الضريبة
وسعرها

مقدمة:

استحدث قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005 فرض ضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وهو ما لم يكن موجودا في ظل قوانين الضرائب السابقة، حيث كان القانون 157 لسنة 1981 المعدل بالقانون 187 لسنة 1993 يفرق بين شركات الأموال وشركات الأشخاص، فكانت شركات الأموال والممثلة في الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وذات المسؤولية المحدودة، تحاسب ضريبيا عن أرباحها باعتبارها شخص اعتباري وتخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال. بينما كانت شركات الأشخاص، وهي شركات التضامن والتوصية البسيطة، يتم محاسبة كل شريك عن نصيبه في أرباح هذه الشركات، ويخضع للضريبة الموحدة لدخل الأشخاص الطبيعيين، وذلك على اعتبار أن الشريك في مثل هذه الشركات يعد شخص طبيعي. وهذا لا يتفق مع الواقع في كثير من الأحيان حيث نجد في بعض الحالات أن الشركاء في مثل هذه الشركات أشخاص اعتبارية (معنوية) وليست أشخاص طبيعية.

ولقد خالف القانون رقم 91 لسنة 2005 ذلك النظام الضريبي السابق وأخضع جميع أنواع الشركات على اختلاف أغراضها وأشكالها القانونية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وفي هذه الحالة يتم محاسبة الشركة ضريبيا عن أرباحها وليس الشركاء.

ولقد تناولت المواد من المادة 47 إلى 50 نطاق فرض الضريبة والجهات والشركات الخاضعة لها والمعفاة منها، وسعر الضريبة كالاتي:

أولاً : نطاق فرض الضريبة:

نصت المادة (47) من القانون 91 لسنة 2005 على أن تسرى الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية على:

- 1- أرباح الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر بالنسبة إلى جميع الأرباح التي تحققها سواء من مصر أو خارجها ، عدا جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع .
- 2- أرباح الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة بالنسبة إلى الأرباح التي تحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .
ويكون الشخص الاعتباري مقيماً في مصر في أي من الأحوال الآتية:
 - 1 - إذا كان قد تأسس وفقاً للقانون المصري .
 - 2- إذا كان مركز إدارته الرئيسي أو الفعلي في مصر .
 - 3- إذا كان شركة تملك فيها الدولة أو أحد الأشخاص الاعتبارية العامة أكثر من 50% من رأسمالها .وبصفة عامة يعتبر الشخص الاعتباري مقيماً في مصر إذا كان مركز إدارته الفعلي بها. ونصت المادة (3) من اللائحة التنفيذية للقانون، على أن تكون مصر مركز للإدارة الفعلي إذا تحقق حالتان على الأقل من الحالات الآتية:
 - 1 - إذا كانت مصر هي المقر الذي تتخذ فيه قرارات الإدارة اليومية .
 - 2 - إذا كانت مصر هي المقر الذي ينعقد به اجتماعات مجلس الإدارة أو المديرين .
 - 3 - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه 50% على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين .
 - 4 - إذا كانت مصر هي المقر الذي يقيم فيه الشركاء أو المساهمون الذين تزيد حصصهم على نصف رأس المال أو حقوق التصويت .هذا ويلاحظ أن نطاق فرض الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية خرج عن نطاق الإقليمية وأتسع لنطاق العالمية، وأخضع للضريبة الأرباح التي يحققها الشخص الاعتباري المقيم عن مزاولته نشاطه خارج مصر، وغير المقيم عن الأرباح التي يحققها من خلال منشأة دائمة في مصر .

ويقصد بالمنشأة الدائمة وفقاً لأحكام المادة (4) من القانون 91 لسنة 2005، بأنها كل مكان ثابت يتم من خلاله تنفيذ كل أو بعض أعمال المشروعات الخاصة بشخص غير مقيم في مصر، وتشمل على الأخص، محل الإدارة، الفرع، المبنى المستخدم كمنفذ بيع، المكتب، المصنع، الورشة، المنجم أو حقل البترول أو بئر الغاز أو المحجر أو مكان لاستخراج موارد طبيعية، المزرعة، موقع البناء أو الإنشاء أو التجميع أو التجهيز. وتكون أرباح الشخص غير المقيم والمحققة من خلال أي صورة من صور المنشأة الدائمة المشار إليها سابقاً، خاضعة للضريبة، مع مراعاة أحكام الاتفاقيات الضريبية الدولية .

ثانياً: الجهات والشركات الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية والمعفاة منها:

هذا ونصت المادة (48) على أنه يقصد بالأشخاص الاعتبارية في تطبيق أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم 91 لسنة 2005، ما يأتي:

- 1- شركات الأموال وشركات الأشخاص أياً كان القانون الذي تخضع له، وكذلك شركات الواقع. ولقد حددت المادة (1) من القانون مفهوم شركات الواقع بأنها الشركة التي تقوم بين أشخاص طبيعيين دون استيفاء إجراءات الانعقاد أو الشهر فيما عدا الحالات الناشئة عن ميراث منشأة فردية. ويدخل هنا أيضاً وفقاً لأحكام المادة 54 من اللائحة التنفيذية للقانون، الشركات التي تمارس نشاطاً من أنشطة المهن الحرة سواء بعقد أو بدون عقد.
- 2- الجمعيات التعاونية واتحاداتها.
- 3- الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة إلى ما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.
- 4- البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية ولو كان مركزها الرئيسي في الخارج وفروعها في مصر.

5- الوحدات التي تنشئها وحدات الإدارة المحلية بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة.

هذا ولقد أستثنى القانون من الخضوع للضريبة في المادة (47) جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع ، وكذلك ألقى القانون من الخضوع للضريبة الجهات والمنشآت المبينة في المادة (50) منه ، وهي على النحو التالي:

- 1- الوزارات والمصالح الحكومية.
- 2- المنشآت التعليمية الخاضعة لإشراف الدولة والتي لا تستهدف أساساً الحصول على الربح. ولقد تم إلغاء هذا الإعفاء بموجب القانون 114 لسنة 2008، وذلك نظراً لما رأته الدولة من خروج هذه المنشآت عن هدفها الرئيسي المتمثل في توفير التعليم لفئات المجتمع بدون نية التبرح والكسب من هذا النشاط، وأصبح هناك كثير من المنشآت التعليمية التي تحقق وفورات ضخمة لأصحابها، ولا تقوم بضخ هذه الوفورات في تطوير العملية التعليمية، وبالتالي رأت الدولة عدم أحقية المنشآت التعليمية الخاصة في الإعفاء، وأصبحت خاضعة للضريبة منذ 5 مايو 2008 .
- 3- الجمعيات والمؤسسات الأهلية المنشأة طبقاً لأحكام قانون الجمعيات والمؤسسات الأهلية الصادر بالقانون 84 لسنة 2002، وذلك في حدود الغرض الذي تأسست من أجله.
- 4- الجهات التي لا تهدف إلى الربح وتباشر أنشطة ذات طبيعة اجتماعية أو علمية أو رياضية أو ثقافية وذلك في حدود ما تقوم به من نشاط ليست له صفة تجارية أو صناعية أو مهنية.
- 5- أرباح صناديق التأمين الخاصة الخاضعة لأحكام القانون 54 لسنة 1975.

- 6- المنظمات الدولية وهيئات التعاون الدولي وممثلوها والتي تنص اتفاقية دولية على إعفائها.
- 7- توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال المشار إليه التي لا يقل استثمارها في الأوراق وأدوات الدين عن 80%، وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد إضافة 10% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم. وعائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية دون سندات الخزنة، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره.
- 8 - ناتج التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية. وتم إلغاء هذا الاعفاء بموجب القانون 53 لسنة 2014.
- 9 - العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية وشهادات الإيداع التي يصدرها البنك المركزي المصري أو الإيرادات الناتجة عن التعامل فيها استثناءً من حكم المادة 56 من هذا القانون.
- 10- توزي عات الأرباح التي تحصل علىها الشركة الأم أو الشركة القابضة من الشركات التابعة بعقبة المقومة وغير المقومة بعد إضافة نسبة 10% منقومة هذا التوزي عات إلى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة م قابلاً لتكاليف غير واجبة الخصم وذلك بشرط:
- أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن 25% من رأس مال الشركة التابعة أو حقوق التصويت.

- أن لا تقل حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين أو تلتزم بالاحتفاظ بهذه النسبة لمدة سنتين من تاريخ أقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.
- 11- أرباح شركات استصلاح أو استزراع الأراضي لمدة عشر سنوات اعتباراً من تاريخ مزاولة النشاط أو بدء الإنتاج.
- 12- أرباح شركات الإنتاج الداجني وتربية النحل وحظائر تربية المواشي وتسمينها وشركات مصايد ومزارع الأسماك لمدة عشر سنوات من تاريخ مزاولة النشاط.
- 13- إعفاءات قانون الاستثمار الجديد:
 - شمل قانون الاستثمار الجديد رقم 72 لسنة 2017 حوافز استثمار تمنح للمشروعات الاستثمارية التي تقام بعد العمل به ، وهذه الحوافز تكون خصماً من صافي الربح الخاضع للضريبة، وذلك على النحو التالي:
 - أ - نسبة 50% من التكاليف الاستثمارية للمشروعات التي تقام في المناطق الجغرافية الأكثر احتياجاً للتنمية (القطاع أ).
 - ب - نسبة 30% للمشروعات الاستثمارية التي تقام في باقي أنحاء الجمهورية (القطاع ب)، وذلك في المجالات الآتية:
 - 1) المشروعات كثيفة العمالة.
 - 2) المشروعات المتوسطة والصغيرة.
 - 3) المشروعات التي تعتمد على الطاقة الجديدة أو المتجددة أو تنتجها.
 - 4) المشروعات القومية التي يصدر بها قرار من المجلس الأعلى للاستثمار.
 - 5) المشروعات السياحية التي يصدر بها قرار من المجلس الأعلى للاستثمار.
 - 6) مشروعات إنتاج الكهرباء وتوزيعها.
 - 7) المشروعات التي يتم تصدير إنتاجها للخارج.

- (8) صناعة السيارات والصناعات المغذية لها.
- (9) الصناعات الخشبية والأثاث والطباعة والتغليف والصناعات الكيماوية.
- (10) المضادات الحيوية وأدوية الأورام ومستحضرات التجميل.
- (11) الصناعات الغذائية والحاصلات الزراعية وتدوير المخلفات الزراعية.
- (12) الصناعات الهندسية والمعدنية والنسيجية والجلود.
- وأوضحت المادة رقم (11) من القانون 72 لسنة 2017 أنه يجب أن لا يزيد مبلغ الحافز عن 80% من رأس المال المدفوع حتى تاريخ بدأ النشاط. فبفرض أن التكاليف الاستثمارية لمشروع استثماري جديد من مشروعات القطاع (أ) بلغت 15 مليون جنيه، وأن رأس المال المدفوع في هذا المشروع حتى تاريخ بدأ نشاطه بلغ 10 مليون جنيه، فإن هذا المشروع سيستفيد بحافز 50% من التكاليف الاستثمارية أي 7,5 مليون جنيه وذلك لأنه لم يتجاوز نسبة 80% من رأس المال المدفوع والتي تبلغ 8 مليون جنيه (10 مليون × 80%).
- بينما إذا كانت التكاليف الاستثمارية بلغت 20 مليون جنيه، ويكون الحافز 50% منها أي 10 مليون جنيه، فهنا يستفيد المشروع الاستثماري بحافز 8 مليون جنيه فقط أي في حدود 80% من رأس المال المدفوع.
- هذا ويتم خصم هذا الحافز من الأرباح السنوية للمشروع الخاضع للضريبة، ويجب أن لا تزيد مدة الخصم عن سبع سنوات من تاريخ بدأ النشاط. بمعنى أن مبلغ الحافز يخصم من أرباح أول سنة للنشاط فإذا تبقى مبلغ من الحافز يرحل ليخصم من أرباح العام التالي، فإذا تبقى مبلغ من الحافز يرحل للعام الذي يليه وهكذا بحد أقصى سبع سنوات، ولا يجوز الترحيل لأي سنة تالية بعد ذلك.
- ولقد وضعت المادة رقم (12) من القانون 72 لسنة 2017 عدة شروط ينبغي توافرها جميعاً ليتمتع المشروع الاستثماري بالحافز، وهذه الشروط على النحو التالي:

- 1 - أن يتم تأسيس شركة أو منشأة جديدة لإقامة المشروع الاستثماري، وبالتالي فإن المشروعات القائمة لا تتمتع بالحافز.
- 2 - أن تؤسس الشركة أو المنشأة خلال مدة أقصاها ثلاث سنوات من تاريخ العمل باللائحة التنفيذية للقانون، ويجوز بقرار من مجلس الوزراء مد هذه المدة لمرة واحدة، وبالتالي فإن المشروعات التي ستقام بعد هذه المدة لن تستفيد بالحافز إلا إذا تم مد هذه المدة.
- 3 - أن تمسك الشركة أو المنشأة حسابات منتظمة.
- 4 - ألا يكون أي من المساهمين أو الشركاء أو أصحاب المنشآت قدم أو ساهم أو استخدم في إنشاء أو تأسيس أو إقامة المشروع الاستثماري المتمتع بالحافز أياً من الأصول المادية لشركة أو منشأة قائمة وقت العمل بالقانون، أو تم تصفيتها لإنشاء مشروع استثماري جديد يتمتع بالحافز، وبالتالي فإن المشروع الاستثماري الجديد الذي سيدخل أحد المساهمين فيه بحصة عينية ممثلة في أصول منشأة مملوكة لهذا المساهم، لن يستفيد بالحافز المشار إليه.

ثالثاً: سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية:

اشتملت الفقرة الأولى من المادة 49 من القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالقانون 96 لسنة 2015 ، على سعر الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، حيث نصت على أن تسرى الضريبة بسعر 22,5% من صافي الأرباح السنوية.

واستثناء من هذا السعر، تخضع أرباح هيئة قناة السويس، والهيئة المصرية العامة للبترول، والبنك المركزي للضريبة بسعر 40%، كما تخضع أرباح شركات البحث عن البترول والغاز وإنتاجها للضريبة بسعر 40.55%. هذا ونصت المادة (49) أيضاً على أنه عند تحديد وعاء الضريبة يقرب الوعاء إلى أقرب عشرة جنيهاً أقل. وهذا معناه أنه إذا كانت الأرباح

السنوية الصافية الخاضعة للضريبة تبلغ 89978 جنيه فيتم محاسبة الشركة عن وعاء ضريبي قدره 89970 جنيه وتحسب الضريبة على هذا الوعاء. وأضاف القانون 53 لسنة 2014 المادة (49 مكرراً) والتي نصت على أن تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر ١٠ % من صافي الأرباح الرأسمالية تدون خصماً أي تكاليف".

الباب الثاني
تحديد الدخل الخاضع للضريبة

مقدمة:

يتحدد الدخل الخاضع للضريبة على أساس صافي الربح الذي يظهر في قائمة الدخل (ح/أ.خ) والمعدة وفقا لمعايير المحاسبة المصرية، بينما يتحدد وعاء الضريبة بتطبيق أحكام القانون الضريبي على صافي الربح المشار إليه. ويوضح هذا أن هناك اختلاف بين مفهوم الربح المحاسبي، ومفهوم الربح (الوعاء) الضريبي، وأن تحديد الربح (الوعاء) الضريبي سوف يكون في ظل أحكام قانونية تتعلق بمكونات تحديد الأرباح وهي عناصر الإيرادات والمصروفات المختلفة. وتأسيسا على ما سبق سوف نتناول أسس وأحكام تحديد الدخل الخاضع للضريبة من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: الربح المحاسبي والربح الضريبي.

الفصل الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة.

الفصل الثالث: التكاليف الواجبة الخصم لتحديد وعاء الضريبة.

الفصل الأول
الربح المحاسبي والربح
الضريبي

الفصل الأول

الربح المحاسبي والربح الضريبي

مفهوم الربح المحاسبي والربح الضريبي :

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 قوانين الشركات أو القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لكل دولة. أما الربح الضريبي فإنه يتحدد طبقاً للأحكام القانونية التي يضعها المشرع الضريبي لكل دولة على حدة، وفقاً 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). وعادة ما يتم تصنيف الاختلافات بين صافي الربح المحاسبي وصافي الربح الخاضع للضريبة في مجموعتين من الاختلافات:

أولاً: الاختلافات الدائمة أو الثابتة:

تتسبب الاختلافات الدائمة أو الثابتة نتيجة أن بعض بنود المصروفات أو الإيرادات تؤخذ في الاعتبار عند قياس إحدى نوعي الربح- المحاسبي أو

الضريبي- ولا يؤخذ في الاعتبار عند قياس النوع الآخر من الربح، وتشمل هذه الاختلافات العناصر الآتية:

1- إيرادات يتم أخذها في الاعتبار عند قياس الربح المحاسبي ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح الضريبي لأنها معفاة أو غير خاضعة للضريبة، مثال ذلك فوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية.

2- مصروفات يتم أخذها في الاعتبار عند قياس الربح المحاسبي ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح الضريبي لأنها غير معتمدة ضريبياً. مثال ذلك ضريبة الدخل التي تتحملها المنشأة حيث لا تعتبر ضمن المصروفات الضريبية في حين تدرج ضمن المصروفات عند تحديد الربح المحاسبي القابل للتوزيع.

3- إيرادات يتم أخذها في الاعتبار عند قياس الربح الضريبي ولا تؤخذ في الاعتبار عند قياس الربح المحاسبي مثل أرباح إعادة تقدير أصول والتزامات المنشأة عند إنضمام أو انفصال شريك، فمن الناحية المحاسبية تعتبر هذه الأرباح تعديل في حصة الشريك في رأس المال إلا أنها تخضع للضريبة باعتبارها ناتجا عن تصرف قانوني يترتب عليه تعديل أو تغيير هيكل الملكية.

4- مصروفات يتم أخذها في الاعتبار عند قياس الربح الضريبي ولا تؤخذ في الحسابان عند قياس الربح المحاسبي لأنها تمثل إعفاءات ضريبية وليست مصروفات فعلية.

ثانياً: الاختلافات المؤقتة

تنشأ الاختلافات المؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة أن بعض بنود الإيرادات والمصروفات تدرج في القوائم المالية للأغراض المحاسبية في فترات مختلفة عن الفترات التي تدرج فيها نفس البنود في الإقرار الضريبي للمنشأة بسبب الاختلاف بين المعايير المحاسبية والمعالجات الضريبية.

ومن أبرز البنود التي تؤدي إلى حدوث اختلافات مؤقتة بين الربح المحاسبي والربح الضريبي إهلاك الأصول الثابتة، ففي بعض الحالات تختلف معدلات إهلاك الأصول الثابتة المستخدمة للأغراض المحاسبية عنها للأغراض الضريبية، فعلى سبيل المثال لو تم استخدام معدل إهلاك 20% لأصل ثابت عند إعداد القوائم المالية، واستخدام معدل إهلاك 10% لنفس الأصل عند حساب الربح الضريبي فهذا يعني أن تكلفة الأصل توزع على 5 سنوات لأغراض المحاسبة المالية، في حين توزع هذه التكلفة على عشر سنوات عند قياس الربح الضريبي بالتالي يكون قسط الإهلاك المحاسبي لهذا الأصل مختلفاً عن قسط الإهلاك الضريبي.

وتتميز الاختلافات المؤقتة التي تنشأ في فترة مالية معينة بأن تأثيرها عادة ما ينعكس في فترة مالية أخرى، بمعنى أن الاختلاف المؤقت الذي ينشأ في فترة مالية ويؤدي إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي خلال فترات مالية معينة سوف ينعكس بالضرورة ويؤدي إلى تخفيض الربح الضريبي عن الربح المحاسبي في فترات مالية أخرى تالية. فإذا افترضنا أن لدينا أصل ثابت قيمته 100.000 جنيه يبلغ معدل إهلاكه للأغراض المحاسبية 50%، بينما يبلغ معدل إهلاكه للأغراض الضريبية 25% فإن تأثير هذا الاختلاف المؤقت خلال سنوات عمر الأصل يكون على النحو التالي:

السنوات	قسط الإهلاك المحاسبي	قسط الإهلاك الضريبي	الاختلاف المؤقت	التأثير على كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي
1	50.000	25000	(25000)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
2	50.000	25000	(25000)	الربح المحاسبي > الربح الضريبي
3	--	25000	25000	الربح المحاسبي < الربح الضريبي
4	--	25000	25000	الربح المحاسبي < الربح الضريبي
الإجمالي	100.000	100.000	--	

ومن واقع الجدول السابق يمكن ملاحظة أن مجموع خانة الاختلاف المؤقت بين قسط الإهلاك المحاسبي وقسط الإهلاك الضريبي صفر، بمعنى أن هذا الاختلاف يتلاشي أثره على كل من الربح المحاسبي والربح الضريبي خلال

فترة عمر الأصل المحددة وفقا لنسبة الإهلاك الأقل سواء كانت مطبقة لأغراض المحاسبة المالية أو لأغراض المحاسبة الضريبية، وهي في مثالنا السابق 25%، أي تتلشى هذه الاختلافات خلال عمر الأصل المحدد بأربعة سنوات، حيث أن هذا الاختلاف المؤقت أدى إلى زيادة الربح الضريبي عن الربح المحاسبي في السنتين الأولى والثانية، بينما أدى إلى تخفيض الربح الضريبي عن الربح المحاسبي خلال السنتين الثالثة والرابعة وبنفس القيم، ويعد هذا تفسيرا لسبب إطلاق تعبير اختلافات مؤقتة أو وقتية على هذا النوع من الاختلافات بين الربح المحاسبي والربح الضريبي.

طرق تحديد الربح الضريبي

يتم تحديد الربح الضريبي عادة بأحدى طريقتين هما: الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة، وتصل الطريقتين إلى نفس رقم صافي الربح أو الوعاء الخاضع للضريبة.

1- الطريقة المباشرة:-

تقوم هذه الطريقة على إجراء مقابلة مباشرة بين الإيرادات الخاضعة للضريبة والمصروفات المعتمدة ضريبيا، بحيث يحدد الربح الضريبي مباشرة بطريقة تقليدية وفقا للمعادلة المحاسبية المعروفة التي تعتمد على خصم المصروفات أو التكاليف من الإيرادات، بحيث يبدو الأمر كما لو كانت المنشأة تقوم بإعداد قائمة دخل وفقا لأحكام التشريع الضريبي وتعليمات وتفسيرات مصلحة الضرائب وعادة ما تأخذ هذه القائمة:

البيان	القيمة
الإيرادات الخاضعة للضريبة	
-	x
-	x
إجمالي الإيرادات الخاضعة للضريبة	xx

	x	تخصم: المصروفات المعتمدة ضريبيا
	x	-
(xx)		-
xx		إجمالي المصروفات المعتمدة ضريبيا
(xx)		صافي الربح
xx		تخصم الإعفاءات
		وعاء الضريبة

تعد هذه الطريقة غير شائعة الاستخدام في المنشآت والشركات التي تمسك دفاتر محاسبية منتظمة حيث أنها تؤدي إلى زيادة العبء على كل من المحاسبين التابعين للشركات والمنشآت وكذلك مأموري الضرائب. فبالنسبة للمحاسبين تحتاج منهم إلى إمساك سجلات ودفاتر تسجل فيها المصروفات والإيرادات من وجهة النظر الضريبية، بالإضافة إلى الدفاتر والسجلات المحاسبية. أما بالنسبة لمأموري الضرائب فإن تطبيق هذه الطريقة يلزمهم بإجراء الفحص الضريبي لكافة عناصر المصروفات والإيرادات الخاضعة للضريبة والمصروفات المعتمدة ضريبيا.

وعادة ما تستخدم هذه الطريقة في الحالات التي يتم فيها تحديد الربح الضريبي على أساس تقديري أي دون الاعتماد على دفاتر وحسابات منتظمة، كما هو الحال عند تحديد أرباح تأجير المحلات التجارية (مادة 19) أو الوحدات المؤجرة مفروش (مادة 41) وأيضا في الأرباح التجارية والصناعية للمنشآت التي لا تمسك دفاتر منتظمة، والمنشآت الصغيرة.

2- الطريقة غير المباشرة:

تعتمد هذه الطريقة أساسا على تعديل الربح الظاهر بالقوائم المالية والمعد وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها ليصبح متمشيا مع أحكام وقواعد التشريع الضريبي وتعليمات مصلحة الضرائب، ويتحدد الربح الضريبي ووعاء الضريبة طبقا لهذه الطريقة على النحو التالي:

البيان	يخصم	يضاف
صافي الربح المحاسبي من قائمة الدخل (حـ/ أ.خ) 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	××	
إجمالي الخصومات		(××)
صافي الربح الضريبي		××

تتميز 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 وفقاً لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، والفاحص الضريبي الذي يقع عليه عبء تعديل هذا الربح وفقاً لأحكام وقواعد التشريع الضريبي للوصول إلى الربح الضريبي وعادة ما يتم هذا التعديل من خلال الإقرار الضريبي الذي تعده المنشأة وترفق به حساباتها الختامية وترسله إلى مصلحة الضرائب.

الفصل الثاني
تحديد إيرادات الأشخاص الاعتبارية
الداخلة في وعاء الضريبة

الفصل الثاني

تحديد إيرادات الأشخاص الاعتبارية الداخلة في وعاء الضريبة

يخصص هذا الفصل لبيان إيرادات النشاط التجاري والصناعي الداخلة في وعاء الضريبة على دخل الأشخاص الاعتبارية المقررة بالقانون 91 لسنة 2005 وما تلاه من تعديلات. ونمهد لهذا الموضوع بالإشارة لمفهوم مبدأ سنوية الضريبة والاستثناءات التي يمكن أن ترد عليه، ثم نبين بعد ذلك القواعد التي تحكم تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، وأخيراً بيان الإيرادات الخاضعة للضريبة.

مبدأ سنوية الضريبة:

جرى العرف المحاسبي على أن يتبع المحاسبون بعض المبادئ والفروض المتعارف عليها في التطبيق العملي، ومن هذه الفروض فرض استمرار المشروع، ويعنى أن حياة المشروع لانهائية وغير مرتبطة بحياة أصحابه، ولا تحددها فترة معينة، وأن الربح الحقيقي لا يمكن قياسه بدقة إلا بعد تصفية المشروع وانقضاء حياته نهائياً.

غير أن استمرارية المشروع تتنافى مع الاعتبارات الإدارية والاجتماعية الاقتصادية والضريبية. من أجل هذا اضطر المحاسبون إلى تقسيم حياة المشروع إلى فترات دورية قصيرة نسبياً وظهور مبدأ الدورية، وصار عليهم قياس نتائج أعمال المشروع خلال هذه الفترة المالية وتحديد مركزه المالي في ختامها، وهم يراعون في نفس الوقت استقلال هذه الفترة بإيراداتها ونفقاتها.

ولقد سائر المشروع الضريبي المصري اتجاه المحاسبين في الأخذ بمبدأ الدورية. وعليه فإن الربح الذي يتخذ أساساً لتحديد مقدار الضريبة هو الربح الذي يتحدد ويتحقق في ختام السنة المالية للمنشأة والذي تظهره حساباتها وقوائمها المالية. ومعنى هذا أن الضريبة لا تسرى على أرباح كل صفقة أو

عملية تبرمها المنشأة وإنما ينبغي إمهال المنشأة حتى تنتهي سنتها المالية فتجرى إجراءات الجرد وتعد حساباتها وقوائمها المالية وحينئذ تكشف هذه الحسابات والقوائم عن نتيجة أعمالها خلال السنة كلها أرباحاً أو خسائر.

وقد تناول المشرع الضريبي المصري سنوية الضريبة في أكثر من مادة من مواد القانون 91 لسنة 2005، فنص في المادة (5) على أن الفترة الضريبية هي السنة المالية التي تبدأ من أول يناير وتنتهي في 31 ديسمبر من كل عام أو أي فترة مدتها اثنا عشر شهراً تتخذ أساساً لحساب الضريبة. وتستحق الضريبة في اليوم التالي لانتهاؤ الفترة الضريبية، كما تستحق بوفاء الممول أو بانقطاع إقامته أو توقفه كلياً عن مزاوله النشاط.

كما نصت المادة (47) على أن تفرض ضريبة سنوية على صافي الأرباح الكلية للأشخاص الاعتبارية أياً كان غرضها.

كما نصت المادة (82) بشأن تقديم الإقرار الضريبي أنه على كل ممول أن يقدم إلى مأمورية الضرائب المختصة إقراراً ضريبياً سنوياً.

ينفرد عن مبدأ سنوية الضريبة مبدأ استقلال السنوات الضريبية، حيث تعتبر كل سنة مالية وحدة مستقلة ومنفصلة عن السنوات السابقة عليها واللاحقة لها. وبالتالي لا يصح إدراج إيرادات سنة ما في حساب سنة أخرى، أو ترحيل مصروفات تخص إحدى السنوات إلى سنة تالية، إلا إذا كان هناك نص صريح يجيز ذلك كما في حالة ترحيل الخسائر لخمس سنوات متتالية.

ويتبع أساس الاستحقاق عند تحديد ما يخص كل سنة من إيرادات ونفقات، بمعنى أن الإيراد الذي يدرج في وعاء الضريبة هو الإيراد الذي يخص السنة المالية سواء حصل أم لا، وكذلك يدرج في وعاء الضريبة المصروفات التي تخص السنة سواء سدد المصروف أم لا.

يلاحظ أن المشرع الضريبي لم يلزم المنشآت باتباع السنة الميلادية أو التقويمية، وترك للممولين حرية اختيار تاريخ بدء ونهاية كل سنة مالية، ويؤيد ذلك نص المادة (5) والسابق الإشارة إليه، فقد تتفق السنة المالية مع

السنة التقويمية أو الميلادية، أي تبدأ أول يناير من كل عام وتنتهي في آخر ديسمبر من نفس العام، أو سنة متداخلة كما هو الحال في شركات قطاع الأعمال العام التي تبدأ سنتها المالية أول يوليو من كل عام وتنتهي في آخر يونيو من العام التالي.

وأخيراً يهمننا أن نشير إلى أنه ليس هناك ما يمنع أن يغير الممول لظروف معينة سنته المالية بداية ونهاية، كأن يتغير الكيان القانوني للمنشأة أو يحدث تعديل في عقد الشركة بدخول شريك جديد أو انفصال شريك منها.

الاستثناءات على مبدأ سنوية الضريبة:

إذا كانت الضريبة تفرض على إيرادات الأشخاص الاعتبارية على أساس سنوي، إلا أن المشرع الضريبي المصري قد أورد على هذا المبدأ بعض الاستثناءات، نذكر منها ما يلي:

أ - الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تقل عن اثني عشر شهراً: وتتمثل في الحالات التي حددها البند (1) من المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون، وهي على النحو التالي:

1- حالة بدء نشاط المنشأة خلال السنة المالية:

إذا حدث وبدأت إحدى المنشآت نشاطها خلال السنة المالية، ففي مثل هذه الحالة تكون الفترة الأولى التي يتم ربط الضريبة عليها أقل من اثني عشر شهراً. فإذا افترضنا أن إحدى المنشآت بدأت نشاطها في أول مايو ففي هذه الحالة يتم ربط الضريبة عليها من أول مايو وحتى آخر ديسمبر، أي ثمانية شهور فقط، أما بالنسبة للسنوات التالية فلن تكون هناك مشكلة، حيث تبدأ السنة المالية للمنشأة مع بداية السنة الميلادية وتنتهي بنهايتها.

2- توقف المنشأة عن النشاط خلال السنة:

تنص المادة 79 من القانون 91 لسنة 2005 على أنه "إذا توقفت المنشأة عن العمل توقفاً كلياً أو جزئياً تدخل في وعاء الضريبة الأرباح الفعلية حتى التاريخ الذي توقفت فيه عن العمل.

ويقصد بالتوقف الجزئي إنهاء الممول لبعض أوجه النشاط لفرع أو أكثر من الفروع التي يزاول فيها نشاطه.

وعلى الممول أن يخطر مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً من التاريخ الذي توقف فيه العمل وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة ما لم يثبت الممول أنه لم يحقق أية إيرادات بعد ذلك التاريخ.

وإذا توقفت المنشأة بسبب وفاة صاحبها، أو إذا توفي صاحبها خلال مدة الثلاثين يوماً المحددة لتقديم الإخطار عن التوقف، يلتزم ورثته بالإخطار عن التوقف خلال ستين يوماً من تاريخ وفاة مورثهم، مع التقدم بالإقرار خلال تسعين يوماً من هذا التاريخ.

ويسرى على التنازل عن كل أو بعض المنشأة للغير خلال السنة المالية فيما يتعلق بالمحاسبة الضريبية، حكم التوقف عن العمل. بمعنى أنه إذا تم التنازل عن المنشأة للغير خلال السنة المالية، فإن الضريبة لن تربط عن سنة كاملة بشرط أن يخطر الممول المتنازل مأمورية الضرائب المختصة خلال ثلاثين يوماً، وذلك طبقاً لنص المادة (80) من القانون 91 لسنة 2005 والتي تقضى بأنه "في حالة التنازل عن كل أو بعض المنشأة يلتزم المتنازل بإخطار مأمورية الضرائب المختصة بهذا التنازل خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حصوله وإلا حسبت الأرباح عن سنة ضريبية كاملة".

3- تعديل المنشأة نهاية سنتها المالية:

قد ترغب إحدى المنشآت في تعديل بداية ونهاية سنتها المالية. فعلى سبيل المثال لو فرضنا أن إحدى المنشآت كانت تنتهي سنتها المالية في 30 يونيو من كل عام، ثم رأت أن تعديلها لتنتهي سنتها المالية في 31 ديسمبر اعتبار من عام 2016، فإنها سوف تقوم بتقديم إقرار عن المدة من يوليو 2016 وحتى 31 ديسمبر 2016 أي عن فترة مدتها ستة شهور فقط، ثم تقدم بعد ذلك إقرارها السنوي عن اثنتي عشر شهراً وسيكون إقرارها التالي عن المدة من أول يناير وحتى آخر ديسمبر 2017. وفي هذه الحالة يلاحظ أن

الضريبة سوف تربط عن المدة من أول يوليو 2016 وحتى 31 ديسمبر 2016 وقدرها ستة شهور أي أنها تمثل خروجاً واضحاً على مبدأ سنوية الضريبة.

4- إمساك المنشأة لدفاتر محاسبية خلال السنة المالية:

قد يحدث أن تقوم إحدى المنشآت بإمساك حسابات منتظمة بعد أن كانت لا تمسك حسابات منتظمة، وهذا يعتبر أيضاً استثناء من مبدأ سنوية الضريبة. بمعنى أننا إذا افترضنا أن أحد الممولين يتبع السنة الميلادية والتي تنتهي في آخر شهر ديسمبر من كل عام، ثم بدأ في إمساك دفاتر منتظمة في أول يوليو 2016 وقام بتقديم إقراره مقدراً أرباحه عن النصف الأول من العام حيث لم يكن لديه دفاتر وحسابات منتظمة ومحدداً عن النصف الثاني من العام - من أول يوليو إلى آخر ديسمبر 2016 - على أساس ما أظهرته دفاتره. في هذه الحالة تربط الضريبة على هذا الممول عن سنة كاملة فلا تمثل استثناء من مبدأ سنوية الضريبة. كل ما في الأمر أن أرباح الفترة السابقة على إمساك الدفاتر تتم بطريق التقدير وتضاف للأرباح المحددة من واقع الدفاتر عن الفترة التي بدأت من أول يوليو وانتهت في آخر ديسمبر 2016.

ولكن إذا افترضنا أن الممول - في الحالة السابقة - اختار سنته المالية بحيث تبدأ من أول يوليو وتنتهي في آخر يونيو من العام التالي. وعلى ذلك تكون سنته المالية الأولى التي سيقدم أول إقرار له عن أرباحها يستند إلى حسابات منتظمة هي التي تبدأ أول يوليو 2016 وتنتهي في أيلول 2017.

ففي مثل هذه الحالة يتم ربط الضريبة على أرباحه التي حققها عن هذه السنة المتداخلة بالكامل، أما الفترة التي انقضت من أول يناير حتى آخر يونيو 2016 وهي السابقة على إمساكه للدفاتر والحسابات فيتم ربط الضريبة عليها ربطاً مستقلاً بطريق التقدير ومدتها ستة شهور وليست سنة كاملة وهذا يكون خروجاً على مبدأ سنوية الضريبة.

ب - الحالات التي يجوز فيها حساب الضريبة عن فترة تزيد عن اثني عشر شهراً:

وتتمثل في الحالات التي حددها البند 2 من المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون، وهي على النحو التالي:

1 - أقفال الشخص الاعتباري في أول سنة مالية له تنفيذاً لما نص عليه نظامه الأساسي أو عقد الشركة.

2 - تعديل الممول نهاية سنته المالية، وكانت المدة من بداية السنة وحتى تاريخ التعديل لا تجاوز ثلاثة أشهر، تدخل هذه الفترة ضمن الفترة الضريبية الأولى بعد تاريخ التعديل.

هذا ويكون سعر الضريبة المنصوص عليه في المادة رقم (8) والمادة رقم (49) من القانون هو الواجب التطبيق سواء بالنسبة للأرباح الناتجة عن ممارسة النشاط خلال فترة ضريبية كاملة (12 شهراً) أو عن فترة ضريبة تقل أو تزيد عن 12 شهراً.

ج - ترحيل الخسائر:

تقضى المادة (29) من القانون 91 لسنة 2005 بأنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإن هذا الخسارة تخصم من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية، فإذا بقي بعد ذلك جزء من الخسارة نقل إلى السنة التالية وحتى السنة الخامسة ولكن لا يجوز بعد ذلك نقل شئ من الخسارة إلى حساب أي سنة أخرى.

يتضح لنا من مبدأ ترحيل الخسائر أن المشرع الضريبي قد خرج على مبدأ سنوية الضريبة المتعارف عليه والذي يقضى بأن كل سنة مالية مستقلة عن الأخرى لها نفقاتها وإيراداتها، حيث يهدف المشرع من مبدأ ترحيل الخسائر إلى تحقيق العدالة حيث لا يجوز إخضاع الأرباح المحققة في إحدى السنوات للضريبة وعدم خصم خسائر السنوات السابقة من سنوات تالية.

القواعد التي تحكم تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة:

هناك مجموعة من القواعد أخذها المشرع الضريبي المصري في الاعتبار عند تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، وهذه القواعد هي:

1- الربح الذي يتخذ أساساً لتحديد مقدار الضريبة هو الربح الذي يتحدد ويتحقق في ختام السنة المالية للمنشأة والذي تظهره قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ومعنى هذا أن الضريبة لا تسرى على أرباح كل صفقة أو عملية تبرمها المنشأة، وإنما ينبغي أمهال المنشأة حتى تنتهي سنتها المالية وتنتهي إجراءات الجرد وتعد حساباتها وقوائمها المالية، وحينئذ تكشف هذه الحسابات والقوائم عن نتيجة أعمالها خلال السنة كلها أرباحاً أو خسائر.

2- تعتبر كل فترة ضريبية مستقلة ومنفصلة عن الفترات الضريبية السابقة عليها واللاحقة لها، تختص بإيراداتها وتكاليفها ومصاريفها وأعبائها، وعلى ذلك لا يصح إدراج حسابات فترة ضريبية ما في حساب فترة أخرى، أو ترحيل مصروفات تخص إحدى الفترات الضريبية إلى فترة تالية إلا إذا كان هناك نص صريح يجيز ذلك كما في حالة ترحيل الخسائر. وعلى ذلك فإنه يسمح للممول بأن يخصم من إيراداته كافة التكاليف والنفقات والأعباء التي تحملها والتي تخص الفترة المراد تحديد وعائها الضريبي، وبالتالي لا يسمح للممول بأن يخصم من إيراداته التكاليف والنفقات والخسائر المحتمل أن يتحملها الممول، أي التي لم تحدث بعد.

3- يطبق مبدأ الاستحقاق عند تحديد الإيرادات والنفقات التي تخص السنة المالية بمعنى أن الإيراد يدرج في وعاء الضريبة وكذلك المصروف في سنة استحقاقه وليس في سنة تحصيل الإيراد أو دفع المصروف، حيث أنه من المقرر من الناحية الفقهية والقضائية أن الحق يثبت باستحقاقه وليس بقبضه.

4- الواقعة المنشأة للضريبة على إيرادات الأشخاص الاعتبارية هي تحقق الربح الذي تسرى عليه الضريبة، ومن ثم لا يمكن لمصلحة الضرائب أن تطالب المنشأة أن تدرج ضمن وعاء الضريبة الزيادة في قيم الأصول نتيجة

ارتفاع المستوى العام للأسعار وانخفاض القوة الشرائية للنقود، لأنها لا تعتبر ربحاً إلا إذا تحققت هذه الزيادة فعلاً عن طريق بيع جزء من الأصول أثناء حياة المنشأة أو عند تصفيتها.

5- يجوز في حالات التوقف أو التنازل أو الوفاة أو المغادرة المحاسبة عن مدة تقل عن سنة مالية، فتعتبر المدة الفعلية لمزاولة النشاط هي الفترة الضريبية التي يحاسب عنها الممول، وبالتالي يتم تحديد الأرباح التي تخضع للضريبة حتى التاريخ الذي حدث فيه التوقف عن مباشرة النشاط أو التنازل عن المنشأة أو الوفاة أو مغادرة البلاد.

6- يدرج ضمن وعاء الضريبة إيرادات النشاط الجاري والإيرادات الفرعية أو الثانوية والإيرادات الرأسمالية العرضية وإيرادات العملية الواحدة.

الإيرادات الخاضعة للضريبة:

حدد المشرع الضريبي في المادة (51) من القانون 91 لسنة 2005 دخل الأشخاص الاعتبارية الخاضع للضريبة. فلقد نصت المادة (51) على أن يتم تحديد صافي الدخل الخاضع للضريبة طبقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالباب الثالث من الكتاب الثاني من قانون ضرائب الدخل، وهي تلك الأحكام المتعلقة بتحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين والذين يزاولون نشاطهم من خلال منشأة فردية.

ولقد تضمنت المادة (17) تلك الأحكام المشار إليها والتي نصت على أن تحدد أرباح النشاط التجاري والصناعي على أساس الإيراد الناتج عن جميع العمليات التجارية والصناعية بما في ذلك الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة أو التعويض عنها وكذلك أرباح التصفية، وذلك بعد خصم التكاليف واجبة الخصم.

ويتحدد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

كما نصت المادة (22) بأن يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة على أساس إجمالي الربح بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح.

يتضح مما سبق أن المشرع الضريبي المصري أخذ بوجهة النظر المحاسبية في تحديد الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة. وبالتالي فإن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة تتكون من صافي الربح المحقق خلال السنة المالية أيا كانت مصادر وطبيعة الإيرادات الناتج منها هذا الربح سواء كانت إيرادات النشاط الجاري [ما يطلق عليه إيرادات نشاط الاستغلال العادي للمنشأة] أو إيرادات فرعية وثنائية ورأسمالية ناتجة عن بيع أحد أصول المنشأة وهي التي تنتج بصفة عرضية أو إيرادات العملية الواحدة.

ونود أن نشير إلى أنه لا يكفي أن تسفر نتيجة أعمال المنشأة عن وجود ربح صافي، وإنما ينبغي أن يكون هذا الربح الصافي ربحاً حقيقياً بكل ما تحمله الكلمة من مدلول، حيث نصت المادة (24) من اللائحة التنفيذية للقانون والمعدلة بقرار وزير المالية رقم 172 لسنة 2015 بأن يتحدد صافي الربح المنصوص عليه في المادة (17) من القانون على أساس الإيرادات الفعلية والتكاليف الفعلية، وعلى ذلك لا يمكن إدراج الأرباح الصورية أو الاحتمالية المشكوك في تحقيقها، أو الدفترية الناتجة عن إعادة تقدير الأصول والالتزامات في وعاء الضريبة، لأن مثل هذه الأرباح لا تعبر عن إضافة إلى الجانب الإيجابي للذمة المالية، ولا تشكل زيادة حقيقة في مقدرته التكلفة.

كما يهمننا أن نلفت النظر إلى أن هناك اختلاف بين صافي الربح المحاسبي وبين صافي الربح الضريبي، فعند تحديد وعاء الضريبة يجب أن يكون أساس هذا الوعاء هو الربح المحاسبي المحدد من واقع الدفاتر والحسابات والقوائم المالية ثم يتم تعديله بما يتفق مع أحكام التشريع الضريبي.

وسنخصص الجزء التالي لدراسة أنواع الإيرادات الخاضعة للضريبة وهي:

1- إيرادات الاستغلال العادي.

2- الإيرادات الفرعية أو الثانوية.

3- الإيرادات الرأسمالية.

وسوف نقوم بإستعراض كل نوع من أنواع هذه الإيرادات على حدة.

أولاً: إيرادات الاستغلال العادي:

يقصد بإيرادات الاستغلال العادي، إجمالي الإيرادات التي تحققها المنشأة من مباشرة نشاطها العادي. وتحقق إيرادات الاستغلال العادي في المنشآت الصناعية من العمليات الإنتاجية والبيعية، وفي المنشآت التجارية تتحقق من شراء وبيع البضاعة، أما في منشآت الخدمة فتتحقق من المحصل من تأدية الخدمات.

وتحدد إيرادات الاستغلال العادي بمقدار مجمل الربح (الخسارة) والذي يتحدد بمقدار الزيادة في صافي المبيعات- الفرق بين إجمالي قيمة المبيعات وقيمة مردودات المبيعات- عن تكلفة المبيعات. وتحدد تكلفة المبيعات بإضافة قيمة بضاعة أول المدة على قيمة صافي المشتريات- الفرق بين إجمالي قيمة المشتريات وقيمة مردودات المشتريات- مطروحا منه بضاعة آخر المدة ، ويمكن صياغة ما سبق على النحو التالي :

xx		صافي المبيعات (المبيعات - مردودات المبيعات)
	xx	(-) تكلفة المبيعات :
	xx	بضاعة أول المدة
	xx	+ صافي المشتريات (المشتريات - مردودات المشتريات)
	xx	(-) بضاعة آخر المدة
(xx)		
xxx		مجمل الربح (الخسارة)

ويعتبر رقم مجمل الربح من العناصر الأساسية التي يعتمد عليها في الرقابة على صحة إثبات العناصر التي تشارك في تحقيق هذا الرقم، فالمعتاد أن

تكون نسبة مجمل الربح إلى المبيعات عادة ثابتة من سنة لأخرى في المنشأة الواحدة، وتكون متقاربة أيضاً في المنشآت التي تتعامل في نفس النوع من النشاط وذلك بإفترض استمرار نفس الظروف. ولذلك فإن الربح الإجمالي ونسبته إلى المبيعات تكون محلاً لعناية الفاحص الضريبي.

وبما أن مجمل الربح الناتج من مرحلة المتاجرة هو نتيجة النشاط الرئيسي للمنشأة وله تأثير على صافي الربح الخاضع للضريبة، فإننا نقوم بمناقشة واستعراض أهم العناصر التي تؤثر فيها على النحو التالي :

بضاعة أول المدة:

يجب التحقق من صحة قيمة بضاعة أول المدة ومطابقتها بقيمة البضاعة في نهاية الفترة السابقة، وذلك للتأكد من أنه لم يحدث خطأ في نقل قيمة البضاعة من ميزانية الفترة السابقة. وكذلك يجب التحقق من أساس تقويم بضاعة أول المدة في بداية الفترة الضريبية، مع الأخذ في الاعتبار أية تعديلات تم إجراؤها على بضاعة آخر المدة في الفترة الضريبية السابقة وتم تعديل بضاعة أول المدة على أساسها، وذلك لأن هذه التعديلات قد تؤثر على وعاء الضريبة للفترة الضريبية الحالية، ويمكن توضيح ذلك من خلال المثال التالي.

مثال:تضمنت عناصر المتاجرة بقائمة الدخل عن العام المنتهي في 2018/12/31 لإحدى المنشآت التجارية بضاعة أول المدة قدرها 40000 جنيه، وتبين أن قيمة بضاعة آخر العام المنتهي في 2017/12/31 تبلغ 45000 جنيه وذلك وفقاً لما تم إعماله بالإقرار الضريبي للعام المنتهي في 2017/12/31 ، وتبين أن هذا الفرق يرجع إلى:

1- خطأ في نقل رصيد بعض الأصناف المدرجة ضمن بضاعة آخر المدة في العام السابق بأقل من القيمة الحقيقية بمبلغ قدره 2000 جنيه، مما جعل رصيد البضاعة في 2018/1/1 يظهر بأقل من قيمته بمقدار ذلك المبلغ.

2- قامت الشركة بتخفيض قيمة بعض الأصناف المدرجة ضمن بند البضاعة في 2018/1/1 بمبلغ 3000 جنيه على أساس انخفاض سعر البضاعة المماثلة في السوق بهذا المبلغ.
والمطلوب: بيان أثر هذه التعديلات على صافي الربح الخاضع للضريبة.

الحل

ترتب عن التخفيض الذي لحق بضاعة أول المدة زيادة الربح المحاسبي، ويجب التعديل عند تحديد الربح الخاضع للضريبة على النحو التالي:

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	xxx
<u>يخصم منه</u>	
قيمة الخطأ في نقل قيمة البضاعة في 2017/12/31 إلى الدفاتر في 2018/1/1.	2000
قيمة التخفيض في بعض الأصناف المدرجة ضمن بضاعة أول المدة نتيجة انخفاض سعر سوقها في 2018/1/1 .	3000
صافي الربح الخاضع للضريبة.	xxx

بضاعة آخر المدة:

يقصد ببضاعة آخر المدة البضاعة المملوكة للمنشأة ولم يتم التصرف فيها حتى تاريخ إعداد الحسابات الختامية (قائمة الدخل) والميزانية (قائمة المركز المالي). وتشمل البضاعة الموجودة بمخازن المنشأة عند الجرد، والبضاعة التي قامت المنشأة بشرائها ولكنها لم تصل لمخازنها بعد حتى تاريخ الجرد (لأنها ملك المنشأة)، على أن لا يدخل في قيمة بضاعة آخر المدة البضاعة التي قام الغير بشرائها من المنشأة ولم تسلم لهم بعد (لأنها ليست ملك للمنشأة)، أو البضاعة ملك الغير في مخازن المنشأة.

مثال: بلغ صافي الربح المحاسبي لإحدى المنشآت التجارية عن العام المنتهي في 31/12/20×× مبلغ 3 مليون جنيه، وعند مراجعة حسابات هذه المنشأة من أجل إعداد الإقرار الضريبي، اتضح ما يلي:

- 1- تعاقدت المنشأة على شراء بضاعة بمبلغ 750 ألف جنيه وسجلت بالدفاتر على أنها مشتريات، ولكنها لم تصل لمخازن الشركة حتى تاريخ الجرد، وبالتالي لم تدرج ضمن كشوف جرد المخازن في آخر العام.
- 2- تعاقدت الشركة على بيع بضاعة بمبلغ 720000 جنيه وسجلت في الدفاتر على أنها مبيعات، ولكن لم يتم تسليمها للعميل حتى نهاية العام، وبالتالي ظهرت بالتكلفة ضمن كشوف جرد المخازن في آخر العام، علماً بأن سعر البيع يتحدد على أساس التكلفة مضافاً لها 20% هامش ربح. والمطلوب: بيان أثر العمليات السابقة على وعاء الضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	3000000
يضاف إليه:	
بضاعة مشتراة ولم تصل لمخازن الشركة بعد حيث يجب إضافتها لبضاعة آخر المدة لأنها ملك الشركة.	750000
	3750000
يخصم منه:	
تكلفة البضاعة المباعة للغير لأنها لا تخص المنشأة على الرغم من وجودها بمخازن المنشأة.	600000
تكلفة البضاعة = $\frac{100}{120} \times 720000 = 600000$ جنيه	
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة).	3150000

تعارف المحاسبون على تقويم بضاعة آخر المدة على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل. ويقصد بالتكلفة الفعلية أو التاريخية في حالة البضائع المشتراه بغرض البيع أو في حالة الخامات ومستلزمات التشغيل وغيرها ثمن الشراء الموضح بفاتورة الشراء مضافاً إليها كافة المصارف المباشرة التي تحملتها الشركة حتى وصولها لمخازنها مثل مصروفات النقل والتأمين وعمولة الشراء والرسوم الجمركية ونصيب البضاعة من مصاريف التخزين، وفي حالة البضائع المصنعة فتتمثل في تكلفة التشغيل اللازمة لإنتاج البضائع حتى تصل مخازن الانتاج التام بالاضافة أيضاً إلى نصيبها من تكاليف التخزين.

أما سعر السوق، فقد يقصد به السعر الإستبدالي في تاريخ إعداد الحسابات الختامية (قائمة الدخل) أو السعر الإستبدالي في تاريخ لاحق، وقد يقصد به صافي القيمة البيعية للبضاعة والذي يعنى ثمن البيع المنتظر بعد استبعاد مصاريف البيع، وهو ما اخذت به معايير المحاسبة المصرية.

ولقد أزم المشرع الضريبي المصري الممولين بمعايير المحاسبة المصرية، والتي تنص على أن يتم تحديد قيمة المخزون في آخر المدة بالتكلفة أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل. ولكن نظراً لما قد يؤدي تغيير أساس التقييم من عام لآخر إلى التلاعب في الأرباح الصافية الدفترية وبالتالي ينعكس على وعاء الضريبة، فلقد نصت المادة رقم (24) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل والمعدلة بالقرار الوزاري رقم (172) لسنة 2015، على ان يتم تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أساس الإيرادات والتكاليف الفعلية، وهذا النص يؤكد ضرورة تحديد قيمة مخزون آخر المدة للأغراض الضريبية على أساس التكاليف الفعلية، وبالتالي إذا قامت المنشأة بتحديد قيمة مخزون آخر المدة على أساس صافي القيمة البيعية لأنها الأقل من التكلفة، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وجب التعديل عند تحديد الربح

الخاضع للضريبة بإضافة مقدار الفرق بين التكلفة الفعلية لمخزون آخر المدة وبين صافي القيمة البيعية.

مثال: تتبع الشركة في تفويم بضاعة آخر المدة معايير المحاسبة المصرية، ولما كان المخزون من بضائع آخر المدة تبلغ تكلفته من واقع حسابات المخازن مليون جنيه، ونتيجة إنخفاض سعر السوق في هذا العام، بلغت صافي قيمته البيعية 700 ألف جنيه، فقد قامت إدارة الشركة بالأخذ بصافي القيمة البيعية كأساس لتحديد قيمة المخزون عند إعداد قوائمها المالية.

المطلوب : بيان أثر العملية السابقة على وعاء الضريبة للشركة المذكورة.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	xxx
يضاف إليه:	
قيمة بضاعة آخر المدة: يجب على المنشأة اتباع أساس التكلفة ضريبياً في تقييم بضاعة آخر المدة، وبالتالي فإن فرق التقييم بين صافي التكلفة الفعلية وصافي القيمة البيعية ويبلغ 300000 جنيه (1000000 ج - 700000 ج) يضاف في الإقرار.	300000
صافي الربح الخاضع للضريبة.	xxxx

المشتريات ومردوداتها:

يجب التحقق من صحة البيانات المتعلقة بالمشتريات ومردوداتها والتي يتم تسجيلها بدفاتر وحسابات المنشأة، حيث أن هذه البيانات يجب أن تكون متفقة إلى حد كبير مع تعاقدات المنشأة مع الغير، وما هو مثبت في سجل التعاقدات بمصلحة الضرائب أو من واقع بيان الخصم تحت حساب الضريبة للجهات التي تتعامل مع المنشأة. كما يجب التحقق من وجود فواتير المشتريات التي تؤيد المشتريات، وأن تكون هذه الفواتير خاصة بالمنشأة وتاريخها متعلق بالفترة الضريبية التي يعد عنها الإقرار. كما يجب التحقق من وجود إشعارات الإضافة الواردة من المورد والتي تؤيد مردودات

المشتريات، كذلك يجب التأكد من عدم وجود مشتريات للأصول الثابتة ضمن المشتريات حيث أنها تعتبر أصل ثابت يظهر بقائمة المركز المالي.

المبيعات ومردوداتها:

عند إعداد الإقرار الضريبي للمنشأة يجب التأكد من أن رقم المبيعات يمثل المبيعات الفعلية التي تمت أثناء السنة المالية وكذلك بالنسبة لمردودات المبيعات.

يمكن التحقق من سلامة قيمة المبيعات المدرجة بقائمة الدخل عن طريق القيام بمجموعة من إجراءات المراجعة المستندية لعينة من مستندات البيع بما يؤكد عدم قيام المنشأة بإسقاط قيد جزء من مبيعاتها الفعلية، وأن البضاعة المباعة قد سلمت فعلاً للعملاء وسجلت بالدفاتر. وفي حالة مسحوبات البضاعة من جانب صاحب المنشأة فيجب التحقق من أنها أدرجت ضمن المبيعات وتم تسعيرها بسعر بيعها (سعر السوق) أو استبعدت من المشتريات وتم تسعيرها في هذه الحالة بسعر الشراء (سعر التكلفة). كما يجب التحقق من أن البضاعة المباعة قد أدرجت بقائمة الدخل (الجانب الدائن من حساب المتاجرة) بالقيمة المباعة بها بدون استبعاد الخصم المسموح به وخصوصاً إذا كانت المنشأة تدرج الخصم المسموح به ضمن المصروفات بقائمة الدخل، وذلك حتى لا يتكرر تحميل الخصم كتكلفة بقائمة الدخل.

هذا وبالنسبة لمردودات المبيعات يجب التأكد من عدم قيام المنشأة بتسجيل مردودات بأزيد من قيمتها كأن لا يؤخذ في تسعير المردودات ما سبق منحه للعميل من خصم تجاري وتسجل بقيمتها التجارية. كما يجب على الفاحص التأكد من عدم إثبات مردودات وهمية.

مثال: حققت إحدى المنشآت التجارية صافي ربح عن العام المنتهي في 31/12/20×× قدره 250000 جنيه وعند فحص حسابات المنشأة لأغراض إعداد الإقرار الضريبي اتضح الآتي:

- 1- قامت المنشأة بشراء بضاعة بمبلغ 40000 جنيه خلال السنة المالية، تم بيعها خلال السنة بمبلغ 50000 جنيه ولم تسجل تلك العملية بالدفاتر.
- 2- وجدت بضاعة مبيعة ومسجلة بالدفاتر كمبيعات بصافي القيمة البيعية لها وهي 9000 جنيه بعد استبعاد 1000 جنيه قيمة الخصم المسموح به ورحلت المنشأة هذا الخصم إلى المصروفات العمومية بقائمة الدخل.
- 3- مسحوبات صاحب المنشأة من البضاعة خلال العام وقيمتها بسعر البيع 3000 جنيه رحلت لحساب المسحوبات ولم ترحل لحساب المبيعات.
- 4- وجدت بضاعة مبيعة تكلفتها 60000 جنيه لم تدرج في الدفاتر مع العلم بأن المنشأة تحدد أسعار مبيعاتها على أساس التكلفة مضافاً لها 10% هامش ربح.

المطلوب: بيان أثر ذلك على الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	250000
يضاف إليه	
قيمة البضاعة المبيعة خلال السنة المالية والتي لم يتم تسجيلها في الدفاتر، وبالتالي تخفيضها لقيمة الربح الظاهر بالدفاتر على أن يخصم من الربح قيمة مشتريات هذه البضاعة أيضاً والتي لم تسجل بالدفاتر.	50000
قيمة الخصم المسموح به يجب أن يضاف إلى الربح الخاضع للضريبة لأنه كان يجب على المنشأة تسجيل المبيعات بالإجمالي وليس بالصافي طالما أن الخصم المسموح به يعالج ضمن التكاليف والنفقات بقائمة الدخل.	1000

قيمة مسحوبات صاحب المنشأة من البضاعة خلال السنة والتي تم تقويمها بسعر البيع لأنها تعتبر من قبيل المبيعات.	3000
ربح البضاعة المشتراة والمباعة ويجب إضافته للربح الخاضع للضريبة ويتم حسابه كما يلي: الربح الخاضع للضريبة على هذه البضاعة = $60.000 \times 10\% = 6000$ ج	6000
	310000
يخصم منه	
قيمة مشتريات البضاعة التي لم يتم تسجيلها في الدفاتر لأن عدم تسجيلها يضمن من صافي الربح وبالتالي يجب استبعاد قيمتها من الربح الخاضع للضريبة وأيضا بسبب إضافة مبيعات هذه البضاعة للربح الخاضع للضريبة.	40000
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة).	270000

المعاملات التجارية بين الأشخاص المرتبطة:

نصت المادة (30) من القانون 91 لسنة 2005 على أنه إذا قام الأشخاص المرتبطون بوضع شروط في معاملاتهم التجارية أو المالية تختلف عن الشروط التي تتم بين أشخاص غير مرتبطين من شأنها خفض وعاء الضريبة أو نقل عبئها من شخص خاضع للضريبة إلى آخر معفي منها أو غير خاضع لها، يكون للمصلحة تحديد الربح الخاضع للضريبة على أساس السعر المحايد.

عرضت المادة (1) من القانون 91 لسنة 2005 مفهوم الشخص المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بممول بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- 1- الزوج والزوجة والأصول والفروع.
- 2- شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
- 3- شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

4- أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر 50% على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

هذا وعرفت أيضا المادة (1) من قانون الضرائب مفهوم السعر المحايد بأنه السعر الذي يتم التعامل بمقتضاه بين شخصين غير مرتبطين أو أكثر ويتحدد وفقا لقوى السوق وظروف التعامل ، ونصت المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون على الطرق التي تستخدم في السعر المحايد وهي الطرق الآتية:

1 - طريقة السعر الحر المقارن : وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر ذات السلعة أو الخدمة إذا تمت بين الشركة أشخاص غير مرتبطين . ويعتمد في هذه المقارنة على أساس سعر سلعة أو خدمة مماثلة ويؤخذ في الاعتبار العوامل الآتية :

ا - الشروط القانونية التي يتحمل بها كل طرف من أطراف التعاقد .
ب - ظروف السوق .

ج - الظروف الخاصة بالعملية المعنية .

2 - طريقة التكلفة الإجمالية مضافاً لها هامش ربح: وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس إجمالي التكاليف للسلعة أو الخدمة مضافاً لها نسبة مئوية معينة كهامش ربح لصالح الشركة البائعة أو مؤدية الخدمة . ويحدد هامش الربح على أساس هامش الربح الذي يحصل عليه الممول في معاملاته التي تتم مع أطراف مستقلة أو هامش الربح الذي يحصل عليه طرف آخر في معاملات أخرى مشابهة .

3 - طريقة سعر إعادة البيع: وفقاً لهذه الطريقة يكون تحديد سعر السلعة أو الخدمة فيما بين الأطراف المرتبطة على أساس سعر السلعة أو الخدمة وفقاً لسعر إعادة البيع إلى طرف ثالث غير مرتبط بعد خصم نسبة تمثل هامش

الربح على أساس الهامش الذي يحصل عليه نفس البائع من خلال معاملاته مع أطراف مستقلة، كما يجوز أن يحدد على أساس الهامش الذي يحصل عليه الممول المستقل في معاملة مماثلة.

أضاف القرار الوزاري رقم 221 لسنة 2018 طريقتين إضافيتين (4 ، 5) يمكن تطبيقهما في حالة المعاملات بين الأشخاص المرتبطة، وهما على النحو التالي:

4 - طريقة تقسيم الأرباح.

5 - طريقة هامش صافي ربح المعاملات.

ونصت المادة (40) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على الدخل، بأن للممول أن يطبق أي من الطرق المنصوص عليها سابقاً وفقاً لطبيعة المعاملة المالية أو التجارية وظروف التعامل. وفي حالة عدم إمكان تطبيق أي من هذه الطرق، يجوز للممول اتباع أي طريقة أخرى ملائمة، بشرط إمساك دفاتر ومستندات تؤيد ملائمة هذه الطريقة.

يجوز الاتفاق مسبقاً بين الممول ومصلحة الضرائب على الطريقة التي يتبعها الممول في تحديد السعر المحايد عند تعامله مع أشخاص مرتبطة. مثال شركة الصناعة الوطنية شركة مساهمة مصرية، أظهرت قائمة الدخل المعدة في 12/31 صافي ربح يبلغ 2 مليون جنيه، وأتضح من فحص حسابات الشركة ما يلي:

1- أن السياسة البيعية للشركة تقوم على أساس تسعير سعر البيع بالتكلفة مضافاً إليها 20% منها هامش ربح، مع منح المشتري لصفقات تتجاوز 1000 وحدة خصم 5% من ثمن البيع.

2- أن المبيعات التي ظهرت في قائمة الدخل تتضمن قيمة بيع 2000 وحدة تم بيعها للشركة المصرية بسعر التكلفة والبالغ 500 جنيه للوحدة، علماً بأن الشركة المصرية معفاة من الخضوع للضريبة.

3- تبين أن المساهم الرئيسي في شركة الصناعة الوطنية والشركة المصرية شخص واحد ويمتلك في كل شركة أزيد من 50% من أسهمها.
المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة في هذه الحالة.

الحل

بما أن المساهم الرئيسي في الشركتين شخص واحد ويتملك ما يتجاوز 50% من أسهم كل شركة، فإن الصفقة التي تمت تعتبر معاملة تجارية لشخص مرتبط معفي من الضريبة، وبناء عليه يجب أن تسعر تلك المعاملة عند تحديد الربح الضريبي للشركة البائعة (وهي شركة الصناعة الوطنية) على أساس السعر المحايد، وفي هذه الحالة يتحدد وفقا للسياسة البيعية للشركة وهي كالتالي:

التكلفة + 20% من التكلفة هامش ربح - 5% خصم نتيجة أن كمية المبيعات أزيد من 1000 وحدة.

$$\therefore \text{سعر بيع الوحدة} = 500 + (500 \times 20\%)$$

$$= 500 + 100 = 600 \text{ جنيه}$$

$$\text{قيمة المبيعات} = 2000 \text{ وحدة} \times 600 \text{ جنيه} = 1200000 \text{ جنيه}$$

$$(-) \text{ خصم } 5\% = 1200000 \text{ جنيه} \times 5\% = (60000) \text{ جنيه}$$

$$\text{قيمة المبيعات بالسعر المحايد} = 1140000 \text{ جنيه}$$

(بما أن) المبيعات ظهرت قيمتها على أساس التكلفة وقدرها

$$= 2000 \text{ وحدة} \times 500 \text{ جنيه} = 1000000 \text{ جنيه}$$

∴ الفرق بين قيمة المبيعات الظاهرة والسعر المحايد

$$= 1000000 - 1140000 = 140000 \text{ ج}$$

يلاحظ أن الفرق في سعر الصفقة أدى لإنخفاض وعاء الضريبة، مما يترتب عنه ضرورة تعديل صافي الربح بالإقرار الضريبي بمقدار هذا الفرق ويظهر التعديل كالتالي:

2000000	صافي الربح (من قائمة الدخل)
---------	-----------------------------

يضاف:	140000
الفرق بين قيمة المبيعات الظاهرة بالدفاتر وقيمتها وفقاً للسعر المحايد	2140000
صافي الربح الضريبي	

ثانياً: الإيرادات الفرعية أو الثانوية:

يقصد بها تلك الإيرادات التي تحققها المنشأة من مباشرة عمليات لا تدخل في نشاطها الرئيسي كالمنح والتعويضات والإعانات وإيرادات تأجير العقارات التي تملكها المنشأة وإيرادات التأجير من الباطن والعمولات وفوائد تأجيل الكمبيالات والديون المدومة المحصلة وغير ذلك. ويغلب على مثل هذه الإيرادات صفة العرضية، فهي ليست متكررة وليست دورية كإيرادات النشاط الرئيسي للمنشأة.

وسوف نستعرض بعض هذه الإيرادات بالتفصيل على النحو التالي:

1- الإيرادات من العمولة أو الوساطة:

تقوم المنشأة أحياناً بتصريف منتجات الغير أو بعض عمليات الوساطة الأخرى مقابل عمولة نظير هذا النشاط الفرعي. ومن الناحية المحاسبية لا بد وأن تدرج المنشأة كل العمولات المستحقة لها خلال السنة ضمن الإيرادات بقائمة الدخل سواء تم تحصيلها فعلاً أو لم تتمكن المنشأة من تحصيلها حتى تاريخ إعداد قائمة الدخل. ولما كانت هذه العمولة من الإيرادات الفرعية فإنها سوف تخضع للضريبة باعتبارها إيرادات نشاط تجاري أو صناعي. وغنى عن البيان أن ما يستحق للمنشأة من عمولات إنما تعتبر عمولات متعلقة بمباشرة المهنة، أي أنها ليست عمولات عارضة ومن ثم يجب التأكد من أن هذه العمولات قد أدرجت بكامل قيمتها ضمن الإيرادات.

2- الديون المدومة المحصلة:

هي عبارة عن ديون سبق أن أعدمتم في سنة أو سنوات سابقة ثم حصلت في سنة تالية، فإذا لم تكن مصلحة الضرائب قد اعتمدت هذه الديون كمصروف في سنة أعدامها، فإن المبالغ المحصلة لا تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة

للضريبة في السنة التي تم تحصيلها فيها حتى لو كان الممول قد أوردتها ضمن الإقرار المقدم منه. أما إذا كانت المصلحة قد سبق لها أن اعتمدت هذه الديون كمصروف سنة إعدامها، فإن المبالغ المحصلة منها تدخل دون شك في الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة ، وهذا ما نصت عليه المادة (28) من القانون 91 لسنة 2005 ، والتي تسمح بخصم الديون المعدومة كتكلفة واجبة الخصم طالما إتخذت المنشأة إجراءات جادة لاستيفاء الدين، وإذا تم تحصيل الدين أو جزء منه ، وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

مثال: بفرض أن إحدى المنشآت حصلت خلال السنة ديونا كان قد سبق إعدامها في سنوات سابقة قدرها 60000 جنيه أدرجتها في قائمة الدخل (حساب الأرباح والخسائر) كإيراد ووضح عند فحص هذه الديون أن من بينها دين قيمته 20000 جنيه كانت مصلحة الضرائب قد اعتمدته كدين معدوم في السنة التي ثبت فيها استحالة تحصيله، أما الباقي فلم تكن مصلحة الضرائب قد اعتمدته، فإنه في هذه الحالة وعند إعداد الإقرار الضريبي يستبعد من الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة 40000 جنيه قيمة الديون المعدومة المحصلة والتي لم يسبق للمصلحة اعتمادها كدين معدوم في السنة التي اعتبرت فيها ديونا معدومة.

3- الإعانات والمنح:

قد تحصل المنشأة على هذه الإعانات والمنح من الحكومة أو وحدات الحكم المحلي لمساعدتها على الإنتاج أو لتمكينها من منافسة السلع الأجنبية أو لتشجيعها على تأدية الخدمات المتصلة بالجماهير. وتعتبر هذه الإعانات والمنح إيراداً فرعياً يدخل ضمن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة. على أنه يجب التحقق من أن المبلغ المدفوع للمنشأة يمثل إعانة أو منحة وليس قرضاً أو سلفة.

4- الخصم المكتسب:

من المعروف محاسبياً أن الخصم المكتسب يمثل الإيراد الذي تحصل عليه المنشأة من دائنيها أو مورديها في حالة سدادها الديون أو الالتزامات التي عليها قبل حلول موعد استحقاقها. ومن الطبيعي أن يظهر الخصم المكتسب في قائمة الدخل ضمن الإيرادات، وهو بلا شك سوف يدرج ضمن إيرادات المنشأة الخاضعة للضريبة.

5- التعويضات من الغير:

يقصد بها المبالغ التي تحصل عليها المنشأة من الغير تعويضاً لإضرار لحقت بها مثل التعويضات التي تحصل عليها المنشأة لمقابلة الإضرار التي نجمت عن عدم تنفيذ العقود أو التأخير في تنفيذها وهذه التعويضات تدخل ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة. وقد استقر رأي مصلحة الضرائب بشأنها على اعتبارها إيرادات في السنة التي تم فيها التحصيل.

6- إيرادات التأجير من الباطن:

قد تقوم المنشأة بتأجير جزء من عقاراتها المؤجرة للغير طالما كان الإيجار المبرم بينها وبين المؤجر يسمح بذلك. ويعد ما تحصل عليه المنشأة من مقابل الإيجار من قبيل الإيرادات الفرعية التي تدخل ضمن الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة.

7- إيرادات عمليات المشاركة:

قد تشترك المنشأة مع الغير في بعض عملياتها بحصة، وتقوم المنشأة بإمسك حسابات خاصة بهذه العمليات، فبعد فحصها تخطر الأمورية المختصة لمحاسبة الشركاء الآخرين، وإذا كان العكس فيطلب من الأمورية حصة المنشأة في أرباح هذه العمليات لإدراجها في حساباتها ومحاسبتها.

تمرين :

بلغ صافي الربح الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت (شركة تضامن) 200000 جنيه في 2017/12/31 ، وعند قيام الفاحص الضريبي بفحص حساب الأرباح والخسائر لهذه المنشأة اتضح الآتي :

- أ. لم تتضمن إيرادات المنشأة إيراد تأجير حائط المنشأة للصق الإعلانات عليه، ويُقدر هذا الإيراد بمبلغ 5000 جنيه عن السنة.
- ب. لم تتضمن إيرادات المنشأة 6500 جنيه قيمة خصم مكتسب حصلت عليه المنشأة ويخص منه 2000 ج السنة المالية القادمة.
- ج. لم يتضمن الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر 8000 جنيه عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة 2015 ، وكانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت هذه الديون المعدومة وسمحت للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة باعتبارها خسارة .
- والمطلوب: بيان أثر ذلك على الإقرار الضريبي وتحديد وعاء الضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	200000
يضاف إليه	
إيرادات المنشأة إيراد تأجير حائط المنشأة للصق الإعلانات عليه.	5000
قيمة الخصم المكتسب الذي يخص السنة يجب أن يضاف إلى الربح الخاضع للضريبة	4500
مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنة 2015 ، وكانت مصلحة الضرائب قد اعتمدت هذه الديون المعدومة وسمحت للمنشأة بإدراجها ضمن نفقاتها في تلك السنة باعتبارها خسارة	8000
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة) .	217500

8- الفوائد الدائنة:

يقصد بالفوائد الدائنة، الفوائد التي تحصل عليها المنشأة من الغير نتيجة استثمارات مثل فوائد السندات وفوائد الودائع، أو نتيجة الإقراض للغير مثل فوائد الديون والقروض، أو نتيجة البيع بالتقسيط، أو تلك الفوائد مقابل تأخير الغير في سداد ما عليه من ديون أو مستحقات. وتتوقف المعالجة

الضريبية لهذه الفوائد باعتبارها إيرادات فرعية من حيث كونها ترتبط بالنشاط أو لا ترتبط حيث نفرق بين:

1/8 الفوائد التي ترتبط بالنشاط:

يقصد بها تلك الفوائد التي تحصل عليها الشركة نتيجة مزاوله نشاطها مثل فوائد البيع بالتقسيط وفوائد التأخير، ومثل هذه الفوائد تدرج ضمن الإيرادات الخاضعة للضريبة.

2/8 الفوائد التي لا ترتبط بالنشاط:

يقصد بها تلك الفوائد التي تحصل عليها المنشأة نتيجة استثمار جزء من أموالها في استثمارات مالية خارج نشاطها الرئيسي مثل فوائد الودائع في البنوك وفوائد السندات والأوراق المالية. ونلاحظ أن المعاملة الضريبية لمثل هذه الإيرادات لم تسير على وتيرة واحدة فلم تخضع في جميع الأحوال ولم تعفى في جميع الأحوال حيث نلاحظ ما يلي:

أولاً: أعفى القانون رقم 91 لسنة 2005 في المادة (31) بند (5) فوائد الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار والادخار والإيداع التي تصدرها البنوك من الخضوع للضريبة بالنسبة للأشخاص الطبيعيين.

ثانياً: بالنسبة للأشخاص الاعتبارية (الشركات على اختلاف أنواعها) لم ينص المشرع الضريبي صراحة على إعفاء فوائد الودائع وحسابات التوفير وشهادات الاستثمار ولكنه نص في البندين (7)، (9) من المادة (50) من قانون الضريبة على الدخل على إعفاء الفوائد الدائنة الآتية:

1 - إعفاء عائد السندات المقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية (البند 7) .

2 - إعفاء العوائد التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية عن الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي المصري وشهادات الإيداع، والإيرادات الناتجة عن التعامل فيها (البند 9).

وتأسيساً على ما سبق نرى أنه يجب أن نفرق في حالة الفوائد الدائنة للأشخاص الاعتبارية بين:

أ - الفوائد الدائنة التي لم ينص المشرع الضريبي صراحة على إعفائها بالنسبة للشخص الاعتباري، فينبغي أن تخضع للضريبة، وإن كان يرى بعض كتاب المحاسبة الضريبية ضرورة أن نرجع في معاملاتها ضريبياً إلى ما ورد من معاملة ضريبية بالنسبة للشخص الطبيعي، وذلك وفقاً لما نصت عليه المادة رقم (51) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته، والتي

أوضحت أن صافي الدخل الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية يتحدد وفقاً للأحكام المطبقة على أرباح النشاط التجاري والصناعي الواردة بالكتاب الثاني من القانون والخاص بالضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين وذلك فيما لم يرد له نص في الكتاب الثالث من القانون والخاص بالضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية. إلا أنه طالما ورد نص خاص بالإعفاءات ضمن أحكام الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بموجب المادة (50) من القانون رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، فلا مجال لتطبيق الإعفاءات الضريبية التي وردت للأشخاص الطبيعيين ضمن أحكام المادة رقم (31) من ذات القانون على الأشخاص الاعتبارية.

ب- الفوائد الدائنة التي نص المشرع الضريبي صراحة على إعفائها، وهي فوائد السندات المقيدة بالجداول الرسمية لبورصة الأوراق المالية، وفوائد الأوراق المالية التي يصدرها البنك المركزي وشهادات الإيداع، والإيرادات الناتجة عن التعامل فيها. وهذه الفوائد يتم خصمها من الأرباح الخاضعة للضريبة عند تحديد وعاء الضريبة، على أن يتم هذا الإعفاء من الأرباح الخاضعة للضريبة أي من صافي الربح الضريبي بعد خصم التبرعات المسموح بها قانوناً، وبشرط أن لا يترتب عن خصم هذه الإعفاءات خسائر ضريبية، حيث نصت المادة الثانية عشر من القانون (114) لسنة 2008 على أنه "لا يجوز أن يترتب على خصم أي إعفاء منصوص عليه في هذا القانون أو في أي قانون آخر ترحيل خسائر لسنوات تالية".

مثال: يفرض أن الأرباح الضريبية من واقع الإقرار الضريبي بلغت 500 ألف جنيه، وكان قد أدرج بقائمة الدخل 200 ألف جنيه فوائد سندات طرحتها أحد الشركات المساهمة المقيمة والمقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية.

المطلوب : تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

500000

الوعاء الضريبي (ربح)

يخصم منه:

(200000)

فوائد السندات (المعفاه)

300000

صافي الوعاء الخاضع للضريبة

وبفرض في التمرين السابق أن وعاء الضريبة بلغ 150 ألف جنيه . فما هي المعاملة الضريبية في هذه الحالة ؟

الحل

150000

الوعاء الضريبي (ربح)

يخصم منه:

(150000)

فوائد السندات المعفاه (في حدود الأرباح)

صفر

صافي الوعاء الخاضع للضريبة

وبفرض في المثال السابق أن نتيجة الإقرار خسارة ضريبية بلغت 100 ألف جنيه . فما هي المعاملة الضريبية في هذه الحالة؟

الحل

لا يستفيد الشخص الاعتباري بالإعفاء ، حيث سترتب عن خصم الإعفاءات زيادة الخسائر الضريبية.

ويوضح المثال السابق بحالاته الافتراضية أن الأشخاص الاعتبارية قد لا تستفيد من الإعفاء الخاص بالفوائد الدائنة إلا إذا كان الوعاء ربحاً، وفي هذه الحالة قد تكون هذه الاستفادة لكامل مبلغ الفوائد الدائنة المعفاه أو لجزء منها.

هذا وبصفة عامة ينبغي عند تحديد مدى إعفاء الفوائد الدائنة، ضرورة

الربط بين الفوائد الدائنة والفوائد المدينة، حيث نصت المادة (23) بند (1) منها على أن يعد من التكاليف الواجبة الخصم، عوائد (فوائد) القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد (الفوائد)

الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً ، وسنلاحظ من هذا الربط أن الفوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة سوف تخضع للضريبة بطريقة غير مباشرة وذلك بشكل كامل أو جزئي. وسوف نورد المثال التالي لتوضيح تلك المعاملة الضريبية للفوائد الدائنة المعفاة في حالة تحمل المنشأة فوائد مدينة.

مثال: شركة مساهمة مصرية أظهرت قائمة الدخل المعدة لها ما يلي :
مصاريف تمويلية (فوائد مدينة) 250000 جنيه
فوائد دائنة:

فوائد سندات (مقيدة بالبورصة المصرية) 150000 جنيه
فوائد شهادات ايداع (البنك المركزي) 200000 جنيه
فوائد ودائع بنكية 100000 جنيه

المطلوب: توضيح أثر المبالغ السابقة على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة علماً بأن صافي ربح الشركة الناتج من قائمة الدخل يبلغ 1.8 مليون جنيه، وأن وعاء الضريبة ربح بلغ 2 مليون جنيه .

الحل

سوف يتم إعداد الإقرار الضريبي للشركة موضحاً ما يلي :

1800000	صافي الربح (من قائمة الدخل)
xxx	يضاف :
(xxx)	يخصم :
2000000	الوعاء الضريبي (ربح)
	يستبعد الإعفاءات المحددة قانوناً :
(100000)	الزيادة في الفوائد الدائنة المعفاة أو غير الخاضعة عن الفوائد المدينة
1900000	الوعاء الخاضع للضريبة

مما سبق نلاحظ أنه نظراً لأن الفوائد الدائنة المعفاة والممثلة في فوائد السندات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية ، وفوائد شهادات إيداع البنك المركزي وتبلغ 350 ألف جنيه ، أزيد من الفوائد المدينة البالغة 250 ألف جنيه، فلقد تبقى بعد استبعاد الفوائد المدينة 100 ألف جنيه من الفوائد الدائنة المعفاة ضمن إيرادات الشركة الخاضعة للضريبة ، ويجب خصمها من الأرباح عند تحديد وعاء الضريبة ، وهذا يؤكد وجهة النظر التي ترى أن الشخص الاعتباري قد لا يستفيد بالإعفاء الخاص بالفوائد الدائنة، وقد تخضع للضريبة أو يخضع جزءاً منها بشكل غير مباشر .

هذا وشمل التشريع الضريبي في تعديلاته الأخيرة معاملة ضريبية خاصة بأية مصروفات ترتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بالعوائد والإيرادات المعفاة (أو خاضعة للضريبة في وعاء مستقل). حيث نص البند (6) من المادة (24) من القانون 91 لسنة 2005 وتعديلاته، بأن لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً. ويترتب عن هذا النص أن تكاليف التمويل والاستثمار المحملة على قائمة الدخل وتخص هذه الإيرادات المعفاة يتم إضافتها على صافي الربح عند تحديد وعاء الضريبة.

وتشمل تكاليف التمويل والاستثمار العوائد المدفوعة أو المستحقة على القروض أو السلفيات أو الديون أو أية صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة إلى المصاريف الإدارية والعمومية الناتجة عن مزاوله النشاط ولا يدخل ضمنها الاهلاكات والمخصصات .

9- إيرادات الاستثمارات والأوراق المالية:

وهذه الإيرادات لا تختلف كثيراً من حيث مفهومها عن الفوائد الدائنة ولكنها تتضمن بجانب فوائد السندات والسابق الإشارة لها إيرادات الشركة من استثمار أموالها في الأوراق المالية والأسهم والحصص لشركات أخرى. وهذه الإيرادات قد تكون ناتجة من التعامل في الأوراق المالية أو تمثل

توزيعات يحصل عليها الأشخاص الاعتبارية من مساهماتهم في أشخاص اعتبارية أخرى. وتتم المعاملة الضريبية لهذه الإيرادات للضريبة على النحو التالي:

1/9 ناتج التعامل في الأوراق المالية:

أضاف القانون 53 لسنة 2014 المادة (49 مكرراً) والتي نصت على "إستثناء من حكم المادة ٤٩ من هذا القانون تخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية المحققة من مصدر من مصر للضريبة بسعر 10% من صافي الأرباح الرأسمالية دون خصم أية تكاليف".

إلا أن 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، مما أدى إلى وقف العمل بالضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك لمدة سنتين اعتباراً من 2015/5/17، وذلك وفقاً لنص المادة الثانية من القانون 96 لسنة 2015، ووفقاً لنص القانون 76 لسنة 2017 أمتد الوقف لمدة ثلاث سنوات أخرى على أن يتم الإبتداء في فرضها من 2020/5/17.

وترتب عن هذا الوقف، استمرار العمل بأحكام البند رقم (8) من المادة رقم (50)، والتي نصت على إعفاء ناتج التعامل الذي تحصل عليه أشخاص اعتبارية مقيمة عن استثماراتها في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية مع عدم خصم الخسائر الناجمة عن هذا التعامل أو ترحيلها لسنوات تالية.

وهذا الإعفاء الأخير يرتبط بالإيرادات الناتجة عن التعامل في الأوراق المالية مثل أرباح بيع الأوراق المالية، مع مراعاة أنه في مقابل هذا

الإعفاء إذا حدث بيع للأوراق المالية وتحقق خسائر من هذا البيع فإن هذه الخسارة لا تعد من تكاليف المنشأة ولا يسمح بها عند تحديد الربح الضريبي.

مثال: بفرض أن أحد الشركات تمتلك 1000 سهم من أسهم شركة أخرى مسجلة في سوق الأوراق المالية وأنه تم بيع هذه الأوراق بمبلغ 100 جنيهه للسهم علما بأن قيمته المسجلة بالدفاتر بلغت 80 جنيهه وأدرجت الأرباح الناتجة عن بيع هذه الأسهم في قائمة الدخل، هذا مع العلم بأن صافي الربح الذي تظهره قائمة الدخل بلغ هذا العام 90000 جنيهه.
المطلوب: تحديد الربح الخاضع للضريبة لهذه الشركة .

الحل

90000 صافي الربح (من قائمة الدخل)

يخصم:

(20000) أرباح بيع الأسهم = ثمن البيع - القيمة الدفترية

= 100000 - 80000

= 20000 جنيهه تستبعد من أرباح الشركة

ولا تخضع للضريبة لأنها ناتج التعامل في أوراق مالية مقيدة

ببورصة الأوراق المالية المصرية.

70000 صافي الربح الضريبي.

بفرض في المثال السابق أن الشركة باعت هذه الأوراق بمبلغ 75 جنيهه للسهم الواحد محققة بذلك 5 ج خسارة في بيع لكل سهم وأدرجت هذه الخسائر في قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة المالية، علما بأن هذه القائمة أظهرت صافي ربح قبل الضريبة بلغ 55000 جنيهه.

الحل

55000 صافي الربح (من قائمة الدخل)

يضاف:

$$\begin{aligned}
 & 5000 + \text{خسائر بيع الأسهم} = \text{ثمن البيع} - \text{القيمة الدفترية} \\
 & = 80000 - 75000 = \\
 & = 5000 \text{ جنيه لا تعد من تكاليف الشركة ولا يسمح بها} \\
 & \text{طالما أدرجت في قائمة الدخل يجب أن ترد للأرباح} \\
 & \text{وتخضع للضريبة.} \\
 & \text{صافي الربح الضريبي.} \quad \underline{60000}
 \end{aligned}$$

2/9 توزيعات الأرباح الناتجة عن المساهمات في أشخاص اعتبارية مقيمة:

أخضعت المادة (56 مكرراً) للضريبة المستقطعة من المنبع التوزيعات التي تحصل عليها الأشخاص الاعتبارية المقيمة نتيجة مساهماتها في أشخاص اعتبارية مقيمة أخرى، عدا التوزيعات التي تتم في صورة أسهم مجانية. ويكون سعر الضريبة على التوزيعات 10% دون خصم أية تكاليف، ويخفض سعر الضريبة إلى 5% إذا زادت نسبة المساهمة في الشركة القائمة بالتوزيع على 25% من رأس المال أو حقوق التصويت بشرط أن لا تقل مدة حيازة الأسهم أو الحصص عن سنتين.

وعلى الجهات التي تنفذ المعاملة أن تقوم بحجز الضريبة وتوريدها للمصلحة وفقاً للإجراءات وفي المواعيد التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

ولتوضيح هذه المعاملة الضريبية نورد المثل التالي:

مثال: الشركة الوطنية شركة مقيمة في مصر، ولها استثمارات تتمثل في 1000 سهم في الشركة المصرية (شركة مساهمة مقيمة في مصر مقيد في سوق الأوراق المالية المصرية) والتي يبلغ عدد أسهمها 10 آلاف سهم، وتبلغ القيمة الاسمية للسهم 2500 جنيه. ولما كان السعر السوقي للسهم خلال العام الحالي أنخفض إلى 2200 جنيه للسهم، فلقد قامت الشركة

الوطنية بشراء 2000 سهم من أسهم هذه الشركة رغبة في زيادة مساهمتها فيها.
فإذا علمت أن الشركة المصرية قررت في نهاية العام توزيع كوبون من أرباحها، وبلغ نصيب السهم من هذه التوزيعات 100 جنيه.
المطلوب : حساب الضريبة المستحقة على التوزيعات التي حصلت عليها الشركة الوطنية.

الحل

$$\text{نسبة مساهمة الشركة الوطنية في رأس مال الشركة المصرية} = \frac{3000 \text{ سهم} (1000 \text{ سهم} + 2000 \text{ سهم مشتراه حديثاً})}{10000 \text{ سهم}} \times 100 = 30\%$$

بالرغم من ان نسبة المساهمة أزيد من 25% من رأس مال الأسهم، إلا أن الشركة الوطنية لم يمضي على احتفاظها بجميع هذه الأسهم سنتين، وبالتالي تخضع هذه التوزيعات عن جميع الأسهم للضريبة بسعر 10%.
اجمالي قيمة التوزيعات = 3000 سهم × 100 جنيه = 300000 جنيه
الضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة = 300000 × 10% = 30000 جنيه.

وتتولى الشركة القائمة بالتوزيع (الشركة المصرية) خصم الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب المصرية، وتحصل الشركة الوطنية على الصافي.

$$\text{صافي التوزيعات التي تحصل عليه الشركة الوطنية} =$$

$$300000 - 30000 = 270000 \text{ جنيه}$$

مثال آخر: بفرض أنه في المثال السابق أن الشركة الوطنية أكتتبت أساساً في 3000 سهم ، منذ بداية نشأة الشركة المصرية منذ خمس سنوات.
فالمطلوب : حساب الضريبة المستحقة في هذه الحالة.

الحل

بما أن نسبة المساهمة في رأس مال الأسهم للشركة المصرية 30%، وهذه النسبة محتفظ بها لأكثر من سنتين، فتخضع التوزيعات للضريبة بسعر 5%. الضريبة المستقطعة من المنبع المستحقة = $300000 \times 5\% = 15000$ جنيه. صافي التوزيعات التي تحصل عليه الشركة الوطنية في هذه الحالة = $300000 - 15000 = 285000$ جنيه.

ولقد نصت المادة (56) مكرراً والمعدلة بالقانون 96 لسنة 2015 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".

ويؤكد النص السابق أن توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركات المقيمة من مساهماتها في شركات أخرى مقيمة أيضاً وعاء مستقل عن أرباح الشركة، ويجب أن يؤخذ ذلك في الاعتبار عند حساب الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، بينما إذا كانت هذه التوزيعات من أشخاص اعتبارية غير مقيمة تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وتستتزل الضريبة المسددة في الخارج من الضريبة المستحقة على الشخص الاعتباري المقيم والذي حصل على هذه التوزيعات، وذلك في حدود الضريبة المستحقة والمحسوبة عن هذه التوزيعات. وفي حالة الشركات القابضة أو الأم والمقيمة في مصر تستفيد من الاعفاء الوارد في البند (10) من المادة (50) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل والذي سيرد شرحه في النقطة التالية.

3/9 الاعفاءات المرتبطة بإيرادات الأستثمارات المالية:

نص المشرع الضريبي في البنود 7، 10 من المادة (50) على مجموعة من الإعفاءات الضريبية التي ترتبط بالأشخاص الاعتبارية، ولا تخضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وينبغي خصمها من أرباح الشخص الاعتباري عند تحديد وعاء الضريبة. وهذه الإعفاءات تتمثل في:

أعفاء البند (7): تعفى توزيعات صناديق الاستثمار في الأوراق المالية المنشأة وفقاً لقانون سوق رأس المال المشار إليه التي لا يقل استثمارها في الأوراق وأدوات الدين عن 80%، وتوزيعات صناديق الاستثمار القابضة التي يقتصر الاستثمار فيها على صناديق الاستثمار المشار إليها، وتوزيعات الأرباح التي تحصل عليها هذه الصناديق بعد اضافة 10% من قيمة هذه التوزيعات إلى الوعاء الخاضع للضريبة مقابل التكاليف غير واجبة الخصم، وعائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية دون سندات الخزائنة، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره.

يتضح مما سبق ما يلي:

- 1 - أن الإعفاء يقتصر على توزيعات صناديق الاستثمار التي تستثمر أكثر من 80% من استثماراتها في أوراق مالية وأدوات الدين، وهذا الإعفاء ينصرف على كل من التوزيعات التي تجريها هذه الصناديق ، وكذلك التوزيعات التي تحصل عليها من استثماراتها.
- 2 - أن الاعفاء فقط للتوزيعات التي تجريها هذه الصناديق، وعلى التوزيعات التي تجريها صناديق الاستثمار القابضة لهذه الصناديق. وبالتالي فإن اي توزيعات تجريها صناديق الاستثمار الأخرى مثل صناديق الاستثمار العقاري أو صناديق الاستثمار التي تستثمر في أوراق مالية بنسبة تقل عن 80%، تخضع للضريبة ولا يستفيد الشخص الاعتباري الذي يحصل عليها بالإعفاء.
- 3 - أن التوزيعات التي تحصل عليها صناديق الاستثمار المشار إليها يخضع منها للضريبة 10% مقابل التكاليف غير الواجبة الخصم، وبالتالي فإن ما يعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية 90% من مبلغ إجمالي هذه التوزيعات.

مثال: شركة مساهمة مصرية تعمل في نشاط صناديق الاستثمار في الأوراق المالية ويتجاوز استثماراتها في هذا المجال أكثر من 80% من مجموع

استثماراتها. حصلت الشركة على توزيعات عن استثماراتها بلغت صافي هذه التوزيعات 450 ألف جنيه بعد حجز 50000 جنيه ضريبة مستقطعة من المنبع على توزيعات الأرباح، وأدرجت الشركة صافي هذه التوزيعات في قائمة الدخل.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية للتوزيعات التي حصلت عليها شركة صندوق الاستثمار.

الحل

نظراً لأن هذه الإيرادات عبارة عن توزيعات حصلت عليها شركة صندوق الاستثمار، والتي تستثمر أكثر من 80% من استثماراتها في أوراق مالية، فإنها تعفى من الخضوع للضريبة، بعد إضافة 10% من إجمالي هذه التوزيعات لوعاء الضريبة، وذلك لمواجهة المصروفات والتكاليف غير المباشرة والتي لا تعتمد ضريبياً (التكاليف غير الواجبة الخصم).

إجمالي التوزيعات = 450000 + 50000 الضريبة المستقطعة من المنبع = 500000 جنيه

نسبة 10% الخاضعة للضريبة = 500000 × 10% = 50000 جنيه

نظراً لأن ما ظهر في قائمة الدخل 450000 جنيه، فإن ما يخصم في الإقرار الضريبي = 450000 - 50000 (نسبة 10% الخاضعة للضريبة) = 400000 جنيه.

4 - يعفى أيضاً عائد الاستثمار في صناديق الاستثمار النقدية، وعائد السندات المقيدة في الجداول الرسمية ببورصة الأوراق المالية (والتي سبق توضيحها) دون سندات واذون الخزنة، وأرباح صناديق الاستثمار التي يقتصر نشاطها على الاستثمار في النقد دون غيره، وهذه الإعفاءات تخصم في الإقرار الضريبي بعد استبعاد تكاليف التمويل والاستثمار المرتبطة بها، إعفاء البند (10): توزي عات الأرباح التي تحصل علىها الشركة الأم والشركة القابضة من الشركات التابعة المقى متو غير المقى مة بعد إضافة نسبة ١٠ %

منقومة هذا لتوزى عاتالى الوعاء الخاضع للضريبة للشركة الأم أو القابضة مقابلتك
اليفغى رواجية الخصم وذلك بشرط توافر التالي:
- أن لا تقل نسبة مساهمة الشركة الأم أو القابضة عن ٢٥% في
رأس المال لشركة التابعة أو حقوق التصويت.

أن لا تقل حيازة الشركة الأم أو القابضة لتلك النسبة عن سنتين، أو أنتلتز مبالإحتفاظ بهذا
سبة لمدة سنتين من تاريخ إقتناء الأسهم أو حقوق التصويت.
مثال: الشركة المصرية القابضة للصناعات الوطنية (شركة مساهمة مصرية)
والتي تمتلك في رأس مال الأسهم لشركاتها التابعة نسبة 85% وتحتفظ بهذه
النسبة بهدف السيطرة على شركاتها التابعة، وحصلت على توزيعات أرباح
من هذه الشركات بلغت 1900 ألف جنيه بعد خصم 5% الضريبة
المستقطعة من المنبع على التوزيعات، ولقد أدرجت هذه التوزيعات في قائمة
الدخل المعدة للشركة القابضة في نهاية العام.
المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للتوزيعات التي حصلت عليها الشركة
المصرية القابضة.

الحل

نظراً لأن هذه الإيرادات عبارة عن توزيعات حصلت عليها الشركة
المصرية القابضة من شركاتها التابعة والتي تمتلك الشركة القابضة 85%
من رأس مال الأسهم، وتحتفظ بهذه النسبة بهدف السيطرة أي لمدد تتجاوز
السنتين، فإن هذه التوزيعات تعفى من الضريبة على أرباح الأشخاص
الاعتبارية، مع مراعاة أخضاع 10% من اجمالي هذه التوزيعات مقابل
المصروفات غير القابلة للخصم، واستبعاد ما زاد عن ذلك، ويتم ذلك على
النحو التالي:

1 - تحديد اجمالي التوزيع:

طالما ما ظهر في قائمة الدخل مبلغ 1900 ألف جنيه بعد خصم 5% الضريبة المستقطعة من المنبع ، فإن هذا المبلغ يمثل 95% من مبلغ إجمالي التوزيع، ولتحديد إجمالي مبلغ التوزيع يتم الضرب في مقلوب مكمل الضريبة.

$$\text{اجمالي مبلغ التوزيع} = 1900000 \times \frac{100}{95} = 2000000 \text{ جنيه}$$

2- تحديد قيمة النسبة الخاضعة للضريبة = $2000000 \times 10\% = 200000$ جنيه

3 - تحديد مبلغ التوزيعات الذي يخصم في الاقرار =

$$1900000 - 200000 = 1700000 \text{ جنيه}$$

هذا ويتم عند إعداد الإقرار الضريبي خصم هذه الإعفاءات بعد تحديد صافي الربح المعدل وبعد خصم التبرعات المسموح بها قانوناً ، وقبل تحديد وعاء الضريبة. ويترتب عن هذه المعاملة الضريبية ما يلي:

- 1 - أن التبرعات للجهات الخيرية والمؤسسات الاجتماعية المشهورة ودور العلم والمستشفيات التابعة للإشراف الحكومي، والتي يسمح بها في حدود 10% من صافي الربح، سوف يتم خصمها ثم يليها خصم الإعفاءات المشار إليها، مما يترتب عنه زيادة مقدار التبرعات المتاحة خصمها من أرباح النشاط التجاري والصناعي، نتيجة حساب النسبة المسموح بها قانوناً من صافي الربح المعدل قبل إستبعاد الإعفاءات.
- 2 - أن الإعفاءات المنصوص عليها قانوناً لا تستفيد بها المنشآت التجارية والصناعية سواءً كانت شخص طبيعي أو اعتباري إلا إذا حققت أرباح خاضعة للضريبة، أما في حالة تحقيق خسائر فلن يسمح بها، والسبب في ذلك أنها تمثل إعفاءات وليست تكاليف، وأن السماح بخصمها في حالة الخسائر يؤدي إلى زيادة الخسائر الضريبية.

- وسوف نورد المثال التالي لتوضيح المعاملة الضريبية للإعفاءات السابقة.
- مثال: بفحص قائمة الدخل لأحدي الشركات تبين لك ما يلي:
- 1 - أظهرت قائمة الدخل صافي ربح قدره 1210 ألف جنيه .
 - 2 - تضمن بند المصاريف العمومية مبلغ 181,5 ألف جنيه تبرعات لجمعية أهلية مشهورة طبقاً لأحكام القانون 84 لسنة 2002 .
 - 3 - بند إيرادات الاستثمارات المالية والمدرج بقائمة الدخل بمبلغ 475 ألف جنيه عبارة عن صافي توزيعات أرباح (بعد خصم 5% ضريبة مستقطعة من المنبع) ناتجة من مساهمات الشركة بنسبة 75% في رأس مال شركة مساهمة مصرية وتحتفظ الشركة بهذه النسبة لأكثر من عامين.

المطلوب: بيان أثر المبالغ السابقة، والظاهرة بقائمة الدخل، على تحديد الوعاء الخاضع للضريبة للشركة المذكورة.

الحل

1210000	صافي الربح (من قائمة الدخل) يضاف:
181500	تبرعات لجمعية أهلية مشهورة قانوناً (مؤقتاً)
1391500	صافي الربح المعدل
(126500)	تخصم التبرعات للجمعية الأهلية في حدود 110/10 من صافي الربح المعدل $126500 = 110/10 \times 1391500$ إذاً يخصم 126500 جنيه لأنه أقل من مبلغ التبرع الفعلي
1265000	الوعاء (ربح)
(425000)	يخصم الإعفاءات المنصوص عليها قانوناً : توزيعات أرباح شركات مساهمة
840000	الوعاء الخاضع للضريبة

نلاحظ ما يلي:

- 1 - التبرعات خصمت أولاً وحسبت نسبتها على الربح المعدل قبل أن نخصم الإعفاءات، ولما كانت التبرعات المدفوعة أزيد من قيمة النسبة المسموح بها، فترتب عن ذلك أنها خصمت في حدود هذه النسبة.
- 2 - أن الإعفاءات تم خصمها نتيجة أن الوعاء الناتج بعد خصم التبرعات كان ربحاً.

3 - حددت قيمة التوزيعات التي تعفى من الخضوع للضريبة باعتبار الشركة هي الشركة الام للشركة المساهمة فيها، على أساس مقدار التوزيعات، وتم حساب مبلغ التوزيعات المعفى على النحو التالي:

$$\text{اجمالي التوزيعات} = 475000 \times 100 (\text{مقلوب مكمل الضريبة}) = 500000 \text{ ج}$$

95 قيمة النسبة الخاضعة للضريبة = $500000 \text{ ج} \times 10\% = 50000$ جنيه.

مبلغ التوزيعات المعفى من الضريبة = $50000 - 475000 = 425000$ جنيه.

4/9 المعاملة الضريبية لتكاليف التمويل والاستثمار للإيرادات المعفاة:

نص البند (6) من المادة (24) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل بأن لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة من الضريبة قانوناً، ويترتب عن هذا النص أن تكاليف التمويل والاستثمار المحملة على قائمة الدخل وتخص هذه الإيرادات المعفاة يتم إضافتها على صافي الربح عند تحديد وعاء الضريبة.

وتشمل تكاليف التمويل والاستثمار العوائد المدفوعة أو المستحقة على القروض أو السلفيات أو الديون أو أية صورة من صور التمويل بالدين بالإضافة إلى المصاريف الادارية والعمومية الناتجة عن مزاوله النشاط ولا يدخل ضمنها الاهلاكات والمخصصات .

وأوضحت المادة (32) مكرراً من اللائحة التنفيذية للقانون طريقتين لتحديد تكاليف التمويل والاستثمار المشار لها في البند (6) من المادة (24) من القانون وهما على النحو التالي:

الطريقة الأولى: طريقة التخصيص : ويتم تطبيقها عندما يكون الغرض من الحصول على الأموال، الاستثمار في تحقيق إيرادات معفاة قانوناً، فتكون تكاليف التمويل والاستثمار هي فقط العوائد المدينة والمدفوعة مقابل الحصول على هذه الأموال، ويتم معالجتها ضريبياً كما سبق أن أوضحنا بأن تخصم من الإيرادات المعفاة ويقتصر الأعباء على ما زاد في العوائد الدائنة المعفاة عن العوائد المدينة.

الطريقة الثانية: طريقة التقسيم النسبي: ويتم تطبيق هذه الطريقة إذا لم يكن الغرض الوحيد هو الاستثمار في أموال إيراداتها معفاة من الضريبة وفي هذه الحالة تتحدد تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة على النحو التالي:

تكلفة التمويل والاستثمار المتعلقة بالإيرادات المعفاة =
 تكلفة التمويل والاستثمار × إجمالي الإيرادات المعفاة قانوناً
 إجمالي الإيرادات الكلية للمنشأة
 مثال: شركة تستثمر أموالها في سندات مقيدة في سوق الأوراق المالية،
 وبلغ حجم الإيرادات المتحققة من هذه السندات خلال الفترة الضريبية 1,5
 مليون جنيه، علماً بأن إيرادات الشركة الاجمالية بلغت 25 مليون جنيه،
 وبلغت المصاريف العمومية والادارية (من غير المخصصات والاهلاك)
 نصف مليون جنيه، وبلغ صافي ربحها 3,5 مليون جنيه.
 المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لمبالغ الفائدة الدائنة وأثرها على
 اعداد الاقرار الضريبي.

الحل

أولاً: فوائد السندات المقيدة في سوق الاوراق المالية المصرية
 معفاة وتخصم في الاقرار الضريبي، مع استبعاد تكاليف التمويل والاستثمار
 المرتبطة بها وإضافتها على الأرباح في الاقرار.
 ثانياً: تكاليف التمويل والاستثمار: وتتمثل في نصيب الإيرادات المعفاة من
 المصاريف العمومية والادارية بدون الاهلاك والمخصصات (طريقة التقسيم
 النسبي)

$$\text{تكاليف التمويل والاستثمار التي لا تعد تكاليف واجبة الخصم} =$$

$$500000 \times \frac{1500000}{3000} = 2500000$$

ولا تعد من التكاليف الواجبة الخصم وتضاف في الاقرار.

يلاحظ أن هذه المعاملة الضريبية لتكاليف التمويل والاستثمار تنطبق على
 تلك التكاليف التي ترتبط بالإيرادات المعفاة بالكاملمن الضريبة أو تلك التي
 تخضع في وعاء مستقل، مثل توزيعات الإرباح التي تحصل عليها الشركة

من أشخاص إعتبارية مقيمة، إلا انها لا تنطبق على الإيرادات التي يخضع منها 10% مقابل لتكاليف غير واجبة الخصم.

5/9 المعاملة الضريبية لفوائد أذون وسندات الخزانة:

أدى صدور القانون 114 لسنة 2008 إلى خضوع عوائد أذون وسندات الخزانة للضريبة. ولما كان القانون رقم 91 لسنة 2005 قد ألغى 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 وسندات الخزانة، فنص القانون 128 لسنة 2008 الخاص بربط الموازنة العامة للدولة للسنة المالية 2008/2009 في المادة رقم (9) منه على أن تضاف فقرة ثانية للمادة (58) من قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 تنص على الآتي:

"تخضع عوائد أذون الخزانة بسعر 20% وذلك دون خصم أية تكاليف أو يلتزم مدافعها بالعوائد بتحويل مقدار الضريبة المستحقة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة في اليوم التالي لليوم الذي تم فيه الخصم . كما تخضع لذات الضريبة بسعر 20% عوائد سندات الخزانة ويلتزم دافعها بالعوائد 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 (58) أخضع للضريبة المستقطعة من المنبع عوائد أذون وسندات الخزانة، على أن تدرج ضمن الإيرادات بالقوائم

المالية للجهة، وتدخّل في وعاء الضريبة على الأشخاص الاعتبارية، وعالج الضريبة المستقطعة من المنبع بخصمها من الضريبة المستحقة على أرباح الجهة.

بصدور القانون (10) لسنة 2019 نص على معاملة عوائد أذون وسندات الخزانة على أنها وعاء مستقل عن الإيرادات الأخرى الخاضعة للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وأخضعها فقط للضريبة المستقطعة من المنبع بسعر 20% ، على أن لا تعد تكاليف هذه العوائد ضمن التكاليف الواجبة الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على الأشخاص الاعتبارية.

وتتطبق هذه المعاملة على عوائد أذون وسندات الخزانة التي يتم الاكتتاب فيها بدأ من تاريخ العمل بهذا القانون، أي بعد 21 فبراير 2019. وبالتالي إذا ظهر ضمن قائمة الدخل لأحد الشركات عوائد اذون أو سندات خزانة تم الاكتتاب فيها بعد تاريخ العمل بالقانون (10) لسنة 2019، تكون المعاملة الضريبية على النحو التالي:

- 1 - تخصم عوائد اذون أو سندات خزانة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة في الاقرار الضريبي للشركة.
- 2 - يضاف للوعاء الخاضع للضريبة تكاليف التمويل والاستثمار لهذه العوائد.

ونصت اللائحة التنفيذية للقانون (91) لسنة 2005 والمعدلة بالقرار الوزاري رقم (335) لسنة 2019 بأن يكون حساب تكاليف عوائد أذون وسندات الخزانة على النحو التالي:

أولاً: في حالة البنوك والمؤسسات المالية:

80% من عوائد السندات وأذون وسندات الخزنة	×	إجمالي تكاليف الودائع والتكاليف المشابهة، ومصاريف الاتعاب والعمولات والمصاريف العمومية بدون المخصصات والاهلاك ÷ إجمالي الإيرادات
--	---	--

ثانياً: في حالة باقي الممولين:

80% من عوائد السندات وأذون وسندات الخزنة	×	إجمالي المصاريف التمويلية والعمومية بدون المخصصات والاهلاك ÷ إجمالي الإيرادات
--	---	---

ووضعت اللائحة التنفيذية فترة انتقالية لمعالجة هذه التكاليف، مراعاة لظروف أنشطة المؤسسات المالية وغير المالية، وحتى تستطيع أن توفيق أوضاعها في المستقبل بالنسبة لتمويل استثماراتها في هذه الأذون والسندات، فنصت على أن لا تزيد تكاليف هذه العوائد عن 70% من قيمة العوائد ذاتها وذلك بالنسبة للعام المالي المنتهي بعد صدور القرار (335)، 85% بالنسبة للعام المالي التالي له، 100% بالنسبة للأعوام المالية التالية.

ثالثاً: الإيرادات الرأسمالية:

يقصد بالإيرادات الرأسمالية تلك التي تتحقق نتيجة:

- أ- تصفية الأصول الثابتة سواء بالبيع أو الحصول على تعويض عن هلاك تلك الأصول بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية.
- ب- تصفية الالتزامات المستحقة على المنشأة بقيمة أقل من قيمتها الدفترية.
- ج- إعادة تقدير الأصول بقيمة أعلى من قيمتها الدفترية والخصوم بأقل من قيمتها الدفترية.

ونتناول فيما يلي موقف كل عنصر من هذه العناصر من حيث مدى خضوعه للضريبة على أرباح الأشخاص اعتبارية.

أ- أرباح تصفية الأصول الثابتة:

تقضي المادة (17) من القانون 91 لسنة 2005 بأن تسرى الضريبة على الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة المنصوص عليها في البنود 1، 2، 4 من المادة (25)، والأرباح المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول وكذلك أرباح التصفية التي تحققت خلال الفترة الضريبية.

وينبغي أن نشير إلى أن الربح الرأسمالي الناتج عن بيع الأصول أو الأرباح المحققة عن التعويضات يتم التوصل إليه بالمقارنة بين ثمن بيع الأصل الثابت أو مبلغ التعويض وصافي القيمة الدفترية للأصول الثابتة- التكلفة الأصلية للأصل مطروحا منها رصيد مخصص إهلاك الأصل الثابت حتى تاريخ البيع أو الهلاك أو الاستيلاء عليه- مضافاً إليها أي تكاليف نتيجة الإزالة.

مثال: تمتلك الشركة الوطنية آلة، تبلغ تكلفتها الدفترية 200 ألف جنيه، قررت الشركة الاستغناء عنها لعدم الحاجة إليها، فقامت ببيعها بمبلغ 150 ألف جنيه، علماً بأن مجمع إهلاكها بلغ حتى تاريخ البيع 75 ألف جنيه وأن الشركة تحملت 5000 جنيه تكلفة إزالتها.

المطلوب: تحديد الربح الرأسمالي الناتج عن بيع الآلة.

الحل

الأرباح الرأسمالية = ثمن البيع - (صافي القيمة الدفترية + تكاليف الإزالة)

صافي القيمة الدفترية = 200000 - 75000 = 125000

∴ الأرباح الرأسمالية = 150000 - (5000 + 125000) = 20000 جنيه

ولتحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة يجب توافر ما يلي:

1- أن تكون الأرباح الرأسمالية متعلقة بالبند 1، 2، 4 من المادة (25)، وهذه البنود هي:

البند (1) المباني والإنشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات.
البند (2) الأصول المعنوية بما في ذلك شهرة النشاط.
البند (4) الأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى غير القابلة بطبيعتها للاستهلاك.

فنص المادة (17) يوضح أن الأرباح الرأسمالية المحققة نتيجة بيع أو التعويض عن هذه الأصول فقط هي الخاضعة للضريبة، وتأسيساً على ذلك فإن الأرباح الرأسمالية المحققة عن بيع أو التعويض عن الأصول التي وردت في البند (3) غير خاضعة للضريبة، وهذه الأصول هي:
- الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج الجاهزة.
- جميع أصول النشاط الأخرى.

ويرجع السبب في ذلك إلى أن المشرع الضريبي استخدم ثمن البيع أو التعويض لهذه الأصول في تخفيض القيمة الدفترية والتي تعتبر أساس الإهلاك لمثل هذه الأصول، وذلك وفقاً لأحكام المادة (26) من القانون. حيث تكون المعالجة الضريبية لتلك الإيرادات وفقاً للقانون الضريبي، ليست ضمن دخل المنشأة الخاضع للضريبة، ولكن ضمن القيمة الدفترية للأصول التي يحسب عليها الإهلاك لفترات تالية.

تمرين : الشركة (س) تمتلك آلة تبلغ قيمتها الدفترية 50 ألف جنيه قامت ببيعها بمبلغ 25000 جنيه، هذا ويبلغ مجمع إهلاكها حتى تاريخ البيع 35000 جنيه.

المطلوب: تحديد الأرباح الرأسمالية وكيفية المعاملة الضريبية بالنسبة لهذه الإيرادات.

الحل

$$* \text{ الأرباح الرأسمالية} = 25000 - (50000 - 35000) = 10000 \text{ جنيه}$$

وهذه الأرباح لا تخضع للضريبة وإذا ظهرت في قائمة دخل الشركة تخصم من صافي الربح في الإقرار الضريبي.

* الإيرادات الرأسمالية الناتجة عن البيع (ثمن البيع) والبالغة 25000 جنيه يخفض بمقدارها رصيد الآلات كما هو مدرج في الميزانية الافتتاحية للفترة الضريبية التي تم فيها البيع وذلك لتحديد الأساس الذي سوف يحسب عليه إهلاك الآلات المعتمد ضريبيا في نهاية الفترة الضريبية.

2- أن تكون الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة محددة في ضوء الإهلاكات المعتمدة ضريبيا . حيث قد تختلف معدلات الإهلاك المحسوبة بالدفاتر والسجلات عن معدلات الإهلاك المعتمدة ضريبيا، وبالتالي سوف ينعكس ذلك على مجمع الإهلاك، والذي يؤخذ في الاعتبار عند تحديد الربح الرأسمالي، مما يترتب عنه أن تكون الأرباح الرأسمالية المحسوبة دفتريا تختلف عن تلك الواجب خضوعها ضريبيا.

مثال: أظهرت قائمة الدخل لأحد شركات التضامن صافي ربح قدره 400 ألف جنيه وذلك في 20××/12/31، ولقد تبين أن هذه الأرباح تتضمن أرباح رأسمالية قدرها 50 ألف جنيه نتجت عن بيع أحد العقارات المبنية والمملوكة للشركة لعدم الحاجة إليها بمبلغ 950 ألف جنيه، علما بأن قيمتها الدفترية بلغت مليون جنيه وكانت الشركة تستهلكها بمعدل 2% سنويا بينما كان المعدل المعتمد ضريبيا 5%، وأن الشركة قامت بالبيع بعد مرور خمس سنوات من استخدامها.

المطلوب: تحديد الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة.

الحل

يتضح من التمرين السابق أن الأرباح الرأسمالية التي ظهرت في قائمة الدخل بمبلغ 50 ألف جنيه هي تلك الأرباح المحسوبة على أساس معدل الإهلاك المحاسبي والذي تتبعه الشركة حيث حسبت كالتالي:

الأرباح الرأسمالية (المحاسبية) = ثمن البيع - (صافي القيمة الدفترية)

(القيمة الدفترية - مجمع الإهلاك)

$$= 950000 - ((1000000 \times 2\% \times 5 \text{ سنوات}))$$

$$= 50000 \text{ جنيه.}$$

أما الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة فيجب أن تتحدد في ضوء معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً كالتالي:

$$\text{الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة} = \text{ثمن البيع} - (\text{صافي القيمة الدفترية})$$

$$= 950000 - ((1000000 \times 5\% \times 5 \text{ سنوات}))$$

$$= 200000 \text{ جنيه}$$

∴ الفرق ويمثل الزيادة في الأرباح الرأسمالية الخاضعة للضريبة عن الأرباح الرأسمالية المحاسبية ويبلغ (200000 - 50000 = 150000 جنيه) يجب أن يعدل به صافي ربح الشركة في الإقرار الضريبي كالتالي:

400000	صافي الربح (قائمة الدخل)
	يضاف:
150000	فرق الأرباح الرأسمالية
550000	صافي الربح الضريبي

مثال: بلغ صافي الربح لإحدى المنشآت (شركة تضامن) التي تعمل في مجال الفنادق القائمة عن السنة المالية المنتهية في 31/12/2017 مبلغ 750000 جنيه، وقد اتضح من الفحص أن المنشأة قامت في 1/10/2017 ببيع إحدى السفن السياحية المملوكة لها والتي كانت تعمل في مجال النشاط الذي تمارسه المنشأة حتى ذلك التاريخ بمبلغ 250000 جنيه، وتبلغ التكلفة الدفترية لهذه السفن 450000 جنيه، ومجمع إهلاكها حتى 31/12/2016م 225000 جنيه حسب على أساس معدل إهلاك سنوي 10% (قسط ثابت) وذلك من تاريخ

شراء واستخدام السفن في النشاط، في 1/1/2012 (معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً 5%) ، وقد تبين للفاحص الضريبي أن حساب أرباح وخسائر المنشأة يتضمن في الجانب الدائن منه أرباح بيع السفن كما تحددت من وجهة نظرها، كما يتضمن الحساب في الجانب المدين منه إهلاك السفن المبيعة عن الفترة من بداية السنة وحتى 1/10/2017 وهو تاريخ بيع السفن.
المطلوب : بيان التعديلات التي يُجريها الفاحص الضريبي على صافي الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة عن السنة المالية المنتهية في 2017/12/31.

الحل

1- حساب الربح الرأسمالي الناتج عن بيع السفينة من وجهة نظر المنشأة:
مجمع إهلاك السفينة 225000 جنيه حُسب على أساس معدل إهلاك سنوي 10% (قسط ثابت)، ولمدة 5 سنوات ابتداء من 1/1/2012 وحتى 31/12/2016 . وهذا يعني أن مجمع إهلاك السفينة لا يتضمن إهلاك السفن عن الفترة من 1/1/2017 وحتى تاريخ بيعها في 1/10/2017، حيث كانت السفن تعمل في الإنتاج حتى ذلك التاريخ ، وبالتالي يجب حساب إهلاك السفن عن هذه الفترة كالآتي :
إهلاك السفن = $450000 \times 10\% \times \frac{9}{12} = 33750$ جنيه.

ويُرحل هذا المبلغ إلى مجمع إهلاك السفن حتى 1/10/2017
= $225000 + 33750 = 258750$ جنيه.
صافي القيمة الدفترية في تاريخ البيع = التكلفة الدفترية للأصل - مجمع الإهلاك .
= $258750 - 450000 = 191250$ جنيه.
الربح الرأسمالي = ثمن البيع - صافي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع.
= $191250 - 250000 = 58750$ جنيه.

* حساب الربح (أو الخسارة) الرأسمالي الناتج عن بيع السفن من وجهة النظر الضريبية:

1 - اهلاك السفينة عن الفترة من 2012/1/1 وحتى 2016/12/31 بمعدل

$$5\% \text{ سنوياً} = 450000 \times 5\% \times 5 \text{ سنوات} = 112500 \text{ جنيه}$$

2 - اهلاك السفينة عن الفترة من 2017/1/1 وحتى 2017/10/1 بمعدل
5% سنوياً

$$\frac{5 \times 450000}{12} \times \frac{9}{12} = 16875 \%$$

جنيه.

3 - مجمع اهلاك السفينة الضريبي = 112500 + 16875 = 129375

صافي القيمة الدفترية للأصل في تاريخ البيع =

$$320625 = 129375 - 450000 \text{ جنيه} .$$

الربح (أو الخسارة) الرأسمالي الضريبية = 320625 - 250000 =

$$= (70625) \text{ ج.}$$

أسباب التعديل وملاحظات الحل	التعديلات على الربح المحاسبي	
	الخصم	الإضافة
صافى الربح من واقع حساب الأرباح والخسائر.		750000
إهلاك السفن المحمل على الحسابات		33750
$33750 = 450000 \times 10\% \times 9 \div 12 =$		
الإهلاك الضريبي السفن	16875	
$16875 = 450000 \times 5\% \times 9 \div 12 =$		
الأرباح الرأسمالية الناتجة من بيع السفن المملوكة للمنشأة، حيث أدرجت المنشأة ربحاً رأسمالياً محاسبياً ناتج عن بيع السفينة قدره 58750 جنيه في الجانب الدائن من حساب الأرباح والخسائر عن السنة المالية المنتهية في 2017.	58750	
الخسارة الرأسمالية الناتجة من بيع السفن المملوكة للمنشأة من وجهة نظر مصلحة الضرائب يتم خصمها من الإيرادات الخاضعة للضريبة.	70625	
إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات		783750
إجمالي الخصومات		(146250)
صافى الربح الخاضع للضريبة.		

ب- أرباح سداد الالتزامات:

تتحقق هذه الأرباح نتيجة قيام المنشأة بسداد الالتزامات المستحقة عليها للغير، كأن تقوم المنشأة بسداد الديون أو القروض المستحقة عليها للدائنين قبل آجال استحقاقها بأقل من قيمتها الدفترية (يحدد الربح الرأسمالي في هذه الحالة بالفرق بين المبلغ المسدد والقيمة الدفترية للالتزام)، أو أن تقوم المنشأة بشراء السندات التي أصدرتها بأقل من قيمتها الاسمية [الفرق بين ثمن شراء السندات والقيمة الاسمية لها يمثل ربحاً للمنشأة].

وتعتبر أرباح سداد الالتزامات إيرادات محققة للمنشأة يجب أن تخضع للضريبة، وأن تدرج ضمن بنود الإيرادات في حساب الأرباح والخسائر حيث أن هذه الأرباح من قبيل الخصم المكتسب، وبما أن الخصم المكتسب يخضع للضريبة فإن هذه الأرباح التي حققتها المنشأة يجب أن تخضع للضريبة.

ج- أرباح إعادة التقدير:

هي تلك الأرباح التي تنتج عن إعادة تقييم أصول الشركة بقيمة أزيد من قيمتها الدفترية، وينبغي عند تناول هذه الأرباح أن نفرق بين:
أولاً: إذا كانت إعادة التقدير لم يصاحبها تغيير في الشكل أو الكيان القانوني للشركة أو في عقدها. أي بدون حدوث بيع الأصول المعاد تقديرها، فلا تعد هذه الأرباح أرباحاً رأسمالية خاضعة للضريبة، ولكن تعتبر أرباح دفترية ولا تخضع للضريبة، بشرط أن تظل قيمة الأصول والالتزامات المعاد تقديرها بقيمتها قبل إعادة التقدير وذلك للأغراض الضريبية.

ثانياً: إذا كانت إعادة التقدير بمناسبة تغيير الشكل القانوني للشركة أو تغيير عقد الشركة مثل حالة انضمام شريك أو انفصال شريك أو اندماج الشركة في شركة أخرى، أو تحول الشركة من شركة أشخاص أو منشأة فردية إلى شركة أموال. في مثل هذه الأحوال تعد أرباح إعادة التقدير أرباحاً رأسمالية تسرى عليها الضريبة، وفي مقابل ذلك إذا حدثت خسائر رأسمالية تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة.

هذا وقد أبقى القانون الضريبي هذا النوع من إرباح إعادة التقدير في حالة المادة رقم (20) من القانون 91 لسنة 2005 حيث نصت على إعفاء الأرباح الناتجة عن إعادة تقييم أصول المنشأة الفردية عند تقديمها كحصة عينية نظير الإسهام في رأسمال شركة مساهمة وذلك بشرط أن تكون الأسهم المقابلة للحصة العينية اسمية ولا يتم التصرف فيها قبل مضي خمس سنوات.

كما أجازت المادة (53) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل، تأجيل الضريبة، حيث نصت على خضوع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، بما فيها أرباح الأستحواز في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص الاعتباري ويكون للشخص الاعتباري تأجيل الخضوع للضريبة بشرط اثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني وذلك لأغراض حساب الضريبة، وأنيتم حساباً لإهلاك على الأصول وترحيلاً لمخصصات الاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة قبل إجراء هذا التغيير.

ونصت المادة (63) من اللائحة التنفيذية لقانون رقم 91 لسنة 2005، أنه لأغراض حساب الضريبة تحتفظ الشركة بالقوائم المالية ويكشف وسجل يبين فيه القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل تغيير الشكل القانوني .

هذا ونصت المادة (64) من اللائحة التنفيذية لذات القانون ، أنه في حالة إخلال الشركة بشرط إثبات الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني لأغراض الضريبة ، فإن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم نتيجة تغيير الشكل القانوني تخضع للضريبة .

الفصل الثالث
التكاليف والمصروفات الواجبة
الخصم من الإيرادات الخاضعة
للضريبة

الفصل الثالث

التكاليف والمصروفات الواجبة

الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة

أولاً: الشروط الواجب توافرها في التكاليف الواجبة للخصم:

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

1- أن تكون مرتبطة بنشاط المنشأة ولازمة لمزاولته:

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

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

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

ويكفي أن تتحقق النفقة بصفة فعلية طبقاً لأساس الاستحقاق الذي تتحدد على أساسه الأرباح الصافية الخاضعة للضريبة، ومن ثم لا يشترط لتحقيق النفقة

واعتبارها من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم أن تكون قد دفعت فعلاً، بل أن مجرد الارتباط بها أو استحقاقها يكفي لخصمها. هذا وقد أجاز القانون خصم بعض بنود النفقات التي لا تعتبر نفقة حقيقية مثل إهلاك 30% للألات والمعدات الجديدة أو المستعملة التي تشتريها المنشأة أو تقوم بتصنيعها لاستخدامها في مجال الإنتاج وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الآلات.

3 - أن ترتبط النفقة بإنتاج الربح الخاضع للضريبة:

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

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

4 - أن تكون النفقة مؤيدة بالمستندات:

يشترط في التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى الربح الصافي الخاضع للضريبة أن تكون مؤيدة بمستندات صحيحة موثوق فيها وقابلة للفحص والمراجعة للتأكد من صحتها. ومع ذلك ففي الحالات التي جرى العرف فيها على التغاضي عن الحصول على مستندات حيث يتعذر في الغالب طبقاً لطبيعة هذه التكاليف والمصروفات إثباتها بمستندات خارجية يجوز خصم تلك المصروفات والتي لم يجز العرف على إثباتها بمستندات وذلك في حدود 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

5 - أن تكون النفقة خاصة بالسنة المالية محل المحاسبة:

طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي وقاعدة استقلال السنوات الضريبية يسمح بخصم كافة النفقات التي تخص الفترة محل المحاسبة سواء دفعت في نفس الفترة أو في فترات سابقة أو لاحقة.

هذا وقد خرج المشرع عن قاعدة استقلال السنوات الضريبية عندما أجاز ترحيل الخسائر لتخصم من الأرباح التي تتحقق في سنة أو سنوات تالية طبقاً للمادة (29) من القانون كما سيرد بالتفصيل فيما بعد.

6 - أن تكون النفقة إيرادية:

تطبيقاً لقاعدة استقلال السنوات الضريبية تخصم نفقات الاستغلال العادية التي تتفق بصورة دورية متكررة على استغلال الأصول في عمليات المنشأة ولتحقيق الإيرادات أو تتفق للمحافظة على القدرة الإنتاجية للأصول وصيانتها، أي يشترط في النفقة الواجبة الخصم أن تكون إيرادية. أما النفقات الرأسمالية والتي تتفق في سبيل الحصول على أصول جديدة أو لزيادة القوة الإنتاجية للأصول القائمة فلا تخصم كلها من الربح الخاضع للضريبة في السنة التي أنفقت فيها، وإنما توزع هذه النفقات على السنوات التي يتم الاستفادة خلالها من هذه الأصول وبحيث تتحمل كل سنة بالجزء الذي يخصها من هذه النفقات الرأسمالية في صورة قسط إهلاك.

ثانياً: أنواع التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

1 - العوائد المدينة:

تنص الفقرة الأولى من المادة (23) من القانون على خصم عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًا كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

وتنص الفقرة الرابعة من المادة (24) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العائد المسدد على قروض فيما يجاوز مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في بداية السنة

الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية. كما تنص الفقرة الخامسة من نفس المادة على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها المدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة أو معفيين منها.

كما ينص البند رقم (1) من المادة (52) من القانون على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم العوائد المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية وفقاً للقوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية، ولا يسري هذا الحكم على البنوك وشركات التأمين وكذلك الشركات التي تباشر نشاط التمويل التي يصدر بتحديد قرار من الوزير.

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

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

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

- 1 - أن يكون القرض حقيقياً إلتزمت به المنشأة فعلاً وليس وهمياً أو صورياً أو قرض مضمون من المنشأة ولكنها غير ملتزمة بسداده.
- 2 - أن يكون القرض مستخدماً في نشاط المنشأة، فإذا حصل أصحاب المنشأة على قرض بأسم المنشأة واستخدم في أعمالهم الخاصة فإن عوائد هذا القرض لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- 3 - أن يتم خصم العوائد الدائنة التي حصلت عليها المنشأة إذا كانت هذه العوائد غير خاضعة للضريبة أو معفاة منها قانوناً. ويقصد بالعوائد الدائنة هنا كل ما يحصل عليه الممول من مبالغ مقابل الاستثمار في القروض والسلفيات والديون أياً كان نوعها والسندات وأذون الخزانة والودائع والتأمينات النقدية ، ومن أمثلة العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها ما يحصل عليه الأشخاص الاعتبارية من عوائد السندات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية التي تصدرها الدولة أو شركات الأموال. وعلى ذلك فإن ما يعتمد ضريبياً ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الفرق بين العوائد المدينة والعوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً. مثال ذلك بفرض أن العوائد المدينة كانت 100 ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة بلغت 90 ألف جنيه، فإن الفرق وقدره 10 ألف جنيه يعتمد ضمن التكاليف. أما إذا كان الفرق سالباً أي أن مبلغ العوائد الدائنة المعفاة المذكورة أكبر من مبلغ العوائد المدينة التي سددتها المنشأة ، فإنه لا يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أي مبلغ للعوائد المدينة، مثال ذلك إذا كانت العوائد المدينة 100 ألف جنيه والعوائد الدائنة المعفاة 120 ألف جنيه فإن الفرق وقدره 20 ألف جنيه

يمثل الزيادة في العوائد الدائنة المعفاة عن العوائد المدينة، وهذه الزيادة فقط تعفى منالضريبة وتخصم في الإقرار الضريبي، وذلك ما سبق توضيحه عند تناول الفوائد الدائنة في الفصل السابق.

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

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

6 - أن تكون العوائد المدينة مدفوعة عن قروض وسلفيات لا تزيد عن أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية .

ويقصد بمتوسط حقوق الملكية هنا مجموع رصيد حقوق الملكية في بداية السنة المالية ونهايتها مقسوماً على 2. ويحسب متوسط القروض والسلفيات كمجموع لرصيد القروض والسلفيات أول المدة وآخرها مقسوماً على 2، علي أن تستبعد القروض الحسنة والقروض التي لها عوائد غير خاضعة للضريبة، والقروض التي لها فترة سماح لسداد العوائد فقط لحين انتهاء هذه الفترة ، وذلك عند مقارنة متوسط حقوق الملكية مع متوسط القروض والسلفيات. ويقصد بحقوق الملكية كل من رأس المال المدفوع مضافاً إليه كل من الاحتياطيات علي اختلاف أنواعها والأرباح المرحلة ومخصوصاً منه الخسائر المرحلة علي أن يتم استبعاد فروق إعادة التقييم المرحلة إلي الاحتياطيات في حالة عدم خضوعها للضريبة. وفي حالة وجود خسائر مرحلة فإنها تخصم من الأرباح المرحلة والاحتياطيات فقط، وتحسب النسبة

على أساس إجمالي القروض والسلفيات منسوباً إلى باقي حقوق الملكية بعد خصم الخسائر المرحلة وبعد أدنى رأس المال المدفوع. وتنص المادة (52) من القانون على أن متوسط حقوق الملكية يحسب اعتماداً على ما تظهره القوائم المالية التي يتم إعدادها طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية.

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

مثال: بفرض أنه رصيد القروض والسلفيات المستحقة على أحد الشركات في أول العام $20 \times \times$ بلغ 5 مليون جنيه، وهو عبارة عن قرض حصلت عليه الشركة في العام السابق بمعدل فائدة سنوي 10.5%، وحصلت الشركة خلال العام على القروض والسلفيات الآتية :

1- قرض من أحد البنوك في بداية منتصف العام بمبلغ 15 مليون جنيه وبمعدل فائدة 11% سنوياً .

2 - قرض من أحد جهات التمويل بمبلغ 10 مليون جنيه ، تم الحصول عليه في بداية الربع الأخير من العام ، وبمعدل فائدة 15% سنوياً .

فإذا علمت ما يلي:

أولاً: بلغت إجمالي الفوائد المدينة المستحقة على القروض والسلفيات والمحملة على قائمة الدخل 1725000 جنيه، وهي عبارة عن:

525000 جنيه الفائدة المستحقة على القرض من العام السابق والذي يمثل رصيد أول المدة .

825000 جنيه الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد البنوك بمعدل فائدة 11% .

375000 جنيه الفائدة المستحقة على القرض الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل بمعدل فائدة 15% .
ثانياً: أن متوسط حقوق الملكية للشركة 2,5 مليون جنيه.
ثالثاً: أن سعر الخصم والائتمان والمعلن من البنك المركزي في بداية العام يبلغ 7%.

المطلوب: بإعتبارك المستشار الضريبي للشركة، طلب منك تحديد مقدار الفوائد المدينة التي تعتمد ضريبياً وأثر ذلك على الإقرار الضريبي للشركة.

الحل

أ - الفوائد المدينة التي تتجاوز مثلي سعر الإئتمان:

تتمثل هذه الفوائد في فائدة القرض الثاني الذي حصلت عليه الشركة من أحد جهات التمويل.

$$\begin{aligned} \text{معدل فائدة القرض } 15\% , \text{ مثلي معدل الإئتمان } = 7\% \times 2 \text{ مثل} = 14\% \\ \text{إذاً مقدار الفائدة التي تجاوزت مثلي سعر الإئتمان} = \\ 375000 \times 1 = 25000 \text{ جنيه (لا تعد من التكاليف)} \end{aligned}$$

15

ب - الفوائد المدينة عن قروض وسلفيات تتجاوز 4 أمثال متوسط حقوق الملكية: وتتحدد على النحو التالي:

1 - تحديد متوسط القروض والسلفيات لعام $20 \times \times$:

يتحدد على النحو التالي:

$$\begin{aligned} \text{رصيد القروض والسلفيات في } 1/1/20 &= 5000000 \\ \text{رصيد القروض والسلفيات في } 31/12/20 &= 20 \times \times \\ \text{متوسط القروض والسلفيات} &= \frac{10000000 + 15000000 + 5000000}{2} \\ &= 30000000 \end{aligned}$$

ج = 17500000

2 - متوسط حقوق الملكية لعام $20 \times \times = 2500000$ جنيه

3 - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =
17,5 مليون جنيه : 2,5 مليون جنيه
1 : 7

4 - النسبة المسموح بها قانوناً = 4 : 1

5- نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً
7= 43% = 100 × 4 - 7

7

6 - مقدار الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت 4 أمثال متوسط حقوق الملكية
= الفوائد المدينة (بعد إستبعاد الزيادة عن مثلي سعر الإئتمان) × نسبة الزيادة
في القروض
= (25000 - 1725000) × 43% = 731000 جنيه (ولا تعد من التكاليف
الواجبة الخصم)

الفوائد المدينة التي لاتعد من التكاليف = 25000 + 731000 = 756000 جنيه
ويتم إضافتها لصافي الربح في الإقرار الضريبي.

العوائد المدينة المرسمة على الاصول:

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

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

يتم في هذه الحالة مقارنة الفوائد المدينة المرسمة بالفوائد المدينة المسموح
بها وفقاً لأحكام التشريع الضريبي، فإذا كانت في حدود المسموح به فلا توجد

مشكلة ضريبية، وتعتمد قيمة الأصول الثابتة شاملة الفوائد المرسمة، ويتم حساب الاهلاك الضريبي للأصول على أساس هذه القيمة. بينما إذا كانت الفوائد المرسمة أزيد من الفوائد المسموح بها، تستبعد الزيادة من قيمة الأصول، ويتم حساب الاهلاك الضريبي للقيمة الباقية. مثال: قامت أحد الشركات بالاقتراض من أحد البنوك مبلغ 50 مليون جنيه لتمويل شراء آلات أنتاجية بغرض إنشاء خط انتاج جديد، علماً بأن الشركة ليس عليها أية ديون للغير سوى هذا القرض، وبلغت الفوائد المدينة التي تحملتها الشركة خلال فترة إنشاء خط الانتاج 7,5 مليون جنيه، لم تحمل على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة التي استحققت فيها، ولكن تم رسملتها على تكلفة خط الانتاج والتي بلغت في مجملها 60 مليون جنيه شاملة الفوائد المدينة المرسمة. هذا ويبلغ متوسط حقوق الملكية من واقع بيانات القوائم المالية للشركة والمعدة في نهاية العام 10 مليون جنيه. المطلوب : تحديد المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المرسمة، وتحديد القيمة الرأسمالية لخط الانتاج للأغراض الضريبية.

الحل

- 1 - متوسط القروض والسلفيات = 50 مليون جنيه نظراً بأنه القرض الوحيد المستحق على الشركة في بداية العام ونهايته.
- 2 - متوسط حقوق الملكية = 10 مليون جنيه
- 3 - نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية =
50 مليون جنيه : 10 مليون جنيه
5 : 1
- 4 - النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها = 4 : 1
- 5 - نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً =
$$20\% = 100 \times \frac{4 - 5}{5}$$

6 - الفوائد المدينة عن القروض التي تجاوزت 4 أمثال متوسط حقوق الملكية =

$$7,5 \text{ مليون جنيه} \times 20\% = 1,5 \text{ مليون جنيه}$$

بالرغم من أن هذه الفوائد لا تعد تكلفة من الناحية الضريبية إلا أنها لا تؤثر على اعداد الاقرار الضريبي لأنها لم تحمل على قائمة الدخل، ولكنها تخصم من تكلفة خط الانتاج وتصبح القيمة الرأسمالية لخط الانتاج للأغراض الضريبية، والقابلة للاهلاك الضريبي = 60 مليون - 1,5 مليون = 58,5 مليون جنيه.

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

يتم في هذه الحالة اضافة العوائد المرسملة على الاصول الى العوائد المحملة على قائمة الدخل عند تسوية العوائد المدينة، وفي حالة زيادة المستبعد من العوائد المدينة وغير المعتمد ضريبياً عن المحملة على قائمة الدخل يتم استبعاد هذا الزيادة من تكلفة الاصول.

مثال: بفرض في المثال السابق أنه يستحق على الشركة قروض أخرى تستخدم في النشاط يبلغ متوسطها 40 مليون جنيه، وأن الفوائد المدينة المستحقة عنها والمحملة على قائمة الدخل المعدة في نهاية السنة بلغت 4,5 مليون جنيه.

المطلوب: بيان المعاملة الضريبية للفوائد المدينة المحملة على قائمة الدخل والفوائد المرسملة، وبيان أثر هذه المعاملة على اعداد الاقرار الضريبي للشركة، وعلى القيمة الرأسمالية لخط الانتاج للأغراض الضريبية.

الحل

$$1 - \text{متوسط القروض والسلفيات} = 50 \text{ مليون} + 40 \text{ مليون} = 90 \text{ مليون جنيه}$$

$$2 - \text{نسبة القروض والسلفيات إلى متوسط حقوق الملكية} =$$

$$90 \text{ مليون جنيه} : 10 \text{ مليون جنيه}$$

$$9 : 1$$

$$3 - \text{النسبة المقررة قانوناً والمسموح بها} = 4 : 1$$

$$4 - \text{نسبة الزيادة في القروض عن النسبة المقررة قانوناً} = \frac{9 - 4}{9} \times 100 = 55,5\%$$

5 - اجمالي الفوائد المدينة (المحملة على قائمة الدخل والمرسمة) =

$$7,5 \text{ مليون} + 4,5 \text{ مليون} = 12 \text{ مليون جنيه}$$

6 - الفوائد المدينة عن قروض تجاوزت 4 أمثال متوسط حقوق الملكية =

$$12000000 \text{ جنيه} \times 55,5\% = 6660000 \text{ جنيه}$$

ولا تعتمد ضريبياً، ولكن يلاحظ أنها تتجاوز الفوائد المدينة المحملة على

قائمة الدخل، وتكون المعاملة الضريبية في هذه الحالة على النحو التالي :

أ - يضاف في الإقرار الضريبي مبلغ الفوائد المدينة المحمل على قائمة الدخل بالكامل والبالغ 4,5 مليون جنيه.

ب - الفرق بين الفوائد المدينة غير المعتمدة ضريبياً، والفوائد المحملة على

قائمة الدخل والبالغ 2160000 جنيه (6660000 - 4500000) يستبعد

من القيمة الرأسمالية لخط الإنتاج، وتصبح قيمة خط الإنتاج للأغراض

الضريبية (والتي يحسب عليها الإهلاك الضريبي) =

$$60000000 - 2160000 = 57840000 \text{ جنيه}$$

2 - الإهلاك:

يعرف الإهلاك بأنه النقص التدريجي في قيم الأصول القابلة للاهلاك نتيجة

الاستعمال أو التقادم الفني أو مضي المدة، ويعد الإهلاك من هذا المنظور من

التكاليف الواجبة الخصم للوصول إلى صافي أرباح النشاط. ويوجد ثلاث

عناصر رئيسية تؤثر في حساب قسط الإهلاك الذي يحمل على قائمة الدخل

وهي:

أ - القيمة القابلة للإهلاك.

ب- معدل الإهلاك.

ج- طريقة حساب قسط الإهلاك.

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

أما معدلات الإهلاك فهي تتحدد في ضوء العمر الإنتاجي للأصل، بمعنى أن تحديد عمر الأصل يعني ضمناً تحديد معدل إهلاكه. فعلى سبيل المثال إذا تم تحديد عمر أصل معين على أساس 10 سنوات فإن معدل الإهلاك يكون 10% سنوياً. وأن تحديد أعمار الأصول وبالتالي معدلات إهلاكها، مسألة يتدخل فيها عوامل كثيرة منها:

(1) الهلاك المادي نتيجة الاستخدام.

(2) التقادم الفني.

(3) القيود القانونية وغيرها من القيود التي تحدد مدة استخدام الأصل.

فقد يقدر العمر الإنتاجي لأصل قابل للإهلاك في منشأة ما بمدة تقل عن عمره الفعلي، ذلك لأن الهلاك المادي الذي يطرأ على الأصل نتيجة عوامل التشغيل (مثل عدد الورديات، مدة تشغيل الأصل يومياً، سياسة الصيانة المتبعة بشأنه، مدى كفاءة العاملين القائمين بالعمل عليه) ليس هو العامل الوحيد في تقدير العمر الإنتاجي، وإنما يجب أن تؤخذ في الاعتبار العوامل الأخرى التي تنشأ نتيجة التقادم الفني الناتج عن التغيرات التكنولوجية أو تحسين الإنتاج أو إنكماش الطلب على السلع والخدمات التي يستخدم الأصل

في إنتاجها أو تأديتها، وكذلك القيود القانونية التي تتعلق باستخدام الأصول مثل تاريخ انتهاء العقد أو حق الانتفاع.

وقد يكون من الصعب فنياً تقدير العمر الإنتاجي لأصل يرتبط بتكنولوجيا مستحدثة في الإنتاج، أو أصل يستخدم في إنتاج منتج جديد أو تقديم خدمة جديدة لا تتوفر في مجالها خبرة كافية، ومع ذلك فلا بد من تقدير العمر الإنتاجي للأصل في كافة الأحوال لأغراض حساب الإهلاك محاسبياً.

هذا وتختلف معدلات الإهلاك محاسبياً باختلاف الأصول، واختلاف طبيعة العمل كما قد تختلف للأصل الواحد في نفس المنشأة من فترة زمنية لأخرى لاختلاف ظروف العمل في المنشأة في كل فترة عن الأخرى.

بالنسبة لطريقة حساب قسط الإهلاك، فهناك عدة طرق لتوزيع القيمة القابلة للإهلاك على مدار فترات العمر الإنتاجي للأصل، ومن هذه الطرق:

- طريقة القسط الثابت.
- طريقة القسط المتناقص.
- طريقة مجموع عدد سنوات الاستخدام.
- طريقة إعادة التقدير.
- طريقة وحدات الإنتاج.

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

1/ 2 المعاملة الضريبية للإهلاك:

تدخل التشريع الضريبي في حساب الإهلاك المعتمد ضريبياً، وذلك سواء في تحديد القيمة القابلة للاهلاك أو في تحديد معدلات الإهلاك الخاصة بالأصول القابلة للاهلاك أو في تحديد طريقة حساب قسط الإهلاك، وجاء ذلك في المواد رقم (25)، (26)، (27) من القانون 91 لسنة 2005، والمواد رقم (33)، (34)، (35) من اللائحة التنفيذية للقانون. ويترتب عن هذه المعاملة الضريبية الخاصة بالإهلاك، أن لا يعترف بالإهلاك المحاسبي والمحمل على قائمة الدخل ويضاف على الأرباح المحاسبية بالإقرار الضريبي، على أن يخصم الإهلاك المعتمد ضريبياً وفقاً للقواعد التي تحددها المواد القانونية المشار لها، وذلك لتحديد وعاء الضريبة.

هذا ونصت المادة (25) من القانون 91 لسنة 2005 بأن يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

1 - 5% من تكلفة شراء أو إنشاء أو تطوير أو تجديد أو إعادة بناء أي من المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات وذلك عن كل فترة ضريبية.
2 - 10% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها، بما فيها شهرة النشاط وذلك عن كل فترة ضريبية.

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

(أ) الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات إلكترونياً نسبة 50% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

(ب) جميع أصول النشاط الأخرى نسبة 25% من أساس الإهلاك لكسنة ضريبية.

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

وتأسيساً على نص المادة (25) نميز عند حساب الاهلاك للأغراض الضريبية بين ثلاث مجموعات من الأصول وهي:
المجموعة الأولى: أصول يتم اهلاكها على أساس قيمتها الدفترية وبطريقة القسط الثابت:

تشمل أصول هذه المجموعة المباني والانشاءات والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية، وتكون القيمة القابلة للاهلاك بالنسبة لأصول هذه المجموعة هي القيمة الدفترية (التكلفة التاريخية) والتي تتمثل في تكلفة اقتناء أو شراء أو إنشاء أو تطوير أو تحسين أو تجديد أو إعادة بناء هذه الأصول وحسب طبيعة كل أصل، ويكون معدل الاهلاك السنوي لهذه الأصول هو 5% في حالة المباني والانشاءات والسفن والطائرات، 10% في حالة الأصول المعنوية المشتراة.

مثال: شركة تمتلك عقاراً بلغت تكلفة انشاؤه مليون جنيه ويستهلك سنوياً بمعدل 2% سنوياً، ولذلك حملت قائمة الدخل المعدة في نهاية عام 20×× باهلاك العقار وقدره 20 ألف جنيه.
 المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية لاهلاك العقار لهذه الشركة، وأثره على اعداد الاقرار الضريبي.

الحل

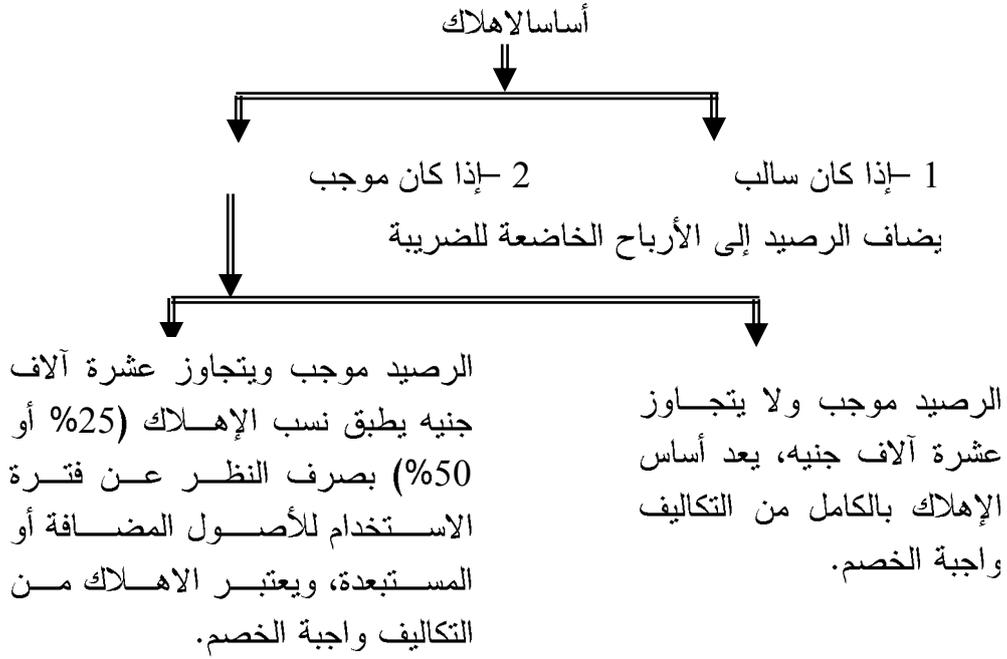
صافي الربح المحاسبي (من قائمة الدخل)	×××
يضاف:	
الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل.	20000
يخصم :	
الإهلاك الضريبي للعقار: ويحسب على النحو التالي :	50000
مليون جنيه × 5% = 50000 جنيه	
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة)	×××

المجموعة الثانية: الأصول التي يتم اهلاكها على أساس الاهلاك وبطريقة القسط المتناقص:

تشمل أصول هذه المجموعة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الالكترونية وجميع أصول النشاط الأخرى من آلات ومعدات ووسائل نقل وأثاث وغيرها. ويتم اهلاك هذه الاصول بمعدل 50% من أساس الاهلاك في حالة الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات الالكترونية، وبمعدل 25% من أساس الاهلاك في حالة الأصول الأخرى. ويتحدد أساس الاهلاك وفقاً لحكم المادة (26) من القانون على النحو التالي:

- ×× قيمة الأصول القابلة للإهلاك في بداية الفترة الضريبية، أي بعد خصم مجمع إهلاك الفترات الضريبية السابقة.
 - × + تكلفة الأصول المضافة خلال الفترة الضريبية (تطوير - تحسين - تجديد - إعادة البناء) بغض النظر عن تاريخ بداية استخدامها.
 - (×) _ القيمة البيعية لما تم بيعه خلال الفترة الضريبية من تلك الأصول أو التعويض المتحصل عن فقدانها أو إهلاكها.
- × × أساس الإهلاك

ويلاحظ مما سبق أن أساس الإهلاك يتحدد وفقاً للقيمة الدفترية للأصل في بداية الفترة الضريبية وهي تمثل قيمة الأصل بعد استبعاد مجمع الاهلاك للفترات السابقة ، وهذا يؤكد اتباع طريقة القسط المتناقص لحساب إهلاك هذه الأصول، ويزيد هذا الأساس بما يوازي تكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء وذلك خلال الفترة الضريبية، ويقبل الأساس بما يوازي قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو بقيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدانها أو هلاكها خلال الفترة الضريبية. والشكل التالي يوضح الاحتمالات المختلفة لأساس الإهلاك:



ويلاحظ من الشكل السابق أنه إذا كان أساس الإهلاك موجب ويتجاوز عشرة آلاف جنيه، فيحسب الإهلاك الضريبي الواجب خصمة بمعدل 50% أو 25% حسب نوع الأصول من أساس الإهلاك الناتج، وإذا كان موجب ويبلغ عشرة آلاف جنيه أو أقل، فيكون الإهلاك الضريبي بمقدار أساس الإهلاك، أما إذا كان أساس الإهلاك سالب فيكون الناتج ايراد خاضع للضريبة ويضاف على الوعاء الضريبي. مما سبق يتضح أن أساس الإهلاك يتحدد في ضوء عدة عوامل وهي:

- 1- يتم حساب أساس الإهلاك لكل مجموعة من الأصول المتماثلة، وليس لكل أصل على حده.
- 2- تتحدد قيمة الأصول في بداية الفترة الضريبية على أساس رصيد الأصول المتماثلة (آلات، أثاث، وسائل نقل، الخ)، مخصصاً منه مجمع الإهلاك الضريبي لهذه الأصول في بداية الفترة الضريبية ذاتها.

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

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

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

وتجدر الإشارة هنا إلى أن أساس حساب الإهلاك طبقاً لنصوص المادة (26) لا يأخذ في الاعتبار القيمة البيعية المتوقعة في نهاية العمر الإنتاجي للأصول، وقد يكون السبب في ذلك هو أنه كثيراً ما تكون القيمة المتبقية للأصول ضئيلة بحيث يمكن تجاهلها عند حساب أساس الإهلاك.

مثال: أظهرت دفاتر وسجلات إحدى المنشآت القيم التالية لبنود الآلات والمعدات والأجهزة في 1/1/20××: (المبالغ بالجنيه)

بيان	التكلفة الدفترية	مجمع الإهلاك
آلات ومعدات ميكانيكية	300000	الضريبي 50000
آلات ومعدات كهربائية	200000	40000
آلات ومعدات مساعدة	50000	20000

وفي 20××/3/1 تم البدء في استخدام آلات ومعدات ميكانيكية قيمتها 15000 جنيه كانت مازالت في طور الإنشاء والتركيب حتى بداية عام 20××، وظهرت ضمن تكلفة المشروعات تحت التنفيذ في 12/31 من العام السابق.

في 20××/5/15 تم شراء آلات ومعدات مساعدة بمبلغ 6000 جنيه وبدأت المنشأة في استخدامها في بداية الشهر التالي. في 20××/8/1 تم بيع آلات ومعدات كهربائية مستغنى عنها بقيمة قدرها 100000 جنيه.

المطلوب: توضيح المعاملة الضريبية للاهلاك في هذه الحالة.

الحل

يحسب أساس الإهلاك كالتالي:

أ - القيمة الدفترية للآلات والمعدات بعد خصم مجمع إهلاك هذه الأصول في بداية الفترة = (300000 - 50000) + (200000 - 40000) = 440000 جنيه

ب - يضاف تكلفة الأصول المستخدمة خلال الفترة = تكلفة الآلات والمعدات التي تم تعليقها من المشروعات تحت التنفيذ إلى الأصول الثابتة خلال الفترة والبالغة 15000 جنيه وبصرف النظر عن تاريخ البدء في استخدام هذه الآلات والمعدات + الآلات والمعدات المساعدة البالغة 6000 جنيه.

ج - يستبعد القيمة البيعية للآلات والمعدات المستغنى عنها خلال الفترة = 100000 جنيه.

د - أساس إهلاك الآلات والمعدات = 440000 + 15000 + 6000 - 100000 = 361000 جنيه، ويحسب الإهلاك بنسبة 25% على هذا المبلغ لأن رصيد أساس الإهلاك بالموجب وتجاوز عشرة آلاف جنيه.

تنص الفقرة الأخيرة من المادة (26) أنه إذا كان أساس الإهلاك بالسالب، يضاف الرصيد السالب إلى الأرباح التجارية والصناعية للمنشأة، وذلك لأن أساس الإهلاك سيكون بالسالب في حالة إذا كانت قيمة بيع الأصول التي تم التصرف فيها أو قيمة التعويض الذي تم الحصول عليه نتيجة فقدها أو هلاكها خلال الفترة أكبر من حاصل جمع القيمة الدفترية للأصول في بداية الفترة وتكلفة الأصول المستخدمة وتكلفة التطوير أو التحسين أو التجديد أو إعادة البناء ، وهو يمثل بذلك ربح خاضع للضريبة .

بفرض في المثال السابق القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية تبلغ 500000 جنيه، في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالاتي :

$$= 440000 + 15000 - 6000 - 500000 = (39000) \text{ جنيه}$$

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

وأخيراً تنص الفقرة الأخيرة من المادة (26) على أنه إذا لم يجاوز أساس الإهلاك عشرة آلاف جنيه، فيعبدالكامل من التكاليف واجبة الخصم.

ففي المثال السابق إذا كانت القيمة البيعية للآلات والمعدات الكهربائية 455000 جنيه في هذه الحالة يحسب أساس الإهلاك كالاتي:

$$= 440000 + 15000 - 6000 - 455000 = 6000 \text{ جنيه}$$

في هذا الحالة الأخيرة يتضح أن أساس الإهلاك لم يتجاوز 10000 جنيه لذلك يعد من التكاليف الواجبة الخصم مبلغ الـ6000 جنيه بالكامل دون الحاجة إلى ضرب مبلغ أساس الإهلاك في نسبة أو معدل إهلاك الآلات والمعدات .

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

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

الحالة الثانية: إذا كان الأصل تم إهلاكه بالكامل محاسبياً وضريبياً، أو تم إهلاكه ضريبياً ولم يهلك محاسبياً، ففي هذه الحالة لا يجوز للمنشأة حساب أي إهلاكات ضريبية بالرغم من أنه مازال يستخدم في أعمال المنشأة، وإذا ظهر بقائمة الدخل أي إهلاك محاسبي لمثل هذه الأصول يضاف في الاقرار. مثال: أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ 7000 جنيه قيمة اهلاك سيارات مملوكة للشركة، وقد اتضح أن السيارات قد اهلكت دفترياً وكان معدل اهلاكها في السنوات السابقة هو نفس المعدل المعتمد ضريبياً، كما لم تدرج الشركة ضمن مصروفاتها قيمة اهلاك أثاث نظراً لأنه أهلك محاسبياً بالكامل، ولكنه لم يهلك ضريبياً، ويبلغ رصيد أساس الاهلاك لهذا الأثاث 20000 جنيه ومعدل اهلاكه المعتمد ضريبياً 25% سنوياً. **والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.**

الحل

صافي الربح المحاسبي	000
يضاف:	
قيمة اهلاك السيارات المستهلكة دفترياً بالكامل محاسبياً وضريبياً نظراً لأنه لا يجوز حساب اهلاك لهذه الأصول حتى لو كانت مازالت تستخدم في أعمال الشركة .	7000

يخصم:	
قيمة اهلاك الأثاث الذي تم اهلاكه محاسيباً ولكنه غير مهلك ضريبياً ، ويحسب الاهلاك الضريبي كآلاتي:	5000
20000 جنيه × 25% = 5000 جنيه	

مثال: بلغ صافى الربح الذي أظهره حساب الأرباح والخسائر لإحدى المنشآت 59800 جنيه في 2017/12/31 ، وعند فحص بند إهلاكات الأصول الثابتة المحمل على حساب الأرباح والخسائر تبين ما يلي :

- 1- تقوم المنشأة بحساب إهلاك إحدى الآلات المملوكة لها بمعدل 25% من تكلفتها الدفترية وقدرها 320000 ج بطريقة القسط الثابت ، ولم يتضمن بند الإهلاكات في حساب الأرباح والخسائر إهلاكاً لهذه الآلة على اعتبار أنها استهلكت دفترياً ، وذلك على الرغم من أن هذه الآلة لازالت تعمل فى الإنتاج وأن مجمع إهلاكها المعتمد ضريبياً يقدر بمبلغ 218750 ج .
- 2- يتضمن بند الإهلاكات مبلغ 3000 عبارة عن إهلاك إحدى سيارات المنشأة التي استهلكت دفترياً وضريبياً ولا زالت صالحة للتشغيل ، وقد قامت المنشأة بحساب هذا الإهلاك على أساس قيمة قدرتها للسيارة في 2017/1/1 بمبلغ 9000 ج ، على أن تستهلك هذه القيمة بالتساوي على فترة ثلاث سنوات قدرت كعمر إنتاجي متبقى للسيارة .

المطلوب : بيان التعديلات التي يجريها الفاحص الضريبي على صافى الربح المحاسبي للوصول إلى الربح الخاضع للضريبة ، إذا علمت أن معدل الإهلاك المعتمد ضريبياً لكل من الآلات والسيارات 25% .

الحل:

أسباب التعديل وملاحظات الحل	التعديلات على الربح المحاسبي		رقم التعديل
	الخصم	الإضافة	
صافى الربح من حساب الأرباح والخسائر. إهلاك الآلة من وجهة النظر الضريبية :	25312.5	59800	1

<p>يُعتبر هذا الإهلاك من التكاليف واجبة الخصم لأن إهلاك الآلة دفترياً من الناحية المحاسبية لا يعني سقوط حق المنشأة في حساب الإهلاك وتحمله للأرباح من الناحية الضريبية، ولقد تم حساب هذا الإهلاك من وجهة النظر الضريبية كالآتي: إهلاك الآلة</p> $= (320000 - 218750) \times 25\%$ <p>= 25312.5 ج .</p> <p>إهلاك السيارة الذي أدرجته المنشأة ضمن إهلاكات الأصول الثابتة: بحساب الأرباح والخسائر. وهذا الإهلاك لا يعد من التكاليف واجبة الخصم من وجهة نظر الضريبية لأنه متعلق بأصل تم استهلاكه محاسبياً وضريبياً.</p> <p>إجمالي الربح المحاسبي + الإضافات (-) إجمالي الخصومات</p> <p>صافي الربح الخاضع للضريبة.</p>		<p>2</p> <p>3000</p> <hr/> <p>62800 (25312.5)</p> <hr/> <p>37487.5</p>	
--	--	--	--

2/2 الإهلاك المعجل: (المادة 27)

تنص المادة (27) من القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالمادة السادسة من القانون 17 لسنة 2015 على أنه يجوز بناءً على طلب الممول أن تخصم نسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم حساب أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (25) من هذا القانون عن تلك الفترة الزمنية بعد خصم نسبة الـ 30% المذكورة، ويشترط لتطبيق أحكام الفقرتين السابقتين أن يكون لدى الممول دفاتر وحسابات منتظمة .

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

وفيما يلي الشروط والقواعد الخاصة باعتبار الإهلاك المعجل من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

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

- 6 - يحسب الإهلاك المعجل بنسبة 30% من تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة بصرف النظر عن المدة التي تم الاستفادة خلالها من هذه الآلات و المعدات في السنة التي بدأ فيها استخدامها، ومعنى ذلك أن الإهلاك المعجل يحسب بنسبة 30% سواء تم استخدام الآلات والمعدات في الإنتاج في بداية السنة المالية أو في اليوم الأخير منها.
- 7 - يسمح للمنشأة بحساب الإهلاك العادي عن نفس السنة المذكورة وبالنسب المعتمدة ضريبياً وعلى المبلغ الذي يتبقى من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك المعجل ، ومعنى ذلك أنه يتم إدراج القيمة الباقية من تكلفة هذه الآلات والمعدات بعد خصم الإهلاك المعجل إلي أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة (26) من القانون . أي أن الإهلاكات العادية للآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة تحسب بعد خصم نسبة الـ30% مقابل الإهلاك المعجل وذلك خلال السنة التي يبدأ فيها استخدام هذه الآلات والمعدات الجديدة وجميع السنوات التالية.
- 8 - يجب للاستفادة من خصم الإهلاك المعجل أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.

هذا ويراعى عند احتساب الإهلاك المعجل ما يلي:

- (1) أن الإهلاك المعجل لا يمثل نقصاً حقيقياً في تكلفة الآلات والمعدات الجديدة أو المستعملة، وإنما هو ميزة منحها المشرع للممولين لتحقيق أهداف معينة. وبناء على ذلك فهو لا يسجل بالدفاتر ولا يخصم من القيمة الدفترية لهذه الآلات والمعدات، ويقتصر أثره على الإقرار الضريبي المقدم إلى مصلحة الضرائب.
- (2) الإهلاك المعجل ليس إعفاء من الضريبة ، ولكنه تأجيل لدين الضريبة، حيث على مدار العمر الإنتاجي للأصول التي حسب لها إهلاك معجل سيتحقق وفر ضريبي في السنة التي حسب فيها الإهلاك المعجل ، وهذا

الوفر سيكون مساوياً للزيادة في التكلفة الضريبية التي ستحملها المنشأة في السنوات التالية والتي أصبح فيها الأصل مهلكاً ضريبياً. والتمرين التالي يوضح المعاملة الضريبية بالاقرار الضريبي في حالة استفادة المنشأة بخصم نسبة 30% (الإهلاك المعجل).

مثال: قامت أحد الشركات الصناعية خلال الفترة الضريبية 20×× بشراء آلة لإستخدامها في مجال نشاطها الإنتاجي، وبلغت التكاليف الاستثمارية المنفقة لإقتناء هذه الآلة حتى تصبح صالحة للإستعمال 180 ألف جنيه، ولقد بدأت الشركة في إستخدامها بالفعل من أول شهر أكتوبر لذات الفترة الضريبية. ولما كانت الشركة تستهلك تلك الآلات بمعدل 10% سنوياً وفقاً لمعايير المحاسبة ، فلقد حملت قائمة الدخل بإهلاك لهذه الآلة عن فترة إستخدامها حتى نهاية الفترة الضريبية بلغ مقداره 4500 جنيه، وتقدمت بطلب الاستفادة من خصم نسبة 30% عن الآلة الجديدة عند تحديد وعاء الضريبة عن ذات السنة.

المطلوب: بيان أثر هذا الإتفاق الإستثماري على إعداد الإقرار الضريبي.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
الإهلاك المحاسبي الظاهر بقائمة الدخل .	4500
يخصم:	
الإهلاك الضريبي : ويتحدد على النحو التالي :	(85500)
1 - إهلاك معجل : ويسمح به نظراً لأن الآلة تستخدم في النشاط الإنتاجي للشركة ، وبدأ في إستخدامها خلال الفترة الضريبية ، ويتم حسابه على النحو التالي = 180000 × 30% = 54000 جنيه	
2 - إهلاك عادي : ويتم حسابه بالمعدل المعتمد ضريبياً والبالغ 25% ، على مقدار التكاليف الإستثمارية لإقتناء الآلة بعد إستبعاد مقدار	

الإهلاك المعجل ، وذلك على النحو التالي :

الأساس الذي يحسب عليه الإهلاك = 180000 - 54000

= 126000 جنيه

الإهلاك العادي = $126000 \times 25\%$ = 31500 جنيه

الإهلاك الضريبي المسموح به = 54000 + 31500

= 85500 جنيه ويخصم بالإقرار

3/2 اهلاك الأصول المهداة:

هي تلك الأصول التي تحصل عليها المنشأة على سبيل الهدية أو المساعدة على ممارسة نشاطها دون أن تتحمل أية مصروفات مقابل اقتناء هذه الأصول، ويتم محاسبياً تقييم تلك الأصول على أساس قيمتها العادلة وقت اقتنائها، وتسجل بالدفاتر ويتم اهلاكها على أساس هذه القيمة، وتحمل قائمة الدخل بهذا الاهلاك المحاسبي طوال العمر الإنتاجي لهذه الأصول.

ونصت المادة (34) من اللائحة التنفيذية من القانون علي عدم خضوع الأصول المهداة التي تدرج قيمتها ضمن الاحتياطات للضريبة، ولا يسري بشأنها الإهلاك المقرر في المواد (25) (26) (27) من القانون.

3 - الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة:

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

أ - أن تكون الرسوم والضرائب متعلقة بنشاط المنشأة وتساهم في إنتاج الإيرادات، وعلى ذلك فإن الضرائب الخاصة بصاحب المنشأة أو أحد الشركاء فيها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، كما أن الضرائب على مرتبات العاملين بالمنشأة لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأن عبئها يقع على العاملين وليس على المنشأة، أما إذا كانت المنشأة تتحمل الضريبة على المرتبات وما في حكمها بالنيابة عن العاملين فيها فإن الضريبة في هذه الحالة تعتبر كميزة نقدية تدفعها المنشأة للعاملين وبالتالي تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن تدرج ضمن المزايا النقدية عند حساب الضريبة على مرتبات العاملين.

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

ج- أن لا تكون من الضرائب التي تؤديها المنشأة بموجب القانون رقم 91 لسنة 2005 وفقاً لصريح نص المادة (23) والفقرة الثالثة من المادة (24) من القانون.

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

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

(1) تعتبر الرسوم والضرائب التي تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي من التكاليف والمصروفات الواجبة الخصم للوصول إلى وعاء الضريبة المصرية، فإذا دفعت منشأة أجنبية تعمل في مصر ضريبة لدولة أجنبية عن أرباح تحققت في مصر، فإن هذه الضريبة تخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة المصرية، لأن نص المادة (23) لم يستثني غير الضريبة المفروضة بمقتضى القانون المصري.

(2) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ، الضرائب التي تخصمها المنشأة بمعرفتها من الإيرادات المستحقة للغير لتقوم بتوريدها لمصلحة الضرائب نظراً لأن عبء هذه الضريبة لا يقع على المنشأة حيث أن دورها هنا هو دور الوسيط، ومن أمثلتها الضريبة التي تحتجزها المنشأة من أي شخص طبيعي على سبيل العمولة أو السمسرة متى كانت غير متصلة بمباشرة مهنته على أن تقوم المنشأة بتوريد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، والضريبة على مرتبات والتي تحتجزها المنشأة من مرتبات موظفيها والعاملين بها ثم تقوم بتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة.

- (3) لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الضرائب الجمركية المدفوعة عن أصول ثابتة مستوردة نظراً لأنها تضاف إلى ثمن الأصل المختص وتستهلك معه على سنوات عمره الإنتاجي. أما إذا كانت هذه الضرائب على بضائع مستوردة أو مواد خام فإنها تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- (4) لا يعد من التكاليف الواجبة الخصم ما تتحمله المنشأة من ضريبة دمغة نسبية عن التعاملات في الأوراق المالية، حيث صدر في الآونة الأخيرة القانون 76 لسنة 2017 وفرض ضريبة دمغة نسبية على التعاملات في الأوراق المالية المصرية أو الاجنبية، المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية أو غير المقيدة، وتم فرضها على كل من البائع والمشتري. ونصت الفقرة قبل الأخيرة من المادة الثالثة من القانون 76 لسنة 2017 بأن لا تعد هذه الضريبة من التكاليف الواجبة الخصم، مما يترتب عنه أن هذه الضريبة إذا أدرجت ضمن المصروفات في قائمة الدخل يتم ردها للأرباح في الإقرار الضريبي.
- مثال: أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ 360000 جنيه كرسوم وضرائب وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:
- 32000 جنيه ضرائب على مرتبات العاملين، وقد قامت المنشأة بخصم هذه الضرائب وتوريدها لمصلحة الضرائب.
- 2500 جنيه غرامة تأخير عن سداد الضريبة المستحقة على أرباح الشركة عن أعوام سابقة.
- 65000 جنيه رسوم أجنبية استحققت وسددت على إحدى الصفقات التي عقدها المنشأة بالخارج.
- 7000 جنيه ضريبة مخصومة على عمولة مدفوعة لأحد الأشخاص الذي يمتن مهنة السمسرة في إحدى الصفقات التي قامت بها المنشأة في مصر.

370000 جنيه ضرائب جمركية على آلات ومعدات تستخدمها الشركة في نشاطها.
 500 جنيه ضريبة دمغة نسبية تحملتها الشركة عن بيعها لمجموعة أسهم من استثماراتها المالية.
 المطلوب: بيان أثر ما سبق على إعداد الإقرار الضريبي، لتحديد الربح الخاضع للضريبة

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
ضرائب المرتبات على العاملين نظراً لأنها عبء يقع على العاملين وليس على المنشأة.	32000
غرامات تأخير عن سداد الضريبة لأن هذا المبلغ لا يمثل تكلفة على المنشأة.	2500
الرسوم الأجنبية يسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم طالما أنها تستحق على المنشأة بسبب نشاطها التجاري أو الصناعي.	-----
ضريبة مخصومة على العمولة المدفوعة لأحد الأشخاص نظراً لأن عبأها لا يقع على المنشأة ودورها هنا هو دور الوسيط.	7000
الضرائب الجمركية على الآلات والمعدات فلا يسمح بها نظراً لأن هذه الضرائب تعتبر مصروفات رأسمالية ويجب أن تضاف إلى قيمة الآلات والمعدات وما يسمح به كتكلفة هو الإهلاك الضريبي.	370000
ضريبة دمغة نسبية تحملتها الشركة عن بيع أسهم من استثماراتها المالية، حيث لا تعد من التكاليف واجبة الخصم.	500

4 - أفساط التأمين الاجتماعي:

تنص الفقرة الرابعة من المادة (23) على خصم أفساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أدائها للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي.

وتعتبر حصة رب العمل في التأمين الاجتماعي على العاملين لديه جزء من تكلفة العمالة أو الأجر الشامل، وبالتالي فهي تأخذ حكم الأجر من ناحية اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم دون حاجة إلى نص ذلك، ومع ذلك فقد نصت المادة (23) على اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم تأكيداً لذلك ومنعاً لأي لبس قد يثار بشأنها.

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

وتقضي تعليمات مصلحة الضرائب بضرورة مطابقة استثمارات السداد للهيئة العامة للتأمين الاجتماعي على ما حمل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من أفساط للتأمين الاجتماعي، فالعبرة هنا بسداد هذه الأفساط فعلاً. مثال: أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ 30000 جنيه كأفساط تأمين اجتماعي، وقد اتضح ما يلي:

- 1 - يتضمن هذا المبلغ 4000 جنيه حصة العاملين في التأمين الاجتماعي.
 - 2 - يمثل الباقي حصة المنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين لديها ، علماً بأن المرتبات السنوية للعاملين 90000 جنيهاً وأفساط التأمين الملزم بها صاحب العمل تمثل 24% من الأجر الشهري للعامل.
- والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
حصة العاملين في التأمين الاجتماعي حيث لا تعتبر من المصروفات نظراً لأنها عبء على العاملين أنفسهم.	4000
الزيادة عن حصة المنشأة في التأمين الاجتماعي على العاملين : نظراً لأن حصة المنشأة في التأمين = 30000 جنيه - 4000 = 26000 جنيه، والمبلغ المسموح به قانوناً كأقساط تأمين اجتماعي يساوي = 90000 جنيه × 24% = 21600 جنيه ، فإن الزيادة غير المسموح بها كمصروفات = 26000 - 21600 = 4400 جنيه	4400

5 - المبالغ المستقطعة لحساب الصناديق الخاصة:

تنص الفقرة الخامسة من المادة (23) على خصم المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أموالها أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير أو الإدخار أو المعاش أو غيرها سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 أم القانون رقم 64 لسنة 1980 بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحته أو شروط خاصة، وذلك بما لا يجاوز 20% من مجموع مرتبات وأجور العاملين بها بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشآت طبقاً لهذا النظام يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص.

هذا وتعرف المادة الأولى من القانون رقم 54 لسنة 1975 صندوق التأمين الخاص بأنه كل نظام لأي جمعية أو نقابة أو هيئة مكون من أفراد تربطهم

مهنة أو عمل واحد أو أي صلة اجتماعية ويتألف بدون رأسمال ويكون الغرض منه أن يؤدي إلى أعضائه أو المستفيدين منه تعويضات أو مزايا مالية أو مرتبات دورية أو معاشات محددة في الحالات الآتية:

- زواج العضو أو أولاده أو بلوغه سنًا معينة أو وفاته.
- التقاعد عن العمل أو ضياع مورد الرزق.
- عدم القدرة على العمل بسبب المرض أو الحوادث.
- وتتكون موارد الصندوق من:
- اشتراكات الأعضاء أي العاملين بالمنشأة.
- ما تساهم به الجهة التي يتبعها الصندوق أي المنشأة أو صاحب العمل.
- ما تساهم به الدولة.
- إيرادات استثمار أموال الصندوق.

والمبالغ المقصودة بالخصم هنا هي ما تساهم به المنشأة أو صاحب العمل في الصندوق، أما اشتراكات العاملين بالمنشأة فإن عبئها يقع على العاملين أنفسهم، ويقوم العاملون بدفع هذه الاشتراكات بأنفسهم أو تستقطعها المنشأة من أجورهم وتوردها إلى الصندوق، وفي الحالتين لا تعتبر هذه الاشتراكات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها عبء على العاملين أنفسهم. هذا ويفهم من نص المادة (23) أن المبالغ التي يتم استقطاعها من أموال أو أرباح المنشآت سنوياً لمقابلة مكافأة نهاية الخدمة أو المعاشات تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم سواء ظهرت كبند مكافآت نهاية الخدمة والمعاشات أو كون لها مخصص بهذا الاسم، وقد تطلب المشرع أن تتوافر الشروط التالية حتى يمكن اعتبار هذه المبالغ من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

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

(ب) أن يخضع نظام الصندوق لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم 54 لسنة 1975 أو قانون أنظمة التأمين الاجتماعي البديلة رقم 64 لسنة 1980.

(ج) ألا تتجاوز المبالغ المستقطعة والتي تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم 20% من مجموع أجور ومرتبوات جميع العاملين بأقسام وفروع وإدارات المنشأة، فإذا زادت عن ذلك ردت الزيادة إلى الوعاء الضريبي.

(د) أن يكون للصندوق لائحة أو شروط خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة من مبالغ في هذا الصندوق يقابل التزاماتها لمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش.

(هـ) أن تكون أموال الصندوق منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص وليس لحساب المنشأة نفسها. وبالتالي تدخل المبالغ المستقطعة في ملكية الصندوق ولا يكون للمنشأة أي حق عليها ولا تملك التصرف فيها إلا في حدود لوائح الصندوق.

ويشترط لاعتبار أموال النظام منفصلة ومستقلة عن أموال المنشأة ما يأتي:

1- أن يكون لدي النظام أو الصندوق حساب خاص بالبنوك مستقلاً عن حسابات المنشأة.

2- أن يتم استثمار أمواله لحسابه الخاص.

3- أن تكون له دفاتر وحسابات مستقلة عن حسابات المنشأة.

مثال: أدرجت إحدى المنشآت ضمن مصروفاتها مبلغ 65000 جنيه كمخصص معاشات، وقد اتضح أن المنشأة مصرح لها بإنشاء صندوق خاص له لائحة خاصة منصوص فيها على أن ما تؤديه المنشأة للعاملين المشتركين في هذا النظام يقابل التزاماتها بمكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، كما اتضح أن أموال الصندوق منفصلة عن أموال المنشأة ومستثمرة لحسابه الخاص. هذا وقد بلغ

إجمالي مرتبات وأجور العاملين والمدرجة ضمن مصروفات المنشأة 300000 جنيه.
والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي يضاف:	**
قيمة الزيادة في مخصص المعاشات حيث يسمح بخصم ما يقابل 20% من إجمالي مرتبات العاملين طالما توافرت الشروط المطلوبة لاعتماد هذا المبلغ ضمن المصروفات. 20% من إجمالي المرتبات = $300000 \times 20\% = 60000$ ج الزيادة عن نسبة 20% = $65000 - 60000 = 5000$ جنيه	5000

6 - أقساط التأمين:

تختلف المعالجة الضريبية لأقساط التأمين على النحو التالي:
(أ) أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد: تنص الفقرة السادسة من المادة (23) من القانون على خصم أقساط التأمين التي يعقدها الممول ضد عجزه أو وفاته أو للحصول على مبلغ أو إيراد وذلك بحيث لا تتجاوز قيمة الأقساط 3000 جنيه في السنة.
وتعتبر هذه الأقساط من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في حالة الشخص الطبيعي المالك للمنشأة الفردية، وكذلك في حالة التأمين الذي يعقد ضد عجز أو وفاة أو للحصول على مبلغ أو إيراد للشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص، ويكون ذلك بالشروط التالية:

1 - أن يكون التأمين على الحياة لمقابلة أخطار العجز أو الوفاة أو أن يكون لتكوين أموال أي الحصول على مبلغ أو إيراد في حالة بلوغ سن معينة وسواء كان المبلغ دوري أو كدفعة واحدة. وعلى ذلك فأقساط التأمين

الصحي التي يعقدها الممول لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

2 - أن لا تجاوز قيمة الأقساط السنوية 3000 جنيه في السنة، أي يتم مقارنة مبلغ الأقساط السنوية المدفوعة مع مبلغ 3000 جنيه ويعد تكلفة أيهما أقل.

ويثار هنا تساؤل عما إذا كان المقصود بمبلغ الـ 3000 جنيه في حالة شركات الأشخاص أن تكون الأقساط السنوية لكل شريك على حدة في حدود هذا المبلغ أو أن المبلغ لكل الشركاء معاً. ومن الواضح طبقاً لنصوص المادة (23) من أن مبلغ الـ 3000 جنيه يعتبر حد أقصى للتكلفة واجبة الخصم سواء كان التأمين لمصلحة شريك واحد أو لمصلحة الشركاء جميعاً.

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

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

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

مثال: أدرجت إحدى شركات التضامن ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ 14800 جنيه كأقساط تأمين، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

- 1 - مبلغ 3500 جنيه أقساط التأمين على حياة الشريك المتضامن.
 - 2 - مبلغ 1300 جنيه أقساط التأمين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن.
 - 3 - مبلغ 6000 جنيه قسط التأمين السنوي على أحد أصول المنشأة ويبدأ سريان الوثيقة في أول أبريل.
 - 4 - مبلغ 4000 جنيه تأمين دخول إحدى المناقصات.
- والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
قيمة الزيادة في أقساط التأمين على حياة الشريك المتضامن حيث أن هذه الأقساط يسمح بإدراجها ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بما لا يجاوز 3000 جنيه في السنة	500
قيمة أقساط التأمين على المنزل الخاص بالشريك المتضامن لأنه يعتبر تصرفاً أو استعمالاً أو توزيعاً للربح.	1300
قيمة الزيادة في قسط التأمين على أحد أصول المنشأة والذي يخص سنة تالية، ويحسب القسط الذي يخص السنة كالتالي:	1500
$4500 = \frac{6000 \times 9}{12}$	
وعلى ذلك فإن الزيادة في القسط والتي تخص السنة التالية =	
$1500 = 4500 - 6000$	
تأمين الدخول في إحدى المناقصات لأنه يسترد	4000

7 - التبرعات والإعانات:

تنص الفقرة السابعة من المادة (23) على خصم التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية أياً كان مقدارها. وتنص الفقرة الثامنة من المادة المذكورة على خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية وذلك بما لا يجاوز 10% من الربح السنوي الصافي للممول.

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

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

(1) التبرعات المدفوعة للحكومة ووحدات الإدارة المحلية وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة أياً كان مقدارها: ويسمح بخصم هذه التبرعات بالكامل وبدون أية شروط وأياً كان مقدارها، وتسمح مصلحة الضرائب بخصم المبالغ المدفوعة لبنك ناصر الاجتماعي بالكامل حيث يعامل البنك كأنه جهة حكومية. ويشترط لخصم هذه التبرعات ألا تكون قد خصمت من إيرادات أخرى من الإيرادات المنصوص عليها في المادة (6) من القانون مثل المرتبات وما في حكمها وإيرادات النشاط المهني أو غير التجاري.

(2) التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي ومؤسسات البحث العلمي المصرية: يسمح بخصم هذه التبرعات والإعانات بالشروط التالية:

- أ - أن تكون هذه التبرعات والإعانات قد دفعت فعلاً.
- ب- أن تكون هذه التبرعات والإعانات مدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهورة طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها أو تكون مسددة لدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي أو مؤسسات البحث العلمي المصرية. وبالتالي لا تخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للأفراد أو الأحزاب السياسية أو المنظمات المهنية ولدور العلم والمستشفيات غير الخاضعة للإشراف الحكومي وللهيئات والمؤسسات الأهلية والاجتماعية غير المصرية.
- ج- ألا تزيد قيمة هذه التبرعات والإعانات عن 10% من صافي ربح الممول، وعلى ذلك فلا يجوز خصم هذه التبرعات والإعانات إذا حققت المنشأة خسارة، والمقصود بصافي الربح هنا هو صافي الربح الضريبي وليس صافي الربح المحاسبي. وتضاف هذه التبرعات والإعانات مؤقتاً إلى وعاء الضريبة للوصول إلى صافي الربح الضريبي، ثم يتم حساب نسبة الـ 10% من صافي الربح وتخصم قيمة التبرعات والإعانات أو المبلغ المقابل لنسبة الـ 10% من صافي الربح أيهما أقل. هذا ولقد جرى التطبيق العملي عند إعداد الإقرار الضريبي اعتماد نسبة التبرعات على أساس 110/10 من صافي الربح الضريبي المعدل.
- د- ألا تكون هذه التبرعات والإعانات قد خصمت من وعاء ضريبة أخرى، ولا يجوز إعادة خصمها بعد ذلك من وعاء أي ضريبة أخرى. هذا وإن كانت المنشأة تدفع التبرعات والإعانات بغرض الدعاية والإعلان عن المنشأة فتعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ضمن مصروفات الإعلان والدعاية وذلك بالشروط التي سيتم ذكرها عند تناول هذا النوع من المصروفات فيما بعد.

مثال: بلغت الأرباح الصافية لإحدى الشركات 350000 جنيه، وقد أدرجت الشركة ضمن مصروفاتها مبلغ 74000 جنيه تبرعات وإعانات وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن:

- 1- مبلغ 13000 جنيه تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية.
 - 2- مبلغ 4000 جنيه تبرع لبنك ناصر الاجتماعي.
 - 3- مبلغ 5000 جنيه تبرعات وعدت المنشأة بسدادها خلال العام القادم مساهمة منها في إقامة حفل خيري سوف تقيمه إحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة.
 - 4- مبلغ 10000 جنيه تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر.
 - 5- مبلغ 12000 جنيه تبرع لأحد الأحزاب السياسية المصرية مساهمة في الحملة الانتخابية للحزب.
 - 6- مبلغ 30000 تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة.
- والمطلوب: بيان أثر المعاملة الضريبية للتبرعات على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	350000
يضاف	
تبرع لإحدى المستشفيات الحكومية المصرية نظراً لأن المشروع يسمح بخصم هذه التبرعات أيّاً كان مقدارها وبدون أية شروط.	-----
تبرع لبنك ناصر الاجتماعي حيث يعامل البنك على أنه جهة حكومية طبقاً لتعليمات مصلحة الضرائب.	-----

تبرعات وعدت المنشأة بسدادها نظراً لأنه يشترط لاعتبار التبرعات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون قد دفعت فعلاً.	5000
تبرعات لإحدى المستشفيات الحكومية الموجودة خارج مصر نظراً لأنه يشترط لاعتبار التبرعات من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أن تكون قد دفعت لهيئات أو مؤسسات أهلية مصرية.	10000
تبرعات لأحد الأحزاب السياسية المصرية نظراً لأنها لا تعتبر من الهيئات أو المؤسسات الأهلية أو دور العلم والمستشفيات أو مؤسسات البحث العلمي المصرية.	12000
تبرعات مدفوعة لإحدى الجمعيات الخيرية المصرية المشهورة وهي تضاف مؤقتاً.	30000
صافي الربح الضريبي قبل خصم التبرعات	407000
يخصم:	
قيمة التبرعات المدفوعة والمتوفر فيها الشروط والتي أضيفت مؤقتاً وهي 30000 جنيه والتي يجب ألا تزيد عن 10% من صافي الربح الضريبي ، وتحسب نسبة الـ 10% من صافي الربح الضريبي كالاتي :	30000
$407000 \text{ جنيه} \times \frac{10}{100} = 40700 \text{ جنيه}$	
ويتم مقارنة مقابل نسبة الـ 10% من صافي الربح البالغة 37000 جنيه والمبلغ المدفوع وهو 30000 جنيه ويخصم أيهما أقل وهو 30000 جنيه.	
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة)	377000

8- الجزاءات والغرامات المالية والتعويضات: تنص الفقرة التاسعة

من المادة (24) من القانون على خصم الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤليته العقدية، ويقصد بالجزاءات المالية هنا الغرامات والمصروفات القضائية التي يحكم بها على المنشأة أو أصحابها أو موظفيها. ويشترط لاعتبار الجزاءات المالية والتعويضات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

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

(ب) أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة أو بحقوقها لدى الغير أو بحقوق الغير لديها، ومن أمثلة ذلك المخالفات التي تفرض على المنشأة بسبب إشغالها للطريق عند قيامها بتنفيذ عملية مقاولات، أو غرامات أضرار تسببت فيها إحدى سيارات المنشأة، أو الغرامات التي تفرض على المنشأة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الأمن الصناعي، أو المصروفات القضائية المتعلقة بالمنازعة على إحدى الصفقات، أو المصروفات القضائية المتعلقة بمطالبة أحد المدينين بالمستحق عليه.

أما الجزاءات المالية والتعويضات التي يحكم بها على الممول أو أحد العاملين لديه بسبب نشاط غير خاضع للضريبة أو بسبب تصرفاتهم الشخصية فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ج) ألا تكون متعلقة بغرامات وعقوبات مالية وتعويضات بسبب ارتكاب الممول أو أحد تابعيه جناية أو جنحة عمدية وذلك وفقاً لصريح نص الفقرة الثانية من المادة (24) من القانون.

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

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

(1) أن المنشأة كشخصية معنوية هي التي ارتكبت المخالفة وترتب عليها استفادتها من ذلك، وبالتالي يجب أن تكون هناك تكلفة مقابل هذه الاستفادة وهي الغرامات.

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

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

مثال: أدرجت إحدى الشركات التجارية ضمن مصروفاتها الظاهرة بقائمة الدخل مبلغ 8600 جنيه كتعويضات وغرامات، وقد اتضح ما يلي:

- 1 - يتضمن المبلغ 1800 جنيه رسوم أرضية بجمرك السويس نتيجة التأخير في التخليص على إحدى السيارات المستوردة لحساب الشركة.
- 2 - يتضمن المبلغ 3200 جنيه غرامات تأخير بسبب عدم تنفيذ توريد بضاعة إلى إحدى الشركات المساهمة في الموعد المتفق عليه.

- 3 - لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ 800 جنيه غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني.
- 4 - لا يتضمن بند التعويضات والغرامات مبلغ 2000 جنيه غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي للعام الماضي في الميعاد القانوني. والمطلوب: بيان أثر المعاملة الضريبية للتعويضات والغرامات والجزاءات على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
رسوم أرضية بجمرك السويس نظراً لأنها تعتبر مصروفات رأسمالية ولا يسمح بها ، ولكن تضاف على القيمة الرأسمالية للسيارة ويسمح بالإهلاك الضريبي لها .	1800
غرامات تأخير تعد تكلفة مسموح بها قانوناً نظراً لأنها متعلقة بنشاط المنشأة .	--
يخصم:	
غرامة بسبب عدم استيفاء اشتراطات الدفاع المدني لأنها متعلقة بنشاط المنشأة.	800
غرامة بسبب التأخير عن تقديم الإقرار الضريبي لأنها متعلقة بمخالفة قانون الضرائب.	--

9- الديون المعدومة:

تنص المادة (28) من القانون على أنه يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفتر المنشأة وحساباتها . ويقصد بالديون المعدومة تلك الديون التي تتحقق المنشأة من أنها لم تعد قابلة للتحصيل بصفة مؤكدة، ومن العوامل التي تؤكد استحالة التحصيل إفلاس المدين فعلاً أو عدم وجوده لمغادرته البلاد مع عدم وجود أموال له، أو وجود

تتأثر من الدائنين عن جزء من دينهم لإعسار المدين ووجود صلح واقى من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة مع صدور حكم من المحكمة بإقرار هذا الصلح، أو وفاة المدين دون أن يخلف تركة يمكن الرجوع إليها. ويلاحظ هنا أن مجرد إجراء بروتستو عدم الدفع وأوامر الحجز التحفظية لا يدل على إعسار أو إفلاس المدين لأنه مجرد إجراء أولى الغرض منه لفت نظر المدين ليستعد لمقابلة ما عليه من التزامات. هذا ولا يعتبر تقادم الدين سببا لإعدامه بل لا بد من اتخاذ إجراءات المطالبة به حتى بعد انقضاء مدة التقادم لأن المدين قد يعترف بالدين ويقوم بسداده. وإذا وجد ضامن لمدين أفلس فعلا، فلا يعتبر الدين معدوماً لأنه يمكن الرجوع على هذا الضامن ومطالبته بالدين.

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

- (أ) أن تمسك المنشأة دفاتر وحسابات منتظمة.
- (ب) أن يكون الدين المعدوم مرتبطاً بنشاط المنشأة أي نشأ بسبب أعمال المنشأة ونشاطها الخاضع للضريبة.
- (ج) أن يكون قد سبق إدراج وتسجيل مبلغ الدين في حسابات المنشأة.
- (د) أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين ولم تتمكن من تحصيله، ويعتبر من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين:
 - 1- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
 - 2- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
 - 3- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين أو إبرامه صلحاً قضائياً واقياً من الإفلاس بمعرفة مأمور التفليسة.
- (هـ) أن يمر 18 شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين.
- (و) أن يثبت إعدام الدين في دفاتر وحسابات المنشأة وأن يتم إقفال حساب المدين نهائياً في السنة الضريبية التي اعتبر فيها معدوماً. ويجب أخذ

تعهد على المنشأة بإدراج ما يمكن تحصيله من هذا الدين مستقبلاً ضمن الإيرادات في السنة التي يحصل فيها.

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

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

مثال: أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها بقائمة الدخل المبالغ التالية:

1- مبلغ 3200 جنيه كدين معدوم بسبب وفاة أحد المدينين الظاهر رصيد مديونيتهم بحسابات الشركة والتي تبين انتظامها بمبلغ 5000 جنيه حيث تبين أن شركة المدين لا تكفي إلا سداد 36% مما عليه من التزامات وحقوق للغير، وقد قامت برفع دعوى على ورثة المدين للمطالبة بالدين وحصلت على حكم ابتدائي بأحقيتها في المبالغ وقد صدر الحكم بعد 15 شهراً من وفاة المدين علماً بأن الدين نشأ بسبب بيع بضاعة للمدين قبل وفاته بخمسة أشهر.

2- مبلغ 1500 جنيه كدين معدوم بسبب إفلاس أحد المدينين بعد 16 شهراً من استحقاق الدين وعدم قدرته على سداد المبلغ بالكامل، ومازالت الدعوى التي رفعتها الشركة للمطالبة بالمبلغ متداولة أمام المحاكم.

والمطلوب: بيان المعاملة الضريبية للمبالغ الموضحة و أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة

الحل

صافي الربح المحاسبي يضاف:	××
دين معدوم بسبب وفاة المدينين نظراً لتوافر كافة شروط إدراجه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ومنها مرور 18 شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين حيث مر 5 شهور من تاريخ استحقاق الدين قبل وفاة المدين و15 شهراً بعد وفاة المدين وحتى تاريخ صدور الحكم بأحقية المنشأة في الدين.	--
دين معدوم بسبب إفلاس المدين نظراً لعدم مرور 18 شهراً على الأقل من تاريخ استحقاق الدين.	1500

وتجدر الإشارة هنا إلى الملاحظات التالية بشأن المعالجة الضريبية للديون المعدومة:

- 1 - في حالة البنوك ، إذا سبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة هذه الديون الناتجة عن قروض منحها البنك لأحد عملائه واعتمدت مصلحة الضرائب هذا المخصص يمكن إقفال الديون التي أعدمت في حساب المخصص، فإذا زادت الديون المعدومة عن رصيد المخصص تظهر الزيادة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يعدم فيها الدين، أما إذا زاد المخصص عن الديون التي أعدمت فعلا تظهر الزيادة ضمن إيرادات البنك في السنة التي يعدم فيها الدين. ومن الطبيعي أنه إذا لم يسبق للبنك تكوين مخصص في الفترات السابقة لمقابلة هذه الديون تظهر الديون المذكورة ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في السنة التي يعدم فيها الدين بالكامل.
- 2 - إذا أدرجت المنشأة في حسابها الختامي ديون مشكوك في تحصيلها فإنها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم لأنها لم تصبح بعد في حكم الخسارة المؤكدة ويتعين ردها إلى وعاء الضريبة.

10- المخصصات:

المخصصات محاسبياً هي مبالغ تحجز من إيرادات المنشأة لمواجهة خسائر أو أعباء أو التزامات مالية مؤكدة الحدوث ولكنها غير محدودة المقدار أو يصعب تقدير قيمتها بدقة، وتعتبر المخصصات عبء تحميلي على الإيرادات وهي تحسب سواء كانت نتيجة أعمال المنشأة ربحاً أو خسارة. وتنص المادة (24) من القانون في فقرتها الأولى على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم الاحتياطيات والمخصصات على اختلاف أنواعها، أي أنه عند تحديد الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين يتم الوصول إلى صافي الأرباح التجارية والصناعية الخاضع للضريبة بدون السماح بإدراج أية مخصصات ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. وتنص المادة (52) من القانون في فقرتها الثانية على أنه لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم عند تحديد الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية المبالغ التي تجنب لتكوين أو تغذية المخصصات على اختلاف أنواعها ما عدا ما يأتي:

أ - 80% من مخصصات القروض التي تلتزم البنوك بتكوينها وفقاً لقواعد إعداد وتصوير القوائم المالية وأسس التقييم الصادرة عن البنك المركزي.

ب - المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين في مصر الصادر بالقانون رقم 10 لسنة 1981. ومن أمثلة المخصصات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها طبقاً للقانون الاحتياطي الحسابي ومخصص المطالبات تحت التسديد في فروع تأمينات الأشخاص وتكوين الأموال، ومخصص الأخطار السارية ومخصص التعويضات تحت التسوية في فروع تأمينات الممتلكات والمسئوليات.

وتأسيساً على ما سبق لا يسمح عند تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية بإدراج أية مبالغ لتكوين أو تغذية المخصصات على

اختلاف أنواعها باستثناء أنواع محددة من المخصصات التي تكونها البنوك وشركات التأمين.

وفي كافة الأحوال يشترط لاعتبار المخصصات السابقة التي تكونها البنوك وشركات التأمين من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم ما يلي:

- أ - أن تكون المخصصات مقيمة بحسابات ودفاتر المنشأة.
 - ب - أن تستعمل المخصصات في الغرض الذي كونت من أجله، فإذا استخدم أي مخصص في غير الغرض الذي كون من أجله فإنه يدخل ضمن الإيرادات في أول سنة تحت الفحص.
- وفي هذا تنص المادة (60) من اللائحة التنفيذية علي أنه عند تطبيق أحكام الفقرة (أ) من البند (2) من المادة (52) من القانون، يجب أتباع القواعد التالية لتحديد المخصصات والمبالغ التي تعد من التكاليف واجبة الخصم في البنوك والمؤسسات المصرفية:

- 1- يتم تحديد المخصصات التي تم تكوينها خلال العام وفقاً للمعايير الصادرة عن البنك المركزي بشأن إعداد وتصوير القوائم المالية ويحمل منها نسبة 80% ضمن التكاليف واجبة الخصم.
- 2- يتم تحديد المستخدم من مخصصات القروض لتغطية الديون المعدومة التي حدثت خلال العام، وإذا كان المستخدم من هذه المخصصات يزيد عن نسبة الـ 80% المحملة ضمن التكاليف واجبة الخصم، يتم خصم هذه الزيادة من المخصصات المكونة السابق خضوعها للضريبة.
- 3- يراعي إضافة ما يتم تحصيله من قروض سبق إعدامها إلي الوعاء الخاضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتماد هذه القروض كديون معدومة قبل تطبيق القانون، أما بالنسبة للقروض التي تمت معالجتها

وفقاً لأحكامه فيتم إضافة 80% مما تم تحصيله منها إلى الوعاء الضريبي.

وتنص المادة (60) من اللائحة التنفيذية أنه في تطبيق حكم البند (2) من المادة (52) من القانون تضاف قيمة الفوائد المجنبة إلى الوعاء الخاضع للضريبة وما يتم تحصيله من الفوائد المهمشة، ويخصم ما يتم إعدامه من الفوائد المجنبة، ولا تجوز إضافة الفوائد المهمشة إلى وعاء الضريبة.

11 - الأجور والمرتبات:

القاعدة العامة أن أجور ومرتبات العاملين بالمنشأة تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أيًا كانت طريقة حسابها يومية أو أسبوعية أو نصف شهرية أو شهرية أو على أساس الإنتاج (بالقطعة) وسواء كانت هذه الأجور والمرتبات عن عمل أصلي أو إضافي، وأياً كانت وسيلة أدائها نقدية أو عينية مثل ما تتحمله المنشأة من نفقات في سبيل توفير مسكن أو ملابس أو مأكلاً أو علاج للعاملين بها، وسواء أخذ الأجر شكل المرتب الثابت أو العمولة على المبيعات أو النسبة المئوية من الربح طالما كانت هناك علاقة عمل، ويراعى أن العبرة بما حصل عليه العامل فعلاً كنسبة من الربح المحاسبي بصرف النظر عن التعديلات التي تجريها مصلحة الضرائب على هذا الربح. وبالنسبة للمزايا العينية يجب ملاحظة أنه إذا كانت المنشأة تقوم بتوفير المزايا للعاملين ثم تستقطع من أجورهم ومرتباتهم جزءاً مما تحملته كمساهمة من العاملين في تكلفة هذه المزايا فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو صافي ما تحملته المنشأة مقابل توفير المزايا للعاملين، أي تكاليف هذه المزايا مخصوماً منها مساهمة العاملين في هذه المزايا. وما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو إجمالي الأجور والمرتبات وليس الصافي، فإجمالي الأجور والمرتبات هو مقابل تكلفة العمالة التي تستخدمها المنشأة بصرف النظر عن أن العاملين أنفسهم لا يحصلوا على هذه المبالغ نظراً لأن هناك بعض المبالغ التي تستقطع منها

وتورد إلى الجهات المستحقة لها كالمضرائب على الأجور والمرتبات والتأمينات واشتراكات النقابات والنوادي. وبالنسبة لضريبة المرتبات التي تستقطع من مرتبات العاملين فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نظراً لأنه عبئها يقع على العامل وليس المنشأة، وإذا كانت المنشأة تدفع أجور ومرتبات خالصة الضريبة وتحملها هي نيابة عن العاملين فيمكن اعتبار ضريبة المرتبات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم. هذا وتوجد بعض أنواع الأجور والمرتبات التي تدفعها المنشأة، ويتطلب الأمر توضيح معالجتها الضريبية وهي:

(أ) مرتب الشريك المتضامن:

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

(ب) مرتب الشريك الموصي:

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

(ج) المرتبات التي تدفع لأحد الشركاء مقابل تنازله عن كل أو جزء من نصيبه في المنشأة:

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

(د) مرتبات أقارب الممول:

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

1. أن تكون الأجور والمرتببات المدفوعة للأقارب مقابل عمل فعلى في الشركة، فإذا اتضح أن العمل صوري أو غير جدى يرد الأجر إلى وعاء الضريبة.

2. أن تكون الأجور والمرتببات المدفوعة للأقارب في حدود أجور ومرتببات أمثالهم في المؤهلات والخبرات، فإذا اتضح أن الأجر مغالى فيه يتم اعتماد أجر المثل فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وتضاف الزيادة إلى وعاء الضريبة.

3. أن تكون الأجور والمرتببات قد دفعت فعلاً.

(هـ) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة في شركات القطاع

العام، وقطاع الأعمال العام:

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

(و) مرتبات ومكافآت رؤساء وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين في شركات

الأموال (قطاع خاص) مقابل عملهم الإداري:

تعد هذه المبالغ من التكاليف الواجبة الخصم، لأنها مسددة مقابل عمل إداري يقوم به العضو بالشركة، ومثال ذلك المبالغ المدفوعة للعضو المنتدب، ويتحمل العضو الضريبية المستحقة عن هذه المبالغ التي حصل عليها نظير عمله الإداري.

أما المكافآت والبدلات التي تدفع لأعضاء مجلس الإدارة في شركات الأموال مقابل عضوية المجلس، فهذه تعد بمثابة توزيعات من أرباح الشركة وليست تكلفة على الإيراد، وبالتالي تضاف على أرباح الشركة الخاضعة للضريبة، وبذلك تتحمل الشركة الضريبة عن هذه المبالغ.

(ز) المقابل الذي يدفع للمساهمين عن حضور الجمعية العامة للمساهمين في شركات الأموال:

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

(ح) المرتبات الرأسمالية:

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

(و) مرتبات العاملين المتغيبيين والذين يستدعون للخدمة العسكرية:

تعتبر هذه المرتبات من التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود استخدامهم مازالت قائمة ورأت المنشأة أنه من مصلحتها الاحتفاظ بهم، وبشرط ألا يكون هناك مبالغة أو صورية قصد بها التهرب من الضريبة أو تخفيض وعائها. مثال: أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ 80000 جنيه كمرتبات وأجور، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

- 1 - مبلغ 15000 جنيه مرتب سنوي للشريك أحمد (متضامن)، ومبلغ 3000 جنيه مرتب سنوي للشريك هشام (موصي).
 - 2 - مبلغ 7000 جنيه سلف للعاملين.
 - 3 - مبلغ 6000 جنيه مرتب سنوي لابن شقيق الشريك أحمد، علماً بأن مرتب المثل 300 جنيه شهرياً.
 - 4 - مبلغ 3000 جنيه مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة .
 - 5 - مبلغ 2000 جنيه مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية، علماً بأن الشركة قد أبقت على العقود المحررة مع هؤلاء العاملين لحين عودتهم من الخدمة العسكرية.
- المطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
مرتب الشريك المتضامن أحمد حيث لا يعتمد ضمن المصروفات باعتباره توزيعاً للربح.	15000
مرتب الشريك الموصي هشام حيث يعتمد ضمن التكاليف والمصروفات المسموح بخصمها.	--
سلف العاملين لا تعد من التكاليف	7000
الزيادة في قيمة المرتب المدفوع لابن شقيق الشريك المتضامن أحمد عن مرتب المثل، وتحسب كالاتي:	2400
6000 ج - (300 ج × 12 شهر) = 2400 جنيه	
مرتبات المهندسين المكلفين بتركيب آلة جديدة حيث تعتبر مصروفات رأسمالية ولايسمح بها ، ولكن تضاف هذه المصروفات إلى تكلفة الآلة ويسمح بالإهلاك الضريبي كتكلفة واجبة الخصم وليس المصروف الرأسمالي .	3000

مرتبات العاملين الذين تم استدعائهم للخدمة العسكرية حيث
تعتبر من ضمن التكاليف واجبة الخصم مادامت عقود
استخدامهم مازالت قائمة.

--

12 - مصروفات الإعلان والدعاية:

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

(أ) الإعلان الدوري أو التذكيري:

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

(ب) الهدايا المجانية:

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

(ج) الحملات الإعلانية:

قد تقوم المنشآت بحملات إعلانية كبيرة عند بدء نشاطها أو عند تقديم منتج جديد لأول مرة أو عند فتح سوق جديد لمنتجاتها أو تنشيط مبيعات أحد المنتجات الذي هبط توزيعه أو لمواجهة منافسة منتجات بديلة، وعادة يمتد أثر هذه الحملات الإعلانية لعدة سنوات إلا أنه وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية (المعيار المحاسبي المصري رقم 23)، يجوز محاسبياً تحميلها مرة واحدة على أرباح السنة التي تمت فيها الحملة دون أن توزع على

سنوات الاستفادة منها، أما ضريبياً فطالما أخذ قانون الضريبة على الدخل بمعايير المحاسبة المصرية فيسمح ضريبياً بإعتبار هذه المبالغ من ضمن التكاليف الواجبة الخصم.

(د) الإعلانات الثابتة (اللوحات الإعلانية):

قد تمتلك المنشآت لوحات إعلانية ثابتة خشبية أو حديدية أو ضوئية في الطرق والميادين وأعلى المباني والملاعب وغيرها، وتعتبر تكلفة هذه الإعلانات الثابتة من ضمن الأصول الثابتة، ويعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم قسط الإهلاك السنوي لهذه الإعلانات الثابتة والذي يحسب بنسبة 25% سنوياً باعتبارها من أصول النشاط الأخرى، كما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم نفقات صيانة وإصلاح وتشغيل هذه الإعلانات الثابتة. أما إذا كانت المنشأة تستأجر هذه الإعلانات الثابتة من الغير فإن ما يعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو القيمة الإيجارية المستحقة عن الفترة وفقاً لعقد الإيجار الخاص بهذه الإعلانات الثابتة.

مثال: أدرجت إحدى الشركات ضمن مصروفاتها مبلغ 85000 جنيه كمصروفات للإعلان والدعاية، وقد اتضح أن هذا المبلغ يتضمن ما يلي:

- 1 - مبلغ 5000 جنيه قيمة أجنادات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم الشركة وتوزع سنوياً بمناسبة بدء العام الجديد.
- 2 - مبلغ 20000 جنيه قيمة حملة إعلانية من بداية السنة عن منتج جديد للشركة.

3 - مبلغ 40000 جنيه قيمة لوحات إعلانية ثابتة في الطرق والميادين من بداية السنة ولم يدرج إهلاك لها بالدفاتر، علماً بأن معدل الإهلاك السنوي لها 25%.

- 4 - مبلغ 1300 جنيه مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة. والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	85000
يضاف:	
قيمة أجندات ومفكرات ونتائج وأقلام تحمل اسم المنشأة حيث يسمح بخصمها بالكامل طالما أنها دورية وغير مبالغ فيها.	-----
قيمة الحملة الإعلانية عن منتج جديد للمنشأة تعتبر مصروفات إيرادية مؤجلة، ولكن يسمح بها كمصروفات وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .	-----
قيمة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر من ضمن الأصول الثابتة ولا يسمح بها كتكلفة وتضاف في الإقرار، على أن يسمح بالإهلاك الضريبي لها كتكلفة واجبة الخصم .	40000
مصاريف صيانة اللوحات الإعلانية الثابتة تعتبر مصروفات إيرادياً يسمح به بالكامل .	-----
يخصم :	
الإهلاك الضريبي الخاص باللوحات الإعلانية :	10000
الهلاك الضريبي = $40000 \times 25\% = 10000$ جنيه	

13 - العمولات المدفوعة:

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

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

(أ) العمولات المدفوعة للعاملين بالمنشأة:

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

(ب) العمولات المدفوعة للشريك المتضامن في شركات التضامن والتوصية:

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

(ج) العمولات المدفوعة للشريك الموصي في شركات التوصية:

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

(د) العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لديهم سجل تجاري:

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

(هـ) العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات لا ترتبط بنشاطهم (العمولات

أو السمسرة العارضة):

تعتبر هذه العمولات من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط:

1. أن تكون هذه العمولات قد دفعت لأشخاص أو جهات حقيقية وليست وهمية ولا ترتبط بنشاطهم.

2. أن تكون المنشأة قد قامت بخصم الضريبة من المنبع عن العمولات المدفوعة وقامت بتوريدها لمأمورية الضرائب المختصة ، وذلك وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون 91 لسنة 2005.

3. أن تكون العمليات التي صرفت عنها هذه العمولات قد أدرجت بدفاتر المنشأة.

(و) العمولات المدفوعة لأشخاص أو جهات ترفض المنشأة ذكر أسمائهم:

لا تعتبر هذه العمولات من التكاليف واجبة الخصم لاحتمال أن تكون صورية مقصود منها التهرب من الضريبة، ولكن إذا اقتنع الفاحص الضريبي بجدية الصرف وضرورته لطبيعة أعمال المنشأة فيسمح باعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم بشرط أن تعامل مثل العمولات والسمسرة العارضة وتخضع عليها الضريبة المستقطعة من المنبع وتورد لمصلحة الضرائب وفقاً لأحكام المادة (57) من القانون 91 لسنة 2005 .

(ز) العمولات المدفوعة لشراء أصول ثابتة:

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

14 - الإيجارات:

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

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

(أ) العقارات المستأجرة من الغير:

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

وتجدر الإشارة هنا إلى ما يلي:

- (1) يسمح بخصم الإيجار الذي يخص السنة محل المحاسبة ولا يسمح بخصم الإيجار المستحق عن فترات سابقة أو الإيجار المدفوع مقدماً عن فترات قادمة، وذلك طبقاً لأساس الاستحقاق.
 - (2) لا يسمح بخصم أي تأمينات مودعة لدى المؤجر حيث أنها لا تمثل نفقة وإنما هي مبالغ يتم استردادها عند انتهاء عقد الإيجار.
 - (3) لا يسمح بخصم أية نفقات أخرى متعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل مصروفات الصيانة والترميمات والعوائد والحراسة والمياه والإنارة نظراً لأن العقار غير مملوك للمنشأة، وذلك بإستثناء الحالات التي تتحمل فيها المنشأة هذه المبالغ وفقاً لشروط عقد الإيجار .
 - (4) لا يسمح بخصم قيمة الإيجار الخاص بسكن أصحاب المنشأة إذا كان يقيمون في جزء من المباني التي تشغلها المنشأة وتزاول فيها نشاطها.
 - (5) لا يسمح بخصم أية مصروفات ذات طبيعة رأسمالية أو إيرادية مؤجلة متعلقة بالعقارات المستأجرة من الغير مثل خلو الرجل مقابل إخلاء العقار للمنشأة حيث تعتبر هذه المصروفات من ضمن مصروفات التأسيس والتي يتم معالجتها وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية .
 - (6) إذا كانت المنشأة تؤجر جزءاً من المبنى الذي تستأجره، يعتبر الإيجار المدفوع بالكامل من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على أن يعتبر الإيجار المحصل بمثابة إيرادات تدخل ضمن وعاء الضريبة، أو يستبعد من مبلغ الإيجار المدفوع المبلغ الذي تحصل عليه المنشأة نظير تأجيرها لجزء من العقار للغير وبحيث يظهر الصافي فقط ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- مثال: شركة تستأجر العقار الذي تشغله وقد أدرجت ضمن مصروفاتها بقائمة الدخل 39400 جنيه إيجاراً للعقار وقد اتضح ما يلي:
- 1 - الإيجار الشهري للعقار طبقاً لعقد الإيجار 2000 جنيه.
 - 2 - يتضمن بند الإيجار قيمة إيجار الثلاثة شهور الأولى من العام القادم.

- 3 - يتضمن بند الإيجار مبلغ 5000 جنيه مودع كتأمين إيجار لدى صاحب العقار،
- 4 - يتضمن بند الإيجار 400 جنيه الضريبة العقارية على العقار، وكذلك 4000 جنيه مصاريف صيانة العقار، وهي بنود أنفاق يتحملها المستأجر (الشركة) وفقاً لبنود عقد الإيجار.
- 5 - تُوَجَّر الشركة جزء من العقار للغير مقابل إيجار شهري قدره 300 جنيه، لم يدرج ضمن الإيرادات بقائمة الدخل .
- والمطلوب: بيان أثر ذلك على تحديد الربح الخاضع للضريبة.

الحل

صافي الربح المحاسبي	**
يضاف:	
قيمة الإيجار المدفوع مقدماً طبقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي، وتكون قيمة الإيجار المدفوع مقدماً 2000 ج × 3 شهور = 6000 جنيه	6000
قيمة تأمين الإيجار لأنه لا يمثل نفقة فعلية ويتم استرداده في نهاية مدة العقد.	5000
قيمة الضريبة العقارية، وكذلك مصاريف الصيانة تعد تكلفة طالما نص عقد الإيجار على أن تتحملها الشركة .	--
قيمة الإيجار عن الجزء المؤجر للغير ، حيث يعد إيراد ويخضع للضريبة .	3600

(ب) العقارات المملوكة للمنشأة:

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

(ج) المباني المملوكة للمنشأة ومقامة على أرض مملوكة للغير:

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

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

2. الاتفاق في عقد إيجار الأرض على أن تؤول المباني في نهاية مدة العقد إلى المؤجر صاحب الأرض دون دفع أي تعويض لمن أقامها، وفي هذه الحالة يسمح للمستأجر بخصم اهلاك قيمة المبنى على مدة التعاقد.

هذا ويسمح أيضاً بأن يدرج ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم أية إيجارات أخرى بخلاف إيجار العقارات التي تشغلها المنشأة مثل إيجارات السيارات والآلات والمعدات والأجهزة وتعامل ضريبياً طبقاً لنفس القواعد السابق توضيحها عند معالجة إيجار العقارات.

15- الإكراميات:

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

(أ) أن ترتبط بنشاط المنشأة وتتعلق بتحقيق الربح أو المحافظة عليه، وإذا تبين أن الإكراميات لا تحقق أي نفع للمنشأة وإنما هي مجرد إسراف من صاحب أو أصحاب المنشأة أو مديرها فلا تعتبر من التكاليف والمصروفات

واجبة الخصم، ولا يعتد هنا بكونها مخالفة للنظام العام طالما أن الأرباح التي نتجت من العمليات التي دفعت الإكراميات من أجلها تخضع للضريبة.

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

(ج) ألا تزيد المصروفات غير المؤيدة بالمستندات بما في ذلك الإكراميات علي 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات .

16 - مصروفات الصيانة:

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

(أ) أن تكون المنشأة ملزمة بسداد مصروفات الصيانة، فإذا قامت المنشأة متطوعة بتحمل تكاليف صيانة سيارة جديدة خلال فترة الضمان وكان عقد شراء السيارة ينص على قيام البائع بتحمل هذه التكاليف، فإن نفقاتها لا تعتبر من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

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

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

أما مصروفات الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية مثل مصروفات إجراء عمرة لأحد الأصول أو تجديد مبنى المنشأة بشكل كامل، فإنها تضاف إلى تكلفة الأصول الخاصة بها وتستهلك معها خلال عمرها المتوقع أو خلال الفترة الباقية من عمر الأصل الأصلي أيهما أقرب حدوثاً. وبالنسبة لمصروفات

الصيانة ذات الطبيعة الرأسمالية ولكن قيمتها ضئيلة نسبياً مثل تجديد إطارات السيارات المملوكة للمنشأة، فيسمح عادة باعتبارها من النفقات الإيرادية وبالتالي يمكن اعتبارها من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم في سنة إنفاقها. وأخيراً فإن نفقات الصيانة التي تمتد إلى عدة فترات مثل تعاقد المنشأة مع أحد مراكز الصيانة المتخصصة لمدة ثلاث سنوات وسداد المبلغ بالكامل بصورة فورية، ففي هذه الحالة يتعين توزيع هذه النفقات على سنوات العقد، وبالتالي فإن ما يعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم هو الجزء الذي يخص كل سنة على حدة ابتداء من السنة التي يدفع فيها المبلغ المذكور والسنة أو السنوات التالية التي يمتد إليها التعاقد.

17 - مصروفات التأسيس:

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

18 - مصاريف السفر والانتقال:

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

- (أ) أن تكون مصاريف السفر والانتقال حقيقية ومتعلقة بأعمال المنشأة وليس لأغراض شخصية مثل العلاج أو السياحة أو الترفيه.
- (ب) أن تكون مصاريف السفر والانتقال مؤيدة بالمستندات.

(ج) أن تكون مصاريف السفر والانتقال غير مبالغاً فيها، فقد تطول مدة إقامة الممول بالخارج عن المدة اللازمة لإنجاز المهمة التي سافر من أجلها، ففي هذه الحالة يدخل ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم القدر المناسب من هذه المصروفات ويرد ما يزيد عن هذا القدر إلى وعاء الضريبة.

19 - الخسائر:

تختلف المعالجة المحاسبية للخسائر على النحو التالي:

(أ) الخسائر الرأسمالية:

وهي الخسائر التي تنتج عن التصرف في الأصول الثابتة المملوكة للمنشأة، وقد سبق الإشارة عند معالجة الأرباح الرأسمالية أن المادة (17) من القانون تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع المباني والمنشآت والتجهيزات والسفن والطائرات والأصول المعنوية والأراضي والأعمال الفنية والأثرية والمجوهرات والأصول الأخرى للمنشآت غير القابلة بطبيعتها للإهلاك، وأيضاً تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة أو المحققة من التعويضات التي يحصل عليها الممول نتيجة الهلاك أو الاستيلاء على أي أصل من هذه الأصول، وطالما أن المشرع الضريبي يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة من بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

كما سبق الإشارة إلى أن المادة (17) من القانون لا تخضع للضريبة الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الحاسبات الآلية ونظم المعلومات والبرامج وأجهزة تخزين البيانات وجميع أصول المنشأة الأخرى بخلاف تلك التي تخضع أرباحها الرأسمالية للضريبة، وطالما أن المشرع الضريبي لا يخضع الأرباح الرأسمالية للأصول المذكورة للضريبة فإن الخسائر الرأسمالية الناتجة عن

بيع هذه الأصول أو هلاكها أو الاستيلاء عليها لا تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

(ب) خسائر السرقات أو الاختلاس أو الحريق:

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

(ج) خسائر إعادة التقييم (التقدير):

أوضحت المادة (53) القانون 91 لسنة 2005 والمعدلة بالقانون 11 لسنة 2013 المعاملة الضريبية بشأن الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم في حالة تغير الشكل القانوني للشخص الاعتباري، ولكنها لم تتناول المعاملة

الضريبية في حالة تحقق خسائر رأسمالية نتيجة إعادة تقييم. ويمكن ان نؤسس على ما ورد فيه نص بالنسبة للأرباح الناتجة عن إعادة التقييم المعاملة الضريبية في حالة تحقق خسائر ، بمعنى أن القانون في المادة (53) أخضع الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم للضريبة، وفي مقابل ذلك إذا حدثت خسائر رأسمالية تعد تكلفة وتخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة. هذا ولقد أجازت المادة (53) من القانون 91 لسنة 2005 المعدل، تأجيل الضريبة على الأرباح الرأسمالية الناتجة عن إعادة التقييم، وذلك بالشروط التالية:

- 1 - ألا يتم التصرف في الأسهم أو الحصص الناتجة عن تغيير الشكل القانوني خلال الثلاث سنوات التالية لتغيير الشكل القانوني، ولا يكون أحد أطراف عملية تغيير الشكل القانوني شخص غير مقيم.
 - 2 - إثبات الأصول والالتزامات بقيمتها الدفترية وقت تغيير الشكل القانوني (قبل إعادة التقييم) وذلك لأغراض حساب الضريبة.
 - 3 - أن يتم حساب الإهلاك على الأصول وترحيل المخصصات والاحتياطيات وفقاً للقواعد المقررة على القيم الدفترية للأصول والالتزامات قبل إجراء هذا التغيير.
- وتأسيساً على ما سبق نستطيع أن نؤكد أنه في حالة تغيير الشكل القانوني للشخص اعتباري، واختياره ما أجازته المادة (53) من تأجيل لدين الضريبة، وتوافرت الشروط السابق الإشارة إليها، وكانت نتيجة إعادة التقييم خسائر فلا تعتبر هذه الخسائر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- أما إذا لم تتوافر هذه الشروط فيطبق كقاعدة عامة إخضاع أرباح إعادة التقييم للضريبة، وإذا نتج خسائر إعادة تقييم فإنها تعتبر من ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- (د) الخسائر المرحلة: (الترحيل للأمام)

قد يحدث أن تحقق المنشأة خسارة في سنة ما، وهذه الخسارة تؤدي إلى حدوث نقص في رأس مال المنشأة بمقدار الخسارة، ومن الناحية المحاسبية فإن مبدأ ثبات رأس المال يقضي بأن تحافظ المنشأة على رأس مالها باعتباره الضمان العام للدائنين. ويمكن المحافظة على ثبات رأس المال من سنة لأخرى عن طريق استخدام الأرباح المحققة في العام الحالي في تغطية خسائر السنوات السابقة ولا يجوز للمنشأة القيام بإجراء أية توزيعات من أرباحها الحالية قبل تغطية الخسائر المرحلة، وإلا اعتبر هذا التوزيع توزيعاً لجزء من رأس مال المنشأة.

ومن الناحية الضريبية، فإن إخضاع أرباح السنة الحالية للضريبة قبل تغطية الخسائر المرحلة من السنوات السابقة تعني فرض الضريبة على جزء من رأس المال وهذا يخالف القواعد المستقرة للضريبة. ولذلك فإن المشرع الضريبي المصري نص في المادة (29) من القانون رقم 91 لسنة 2005 على أنه "إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة تخصم هذه الخسارة من أرباح السنة التالية، فإذا تبقى بعد ذلك جزء من الخسارة نقل سنوياً إلى السنوات التالية حتى السنة الخامسة، ولا يجوز بعد ذلك نقل شيء من الخسارة إلى حساب سنة أخرى".

وعند تطبيق المادة (29) من القانون والتي تتعلق بترحيل الخسائر يراعي ما يلي:-

1- أن المقصود بالخسائر في هذه المادة هي الخسائر التي تحققها المنشأة عن السنة ككل وليس نوع معين أو جزء معين من هذه الخسارة باعتبار أن حساب الأرباح والخسائر (أو قائمة الدخل) هو الوعاء الذي تصب فيه كافة إيرادات المنشأة ونفقاتها ونتيجته تظهر ربح أو خسارة المنشأة ككل، ومن الواضح أن المشرع الضريبي حينما ذكر أنه إذا ختم حساب إحدى السنوات بخسارة فإنه يقصد نتيجة حساب الأرباح والخسائر (أو قائمة الدخل) دون سواه.

- 2 - أن الخسائر التي يسمح المشرع الضريبي بترحيلها هي الخسائر التي تم التوصل إليها طبقاً لأحكام قانون الضرائب وليست الخسائر التي تحددت في ضوء القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- 3 - أن للمنشأة الحق في أن ترحل خسارة كل سنة على حدة لمدة خمس سنوات تالية متتابعة فقط، فإذا لم تكن هناك أرباح كافية خلال هذه السنوات لاستيعاب كل الخسارة ضاع على المنشأة الحق في استئزال هذا الجزء المتبقي من الخسارة من أرباحها. وإذا تعددت سنوات الخسارة فإن خسائر كل سنة على حدة يتم ترحيلها إلى مدة أقصاها خمس سنوات متتالية. ويتم ترحيل الخسارة بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تمسك حسابات منتظمة أم لا.

ويمكن توضيح ذلك بالمثل التالي:-

كانت نتيجة أعمال أحد الأشخاص الإعتبارية خلال السنوات من سنة 2006 وحتى سنة 2013 على النحو التالي :

سنة 2006	خسائر	14000 جنية
سنة 2007	أرباح	4000 جنية
سنة 2008	أرباح	3000 جنية
سنة 2009	أرباح	6000 جنية
سنة 2010	خسائر	10000 جنية
سنة 2011	أرباح	900 جنية
سنة 2012	أرباح	4000 جنية
سنة 2013	أرباح	26000 جنية

والمطلوب:توضيح المعالجة الضريبية فيما يتعلق بخسارة سنة 2006،
وخسارة سنة 2010.

الحل

بالنسبة لخسارة سنة 2006:

يتم ترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات متتالية أي من سنة 2007 وحتى سنة 2011 وإن تبقى جزء من الخسارة بعد ذلك لا يتم ترحيله. وعلى ذلك فإن خسارة عام 2006 تخصم من أرباح سنة 2007، وهذه الأرباح لا تغطي إلا جزء من الخسارة ومن ثم لا توجد ضريبة على المنشأة في سنة 2007، وباقي خسارة 2006 (14000 - 4000) تخصم من أرباح سنة 2008 ولا توجد ضريبة على المنشأة سنة 2008، وباقي خسارة سنة 2006 [10000 - 3000] = 7000 جنيه تخصم من أرباح سنة 2009 ولا توجد ضريبة على المنشأة سنة 2009، وباقي خسارة سنة 2006 وقدرها 1000 جنيه [6000 - 7000] لا تخصم من نتيجة سنة 2010 لأنها خسارة وتبقى باقي خسارة سنة 2006 كما هي وتخصم من أرباح سنة 2011 ولا توجد ضريبة على سنة 2011، وتبقى بعد ذلك 100 جنيه من خسارة سنة 2006 لا يستطيع الممول ترحيلها إلى سنة 2012 لأن القانون اشترط الترحيل لمدة خمس سنوات فقط.

بالنسبة لخسائر سنة 2010:

ترحل الخسارة لمدة خمس سنوات متتالية أي من سنة 2011 وحتى سنة 2015. وعلى ذلك فإن خسارة سنة 2010 ترحل لسنة 2011 ونظراً لعدم وجود ربح في سنة 2011 لأن ربحها استخدم في تغطية جزء من خسائر سنة 2006، فترحل خسائر سنة 2010 لتخصم من أرباح سنة 2012 وهذه الأرباح لا تغطي إلا جزء من خسارة سنة 2010 ولا توجد ضريبة على سنة 2012، باقي خسارة سنة 2010 وقدرها 6000 جنيه (10000 - 4000) تخصم من أرباح سنة 2013 وبالتالي يصبح الربح الخاضع للضريبة سنة 2013 قدره 20000 جنيه (26000 - 6000) وبذلك تم تغطية خسارة عام 2010 بالكامل.

4 - يجب أن تكون الخسارة متصلة بنشاط الشخص الاعتباري الخاضع للضريبة، فإذا أصابت الخسارة نشاطاً آخر مملوكاً للشخص الاعتباري

فإنها لا تخصم من أرباحه الخاضعة للضريبة ، ولكن يكون من حق النشاط الآخر ترحيل خسارته لتخصم من أرباحه ولمدة خمس سنوات تالية .

- هذا وتتص المادة (55) من القانون على أنه لا يسمح بترحيل خسائر الفترة الضريبية إلى السنوات التالية في حالة تحقق ما يلي:
- 1- حدوث تغيير في ملكية رأس مال الشركة بنسبة تزيد على 50% من الحصة أو الأسهم أو في حقوق التصويت.
 - 2- حدوث تغيير في نشاط الشركة.
 - 3- أن تكون أسهم الشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم غير مطروحة للتداول في سوق الأوراق المالية المصرية.

هـ- ترحيل الخسائر للخلف:

عند تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة في حالة العقود طويلة الأجل، أوضحت المادة 27 من اللائحة التنفيذية للقانون 91 لسنة 2005 ، أنه إذا 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 وهذا ما يسمى بالترحيل للخلف . فإذا تجاوزت الخسارة الأرباح، يتم ترحيل باقي الخسارة إلى السنوات التالية وحتى 5 سنوات أي ترحيل باقي الخسائر للأمام.

مثال: بفرض أن أحد شركات المقاولات قد تعاقدت على تنفيذ مقابلة خلال أربع سنوات، وقامت بسداد ضريبة خلال السنوات الثلاث الأولى على أساس أرباح مقدرة بلغت في هذه السنوات 4 مليون جنيه، وفي السنة الرابعة تم تنفيذ العقد بالكامل وأوضح حسابه الختامي:

أ - أرباح عن العقد كله مليون جنيه .

أوب - خسائر بلغت 5 مليون جنيه .
المطلوب: تحديد المعاملة الضريبية في كل حالة .

الحل

الحالة (أ) :

في هذه الحالة يتضح لنا ما يلي :

أرباح العقد كله 1000000

- الأرباح السابق خضوعها للضريبة (4000000)

الفرق (3000000)

هذا الفرق يمثل خسارة ضريبية تحققت عند الانتهاء من تنفيذ العقد ، وترحل للخلف أي للسنوات السابقة ، وتسترد الشركة ما سبق سداده من ضرائب في السنوات السابقة عن هذا الفرق والبالغ 3 مليون جنيه .

الحالة (ب):

في هذه الحالة يتضح لنا ما يلي :

خسائر العقد (5000000)

- الأرباح السابق خضوعها للضريبة (4000000)

الخسائر الضريبية (9000000)

في هذه الحالة ترحل الخسائر للخلف، أي تسترد الشركة الضرائب السابق سددها في السنوات السابقة عن الأرباح البالغة 4 مليون جنيه (الترحيل للخلف)، والباقي 5 مليون جنيه ترحل لخمس سنوات تالية (الترحيل للأمام).

حالات تطبيقية للضريبة على
أرباح الأشخاص الاعتبارية
شركات الأشخاص - شركات الأموال

أولاً: تمارين وحالات عملية:
التمرين الأول:

شركة الأمل، شركة توصية بسيطة فيها الشريك محمود شريك متضامن، والشريكين محمد وجلال شريكان موصيان، ويبلغ رأسمال الشركة 350 ألف جنيه، موزع بين الشركاء بنسبة 4 : 2 : 2 على التوالي، وينص عقد الشركة على ما يلي:

أ - يستحق للشركاء فائدة بمعدل 10% سنوياً على رؤوس أموالهم.
ب - يتقاضى الشريك محمود بصفته مدير الشركة مرتب شهري قدره 3000 جنيه.

ج - يقتسم الشركاء الأرباح والخسائر بالتساوي.
ولقد أظهر حساب الأرباح والخسائر المعد عن السنة المنتهية في 20××/12/31 صافي ربح قدره 120 ألف جنيه، وبفحص عناصر هذا الحساب اتضح ما يلي:

1 - أدرج بالجانب المدين من حـ/ أ. خ فائدة رأس المال المستحقة للشركاء، وكذلك المرتب السنوي للشريك محمود.

2 - ظهر بند أجور ومرتبات العاملين في حـ/ أ. خ بمبلغ 70 ألف جنيه وبفحص هذا البند تبين أنه عبارة عن 54000 جنيه المرتبات المدفوعة للعاملين علماً بأن المرتبات الشهرية للعاملين تبلغ 5000 جنيه، والباقي وقدره 16000 جنيه عبارة عن المبلغ المدفوع من أموال الشركة لصندوق العاملين الخاص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة.

3 - ظهر بند التأمينات المسددة في حـ/ أ. خ بمبلغ 35 ألف جنيه وتبين أنها عبارة عن 15000 جنيه تأمينات مدفوعة عن عطاءات ومناقصات، 16000 جنيه حصة الشركة في التأمينات الاجتماعية للعاملين بالشركة، والباقي التأمينات الاجتماعية المقررة عن الشريك المتضامن للشركة.

- 4 - قامت الشركة في بداية العام بشراء أجهزة كومبيوتر ومجموعة برامج محاسبية وذلك بهدف ميكنة حسابات الشركة، وبلغت تكلفة هذه الأجهزة والبرامج 30 ألف جنيه، حملت بالكامل على حـ/ أ . خ في نفس العام.
- 5 - تبين أن هناك مسحوبات للشركاء من منتجات الشركة سجلت ضمن المبيعات بالتكلفة بمبلغ 5000 جنيه للشريك محمود، 2000 جنيه للشريك محمد، 3000 جنيه للشريك جلال، علماً بأن الشركة تتبع سياسة تسعير منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً إليها هامش ربح 20% من التكلفة.
- 6 - أدرج بـ/ أ. خ ديون معدومة بمبلغ 14000 جنيه، واتضح أن هذا الدين على أحد عملاء الشركة وهو في حالة عسر مالي ومهدد بالإفلاس، ولكن الشركة لم تتخذ أية إجراءات للمطالبة بهذا الدين.
- 7 - بفحص بند المصروفات العمومية تبين أنه يتضمن مبلغ 40000 جنيه عبارة عن تعويض حكم به على الشركة نتيجة حادث لسيارة الشركة تسبب فيه السائق، والذي تم حبسه على ذمة هذه القضية، نظراً لأنه المخطأ، ورأت الشركة تحمل هذا التعويض دون الرجوع على السائق وبدلاً من حبسه.
- المطلوب: تحديد صافي الربح الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وذلك في ضوء تطبيق أحكام القانون 91 لسنة 2005.

الحل
الإقرار الضريبي

بيان	يخصم	يضاف
صافي الربح المحاسبي من حـ/ أ.خ		120000
1- فائدة رأس المال للشركاء: لا تعتمد ضمن التكاليف واجبة الخصم ولا يسمح بها في حـ/ أ.خ لأنها توزيع للربح، وتضاف في الإقرار. فائدة رأس المال = $350000 \times 10\% = 35000$ جنيه.		35000
2- مرتب الشريك المتضامن محمود: 3000×12 شهر = 36000 جنيه، لا يعتمد ضمن التكاليف واجبة الخصم ولا يسمح به في حـ/ أ.خ لأنه يعتبر توزيعاً للربح، ويضاف في الإقرار.		36000
3- بند أجور ومرتبات العاملين 70000 جنيه يتضمن: أ - أجور ومرتبات العاملين المدفوعة 54000 جنيه: تكلفة أجور ومرتبات العاملين المستحقة عن السنة = 5000×12 شهر = 60000 جنيه، وبما أن ما أدرج في حـ/ أ.خ هو الأجور والمرتبات المدفوعة، فإن الفرق = $60000 - 54000 = 6000$ جنيه تخصم	6000	
ب- المبلغ المدفوع لصندوق العاملين الخاص لمقابلة تعويضات ترك الخدمة 16000 جنيه: يعتمد هذا المبلغ كتكلفة في حدود 20% من أجور ومرتبات العاملين أي في حدود 12000 جنيه ($60000 \times 20\%$) وما زاد عن ذلك وقدره 4000 جنيه (16000		4000

4 - يتضمن بند التأمينات المسددة: 35000 جنيه :		
أ - تأمينات عن عطاءات ومناقصات 15000 جنيه، هذه المبالغ تدفع ثم تسترد وبالتالي لا تعدتكلفة واجبة الخصم ، وتضاف في الإقرار.	15000	
ب- التأمينات الاجتماعية للعاملين 16000 جنيه: تعتمد هذه المبالغ ضمن التكاليف الواجبة الخصم وطالما أدرجت في حـ/ أ.خ لا تؤثر عند إعداد الإقرار.	---	
ج- التأمينات الاجتماعية للشريك المتضامن 4000 جنيه، طبقاً لأحكام المادة (29) من القانون يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم كافة أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على المنشأة لصالح العاملين ولصالح أصحاب المنشأة، ولا تؤثر على الإقرار.	--	
5 - ثمن شراء أجهزة الكمبيوتر وبرامجها 30000 جنيه، يعد مصروف رأسمالي ولا يسمح بها في حـ/ أ.خ وتضاف في الإقرار ، يسمح بإهلاكها وفقاً للمعدلات المعتمدة ضريبياً وهي في هذه الحالة 50% سنوياً وذلك وفقاً لأحكام المادة (25) من القانون. ∴ الإهلاك المسموح به = 30000 × 50% = 15000 جنيه، ويتم خصمه.	15000	30000
6- مسحوبات الشركاء: 10000 جنيه تعتبر هذه المسحوبات بمثابة مبيعات لأصحاب الشركة، وهي		2000

<p>بذلك تعتبر مبيعات لأشخاص مرتبطة بالشركة تمت بسعر التكلفة مما يؤثر على الوعاء الخاضع للضريبة. ووفقاً لأحكام المادة (30) يتم تحديد مثل هذه الصفقات على أساس السعر المحايد وهو السعر الذي يتم به البيع لأشخاص غير مرتبطة ووفقاً لسياسة الشركة أي على أساس التكلفة مضافاً إليها 20% هامش ربح.</p> <p>∴ السعر المحايد لتلك المسحوبات =</p> $10000 + (10000 \times 20\%) = 12000 \text{ جنيه}$ <p>وبما أن أدرج ضمن المبيعات هذه المسحوبات بسعر التكلفة 10000 جنيه، فإن الفرق وقدره 2000 جنيه يضاف في الإقرار.</p>		
<p>7- الديون المعدومة: 14000 جنيه لا تعتمد كتكلفة وذلك لأن الشركة لم تتخذ أية إجراءات جادة لإعدام الدين، وبالتالي تضاف في الإقرار.</p>	14000	
<p>8 - التعويضات المدفوعة عن حادث سيارة للشركة، طبقاً لأحكام المادة (24) لا يعد من التكاليف التعويضات والغرامات التي تتحملها الشركة بسبب ارتكاب أحد تابعيها جنحة عمدية أو جنائية، وتأسيساً على ذلك لا تعتمد هذه المبالغ كتكلفة وتضاف في الإقرار.</p>	40000	
مجموع خانة ما يضاف		296000
مجموع خانة ما يخصم	21000	(21000)
صافي الربح الضريبي (وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية).		275000

التمرين الثاني: شركة تضامن مكونة من حسن وحسان، بلغ رأسمال الشركة 150 ألف جنيه مقسم بين الشريكين بنسبة 3 : 2 ، وينص عقد الشركة على الآتي:

- 1 - حساب فائدة على رأس مال الشركة بمعدل 10% سنوياً.
 - 2 - يتقاضى الشريك حسن مرتب شهري قدره 1000 جنيه نظير الإدارة.
 - 3 - تقسم الأرباح والخسائر بالتساوي.
- ولقد بلغ صافي الربح المستخرج من حـ/ أ. خ عن السنة المنتهية في 2017/12/31 مبلغ 60000 جنيه، وتبين عند فحص دفاتر وسجلات الشركة والتي ثبت انتظامها ما يلي:
- 1 - أرسلت الشركة بضاعة لأحد وكلائها لبيعها تبلغ تكلفتها 50000 جنيه، أدرجت ضمن مخزون آخر المدة على أساس أنه لم يتم بيعها بعد، ولكن اتضح أن الوكيل باع نصفها في 2017/12/31 بمبلغ 30000 جنيه (عمولة الوكيل 5%).
 - 2 - بلغت قيمة مسحوبات البضاعة للاستخدام الشخصي للشريكين 3000 جنيه بالتكلفة، بينما يبلغ سعر بيعها 4000 جنيه، ولم تسجل هذه المسحوبات بالدفاتر.
 - 3 - قامت الشركة ببيع مخلفات إنتاجها بمبلغ 7000 جنيه، وقامت الشركة بالتبرع بثمن البيع إلى مستشفى الهلال الأحمر، ولم يسجل في الدفاتر عملية البيع أو التبرع.
 - 4 - تمتلك الشركة آلات ومعدات كانت مشتراة في 2015/7/1 بمبلغ 100000 جنيه وتستهلك بمعدل 10% سنوياً ، منها آلات ومعدات بمبلغ 40000 جنيه قررت الشركة بيعها لعدم الحاجة إليها، وتم بيعها بالفعل في أول عام 2017 بمبلغ 38000 جنيه، وأدرج ضمن الإيرادات بحـ/ أ.خ

4000 جنيه أرباح رأسمالية ناتجة عن بيع هذه الآلات والمعدات، كما أدرج ضمن المصروفات 6000 جنيه إهلاك باقي هذه الآلات والمعدات، علماً بأن إهلاك هذه الآلات يعتمد ضريبياً بمعدل 25% من أساس الإهلاك .

5 - حمل حـ/ أ.خ بمرتبات العاملين المدفوعة خلال العام والتي تبلغ 52000 جنيه، وقد تبين أن هذا المبلغ يتضمن مرتبات شهر يناير سنة 2018، بالإضافة إلى 5000 جنيه سلف عاملين، والمرتب السنوي للشريك حسن.

6 - ظهر بحـ/ أ.خ مبلغ 40000 جنيه مخصصات لمقابلة ديون مشكوك في تحصيلها، وكذلك 15000 جنيه الفائدة المحسوبة على رأس مال الشريكين بمعدل 10% سنوياً.

المطلوب: تحديد وعاء الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، وفقاً لأحكام القانون (91) لسنة 2005.

الحل

بيان	يخصم	يضاف
صافي الربح المحاسبي (من حـ/ أ . خ)		60000
1- بضاعة لدى الوكلاء: ربح البضاعة المباعة = 30000 - 25000 = 5000 جنيه، طالما لم تسجل هذه البضاعة ضمن المبيعات لكنها سجلت ضمن المخزون بالتكلفة، فيجب أن تضاف أرباح هذه البضاعة المباعة لباقي ربح الشركة بعد استبعاد عمولة الوكيل.		
2- عمولة الوكيل = 30000 × 5% = 1500 جنيه ∴ ما يضاف لصافي الربح = 5000 - 1500 = 3500 جنيه.		3500

<p>3 - مسحوبات الشركاء من البضاعة للاستخدام الشخصية يعتبر بمثابة مبيعات تمت لأشخاص مرتبطة</p>		
<p>، وطالما لم تسجل في الدفاتر فتضاف في الإقرار على صافي ربح الشركة وفقاً لسعر بيعها باعتباره هو السعر المحايد.</p>		4000
<p>4- مبيعات المخلفات: تعد من الإيرادات الخاضعة للضريبة، وطالما لم تسجل بالدفاتر فيجب أن تضاف في الإقرار.</p>		7000
<p>5- بالنسبة للتبرع بقيمتها لمستشفى الهلال الأحمر فإنه يتم خصمها بعد تحديد صافي الربح الضريبي وذلك بما لا يجاوز 110/10 من صافي الربح المعدل.</p>		
<p>6 - الأرباح الرأسمالية الناتجة عن بيع الآلات والمعدات لا تخضع للضريبة حيث أن ثمن البيع يخصم من القيمة الدفترية للآلات والمعدات حيث يعالج مع رصيد تلك الأصول، وبالتالي يجب عدم خضوع هذه الأرباح للضريبة وطالما ظهرت في ح/أ.خ تخصم في الإقرار.</p>	4000	
<p>7 - إهلاك الآلات والمعدات : الإهلاك المحاسبي : لا يعتد بالإهلاك المحاسبي ولذا يضاف في الإقرار ، على أن يخصم الإهلاك الضريبي . الإهلاك الضريبي : ويتحدد بمعدل 25% من أساس الإهلاك في 2017/12/31 ويحسب على النحو التالي</p>	6000	1375

<p>أساس الإهلاك في 2017/1/1 = القيمة الدفترية للألات - مجمع الإهلاك الضريبي لمدة فترتين ضريبتين (متضمناً 30% الإهلاك المعجل) = 100000 - 60625 = 39375 جنيهه أساس الإهلاك في 2017/12/31 = أساس الإهلاك في 1/1 - ثمن بيع الآلات المباعة = 39375 - 38000 = 1375 جنيهه ونظراً لأن أساس الإهلاك أقل من 10000 جنيهه فيعتبر أساس الإهلاك بالكامل هو الإهلاك الضريبي ويخصم في الإقرار .</p>	
<p>8- مرتبات العاملين: يعتبر من التكاليف الواجبة الخصم مرتبات العاملين المستحقة عن السنة، أما المرتبات المسددة مقدماً فهي لا تخص السنة ووفقاً لأساس الاستحقاق المحاسبي لا تعد من مصروفات هذا العام، وبالتالي لا يسمح بها وتضاف على صافي الربح في الإقرار. وبما أن المرتبات المدفوعة تمثل مرتبات 13 شهراً. المرتبات المقدمة والتي تضاف = 52000 × 1/13 = 4000 جنيهه</p>	4000
<p>9-سلف العاملين: لا تعد تكلفة وطالما أدرجت في ح/أ.خ تضاف في الإقرار.</p>	5000

10 - مرتب الشريك المتضامن حسن: مرتب الشريك حسن = 1000×12 شهر = 12000 جنيه لا تعد تكلفة حيث تعتبر توزيعاً من الأرباح على الشريك المتضامن حسن، وطالما أدرجت في ح/أ.خ يجب أن تضاف على الأرباح في الإقرار.		12000
11 - مخصص الديون المشكوك فيها: لا تعد تكلفة ولا يسمح بها وتضاف على الأرباح في الإقرار.		40000
12 - الفائدة على رأس مال الشركاء: لا تعد تكلفة حيث تعتبر توزيعاً من الأرباح على الشركاء، وطالما ظهرت في ح/أ.خ تضاف في الإقرار.		15000
الإجمالي	5375	156500
		(5375)
صافي الربح الضريبي (المعدل)		151125
(-) تبرعات جمعية الهلال الأحمر 7000 جنيه		(7000)
أو $151125 \times \frac{10}{110}$		
= 13734 جنيه أيهما أقل.		
صافي الربح الخاضع للضريبة.		144125

التمرين الثالث:

الشركة الوطنية للصناعات الهندسية، شركة مساهمة مصرية (قطاع خاص)، يبلغ رأسمالها المصدر والمدفوع بالكامل مليون جنيه، هذا وتبلغ الاحتياطات والأرباح المحتجزة من السنوات السابقة 400 ألف جنيه. أظهرت قائمة الدخل المعدة في 31/12/20×× صافي ربح يبلغ 850 ألف جنيه، وقد تقرر توزيعه على النحو التالي:

850000	صافي الربح
(85000)	يخصم منه 10% احتياطي قانوني
765000	الباقى
(50000)	دفعة أولى للمساهمين والعاملين 5% من رأس المال المدفوع
715000	الباقى
(71500)	مكافأة أعضاء مجلس الإدارة 10% من الباقى
643500	الباقى
(100000)	دفعة ثانية للمساهمين والعاملين 10% من رأس المال المدفوع
543500	الباقى ويرحل كأرباح محتجزة للعام التالي

ولقد اتضح لك بفحص حسابات الشركة ما يلي:

- 1 - قامت الشركة بتوزيع الدفعة الأولى والثانية المقررة للمساهمين والعاملين بها، كما قامت بسداد المكافأة المقررة من الأرباح لأعضاء مجلس الإدارة.
- 2 - ظهر في قائمة الدخل 500000 جنيه فوائد مدينة مدفوعة عن القروض والسلفيات المستحقة على الشركة والتي تبلغ 5 مليون جنيه.
- 3 - ظهر إهلاك الآلات بدفاتر الشركة بمبلغ 20 ألف جنيه، وتبين أنه تم حسابه بمعدل 10% سنوياً على أساس تكلفة اقتناء هذه الآلات والتي ظهرت

بقائمة المركز المالي بمبلغ 200 ألف جنيه. واتضح من الفحص أن تكلفة اقتناء الآلات تمثل 100 ألف جنيه، وهي التكلفة التاريخية لاقتناء آلات الشركة بالإضافة إلى 100 ألف جنيه تكلفة اقتناء آلة جديدة دخلت الإنتاج مع بداية العام الحالي، هذا مع العلم بأن مجمع إهلاك هذه الآلات في أول العام والمعتمد ضريبياً يبلغ 50 ألف جنيه، وأن معدل إهلاك الآلات المعتمد ضريبياً 25%.

4 - ظهر بقائمة الدخل بند مخصصات بخلاف الإهلاك بمبلغ 90000 جنيه، واتضح أنها تتضمن 60000 جنيه مخصص هبوط أسعار البضاعة، وذلك بمقدار الانخفاض في سعر السوق عن سعر التكلفة الذي يتم على أساسه تقييم المخزون في نهاية العام وفقاً للسياسة التي تتبعها الشركة في هذا الشأن، والباقي وقدره 30000 جنيه عبارة عن مخصص ديون مشكوك في تحصيلها على مدينين في حالة إفلاس.

5 - أدرج ضمن المصروفات العمومية والإدارية بقائمة الدخل المبالغ الآتية:

80000 جنيه تبرعات مدفوعة لمعهد الأورام التابع لجامعة القاهرة.

40000 جنيه تبرعات مدفوعة لمستشفى الهلال الأحمر.

120000 جنيه الرواتب المدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب نظير عمله الإداري.

100000 جنيه بدلات حضور مدفوعة لأعضاء مجلس الإدارة، ومقابل حضور الجمعية العمومية للمساهمين.

المطلوب:

تحديد صافي ربح الشركة والخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية وفقاً لأحكام القانون 91 لسنة 2005.

الحل الإقرار الضريبي

بيان	يخصم	يضاف
صافي الربح (من قائمة الدخل)		850000
1- الدفعة الأولى والثانية المدفوعة للمساهمين وللعاملين (150000 جنيه) لا تعد تكلفة على الشركة وذلك وفقاً لأحكام المادة (52) من القانون، حيث تعتبر توزيعاً للأرباح وتخضع لضريبة مستقطعة من المنبع. وطالما لم تدرج بقائمة الدخل فلا تؤثر على الإقرار الضريبي.		--
2- المكافأة المسددة من الأرباح لأعضاء مجلس الإدارة (71500 جنيه) لا تعد تكلفة وذلك وفقاً لأحكام المادة (52) من القانون، حيث تعتبر توزيعاً للأرباح، وطالما لم تدرج بقائمة الدخل فلا تؤثر على الإقرار الضريبي.		--
3- الفوائد المدينة المدفوعة عن القروض والسلفيات (500000 جنيه) تعتمد كتكلفة طالما كانت مسددة عن قروض وسلفيات لا تتجاوز أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية. متوسط حقوق الملكية = $\frac{\text{حقوق الملكية في 1/1} + \text{حقوق الملكية في 12/31}}{2}$		--
أ - حقوق الملكية في 1/1 = 1000000 +		

<p>400000 = 1400000 جنيه ب- حقوق الملكية في 12/31 تحسب كالتالي: حقوق ملكية في 1/1 1400000 + الاحتياطي القانوني 85000 + الأرباح المحتجزة والمرحلة 543500 2028500 ج- متوسط حقوق الملكية = (1400000 + 2028500) ÷ 2 = 1714250 جنيه د - أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية = 1714250 × 4 أمثال = 6857000 جنيه .: تعتمد الفوائد المدينة بالكامل وذلك لأنها مسددة عن قروض وسلفيات قدرها 5 مليون جنيه، ولا تتجاوز أربعة أمثال حقوق الملكية. وبالتالي لا تؤثر على الإقرار.</p>		
<p>4- إهلاك الآلات: يتضمن هذا البند ما يلي:</p>	<p>(60000)</p>	<p>20000</p>
<p>أ- إهلاك معجل للآلات الجديدة بمعدل 30% وذلك طالما دخلت الآلة في الإنتاج خلال العام ، ويسمح بخصمه في الإقرار الضريبي، وذلك طبقاً لنص المادة (27) من القانون 100000 جنيه × 30% = 30000 جنيه تخصم في الإقرار، مع الإهلاكات المسموح بها ضريبياً.</p>		
<p>ب- الإهلاك العادي للآلات: ويتم حسابه ضريبياً بمعدل 25% من أساس الإهلاك المحدود وفقاً للمادة (26) من القانون</p>		

<p>ويحدد كالتالي: أساس الإهلاك: القيمة الدفترية للألات في 1/1 100000 (-) مجمع إهلاك الآلات في 1/1 (50000) (+) قيمة الآلات الجديدة بعد استبعاد نسبة 30% <u>70000</u> (30000 - 100000) أساس الإهلاك الذي يحسب 120000 عليه قسط الإهلاك المعتمد ضريبياً ∴ الإهلاك المعتمد ضريبياً لبند الآلات = $120000 \times 25\% = 30000$ جنيه . بما أن ما ظهر في قائمة الدخل 20000 جنيهه وهو يمثل الإهلاك المحاسبي ، فيرد بالإقرار ويضاف على صافي الربح ، ويخصم الإهلاك المسموح به ضريبياً ، ومقداره = $30000 + 30000 = 60000$ جنيه</p>		
<p>5- مخصصات بخلاف الإهلاك: هذا البند يتضمن ما يلي:</p>		
<p>أ- مخصص هبوط أسعار البضاعة (60000 جنيه) لا يعتمد كتكلفة وذلك لأن قيمة مخزون آخر المدة تتحدد ضريبياً على أساس التكلفة، ولا يعتد بثمن البيع أو أي مخصصات مكونة لمواجهة انخفاض القيمة البيعية عن التكلفة، ولذلك يضاف في الإقرار.</p>		60000

<p>ب- مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (30000 جنيه)، طبقاً للمادة (52) من القانون لا تعتمد كتكلفة واجبة الخصم ولا يسمح بها في قائمة الدخل، وتضاف في الإقرار.</p>		30000
<p>6 - تبرعات مدفوعة لمعهد الأورام التابع لجامعة القاهرة: (80000 جنيه)، تعتمد كتكلفة التبرعات المدفوعة للجهات الحكومية، الأشخاص الاعتبارية أياً كان مقدارها، ولا تؤثر على الإقرار الضريبي.</p>		---
<p>7- تبرعات لمستشفى الهلال الأحمر (40000 جنيه)، تعتمد كتكلفة تلك التبرعات المدفوعة لجهات خيرية معترف بها ولمستشفيات تابعة للإشراف الحكومي وذلك في حدود 10% في صافي الربح الخاضع للضريبة، ولذا تضاف تلك التبرعات مؤقتاً لحين الوصول لصافي الربح المعدل ثم تحسب كالتالي: التبرعات المدفوعة أو 110/10 من صافي الربح المعدل أيهما أقل.</p>		40000
<p>8 - الرواتب المدفوعة لعضو مجلس الإدارة المنتدب نظير العمل الإداري (120000 جنيه) تعتمد كتكلفة واجبة الخصم على الشركة ويسمح بها في قائمة الدخل وذلك لأنه سوف يتم محاسبة العضو المنتدب عن هذه المبالغ ضمن الضريبة المستحقة على المرتبات والأجور، وبالتالي</p>		---

تعتبر تكلفة بالنسبة للشركة ولا تؤثر على الإقرار الضريبي.	
9 - بدلات الحضور لأعضاء مجلس الإدارة ومقابل الحضور للمساهمين (160000)، طبقاً لأحكام المادة (52) لا تعد من التكاليف الواجبة الخصم وطالما أدرجت هذه المبالغ ضمن عناصر قائمة الدخل تضاف في الإقرار.	100000
مجموع خانة ما يضاف	1100000
مجموع خانة ما يخصم	(60000)
صافي الربح المعدل	1040000
يخصم منه التبرعات لجمعية الهلال الأحمر المدفوعة أو 10% من صافي الربح الضريبي أيهما أقل: التبرع المدفوع 40000 جنيته الحد المسموح به ضريبياً = $1040000 \times 10/110 = 94545$ جنيته ∴ يخصم 40000 جنيته لأنها الأقل.	(40000)

صافي الربح الخاضع للضريبة بعد التبرعات يستبعد الإعفاءات: الوعاء الخاضع للضريبة على أرباح الأشخاص الإعتبارية .	1000000 (xxx)
	1000000

ثانياً : أسئلة نظرية:

- السؤال الأول: حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل.**
1. تسرى على الأرباح الكلية التي تُحققها الأشخاص الاعتبارية المقيمة في مصر ، سواء تحققت هذه الأرباح نتيجة مزاوله نشاطها في مصر أو في الخارج أو الاثنين معاً.
 2. تسرى ضريبة الدخل الصادرة بالقانون رقم 91 لسنة 2005 على الأشخاص الاعتبارية غير المقيمة في مصر بالنسبة للأرباح التي تُحققها من خلال منشأة دائمة في مصر أو غير دائمة.
 3. يُقصد بإيرادات الاستغلال العادي الخاضعة للضريبة الإيرادات التي ترتبط بالنشاط الرئيسي للمنشأة والذي قامت أصلاً من أجله ، وتتميز هذه الإيرادات بالثبات.
 4. الفروق الزمنية هي الفروق التي تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي نتيجة اختلاف المعالجة المحاسبية عن القواعد الضريبية لبعض بنود الإيرادات والمصروفات التي تظهر في قائمة الدخل .
 5. الفروق الدائمة هي فروق تنشأ بين الربح المحاسبي والربح الضريبي في فترة مالية معينة نتيجة اختلاف التوقيت الزمني لتحميل بعض بنود النفقات والإيرادات على قائمة الدخل ، ويرجع ذلك إلى وجود اختلاف بين السياسات المحاسبية وقواعد التشريع الضريبي .
 6. تمتلك المنشأة مبنى تكلفته الدفترية 500000 جنيه ومجمع إهلاكه 300000 جنيه تعرض للحريق فتلف تماماً ، وحصلت المنشأة على مبلغ 250000 جنيه من شركة التأمين فإن مبلغ التعويض التي تُدرجه في دفاترها هو 50000 ج.
 7. إذا قامت المنشأة بسداد أو تصفية الالتزامات التي عليها للغير بقيمة تزيد عن قيمتها الدفترية، فإن الفرق بين القيمتين يُمثل أرباحاً للمنشأة تخضع للضريبة.
 8. تتفق المعالجة الضريبية للأرباح (أو الخسائر) الرأسمالية التي قد تنتج من بيع الأوراقالمالية سواء ما إذا كانت هذه الأوراق مسجلة أم غيرمسجلةفيبورصة الأوراقالمالية المصرية.
 9. يجب ألا تزيد المصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، بما في ذلك الإكراميات، على 7% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

10. يُشترط لاعتبار الفوائد المدينة من التكاليف واجبة الخصم ، عند تحديد أرباح المنشأة الخاضعة للضريبة ، أن تكون متعلقة بنشاط المنشأة.
11. الأصول المعنوية التي تقوم المنشأة بشرائها: يتم حساب الإهلاك المعتمد ضريبياً لمثل هذه الأصول على أساس 25% من تكلفة شرائها.
12. الأثاث والسيارات والآلات والمعدات .. ألخ يُحسب إهلاكها المعتمد ضريبياً على أساس 20% من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.
13. تُخصم نسبة 30 % من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في الاستثمار في مجال الإنتاج سواء كانت جديدة أو مستعملة ، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.
14. يُعد من قبيل التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة الجزاءات المالية والتعويضات التي تُستحق على الممول (المنشأة) نتيجة مسئوليته العقدية.
15. لا يُعد من التكاليف واجبة الخصم الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة عدا الضريبة التي يُؤديها الممول طبقاً لهذا القانون.
16. تُعتبر أقساط التأمين التي تدفعها المنشأة لشركات التأمين للتأمين ضد الأخطار التي تتعرض لها أصولها وموجوداتها بمناسبة مباشرتها لنشاطها من التكاليف واجبة الخصم.
17. تأمينات لدى الغير - تُعد هذه التأمينات من التكاليف واجبة الخصم لأنها تُعد من قبيل التأمينات التي تُسترد فور انتهاء الغرض المدفوعة من أجله.
18. الاحتياطات التي تكونها المنشأة لمقابلة خسائر محتملة تُعد من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات.
19. مخصص الضرائب المتنازع عليها، مخصص التعويضات القضائية بشأن المنازعات بين المنشأة لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات.
20. اجور ومرتببات الشريك المتضامن في المنشأة تُعد من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات.
21. حصة العاملين من الأرباح التي يتقرر توزيعها طبقاً للقانون لا تُعد من التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات.
22. تُعد من التكاليف واجبة الخصم العوائد (الفوائد) المدينة التي تدفعها الأشخاص الاعتبارية المنصوص عليها في المادة رقم (47) من القانون على القروض والسلفيات التي حصلت عليها فيما يزيد على أربعة أمثال متوسط حقوق الملكية.
23. متوسط القروض طويلة الأجل 72 مليون متوسط حقوق الملكية 24 مليون على

ذلك يسمح للشركة بخصم فوائد القروض بالكامل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

24. متوسط القروض طويلة الأجل 140 مليون ومتوسط حقوق الملكية 20 مليون وعلى ذلك يسمح للشركة بخصم فوائد القروض بالكامل ضمن التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة للضريبة.

25. لم يتضمن الجانب الدائن لحساب الأرباح والخسائر 12500 جنيه عبارة عن مبالغ محصلة من ديون سبق إعدامها في سنوات سابقة، وكانت مصلحة الضرائب لم تعتمد هذه الديون المعدومة ولم تسمح بإدراجها ضمن التكلفة في سنوات اعدامها، فأنلوصول إلى صافي الربح الضريبي، يجب خصم هذه الديون المعدومة المحصلة في الاقرار.

الحل

✓	21	✓	16	×	11	✓	6	✓	1
×	22	×	17	×	12	✓	7	×	2
✓	23	×	18	✓	13	×	8	✓	3
×	24	✓	19	✓	14	✓	9	×	4
×	25	×	20	×	15	✓	10	×	5

السؤال الثاني : فيما يلي أرصدة بعض عناصر قائمة الدخل وقائمة المركز المالي لشركة الاتحاد – شركة مساهمة مصرية – في 31/12/2017 والمطلوب اختيار الإجابة الصحيحة من البنود التالية والتي تؤثر على اعداد الاقرار الضريبي للشركة بالإضافة (+) ، أو الخصم (-) : (الأرقام بالجنيه)

1 - مصاريف إعلان ودعاية للشركة بمبلغ 180000 جنيه تتضمن 30000 قيمة إعلانات دورية ، ومبلغ 50000 قيمة حملة أعلانية بأحدى القنوات الفضائية ، والباقي تركيبات معدنية وضوئية على واجهة الشركة.

أ - (+) 180000	ب - (+) 80000	ج - (+) 30000	د - (+) لا شيء مما سبق
----------------	---------------	---------------	------------------------

2 - بند التبرعات 100000 منها 20000 زكاة، 30000 لجمعية الأورمان الخيرية، والباقي لبنك ناصر الاجتماعي.

أ - (+) 50000	ب - (+) 100000	ج - (+) 20000	د - (+) 30000
---------------	----------------	---------------	---------------

3 - بند التأمين على اصول الشركة 40000 لمدة سنتين اعتبارا من 2017/7/1.

أ - (+) 40000	ب - (+) 20000	ج - (+) 30000	د - لا شيء مما سبق
---------------	---------------	---------------	--------------------

4 - مرتب سنوي لعضو مجلس الإدارة المنتدب نظير عمله الإداري بالشركة 120000، وحوافز وبدلات لأعضاء مجلس الإدارة 150000، وبدل حضور المساهمين للجمعية العمومية للشركة 30000.

أ - (+) 120000	ب - (+) 180000	ج - (+) 150000	د - (+) 30000
----------------	----------------	----------------	---------------

5 - بند المخصصات المدرجة بقائمة المركز المالي للشركة 600000 يتضمن 200000 مخصص اهلاك آلات، 150000 مخصص مكافآت ترك الخدمة، 50000 مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، 100000 مخصص اهلاك عقار، 100000 مخصص اهلاك أجهزة كمبيوتر.

أ - (+) 600000	ب - (+) 150000	ج - (+) 300000	د - لا شيء مما سبق
----------------	----------------	----------------	--------------------

6 - رأس المال غير المدفوع 2000000، إيرادات أخرى، 1150000 عوائد مدينة، 2100000 خسائر مرحلة، 700000 أرباح محتجزة، 300000 احتياطي قانوني، 500000 رأس المال المصدر، معدل خصم البنك المركزي المعلن 8%.

أ - (+) 1860000	ب - (+) 1040000	ج - (+) 1620000	د - (+) 180000
-----------------	-----------------	-----------------	----------------

7 - بند مصاريف صيانة الآلات 150000، يتضمن 50000 قطع غيار للآلات القديمة وباقي المبلغ قيمة شراء آلات جديدة استخدمت في الإنتاج خلال العام.

أ - (+) 100000	ب - (+) 52500	ج - (+) 150000	د - (+) 50000
----------------	---------------	----------------	---------------

8 - أجهزة الكمبيوتر 300000، عقارات 500000 (تكلفة الأرض 100000)، مجمع اهلاك المباني 200000، مجمع اهلاك أجهزة الكمبيوتر 100000.

أ - (-) 120000	ب - (-) 100000	ج - (-) 20000	د - لا شيء مما سبق
----------------	----------------	---------------	--------------------

9 - بند الإيرادات المتنوعة المدرج بقائمة الدخل يتضمن 50000 إيرادات أوراق مالية، 80000 أرباح بيع أوراق مالية مقيدة في البورصة، كما ان هناك خسائر بيع أوراق مالية لم تثبت في الدفاتر قيمتها 20000.

أ - (-) 80000	ب - (-) 130000	ج - (-) 100000	د - (+) 20000
---------------	----------------	----------------	---------------

10 - بند المصاريف الإدارية والعمومية يتضمن 560000 مبالغ مدفوعة للعاملين منها 220000 مرتبات أساسية (مرتب ديسمبر لم يدفع بعد)، 100000 سلف عاملين، 200000 حوافز، 40000 مكافأة ترك الخدمة.

أ - (+) 240000	ب - (+) 40000	ج - (+) 100000	د - (+) 80000
----------------	---------------	----------------	---------------

11 - بلغت مساهمة الشركة في صندوق العاملين بها 70000،
والمساعدات العينية 30000.

أ - (+) 56000	ب - (+) 70000	ج - (+) 26000	د - لا شيء مما سبق
---------------	---------------	---------------	--------------------

12 - بلغ رصيد الديون المعدومة 70000 منها 50000 قرض لأحد
لأشخاص بضمن العضو المنتدب، والباقي دين لدى أحد العملاء مرفوع
بشأنه قضية.

أ - (+) 50000	ب - (+) 20000	ج - (+) 70000	د - لا شيء مما سبق
---------------	---------------	---------------	--------------------

13 - بلغت إجمالي المصاريف العمومية والإدارية للشركة خلال العام
2000000 منها 150000 مصروفات غير مؤيدة بالمستندات، وباقي
المصروفات مؤيدة بالمستندات.

أ - (+) 150000	ب - (+) 20500	ج - (+) 2000000	د - لا شيء مما سبق
----------------	---------------	-----------------	--------------------

14 - بند خسائر الشركة المرحلة يتضمن 700000 خسائر من عام
2009، والباقي خسائر عام 2016.

أ - (-) 100000	ب - (-) 700000	ج - (-) 300000	د - لا شيء مما سبق
----------------	----------------	----------------	--------------------

15 - تستأجر الشركة سيارات نقل لمزاولة النشاط بايجار شهري 5000
لم تدرج هذه المصروفات بقائمة الدخل، مع العلم بأن قسط الاهلاك السنوي
للسيارات 8000.

أ - (-) 8000	ب - (-) 68000	ج - (-) 60000	د - لا شيء مما سبق
--------------	---------------	---------------	--------------------

الحل

1	د	6	د	11	د
2	أ	7	أ	12	أ
3	ج	8	أ	13	ب
4	ب	9	ب	14	ج
5	د	10	ج	15	ج

الجزء الثاني
الضريبة على القيمة المضافة

مقدمة:

مرت الضرائب والرسوم السلعية في جمهورية مصر العربية بالعديد من مراحل التطور. ففي عام 1921 فرضت رسوم الإنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك بالإضافة إلى فرض رسوم الاستهلاك على السلع المستوردة. وفي عام 1981 صدر أول تشريع ضريبي يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك في ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم 133 لسنة 1981. ثم تم الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم 11 لسنة 1991، واقتصر تطبيقها على المرحلة الأولى وتشمل المنتج الصناعي والمستورد ومؤدي الخدمة الخاضعة للضريبة، ثم أضيفت المرحلة الثانية والثالثة وشملت تاجر الجملة وتاجر التجزئة وذلك بموجب القانون 17 لسنة 2001 لتكتمل حلقات الضريبة لتصبح قابلة لتطبيقها كضريبة على القيمة المضافة.

ولقد كان التفكير دائماً في التحول نحو ضريبة القيمة المضافة لعلاج المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات، وكان الأمر يحتم ليس مجرد إجراء تعديل على القانون الحالي، ولكن إصدار تشريع ضريبي جديد يعالج هذه المشكلات جميعاً. وظهرت محاولات عديدة لتحقيق ذلك في عام 2008، إلا أن الظروف السياسية وما أعقبها من ثورات انعكست على الأحوال الاقتصادية في مصر، حالت دون إصدار هذا التشريع الجديد.

وإزاء العجز المتزايد في الموازنة العامة للدولة، والذي يتمثل علاجه في زيادة موارد الدولة مع ضغط الإنفاق العام، فإن الحكومة المصرية اتجهت إلى الإسراع في إصدار تشريع للضريبة على القيمة المضافة يعالج المشكلات التطبيقية الناتجة عن الضريبة العامة على المبيعات، وبما يؤدي لزيادة الحصيلة الضريبية عن طريق شمول نطاق الضريبة على جميع السلع والخدمات، وتم ذلك بموجب القانون 67 لسنة 2016.

وفي هذا الجزء سنتناول أحكام الضريبة على القيمة المضافة من خلال الفصول التالية:

الفصل الأول: الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها.

الفصل الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها.

الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وسعرها وإجراءات تحصيلها.

الفصل الرابع: خصم ورد الضريبة.

الفصل الخامس: الإعفاءات من الضريبة.

الفصل السادس: الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر والسجلات.

الفصل الأول

الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها

مراحل تطور الضريبة:

تطورت الضرائب والرسوم السلعية في جمهورية مصر العربية من الضريبة على الإنتاج إلى الضريبة على الاستهلاك ثم إلى الضريبة العامة على المبيعات لتصبح بعد ذلك ضريبة على القيمة المضافة إذا ما امتدت لمختلف مراحل الإنتاج والتوزيع.

أولاً: الضريبة على الإنتاج:

بدأت مصر في فرض رسوم الإنتاج منذ عام 1921 عندما فرضت الدولة رسم إنتاج على الكحول ثم اتسع نطاق فرض هذه الرسوم بعد ذلك تبعاً، بالإضافة إلى فرض رسوم استهلاك على السلع المستوردة والمفروض على مثيلاتها المحلية رسوم إنتاج. وكان من نتائج هذه الأوضاع أن تفرقت الأحكام التي تنظم رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك مما أدى إلى تباين الأسس والقواعد التي تنظم هذه الرسوم.

ثانياً: الضريبة على الاستهلاك:

في عام 1981 صدر أول تشريع ضريبي يجمع رسوم الإنتاج ورسوم الاستهلاك في ضريبة واحدة أطلق عليها الضريبة على الاستهلاك بالقانون رقم 133 لسنة 1981 وما تلاه من تعديلات. إلا أن التطبيق العملي للضريبة على الاستهلاك أسفر عن وجود العديد من المشاكل والثغرات أهمها ما يلي:

1 - تعدد طرق حساب الضريبة على السلع المختلفة، حيث أخذ بأكثر من معيار في حساب تلك الضريبة، فاتخذت الوحدة المنتجة كأساس لحساب الضريبة على بعض السلع، كما اتخذت النسبة من قيمة السلعة كأساس لحساب الضريبة على البعض الآخر.

2 - تباين نسب الضريبة وتعددتها حيث أن الضريبة تراوحت ما بين 2% و50% على المنتج المحلي، وما بين 1.95% و32.5% على السلع المستوردة.

3 - خضوع بعض السلع المنتجة محلياً لفئات ضريبة أعلى من المستورد، مما ترتب عليه خلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة.

4 - وجود ازدواج وتكرار في دفع الضريبة، حيث تدفع الضريبة على كل منتج يدخل في إنتاج السلعة النهائية بالإضافة إلى تحمل السلعة النهائية بالضريبة المفروضة.

5 - استحقاق الضريبة عند سحب السلعة من المخازن وقبل إتمام بيعها مما أدى إلى الارتباك في تحديد الواقعة المنشئة للضريبة وإلى تعدد شكاوى المكلفين بأداء الضريبة.

6 - سداد الضريبة كل عشرة أيام مما خلق العديد من المشاكل والإجراءات التي تنقل كاهل الممول وتعدد معاملاته مع مصلحة الضرائب.

ثالثاً: الضريبة العامة على المبيعات:

نتيجة للمشاكل والثغرات التي شابت تطبيق الضريبة على الاستهلاك بدأ التفكير في الأخذ بالضريبة العامة على المبيعات منذ عام 1977. وبعد القيام بالعديد من الدراسات والأبحاث تم إلغاء الضريبة على الاستهلاك والأخذ بالضريبة العامة على المبيعات بالقانون رقم 11 لسنة 1991.

ولقد راعى المشرع في القانون رقم 11 لسنة 1991 تلافى العيوب والمشاكل التي صاحبت تطبيق الضريبة على الاستهلاك ومن مظاهر ذلك:

1 - استحقاق الضريبة العامة على المبيعات عند إتمام واقعة بيع السلعة الخاضعة للضريبة وليس عند السحب من المخازن كما كان هو الحال في الضريبة على الاستهلاك.

2 - السماح للمكلفين بخصم الضريبة المدفوعة على مدخلاتهم من الضريبة المستحقة على مبيعاتهم، وكذلك خصم الضريبة على مردودات المبيعات

- بهدف التخلص من ازدواج وتكرار الضريبة الذي كان سائداً في ظل نظام الضريبة على الاستهلاك.
- 3 - فرض الضريبة العامة على المبيعات على السلع المستوردة على نحو يحقق المنافسة العادلة مع الممثل المحلي بما يعمل على تنشيط وتشجيع التصنيع المحلي بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذي كان يخلق ظروف منافسة غير متكافئة لصالح السلع المستوردة في أغلب الأحيان.
- 4 - التدرج في سعر الضريبة العامة على المبيعات حسب أهمية السلعة لجموع المواطنين، فهناك سلع معفاة من الضريبة و سلع تخضع للضريبة بسعر منخفض (5%)، وأخرى تخضع للضريبة بسعر مرتفع (25%) بالإضافة إلى السعر العام للضريبة (10%).
- 5 - سهولة الإجراءات وتبسيطها ويتمثل ذلك في تقديم إقرار الضريبة شهرياً محدداً فيه الضريبة الواجبة السداد بعد خصم الضريبة على المدخلات والمردودات وسداد الضريبة خلال الشهرين التاليين لشهر المحاسبة بدلاً من نظام الضريبة على الاستهلاك الذي كان يقضى بوجود السداد كل عشرة أيام.
- ولقد بينت المادة الأولى من القانون 11 لسنة 1991 مراحل تطبيق الضريبة في المراحل الثلاث الآتية:
- المرحلة الأولى:** ويكلف فيها المنتج الصناعي، والمستورد، ومؤدي الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب.
- المرحلة الثانية:** ويكلف فيها بالإضافة للمكلفين السابقين تاجر الجملة.
- المرحلة الثالثة:** ويكلف فيها بالإضافة لما سبق تاجر التجزئة.
- ونصت المادة الرابعة من القانون 11 لسنة 1991 على أن تسري المرحلة الأولى من تطبيق الضريبة من تاريخ العمل بهذا القانون، ثم تم التوسع في نطاق فرضها لمرحلة تاجر الجملة وتاجر التجزئة بموجب القانون 17 لسنة 2001، وذلك ليشمل نطاق فرضها مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، وبما يمكن من تطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة.

رابعاً: الضريبة على القيمة المضافة:

تفرض الضريبة على القيمة المضافة على مقدار الزيادة التي تطرأ على قيمة السلعة في كل مرحلة من مراحل انتقالها من المنتج لتاجر الجملة ولتاجر التجزئة ثم المستهلك النهائي.

فلو افترضنا أن سلعة ما تحتاج لإنتاجها مواد خام تكلفتها 300 جنيه، ويقوم منتج السلعة ببيعها لتاجر الجملة بمبلغ 750 جنيه والذي يبيعها بدوره لتاجر التجزئة بمبلغ 1050 جنيه. ويقوم تاجر التجزئة ببيع السلعة للمستهلك النهائي بمبلغ 1500 جنيه، وبفرض أن سعر الضريبة 10% فالمطلوب حساب الضريبة المستحقة على السلعة.

يمكن التوصل للضريبة على القيمة المضافة المستحقة على السلعة بإتباع أحد الأسلوبين التاليين:

الأسلوب الأول: فرض الضريبة على مقدار الزيادة فقط التي تطرأ على قيمة السلعة في كل مرحلة كما يتضح من الجدول التالي:

المرحلة	القيمة المضافة	الضريبة الواجبة السداد
- مرحلة منتج المادة الخام	300 =	300 × 10% = 30 ج
- مرحلة منتج السلعة	450 = 300 - 750	450 × 10% = 45 ج
- مرحلة تاجر الجملة	300 = 750 - 1050	300 × 10% = 30 ج
- مرحلة تاجر التجزئة	450 = 1050 - 1500	450 × 10% = 45 ج
إجمالي الضريبة المسددة على السلعة في مراحلها المختلفة = 150 جنيه		

الأسلوب الثاني: فرض الضريبة على ثمن بيع السلعة في كل مرحلة مع خصم الضريبة التي سبق سدادها في المرحلة السابقة، وعلى ذلك نجد:

بالتطبيق على بيانات المثال السابق يتم ما يلي :

1. منتج المادة الخام : يقوم عند البيع لمنتج للسلعة باستخراج فاتورة يوضح فيها ما يلي :

300 ج	ثمن البيع
30 ج	+ ضريبة القيمة المضافة
330 ج	إجمالي الثمن للمنتج الصناعي

على أن يقوم منتج المادة الخام بتوريد الضريبة الواردة في الفاتورة لمصلحة الضرائب وهي في هذه الحالة تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .

2. المنتج الصناعي للسلعة : يقوم منتج السلعة عند بيع السلعة تامة الصنع لتاجر الجملة بتحرير فاتورة يوضح فيها ما يلي :

750 ج	ثمن البيع
75 ج	+ ضريبة القيمة المضافة
825 ج	إجمالي الثمن لتاجر الجملة

على أن يقوم الصانع عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخله من المادة الخام وتوريد الفرق لمصلحة الضرائب.

∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = 75 - 30 = 45 جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .

3. تاجر الجملة : يقوم تاجر الجملة عند البيع لتاجر التجزئة بتحرير فاتورة موضحة فيها ما يلي:

1050 ج	ثمن البيع
105 ج	+ ضريبة القيمة المضافة
1155 ج	إجمالي الثمن لتاجر التجزئة

على أن يقوم تاجر الجملة عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخله من السلع تامة الصنع وتوريد الفرق لمصلحة الضرائب .

.∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = 105 - 75 = 30 جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة .
4. تاجر التجزئة :يقوم تاجر التجزئة عند البيع للمستهلك النهائي بتحرير فاتورة تشمل ما يلي :

1500 ج	ثمن البيع
150 ج	+ ضريبة القيمة المضافة
1650 ج	إجمالي الثمن للمستهلك

على أن يقوم تاجر التجزئة عند توريد الضريبة الواردة في الفاتورة بخصم الضريبة السابق سدادها على مدخله من السلع وتوريد الفرق .
.∴ الضريبة الواجبة السداد في هذه المرحلة = 105 - 150 = 45 جنيه وهي تعادل الضريبة على القيمة المضافة في هذه المرحلة
سوف نلاحظ أن مجموع الضرائب التي تم توريدها =
30+45+30=150 جنيه وهي نفس الضريبة على إجمالي القيمة المضافة والموضحة في الأسلوب الأول.
وكان التفكير دائماً في التحول نحو ضريبة القيمة المضافة لعلاج المشكلات الناتجة عن تطبيق الضريبة العامة على المبيعات والتي تمثل أهمها في العناصر التالية:

- 1 - اختلاف حد التسجيل بين الفئات المكلفة بالضريبة بالإضافة إلى انخفاض مقداره نظراً لما طرأ على الاقتصاد المصري من ارتفاع معدلات التضخم.
- 2 - خضوع بعض الخدمات للضريبة وليس كل الخدمات، مع عدم السماح بخصم ضريبة مدخل الخدمة الخاضعة للضريبة، مما يترتب عنه زيادة تكلفة أداء الخدمة أو انخفاض أرباح مؤدي الخدمة.

- 3- يقتصر خصم ضريبة مدخل السلع على الضريبة المسددة على المدخل الذي يظهر في التكوين الأساسي للسلعة، وليس لجميع المدخلات المباشرة وغير المباشرة واللازمة لإنتاج السلعة.
- 4 - خضوع بعض السلع لضريبة الجدول فقط، في مرحلة الإنتاج أو الاستيراد مع عدم خضوعها في مراحل البيع والتوزيع.
- 5 - خضوع بعض السلع أو الخدمات وفقاً لاتفاقيات تحاسبيه، كما في حالة المقاولات، والمشغولات الذهبية.
- 7 - تعدد فئات الضريبة العامة على المبيعات، حيث أثارت مشكلات ترتبط بتحديد فئة الضريبة الواجبة التطبيق على بعض السلع والخدمات.
- 8 - فرض ضريبة إضافية تستحق بواقع 0.5% من الضرائب التي لم تسدد عن كل أسبوع تأخير أو كسوره، وبذلك يبلغ مقدارها الفعلي عن السنة 26% ، وهو معدل أعلى من معدل الفائدة السائد في الأسواق المصرفية. بالإضافة إلى طريقة احتسابها في حالات الفروق الضريبية الناتجة عن الفحص، حيث يتم حساب الضريبة الإضافية من تاريخ انتهاء المهلة المحددة لتقديم الإقرار الذي نتج عن فحصه فروقاً ضريبية، وليس من تاريخ الفحص.
- 9 - عدم السماح بخصم الضريبة المسددة على السلع الرأسمالية (فيما عدا الآلات والمعدات وقطع غيارها وأجزاؤها)، على أساس أن مشتري هذه السلع يقوم باستخدامها في نشاطه، وبالتالي يعد هو مستهلك هذه السلع ويتحمل ضريبتها.
- 10 - إحالة الطعن في تقديرات مصلحة الضرائب أو النزاع على هذه التقديرات إلى لجان التوفيق المنصوص عليها في قانون الضريبة العامة على المبيعات. وفي هذا اختلاف عن إجراءات الطعن والاعتراض المعمول بها في مجال المنازعات الضريبية، من الطعن أمام لجان الطعن ، ثم إحالة الخلاف إلى القضاء في حالة الاعتراض على قرارات لجان الطعن. وكان الهدف من هذه اللجان هو سرعة إنهاء المنازعات بين المسجلين ومصلحة

الضرائب ، إلا أن التطبيق العملي أثبت تبني هذه اللجان لرأي المصلحة، مما أعاقا إنهاء هذه المنازعات وضياع أو تأخر تحصيل جزء من الحصيلة الضريبية المستهدفة.

ولعلاج المشكلات السابق الإشارة إليها، والانتقال بتطبيق الضريبة العامة على المبيعات كضريبة قيمة مضافة، فإن الأمر حتم إصدار تشريع ضريبي جديد يعالج هذه المشكلات جميعاً، وصدر من أجل ذلك القانون 67 لسنة 2016، وتمثلت الملامح الرئيسية لهذا القانون فيما يلي:

- 1 - خضوع جميع السلع والخدمات كمبدأ عام، باستثناء بعض السلع والخدمات المقترح إعفاؤها من الضريبة، على أن يرفق بالقانون جدول يحدد أنواع هذه السلع والخدمات.
- 2 - زيادة وتوحيد حد التسجيل، ليصبح نصف مليون جنيه لجميع الفئات المكلفة بالضريبة، فيما عدا الفئات التي تتعامل في السلع والخدمات المدرجة بالجدول، فتكون ملزمة بالتسجيل بغض النظر عن رقم أعمالها.
- 3 - توحيد سعر الضريبة على القيمة المضافة، ليكون سعر عام واحد لجميع السلع والخدمات.
- 4 - وضع ضوابط محددة لتحديد القيمة المتخذة أساساً لربط الضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية والمستوردة، وكذلك في حالات البيع لأشخاص مرتبطة.
- 5 - تعديل سعر الضريبة الإضافية لتصبح 1.5% عن كل شهر تأخير أو كسوره يلي فترة السداد المحددة قانوناً، وبذلك تصبح هذه الضريبة 18% عن السنة، بدلاً من 26% في حالة القانون الحالي.
- 6 - معالجة المشكلات الناتجة عن تحديد قيمة المبيعات في حالة البيع بالتقسيط.
- 7 - خصم ضريبة المدخلات المباشرة وغير المباشرة، للسلع والخدمات.

- 8 - توسيع قاعدة رد الضريبة لتشمل ليس فقط الضريبة المسددة على مدخل الصادرات، لتشمل الضريبة المسددة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو خدمة خاضعة للضريبة، والرصيد الدائن للضريبة، والذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.
- 9 - إخضاع سلع الجدول لضريبة القيمة المضافة.
- 10 - التكاليف العكسي في حالة الخدمات المستوردة من الخارج، حيث يلتزم من يتلقى الخدمة بتوريد الضريبة على القيمة المضافة.
- 11 - توحيد إجراءات الطعن على تقديرات المصلحة للضريبة، لتصبح بذات إجراءات الطعن في الضريبة على الدخل، وبذلك يتم توحيد الإجراءات القانونية في حالة المنازعات الضريبية، وبما يمكن من إصدار تشريع موحد لإنهاء المنازعات الضريبية.
- 12 - النص صراحة على إخضاع السلع المستعملة للضريبة على القيمة المضافة.

أهداف الضريبة على القيمة المضافة:

حل قانون الضريبة القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 محل قانون الضريبة العامة على المبيعات رقم 11 لسنة 1991، لتحقيق مجموعة من الأهداف ترمى في مجملها إلى تدعيم الإصلاح الاقتصادي في مصر والذي تسعى الدولة إلى تحقيقه. وتتلخص هذه الأهداف وفقاً لما تضمنه قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية فيما يلي:

- 1 - تحقيق العدالة الاجتماعية عن طريق التوزيع العادل لعبء الضريبة، وذلك عن طريق تقرير بعض الإعفاءات بالنسبة للسلع والخدمات الضرورية والأساسية رعاية لذوى الدخل المحددة.
- 2 - حصول الحكومة على موارد مالية حقيقية لمواجهة تزايد النفقات العامة في مجالات التعليم والصحة والإسكان والمرافق العامة والمرافق

الاقتصادية الأساسية بدلاً من التمويل بالعجز وما يصاحبه من آثار تضخمية ضارة بالاقتصاد القومي.

3 - تشجيع وتنشيط الصناعة الوطنية عن طريق خصم الضريبة على مدخل الإنتاج من الضريبة على القيمة المضافة، وذلك منعاً للازدواج الضريبي، وبما يحقق تخفيض في التكلفة.

4 - تشجيع الصادرات عن طريق إخضاعها للضريبة بسعر (صفر) ورد ما سبق سداً من ضريبة على المدخلات حتى تزيد القدرة التنافسية للصادرات السلعية الصناعية والصادرات الخدمية في السوق الخارجية.

خصائص الضريبة على القيمة المضافة:

تتميز الضريبة على القيمة المضافة بالخصائص التالية:

1 - أنها ضريبة غير مباشرة:

تعتبر الضريبة العامة على القيمة المضافة ضريبة غير مباشرة لأنها تفرض على استثمارات الثروة والدخل عند إنفاقها، حيث يقوم شخص معين بدفع هذه الضريبة ثم ينقل عبئها إلى شخص آخر وهو المستهلك، وذلك عن طريق إضافة قيمتها على ثمن بيع السلعة للشخص الأخير، وهذا يعنى وجود وسيط بين المستهلك المتحمل لعبء الضريبة وبين الخزنة العامة للدولة ممثلة في مصلحة الضرائب.

2 - ضريبة تسري على السلع والخدمات في كافة مراحل تداولها،:

نصت المادة رقم (2) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بان تسري الضريبة على السلع والخدمات، سواء كانت محلية أو مستوردة، في كافة مراحل تداولها ، إلا ما استثنى بنص خاص.

2 - أنها ضريبة رقابية:

يمكن لمصلحة الضرائب أن تستخدم الضريبة على القيمة المضافة كوسيلة للرقابة على ممولي الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية، ويمكن تحقيق هذه الرقابة عن طريق إجراء

المقارنات بين رقم أعمال الممول من واقع إقراره ودفاتره والفحص الذي يتم لأغراض الضريبة على الأرباح، وبين حجم مبيعاته من واقع إقراراته ودفاتره والفحص الذي يتم لأغراض ضريبة القيمة المضافة. وسوف تفي نتيجة هذه المقارنات في تضيق فرص التهرب الضريبي سواء بالنسبة للضرائب العامة أو الضريبة على القيمة المضافة. هذا، ونشير أيضاً في هذا المجال أنه بعد تطبيق الضريبة في كافة مراحل التداول يكون من مصلحة كل مكلف التأكد من قيام الطرف الآخر بسداد الضريبة حتى يستطيع هو خصمها من الضريبة المستحقة عليه عند بيع السلعة أو تأدية الخدمة.

3 - أنها ضريبة سلعية:

تفرض ضريبة القيمة المضافة على كافة السلع والخدمات سواء كانت منتجة محلياً أو مستوردة إلا ما يستثنى منها بنص خاص. ولقد أكدت المادة (5) من القانون أن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين، وأيا كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. كما توضح نفس المادة أن الضريبة على القيمة المضافة تستحق في حالة استعمال المكلف للسلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي من التصرفات القانونية.

4 - أنها ضريبة إقليمية:

أخذ المشرع المصري بمبدأ إقليمية الضريبة بالنسبة لضريبة القيمة المضافة وجعلها تسرى مكانياً على السلع والخدمات الخاضعة لها داخل حدود جمهورية مصر العربية دون أن تتجاوزها، فقصر تحصيل الضريبة على القيمة المضافة على إقليم الدولة فقط، وبالتالي لا يمتد سريان تحصيل الضريبة لخارج حدود إقليم الدولة.

ويتمشى هذا المبدأ مع مبدأ الوصول، حيث تفرض ضريبة القيمة المضافة في الدولة المستهلكة للسلعة أو الخدمة، ويتطلب تطبيق هذا المبدأ أن تفرض

الضريبة على الصادرات بسعر صفر ، وعلى الواردات بالمعدل المطبق في الدولة التي وردت إليها

5 - أنها ضريبة قابلة للخصم وغير قابلة للخصم في آن واحد:

تجمع ضريبة القيمة المضافة بين خاصيتين متعارضتين في نفس الوقت، فهي ضريبة قابلة للخصم طبقاً لنص القانون 67 لسنة 2016، حيث نصت المادة رقم (22) على أن يخصم من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات من السلع والخدمات ما سبق سداه أو حسابه من ضريبة على المردودات من المبيعات وما سبق تحميله من هذه الضريبة على المدخلات.

من ناحية أخرى تعتبر ضريبة القيمة ضريبة غير قابلة للخصم وذلك في الحالات التالية:

أ - ضريبة الجدول، وذلك فيما لم يرد له نص خاص.

ب - ضريبة المدخل المدرج ضمن التكلفة.

ج - السلع والخدمات المعفاة.

6 - أنها ضريبة عادلة:

تحقق ضريبة القيمة المضافة التوزيع العادل لعبء الضريبة، بما يعمل على تحقيق العدالة الاجتماعية، وذلك عن طريق تقرير الإعفاءات الضريبية بالنسبة للسلع الضرورية الأساسية اللازمة لذوى الدخل المحدودة، وتحقيق التدرج في المعاملة الضريبية حسب أهمية السلع لجموع المواطنين وذلك عن طريق التدرج في الارتفاع بالنسبة لأسعار الضريبة كلما كانت السلعة ترفيهية أو تكميلية، من خلال إخضاع هذه السلع لضريبة جدول وضريبة القيمة المضافة. فيلاحظ أن بعض السلع الترفيهية مثل التلفزيون أكبر من 32 بوصة يخضع لضريبة جدول تمثل رسماً بمعدل 8%، على أن يخضع ثمن التلفزيون مضافاً له الرسم البالغ 8% ، لضريبة القيمة المضافة بسعر 14%، فيكون بذلك إجمالي الضريبة المسددة عن هذه السلعة 23,12% .

7 - أنها ضريبة نسبية في معظم الحالات ونوعية في بعض الحالات:

يعد سعر ضريبة القيمة المضافة سعر نسبي وغير تصاعدي حيث يبلغ سعرها 14% على السلع والخدمات سواء كانت محلية أو مستوردة. هذا بالإضافة إلى السعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج. ويستثنى من السعر النسبي بعض السلع حيث تكون الضريبة عليها نوعية وهي السلع التي جاءت في أولاً بالجدول المرافق للقانون، حيث تستحق الضريبة بالنسبة لهذه السلع حسب السعر الموضح أمام كل منها .

أهم المفاهيم المرتبطة بفرض الضريبة على القيمة المضافة:

تضمنت المادة (1) من القانون 67 لسنة 2016 بعض المفاهيم والتعريفات التي يتم التعامل بها في مجال فرض الضريبة على القيمة المضافة. ونظراً لأهمية هذه المفاهيم بالنسبة للقارئ حتى يتوافر له الفهم الكامل للجوانب التطبيقية للضريبة على القيمة المضافة ، فسوف نورد أهمها فيما يلي:

المكلف: هو الشخص الطبيعي أو الاعتباري خاصاً كان أو عاماً المكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها سواء كان منتجاً أو تاجراً أو مؤدياً لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة بلغت مبيعاته حد التسجيل المنصوص عليه في القانون ، وكل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع، لسلعة أو لخدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته، وكذلك كل منتج أو مؤد أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته.

المسجل: هو المكلف الذي تم تسجيله لدى مصلحة الضرائب المصرية وفقاً لأحكام قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016.

السلعة: كل شيء مادي أباً كانت طبيعته أو مصدره أو الغرض منه بما في ذلك الطاقة الكهربائية، سواء كان محلياً أو مستورداً.

الخدمة: كل ما ليس سلعة، سواء كان محلياً أو مستورداً .

الخدمة المصدرة: هي الخدمة المقدمة من شخص داخل البلاد إلى متلقيها في الخارج، سواء تم تقديمها من شخص مقيم في مصر أو لديه منشأة دائمة بها أو غير مقيم في مصر ولكن يقدم الخدمة من داخلها.

السلع والخدمات المعفاة: السلع والخدمات التي تتضمنها قائمة الإعفاءات المرافقة للقانون.

الضريبة: يقصد بها الضريبة على القيمة المضافة.

ضريبة الجدول: ضريبة تفرض بنسب خاصة أو بقيم محددة على بيع أو استيراد السلع والخدمات المحلية أو المستوردة المنصوص عليها في الجدول المرافق للقانون.

الضريبة على المدخلات: الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، المتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المدخلات غير المباشرة: تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة، وتكاليف البيع والتوزيع والمصروفات الإدارية والعمومية.

البيع: هو انتقال ملكية السلعة أو أداء الخدمة من البائع، ولو كان مستورداً، إلى المشتري.

مورد الخدمة: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم بتوريد أو أداء خدمة خاضعة للضريبة.

المستورد: كل شخص طبيعي أو اعتباري يقوم باستيراد سلع أو خدمات خاضعة للضريبة أياً كان الغرض من الاستيراد.

الفاتورة الضريبية: هي الفاتورة التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من وزير المالية أو من يفوضه.

الفترة الضريبية: فترة شهر تنتهي حتى آخر يوم من الشهر الميلادي الذي يقدم عنه المسجل إقراره الضريبي الشهري.

سعر الضريبة في قانون الضريبة على القيمة المضافة:

أخذ المشرع المصري عند فرضه للضريبة على القيمة المضافة بنظام الفئة الواحدة للضريبة، عدا السلع والخدمات المبينة في الجدول المرافق للقانون، حيث يكون سعر الضريبة على سلع وخدمات الجدول على النحو المحدد قرين كل منها:

السعر العام للضريبة:

نصت المادة رقم (3) من القانون 67 لسنة 2016 على أن يكون السعر العام للضريبة على القيمة المضافة (13%) عن العام المالي 2017/16 ، (14%) اعتباراً من العام المالي 2018/17، على أن يخصص نسبة (1%) للإنفاق على برامج العدالة الاجتماعية، ويعتبر هذا الاتجاه لتخصيص جزء من الحصيلة الضريبية لتمويل برامج العدالة الاجتماعية خروج عن مبدأ عدم التخصيص المعمول به عن إعداد الموازنة العامة للدولة ، ولكنه يؤكد أن للضريبة دور اجتماعي بجانب دورها المالي المتمثل في تحقيق حصيلة ضريبية لتمويل الموازنة العامة للدولة.

سعر الضريبة على الآلات والمعدات:

استثنت المادة (3) من السعر العام للضريبة، ونصت على أن يكون سعر الضريبة على الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة (5%) ، وذلك فيما عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب. ويلاحظ فيما يتعلق بتطبيق الاستثناء السابق ما يلي:

1- يطبق السعر 5% في حالة الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج

سلع

2- أو تأدية خدمات، فإذا كان استخدام الآلات والمعدات في غير الإنتاج

السلعي أو الخدمي، فيكون السعر العام هو الواجب التطبيق.

3- يطبق السعر 5% في حالة الآلات والمعدات المستخدمة في إنتاج

سلع أو تأدية خدمات خاضعة للضريبة أو غير خاضعة (مفاعة)

- 4- يطبق السعر 5% سواء كانت الآلات والمعدات مستوردة أو تم شراؤها من السوق المحلي.
- 5- تشمل الآلات والمعدات في تطبيق السعر 5% خطوط الإنتاج الكاملة حتى ولو وردت مجزأة، أما أجزاء الآلات أو المعدات وقطع غيارها فتخضع للضريبة بالسعر العام.
- 6- يخضع للضريبة بالسعر العام الأتوبيسات وسيارات الركوب حتى ولو كان اقتنائها بغرض استخدامها في إنتاج سلعة أو تأدية خدمة خاضعة للضريبة.

سعر الضريبة على السلع والخدمات المصدرة للخارج:

تقضى الفقرة الثانية من المادة رقم (2) من القانون 67 لسنة 2016 بفرض ضريبة بسعر (صفر) على السلع والخدمات التي يتم تصديرها للخارج، وبالتالي فإن ناتج ضرب قيمة السلعة المصدرة في الفئة (صفر) سوف يكون صفرًا، وهو ما يعني عدم تحصيل ضريبة قيمة مضافة على هذه السلع والخدمات وذلك تشجيعاً للصادرات، وتطبيقاً لمبدأ أساسي في فرض ضريبة القيمة المضافة وهو مبدأ الوصول أو المقصد والذي يتم على أساسه فرض الضريبة في الدولة التي تقصدها السلعة أو الخدمة، ويتحتم خضوعها بسعر صفر في الدولة التي تخرج (تصدر) منها. ويتطلب فرض الضريبة بسعر صفر على هذه السلع والخدمات ضرورة توافر الشروط التالية:

أ - بالنسبة للسلع المصدرة : يجب توافر الشروط الآتية:

- (1) يتبع المصدر الإجراءات الجمركية المقررة عند تصدير السلعة.
- (2) أن يحتفظ بالمستندات الدالة على عملية التصدير بما فيها شهادة الصادر ، لمدة خمس سنوات من تاريخ التصدير.

ب - بالنسبة للخدمات المصدرة :

يجب لتطبيق السعر صفر على الخدمات المصدرة إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر ومتلقيها في الخارج بموجب عقد أداء الخدمة أو بأي وسيلة تتفق مع طبيعة الخدمة .

ولقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون في المادة رقم (5) المستندات التي ينبغي توافرها في حالة الخدمات المصدرة وهي على النحو التالي:

(1) صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص ، متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة.

(2) صورة من المستندات التي تفيد سداد قيمة الخدمة بواسطة تحويل بنكي من الخارج إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي

المصري، أو بأي من طرق السداد أو التسويات التي وردت بالمادة رقم (35) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة القيمة المضافة. في حالة عدم الالتزام بالشروط السابق الإشارة إليها للسلع والخدمات المصدرة تفرض الضريبة في حالة استحقاقها كما لو كانت السلعة أو الخدمة تم بيعها في السوق المحلي.

هذا ويترتب على فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات المصدرة بسعر صفر إمكانية قيام المصدر باسترداد الضرائب السابق تحصيلها على هذه السلع إذا صدرت بحالتها، أو استرداد الضريبة السابق سدادها على المدخل الذي استخدم في تصنيعها.

سعر الضريبة على سلع وخدمات الجدول المرافق للقانون:

تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها فيه لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها. وينقسم الجدول المرافق للقانون لجزئين وهما على النحو التالي:

الجزء الأول: ويشمل السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، وتستحق الضريبة لمرة واحدة عند إنتاج السلعة أو تأدية الخدمة أو الاستيراد، ويكون سعر ضريبة الجدول وفقاً للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها فيه.

من أمثلة السلع الخاضعة لضريبة الجدول فقط التبغ والسجائر ومنتجات النفط من البنزين والكيروسين والسولار، ومن أمثلة الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط الخدمات الاستشارية والمهنية وخدمات النقل المكيف بين المحافظات وخدمات الإنتاج الإعلامي والبرامجي والأفلام السينمائية وأعمال الدراما التلفزيونية.

الجزء الثاني: ويشمل السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، وتخضع لضريبة الجدول لمرة واحدة، بينما تخضع لضريبة القيمة المضافة في مراحل تداولها المختلفة. يكون سعر ضريبة الجدول وفقاً

للنسب أو القيم المحددة قرين السلع والخدمات المنصوص عليها في هذا الجزء، ويكون سعر ضريبية القيمة المضافة هو السعر العام. من أمثلة السلع الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة المياه الغازية وأجهزة التكييف ووحداتها المستقلة، ومن الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة خدمات الاتصالات عن طريق شبكة المحمول.

وبصفة عامة يكون سعر ضريبة الجدول صفر في حالة السلع والخدمات التي يتم تصديرها.

ويلاحظ أن هذا النمط من التسعير للضريبة قد يلقي بالكثير من الصعوبات على المسجلين المكلفين بالضريبة، حيث يجب أن يكونوا ملمين بأنواع السلع المختلفة وضريبة الجدول المفروضة عليها، وتحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة في حالة فرض ضريبة جدول بجانب ضريبة القيمة المضافة.

الفصل الثاني

الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها

الواقعة المنشئة للضريبة:

تعتبر الواقعة المنشئة للضريبة تلك الواقعة التي يترتب على حدوثها استحقاق الضريبة، ولقد تناولت المادة (5) من القانون 67 لسنة 2016 تلك الواقعة على النحو التالي:

أ - طبقاً للفقرة الأولى من المادة (5) من القانون تستحق الضريبة بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة بمعرفة المكلفين في كافة مراحل تداولها، وأياً كانت وسيلة بيعها أو أدائها أو تداولها بما في ذلك الوسائل الإلكترونية. هذا وقد بينت المادة (1) من القانون 67 لسنة 2016 الصور المختلفة لتحقق واقعة البيع أو أداء الخدمة، وحصرتها في ثلاث وقائع أيهم أسبق وهي على النحو التالي:

1 - إصدار الفاتورة للمشتري.

أو 2 - تسليم السلعة أو أداء الخدمة.

أو 3 - أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة سواء كان كله أو بعضه أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة.

ب - طبقاً للفقرة الثانية من المادة (5) من القانون تستحق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة، أياً كان الغرض من استيرادها بما في ذلك ما يكون للاستهلاك الشخصي أو الاستخدام الخاص، وذلك في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بتحقيق الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، كما تستحق في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها.

ج - طبقاً للفقرة الثالثة من المادة (5) من القانون تستحق الضريبة بالنسبة للخدمات المستوردة بتحقيق واقعة تأدية الخدمة إلى متلقيها في مصر أياً كانت الوسيلة التي تؤدي بها.

يتضح مما سبق أن المشرع فرق بين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المنتجة محلياً وبين الواقعة المنشئة للضريبة على السلع والخدمات المستوردة. فبالنسبة للسلع والخدمات المنتجة محلياً فإن الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة. أما بالنسبة للسلع المستوردة من خارج البلاد فإن الواقعة المنشئة للضريبة بالنسبة لهذه السلع هي نفس الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية. أما بالنسبة للخدمات المستوردة تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة أداء الخدمة إلى متلقيها في مصر.

د - طبقاً للفقرة الخامسة من المادة (5) من القانون يعتبر في حكم البيع الموجب لاستحقاق الضريبة استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض خاصة أو شخصية أو التصرف فيها بأي صورة من صور التصرفات القانونية. وبناء على ذلك فإن مسحوبات صاحب المشروع الفردي المكلف وكذلك مسحوبات الشركاء في شركات التضامن المكلفة والتي تتم في صورة بضاعة أو خدمات تخضع للضريبة القيمة المضافة.

ولقد عرفت المادة (1) من القانون 67 لسنة 2016 الاستهلاك الشخصي بأنه استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض غير متعلقة بالنشاط، وعرفت الاستخدام الخاص بأنه استعمال السلعة أو الاستفادة من الخدمة في أغراض متعلقة بالنشاط .

وأوضحت المادة (8) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن لا تستحق الضريبة على ما يلي :

1 - السلع العابرة.

2- انتقال السلعة من مرحلة إنتاج إلى مرحلة إنتاج أخرى بين خطوط الإنتاج داخل المصنع أو خارجه مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات المؤداة على ذات السلعة.

2 - انتقال السلعة المصنعة من أماكن التصنيع أو المخازن التابعة إلى منافذ البيع والتوزيع المملوكة لذات المسجل، مع عدم الإخلال باستحقاق الضريبة على الخدمات المؤداة على ذات السلعة.

ولقد تناول المشرع الضريبي بعض السلع والخدمات بمعاملة ضريبية خاصة بفرض الضريبة وخرج عن القواعد العامة لفرضها، وذلك في بعض المجالات وورد بشأنها نصوص بالقانون رقم 67 لسنة 2016 ولائحته التنفيذية الصادرة بقرار وزير المالية رقم 66 لسنة 2017 ، وسوف يتم تناول تلك المعاملة الضريبية من خلال تناول النقاط التالية:

1 - السلع والخدمات المحلية والمستوردة:

جاء قانون الضريبة على القيمة المضافة عاماً وشاملاً بشأن فرض تلك الضريبة على جميع السلع والخدمات إلا ما استثنى منها بنص خاص، وذلك طبقاً لنص المادة (2) من القانون رقم 67 لسنة 2017. وبالتالي فإن الأصل في هذا القانون بالنسبة لكافة السلع والخدمات هو الخضوع للضريبة على القيمة المضافة، والاستثناء هو الإعفاء منها بالنسبة لما نص عليه صراحة، إلا أن المشرع الضريبي في القانون 67 لسنة 2017 وضع معاملة ضريبية خاصة للسلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول المرافق بالقانون، فقسم الجدول المرافق للقانون لقسمين، الأول ويشمل سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول فقط ولا تخضع لضريبة القيمة المضافة مثل التبغ والسجائر والزيوت النباتية للطعام والمقاولات وأعمال التشييد والبناء والخدمات المهنية، بينما القسم الثاني فيشمل سلع وخدمات تخضع لضريبة الجدول بالإضافة إلى ضريبة القيمة المضافة مثل المياه الغازية وأجهزة التكييف والثلاجات والسيارات والتلفزيونات وخدمات الاتصال عن طريق شبكات المحمول.

هذا ويجب التفرقة بين كل من السلع والخدمات المحلية والسلع والخدمات المستوردة وذلك من حيث المعاملة الضريبية وتحديد واقعة استحقاق الضريبة، وهو ما سيتضح لنا فيما يلي:

أ - تعتبر واقعة البيع هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية، ولا يشترط لتحقيق هذه الواقعة أداء ثمن السلعة أو الخدمة بالكامل أو انتقال ملكيتها من البائع إلى المشتري، بل يكفي إصدار الفاتورة أو تسليم السلعة أو أداء الخدمة أو تحصيل جزء من الثمن لاستحقاق الضريبة.

وهكذا يتضح أنه إذا تم بيع السلعة أو الخدمة بالأجل أو بالتقسيط مع الحفاظ على حق الملكية، أو لم يحصل الثمن بالكامل، فإن الضريبة تستحق عليها بمجرد إصدار الفاتورة أو التسليم للمشتري أو تحصيل مقدم الثمن وهذا يسبب مشكلة كبيرة للمكلفين بتحصيل الضريبة وتوريدها، وذلك في حالة إذا ما تأخر أو توقف المشتري المدين عن سداد باقي الثمن للمكلف أو إعلان إفلاسه مما يترتب عليه تعطيل أموال المكلف عن طريق قيامه بدفع الضريبة مقدماً وإثبات حقه في استردادها وذلك عن المبالغ التي تعتبر ديوناً معدومة.

ب - تفرض ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة عند إتمام الإفراج عنها من الجمارك وذلك طبقاً لنص الفقرة الثانية من المادة (5) من القانون 67 لسنة 2016، كما تستحق الضريبة في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها، ويحق للمستورد في هذه الحالة خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركي من الضريبة المستحقة عند تداولها.

يتضح من ذلك أن الواقعة المنشئة للضريبة على السلع المستوردة هي الواقعة المنشئة للضريبة الجمركية، وهذا ما يتعارض مع طبيعة الضريبة على القيمة المضافة باعتبارها ضريبة تستحق عند بيع السلعة وليس عند استيرادها. ويترتب على استحقاق الضريبة بالنسبة للسلع المستوردة عند الإفراج الجمركي عنها حرمان المستورد من جزء من أمواله السائلة التي كان

باستطاعته استثمارها وتحقيق عائد منها. أضف إلى ذلك، أنه في حالة تعرض السلع المستوردة للتلف بعد استيرادها، فإن المستورد يعجز عن استرداد الضريبة التي دفعها بالنسبة لهذه السلع عند الإفراج الجمركي.

ج - تكون الواقعة المنشئة للضريبة للخدمات المستوردة هي واقعة أداء الخدمة إلى متلقيها في مصر، أيًا كانت الوسيلة التي تؤدي بها .
ولقد أُنشئت القانون 67 لسنة 2016 قاعدة التكاليف العكسي لتطبيقها في حالة الخدمات المستوردة، حيث وفقاً لهذه القاعدة يتم فرض الضريبة في بلد متلقي الخدمة، ويكون المكلف بالضريبة هو متلقي الخدمة وليس مؤدي الخدمة، باعتبار أن متلقي الخدمة هو المستورد، فيكون عليه نفس الالتزام الضريبي مثله مثل المستورد في حالة السلع المستوردة.

2 - الضريبة على السلع والخدمات في المناطق والمدن الحرة:

وضع المشرع الضريبي قواعد خاصة باستحقاق الضريبة بالنسبة للسلع والخدمات التي يتم استيرادها من المناطق والمدن الحرة، أو تلك التي ترد لتلك المناطق والمدن من خارجها ، وذلك من خلال المادتين (6)، (7) من القانون 67 لسنة 2016، وهذه القواعد شملت ما يلي:

أ - تستحق الضريبة على ما يستورد من سلع أو خدمات، خاضعة للضريبة، من المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد (خارج المنطقة الحرة). وتعامل الخدمات والسلع المصنعة في مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة معاملة السلع والخدمات المستوردة عند سحبها للاستهلاك أو الاستعمال المحلي.

ب - تستحق الضريبة على ما يرد من سلع أو ما يؤدي من خدمات خاضعة للضريبة والواردة للمناطق أو المدن أو الأسواق الحرة للاستهلاك المحلي داخل هذه الأماكن، ويعتبر الاستيراد بغرض الاتجار داخل المناطق الحرة التي تشمل المدينة بأكملها في حكم الاستهلاك المحلي، وتستحق الضريبة في هذه الحالة عند الإفراج الجمركي عن السلع من الجمارك، وعند خروج هذه

السلع والخدمات من تلك المناطق الحرة إلى السوق المحلي داخل البلاد لا تستحق ضريبة قيمة مضافة إلا على قيمة الضرائب الجمركية المستحقة عن هذه السلع أو الخدمات فقط.

ج - يخضع للضريبة بسعر صفر السلع والخدمات التي تصدرها مشروعات المناطق والمدن والأسواق الحرة إلى خارج البلاد.

د - يخضع للضريبة بسعر صفر على ما تستورده المشروعات الموجودة في المناطق والمدن والأسواق الحرة من سلع أو خدمات لازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك المناطق عدا سيارات الركوب.

هـ - لا تستحق الضريبة على السلع العابرة بشرط أن يتم النقل تحت رقابة مصلحة الجمارك.

3 - السلع التي تستوردها المعاهد العلمية والتعليمية:

يقضى البند (2) من المادة (27) من القانون رقم 67 لسنة 2017 بأنه يجوز بقرار من وزير المالية إعفاء ما يستورد للأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

يتضح من هذا النص أن القانون أجاز إعفاء ما تستورده المعاهد العلمية والتعليمية من ضريبة القيمة المضافة وذلك بشرط موافقة وزير المالية، وأن تستخدم السلع المستوردة في الأغراض العلمية أو التعليمية أو الثقافية، وأن يتم استيراد هذه السلع بواسطة تلك المعاهد بنفسها.

4 - السلع الرأسمالية:

أخذ المشرع عند فرض ضريبة القيمة المضافة وفقاً لأحكام القانون 67 لسنة 2016 بمفهوم ضريبة القيمة المضافة الاستهلاكية، وهو ما يسمح بخصم مشتريات السلع الرأسمالية عند تحديد وعاء ضريبة القيمة المضافة.

فالسلع الرأسمالية مثلها مثل أي سلعة تخضع عند تداولها للضريبة على القيمة المضافة سواء كانت محلية أو مستوردة، مع السماح لمقتني هذه السلع بأن يسترد الضريبة المسددة عنها عند الاقتناء، وذلك عن طريق الرد أو الخصم

من الضريبة المستحقة عليه عن مبيعاته، حيث فرق المشرع بين السلع الرأسمالية الممثلة في آلات ومعدات ومقتناه للإنتاج ، وباقي أنواع السلع الرأسمالية ، فسمح في حالة الآلات والمعدات برد الضريبة المسددة على تلك السلع عند اقتنائها وذلك وفقاً لأحكام المادة (30) من القانون 67 لسنة 2016، ويعتبر ذلك دعماً للمنشآت الإنتاجية عن طريق تخفيض أعباء هذه المنشآت باستردادها لضريبة القيمة المضافة المسددة على الآلات والمعدات الإنتاجية، بينما بالنسبة لباقي أنواع السلع الرأسمالية وقطع الغيار فسمح بخصم الضريبة المسددة عنها في الإقرارات الشهرية للضريبة، وفقاً لأحكام المادة (22) من القانون 67 لسنة 2016، وسواء في حالة رد الضريبة أو خصمها فإن هذه المعاملة الضريبية سيكون مؤداها تخفيض تكلفة هذه السلع الرأسمالية بما يؤدي إلى تخفيض تكلفة الإنتاج الكلية.

وينبغي أن نشير هنا إلى أن المشرع عامل هذه السلع الرأسمالية للمشروعات بالمناطق والمدن والأسواق الحرة معاملة ضريبية تؤدي أيضاً لتخفيض تكلفة اقتناء تلك السلع، حيث أخضع للضريبة بسعر صفر السلع الرأسمالية للمشروعات الموجودة في المناطق والمدن والأسواق الحرة واللازمة لمزاولة النشاط المرخص لها به داخل تلك المناطق عدا سيارات الركوب.

5 - الخدمات الخاضعة للضريبة:

تقضى المادة رقم (2) من قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 بفرض الضريبة على جميع الخدمات، وتعتبر واقعة أداء الخدمة هي الواقعة المنشئة للضريبة على القيمة المضافة، ولقد سبق أن أوضحنا أن هذه الواقعة تثبت بتحقيق أحد حالات ثلاث أيهم أسبق وهم إصدار الفاتورة أو أداء الخدمة أو استلام الثمن، إلا أنه في حالة الخدمات المستمرة، وهي الخدمات التي حددها المادة (43) من اللائحة التنفيذية للقانون، وتشمل خدمات الاتصالات بالتليفون أو الفاكس، وخدمات شركات النظافة والحراسة، خدمات مقاولات التشييد والبناء، وخدمات نقل البضائع والمواد، فطبقاً للمادة (33)

من القانون 67 لسنة 2017 تكون الواقعة المنشئة للضريبة هي واقعة إصدار الفاتورة. فمثلاً في قطاع المقاولات يعتبر تقديم المستخلص هو الواقعة المنشئة للضريبة باعتباره الفاتورة المصدرة على أن يتم السداد وفقاً للإقرار الشهري.

هذا ويعتبر المقاول من الباطن مسدداً للضريبة إذا كان العقد الذي يعمل من خلاله قد سدد عنه الضريبة بمعرفة المقاول العمومي، وعليه الالتزام بتقديم الإقرارات طبقاً للقانون موضعاً بها سابقة سداد الضريبة بواسطة المقاول العمومي.

ولقد أوضحت المادة رقم (3) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن لا يعتبر من قبيل الخدمات الخاضعة للضريبة الخدمات الآتية:

- 1 - الأعمال التي يؤديها العامل لرب العمل نظير أجر.
 - 2 - الأعمال التي يقدمها الشركاء المتضامنون في شركات الأشخاص بناءً على عقد الشركة.
 - 3 - الأعمال التي تقوم بها مكاتب التمثيل أو الاتصال أو المكاتب الفنية أو العلمية المنشأة وفقاً لقانون الشركات لصالح الشركات التي تتبعها في الخارج، في حدود المبالغ التي تحصل عليها المكاتب لتغطية تكاليف أعمالها.
 - 4 - الخدمات العامة التي تؤديها الجهات الحكومية.
 - 5 - عمليات الإقراض التي تتم بين الشركة القابضة أو الأم وشركاتها التابعة ، أو تتم فيما بين بعضها البعض.
 - 6 - عمليات تداول الأسهم وغيرها من الأوراق المالية.
- الأشخاص المكفون بالضريبة:**

يقصد بالأشخاص المكفون بالضريبة كل شخص طبيعي أو اعتباري مسجل لدى مصلحة ضرائب المصرية، والذين يقومون بتحصيل الضريبة على القيمة المضافة وتوريدها للمصلحة وفقاً لقواعد وإجراءات محددة

ومنظمة لها. وحددت المادة رقم (6) من اللائحة التنفيذية للقانون بأن يكون المكلفون الملتزمون بتحصيل الضريبة والإقرار عنها هم على النحو الآتي:

- المنتجون.
 - المستوردون .
 - مؤدو الخدمات.
 - وكلاء التوزيع .
 - المصدرون.
 - التجار ، فيما عدا المتعاملين منهم في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول فقط، حيث يلتزم هؤلاء بتحصيل وتوريد ضريبة الجدول فقط، دون ضريبة القيمة المضافة.
 - الممثل أو الوكيل عن الشخص غير المقيم.
- وسوف نتناول هذا المجال من خلال عرض النقاط الآتية:

أ - الأشخاص المطالبون بالتسجيل:

وفقاً لأحكام المادتين (16) ، (41) من القانون 67 لسنة 2016، والمادتين (18)، (51) من اللائحة التنفيذية للقانون، يلتزم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية كل من:

1 - كل شخص طبيعي أو اعتباري خاصاً كان أو عاماً يبيع سلعة أو يؤدي خدمة خاضعة للضريبة بلغ أو جاوز إجمالي قيمة مبيعاته على السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها في أية سنة مالية أو جزء منها خمسمائة ألف جنيه.

ويلاحظ أن المشرع ألزم بالتسجيل متى بلغت مبيعات المكلف من السلع والخدمات الخاضعة والمعفاة حد التسجيل المشار إليه، وليس السلع والخدمات الخاضعة للضريبة فقط. فبفرض أن تاجر يتعامل في سلع خاضعة للضريبة بلغ حجم مبيعاته منها 150 ألف جنيه، ويتعامل في سلع أخرى معفاة من الضريبة وكان حجم مبيعاته منها 400 ألف جنيه ، يلتزم هذا التاجر بالتسجيل

لدى مصلحة الضرائب، لأن إجمالي مبيعاته من السلع الخاضعة والمعفاة تجاوز حد التسجيل المشار إليه والبالغ 500 ألف جنيه.

2 - كل مستورد أو مصدر أو وكيل توزيع لسلعة أو خدمة خاضعة للضريبة مهما كان حجم معاملاته.

3 - كل منتج أو مؤدي أو مستورد لسلعة أو لخدمة منصوص عليها في الجدول المرافق للقانون مهما كان حجم معاملاته. ولقد أفرد القانون باباً خاصاً لضريبة الجدول أوضح فيه قواعد استحقاقها ونطاق فرضها ، وكيفية حسابها والإقرار عنها ، والالتزامات التي تقع على المتعاملين في السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول.

هذا ويجب على كل مكلف أن يتقدم إلى مصلحة الضرائب بطلب لتسجيل اسمه وبياناته على النموذج المعد لهذا الغرض وذلك خلال ثلاثين يوماً من تاريخ بلوغ رقم مبيعاته حد التسجيل المشار إليه.

هذا وبالنسبة للمستورد والمصدر ووكلاء التوزيع والمتعاملين في سلع وخدمات الجدول، فهم ملزمون بالتسجيل مع بداية نشاطهم ، وإذا لم يتقدموا بالتسجيل يعتبروا مسجلون بحكم القانون.

ولا تسري أحكام التسجيل على المنتجين والمستوردين الذين يقتصر نشاطهم على سلع معفاة، وكذلك على الشخص الطبيعي غير المكلف الذي لا يباشر نشاط بيع سلعة أو أداء خدمة، حتى وإذا بلغت مبيعاته الحد المشار إليه.

ب - التسجيل الاختياري:

بالرغم من أن القانون وضع حد للتسجيل لدى مصلحة الضرائب إلا أنه في نفس الوقت سمح بالتسجيل الاختياري للأشخاص الذين لم يبلغوا حد التسجيل المشار إليه. فنصت المادة رقم (18) من القانون والمادة (22) من اللائحة التنفيذية على أن يجوز للشخص الطبيعي أو الاعتباري الذي لم يبلغ إجمالي قيمة مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها حد التسجيل المقرر، أن يتقدم إلى المصلحة طالباً لتسجيل اسمه وبياناته على

النموذج المعد لذلك ويصبح مكلفاً بتحصيل الضريبة وتوريدها لمصلحة الضرائب، ويستفيد أيضاً بمزايا الخصم والرد والتي سوف نتناولها في الصفحات التالية من هذا المرجع.

ج - تسجيل الممثل أو الوكيل لشخص غير مقيم والتكليف العكسي:

استحدث القانون 67 لسنة 2016 في حالة قيام الأشخاص غير المقيمة في مصر وليس لها منشأة دائمة بها، ببيع سلعة أو أداء خدمة لشخص غير مسجل داخل البلاد ، أن يعين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر، يلتزم بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية، ويقع على عاتق هذا الممثل أو الوكيل سداد الضريبة على القيمة المضافة وغيرها من الضرائب المستحقة على الشخص غير المقيم.

وألقى القانون على الشخص المقيم أن يتأكد من أن الشخص غير المقيم الذي يتعامل معه قد عين ممثلاً له أو وكيلاً عنه في مصر، وفي حالة عدم قيام الشخص غير المقيم بذلك ، أعمل القانون قاعدة التكليف العكسي وألزم المقيم المتعامل بسداد الضريبة وغيرها من الضرائب المستحقة.

أما بالنسبة للعلاقة بين معاملات الشخص غير المقيم والتكليف العكسي فهي ناتجة عن الأخذ بالمبدأ المعمول به في فرض ضريبة القيمة المضافة، وهو فرض الضريبة في بلد متلقي الخدمة، فتناولت المادة (32) من القانون 67 لسنة 2016 التكليف العكسي في حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل ببيع خدمة داخل البلاد ولم يقم الشخص غير المقيم بتعيين ممثل له أو وكيل عنه، وفرقت بين ما يلي:

1 - حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل بأداء خدمة داخل البلاد لشخص مقيم مسجل غير لازمة لنشاطه أو لجهة حكومية أو هيئة عامة أو اقتصادية أو أية جهة أخرى، ، وهنا يلتزم المستفيد من الخدمة بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها لمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع.

2 - حالة قيام شخص غير مقيم وغير مسجل بأداء خدمة داخل البلاد لشخص مقيم مسجل ولازمة لممارسة نشاطه الخاضع للضريبة فإنه يعامل كمستورد ومورد لتلك الخدمة في ذات الوقت، بمعنى أن الشخص المقيم الذي حصل على الخدمة يلتزم بحساب الضريبة المستحقة عليها وسدادها للمصلحة خلال ثلاثين يوماً من تاريخ البيع، باعتباره مورد، ثم يقوم بخصمها في إقرارته باعتباره مستورد أو مشتري لخدمة لازمة لنشاطه.

د - حقوق وواجبات المسجل:

شمل قانون الضريبة على القيمة المضافة العديد من الحقوق التي منحها للمسجل، والتي في مجملها تحقق له ميزة تنافسية عن غير المسجل ، كما ألقى عليه بواجبات يلتزم بها عند حساب الضريبة وتوقيت تحصيلها وتوريدها والإقرار عنها ، والدفاتر والمستندات الواجب الاحتفاظ بها للمحاسبة عن الضريبة ولأغراض الفحص الضريبي، ومن أهم حقوق وواجبات المسجل هو ما سوف نعرضه فيما يلي:

حقوق المسجل:

يعتبر من أهم ما منحه قانون ضريبة القيمة المضافة من حقوق للمسجل ما يلي:

1 - خصم الضريبة:

يكون من حق المسجل أن يخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من السلع والخدمات، ما سبق حسابه أو سداه من ضريبة على مردودات مبيعاته، ومدخلات إنتاجه من السلع والخدمات، ومشترياته بغرض الاتجار.

2 - رد الضريبة:

سمح قانون الضريبة على القيمة المضافة برد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي قام المسجل بتصديرها للخارج سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات صدرت للخارج. ويؤدي رد

الضريبة إلى تخفيض تكلفة المصدر المسجل وزيادة قدرته على المنافسة في الأسواق الخارجية.

كما سمح قانون ضريبة القيمة المضافة برد الضريبة للمسجل في حالات أخرى وهي رد الضريبة المحصلة بالخطأ، ورد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة، وكذلك رد الرصيد الدائن للضريبة الذي مر عليه أكثر من ستة فترات ضريبية متتالية. ويترتب عن حالات رد الضريبة مزايا اقتصادية عديدة منها زيادة السيولة لدى المسجل، وتخفيض تكلفة إنتاجه بما يمكنه من تسعير منتجاته من السلع والخدمات بأسعار تنافسية، تمكنه من زيادة حجم مبيعاته وزيادة ربحيته.

3 - إجراء المقاصة:

سمح القانون للمسجل بإجراء مقاصة بين ما يستحق له لدى مصلحة الضرائب من ضريبة قيمة مضافة مع ما يكون مستحقاً عليه من ضرائب بموجب أي قانون ضريبي تطبقه المصلحة أو أي من المصالح الإيرادية التابعة لوزارة المالية.

واجبات المسجل:

أما بالنسبة لواجبات المسجل، فلقد ألزم القانون المسجل بعدة التزامات يعتبر من أهمها ما يلي:

1 - شهادة التسجيل:

يلتزم المسجل بأن يضع شهادة تسجيله في مكان ظاهر بمقر نشاطه الرئيسي، وأن تشمل فواتيره رقم تسجيله الضريبي بجانب البيانات الأخرى الفاتورة.

2 - الفواتير الضريبية:

نصت المادة رقم (12) من القانون 67 لسنة 2016 بأن يلتزم المسجل منذ تسجيله بأن يحرر عن كل عملية بيع سلعة أو أداء خدمة فاتورة ضريبية تشمل أسمه ورقم تسجيله وقيمة مبيعاته والضريبة المستحقة، ويقوم بتحصيل

الضريبة الواردة في فواتيره، وتوريدها لمصلحة الضرائب ضمن إقراراته الضريبية.

3- الدفاتر والسجلات والمستندات :

نصت المادة رقم (13) بأن يلتزم المسجل بإمسك دفاتر وسجلات محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً ويسجل فيها أول بأول العمليات التي يقوم بها، على أن يحتفظ بهذه السجلات والدفاتر والمستندات المؤيدة لها وصور فواتير البيع لمدة خمس سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد بهذه الدفاتر والسجلات.

3- الإقرار الضريبي:

نصت المادة رقم (14) من القانون 67 لسنة 2016 بأن يلتزم المسجل بتقديم إقرار ضريبي شهري عن الضريبة على القيمة المضافة وضريبة الجداول المستحقة أو إحداهما، يتضمن مبيعاته ومدخلاته ويوضح فيه قيمة الضريبة التي سيقوم بتوريدها وذلك في موعد أقصاه شهرين بعد نهاية الشهر الذي يقدم عنه الإقرار وذلك فيما عدا إقرار شهر أبريل حيث تكون مدة تقديم الإقرار وسداد الضريبة شهر ونصف بعد نهاية الشهر أي في موعد أقصاه 15 يونيو.

في حالة إذا تأخر المسجل عن تقديم الإقرار خلال المهلة المحددة قانوناً وبما لا يجاوز ستين يوماً، يعاقب وفقاً للمادة (66) من قانون الضريبة على القيمة المضافة بغرامة لا تقل عن 500 جنيه ولا تجاوز 5000 جنيه، وضريبة إضافية مقدارها 1,5% من الضرائب المستحقة السداد ولم تسدد وذلك عن كل شهر تأخير أو كسورة.

مثال: بفرض أن ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد على أحد المسجلين عن إقرار شهر يناير من عام 20×× بلغت 80 ألف جنيه، ولقد قدم إقراره عن هذا الشهر وسدد الضريبة المستحقة عنه في منتصف شهر مايو من ذات العام، فيحدد مقدار الضريبة المستحقة السداد في هذه الحالة على أساس مدة تأخير شهرين بعد نهاية المهلة المحددة قانوناً لسداد الضريبة وتقديم الإقرار وذلك على النحو التالي:

الضريبة المستحقة	80000 جنيه
+ الضريبة الإضافية = $8000 \times 1,5\% \times 2$ شهر	2400 جنيه
الضريبة المستحقة السداد	82400 جنيه

ويعاقب المسجل بالغرامة البالغة 500 جنيه والضريبة المستحقة والضريبة الإضافية.

هذا وإذا تجاوزت مدة التأخير أكثر من الستين يوماً التالية لنهاية المهلة القانونية لتقديم الإقرار وسداد الضريبة، يعاقب المسجل وفقاً لأحكام المادة (67) من قانون ضريبة القيمة المضافة، بالسجن لمدة لا تقل عن ثلاث سنوات ولا تتجاوز خمس سنوات، وبغرامة لا تقل عن خمسة آلاف جنيه ولا تزيد عن خمسين ألف جنيه أو بإحدى هاتين العقوبتين. كما يلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي المشار إليه حتى ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو لم يؤدي خدمات خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية.

الفصل الثالث أسس تحديد وعاء الضريبة وإجراءات تحصيلها

يقصد بوعاء الضريبة القيمة الخاضعة للضريبة، وحدد المشرع أسس تحديد القيمة الخاضعة للضريبة في المادة (10) من القانون 67 لسنة 2016 والمادة (11) من اللائحة التنفيذية للقانون، على النحو الآتي:
الأسس العامة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة:

أوضح القانون ولائحته التنفيذية بأن يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن، مع مراعاة ما يلي:
أولاً: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على أساس القيمة الواردة في الفاتورة التي يحررها البائع المسجل لمشتري مستقل عنه وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر.

والنص هنا على ضرورة أن يكون المشتري مستقلاً عن البائع، يوضح أن التحويلات الداخلية التي تتم بين فروع أو قطاعات الشركة الواحدة وتثبت على أنها مبيعات داخلية، ويتم إثباتها في دفاتر الفرع المحول منه كمبيعات، وفي دفاتر الفرع المحول إليه كمشتريات ليست قيمتها خاضعة للضريبة، لأن إثباتها ليس بغرض تحديد رقم أعمال المنشأة ولكن بغرض محاسبة المسؤولية وتحديد ربحية كل فرع، وذلك فيما عدا حالات الاستخدام الخاص أو الاستهلاك الشخصي، وهو ما سيتم تناوله في نقاط تالية.

ثانياً: تحسب القيمة الواجب دفعها والخاضعة للضريبة في حالة بيع السلعة أو أداء الخدمة بدون مقابل، أو بقيمة أقل من سعرها، وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

ثالثاً: تقبل الخصومات التجارية في حالة إذا كان البيع من مسجل إلى مشتر مستقل عنه ، بحيث يكون وعاء الضريبة هو القيمة المدفوعة فعلاً، ولا يعتد بالخصم المعلق على شرط أو الذي لا يظهر في الفاتورة.

والخصم في المحاسبة أنواع متعددة تختلف في طبيعتها وأسبابها وتباين من حيث تأثيرها في إثبات العمليات التي تتصل بها، ويمكن أن نحصر أنواع الخصم في نوعين رئيسيين هما: الخصم التجاري، والخصم النقدي، وسوف نناقش المعاملة الضريبية لهما على النحو التالي:

(1) الخصم التجاري: يعد الخصم التجاري وسيلة لتنشيط حركة المبيعات وجذب عدد أكبر من العملاء، ويعرف في بعض المعاملات "بخصم الكتالوج"، ويعبر عن نتيجة المساومة التي تمت بيع البائع والمشتري، وقد يمنحه البائع للتخلص من الموجود من البضاعة بمناسبة تغير الفصول أو ورود أصناف وموديلات جديدة ويكثر التعامل به وخاصة في حالة التعامل مع تجار الجملة.

ويظهر هذا الخصم على الفاتورة حيث يثبت السعر المعلن في قوائم الأسعار لكل وحدة مباعة، والقيمة الإجمالية للبضاعة للمباعة ثم يخصم منها قيمة الخصم التجاري ويتبقى صافي القيمة، وهذا الصافي يمثل القيمة المطلوبة من المشتري، والتي يتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية، ولقد نص صراحة على الأخذ بمثل هذه الخصم عند تحديد وعاء الضريبة على القيمة المضافة.

مثال: بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته لأحد عملائه بمبلغ 100000 جنيه مع منحه خصم تجاري 5%.

المطلوب: تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة، علماً أن سعر الضريبة 14%.

الحل

تكون القيمة الخاضعة لضريبة المبيعات (وعاء الضريبة)

= ثمن البيع - الخصم التجاري.

= 100000 - (100000 × 5%) = 95000 جنيه
 وتكون الضريبة المستحقة = 95000 × 14% = 13300 جنيه
 هذا ويقوم البائع المسجل بتسجيل الضريبة على الفاتورة لتحميلها على
 المشتري بحيث تظهر الفاتورة وفقاً للشكل التالي:

100000	إجمالي ثمن البيع
(5000)	(-) الخصم (5%)
95000	الصافي
13300	ضريبة القيمة المضافة (14%)
108300	الإجمالي المستحق

(2) الخصم النقدي:

الخصم النقدي هو خصم معلق على شرط السداد ويعرف "بخصم تعجيل الدفع"، حيث يمنحه البائع إلى عملائه تشجيعاً لهم على سداد التزاماتهم فوراً أو خلال مدة تقصر من فترة أجل السداد. ويعد من وجهة نظر البائع تكلفة ويعرف بالخصم المسموح به، بينما من وجهة نظر المشتري يعد إيراداً ويعرف بالخصم المكتسب.

والسؤال الذي يطرح نفسه ما هي المعاملة الضريبية لمثل هذه الخصومات؟ وللإجابة على هذا السؤال نرى أنه طالما كان الأصل في القانون واللائحة التنفيذية أن الوعاء الخاضع للضريبة يمثل القيمة المدفوعة فعلاً فيجب الأخذ بهذه الخصومات عند استحقاق الضريبة رغم أن اللائحة التنفيذية لم تنص على الأخذ بها صراحةً واكتفت بالنص على الأخذ بالخصومات التجارية. وسوف نقدم المثال التالي لتوضيح وجهة نظرنا في هذه الجزئية.

مثال: بفرض أن بائع مسجل قام ببيع منتجاته بمبلغ 200 ألف جنيه لأحد عملائه مع منحه خصم تجاري 5%، وخصم نقدي 2% إذا تم السداد خلال شهر.

المطلوب: (أ) تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد خلال المهلة المحددة. (ضريبة القيمة المضافة 14%).
(ب) تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة في حالة قيام المشتري بالسداد بعد المهلة المحددة.

الحل

1 - عند البيع تحسب الضريبة المستحقة السداد كالتالي:

وعاء الضريبة = قيمة الصفقة - الخصم التجاري

$$= 200000 - (200000 \times 5\%) = 190000 \text{ جنيه}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة والتي يتم الإقرار عنها في شهر البيع

$$= 190000 \times 14\% = 26600 \text{ جنيه}$$

2 - عند السداد: وهنا نميز بين:

أ - إذا كان السداد خلال المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

في هذه الحالة تكون القيمة المدفوعة فعلاً:

القيمة المستحقة - الخصم النقدي

$$190000 - (190000 \times 2\%) = 186200 \text{ جنيه.}$$

وفي هذه الحالة يجب تعديل قيمة الضريبة المستحقة لتكون = 186200 ×

$$14\% = 26068 \text{ جنيه.}$$

وعلى البائع أن يحرر إشعار خصم بمقدار الفرق وقدره 532 جنيه

(26068 - 26600) ويتم خصمه في إقرار البائع عن الشهر الذي تم خلاله

السداد وعلى المشتري أن يحرر إشعار إضافة.

ب - إذا كان السداد بعد مرور المهلة المحددة لمنح الخصم النقدي:

ففي هذه الحالة سوف تكون القيمة المدفوعة فعلاً 190000 جنيه، ولا يستفيد

المشتري بالخصم، ولا توجد أية مشكلة ضريبية لأن الضريبة تم الإقرار

عنها عند البيع على أساس القيمة المسددة في هذه الحالة.

(3) خصم الكمية:

يمنح البائع هذا الخصم لعملائه بنسبة معينة لمن تزيد مشترياته السنوية أو

خلال فترة محددة على كمية معينة. ويلاحظ أن هذا الخصم يحسب عادة في

آخر العام أو في نهاية الفترة المحددة، حيث يقوم البائع بحساب إجمالي

مبيعاته خلال السنة أو الفترة وحساب مقدار الخصم المستحق وإخطار عملائه به واستئزال مقداره من حسابهم المدين. ويرتبت على ما سبق أن البائع سيقوم بالإقرار عن منتجاته في إقراراته الشهرية وفقاً لقيمة هذه المبيعات بدون الخصم، على أن يقوم في نهاية السنة أو الفترة التي استحق عنها الخصم بعمل تسوية ضريبية وتحريير إشعار خصم بمقدار ضريبة القيمة المضافة التي تخص قيمة خصم الكمية، واستئزالها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة خلال الشهر الذي تم فيه منح خصم الكمية.

(4) مسموحات المبيعات أو المشتريات:

هي أحد أنواع الخصومات التي تمنح نظير تلف حدث في البضاعة المباعة أو بسبب عيوب ظهرت بعد تسليم البضاعة، وحتى لا يقوم المشتري ببرد البضاعة للمنشأة مع تحفيزه على أن يقوم بتصريفها يسمح له البائع بخصم نسبة من قيمة البضاعة المباعة. ويعتبر هذا الخصم تعديلاً لقيمة البضاعة بالنقص، ويكون للبائع الحق في عمل إشعار خصم بمقدار الضريبة المستحقة عن قيمة هذه المسموحات، وخصمها من القيمة المضافة المستحقة عليه في إقرار الشهر الذي تم فيه منح هذه المسموحات.

رابعاً: تتضمن القيمة الخاضعة للضريبة جميع المصاريف العرضية كتكاليف العمولة، والتغليف، والتستيف، والنقل، والتأمين، المفروضة من قبل البائع على المشتري.

مثال: كانت مبيعات احد المسجلين لأحد تجار الجملة بمبلغ 100 ألف جنيه وبخصم تجاري 5%، وقام المسجل بتحريير الفاتورة للمشتري، موضحاً فيها قيمة البضاعة والخصم التجاري بالإضافة إلى مصاريف النقل البالغة 3000 جنيه والتي يتحملها المشتري وفقاً لاتفاقه مع البائع.

المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة في هذه الحالة (ضريبة القيمة المضافة 14%).

الحل

100000	قيمة المبيعات
(5000)	(-) الخصم التجاري = $100000 \times 5\%$
95000	صافي القيمة
3000	+ مصاريف النقل (التي يتحملها المشتري)
98000	وعاء ضريبة القيمة المضافة
13720	الضريبة المستحقة = $98000 \times 14\%$

تحديد القيمة الخاضعة للضريبة (حالات خاصة):

وضع القانون بجانب الأسس العامة لتحديد القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة والتي تم تناولها في النقطة السابقة، أسس خاصة لتحديد القيمة في بعض الحالات سوف يتم تناولها من خلال النقاط التالية.

أولاً: البيع بين أشخاص مرتبطين:

في حالة بيع سلعة أو أداء خدمة بين أشخاص مرتبطين يجب ألا تقل قيمة البيع عن السعر الذي يتم التعامل به بين أشخاص غير مرتبطين وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

عرفت المادة (1) من القانون 67 لسنة 2016 الشخص المرتبط بأنه كل شخص يرتبط بشخص آخر بعلاقة تؤثر في تحديد وعاء الضريبة بما في ذلك:

- 1 - الزوج والزوجة والأصول والفروع .
- 2 - شركة الأموال والشخص الذي يملك فيها بشكل مباشر أو غير مباشر (50%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو من حقوق التصويت.
- 3 - شركة الأشخاص والشركاء المتضامنون والموصون فيها.

4 - أي شركتين أو أكثر يملك شخص آخر (50%) على الأقل من عدد أو قيمة الأسهم أو حقوق التصويت في كل منها.

5 - رب العمل والعمال التابعون له الذين تربطهم به علاقة عمل.

ويلاحظ أن القانون أخذ في تحديد الشخص المرتبط بما جاء في قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005، وأضاف له علاقة رب العمل مع العاملين لديه، وذلك لم لوحظ في السوق المصرية من ممارسات بعض الأشخاص لإخفاء معاملاتهم وجعلها تتم عن طريق العاملين لديهم بهدف تجنب الضريبة.

مثال: الشركة الوطنية للصناعات والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية ، قامت خلال شهر ×× ببيع 1000 وحدة من منتجاتها لشركة شقيقة ، وذلك بسعر التكلفة البالغ للوحدة 100 جنيه، علماً بأن السياسة البيعية للشركة تحدد سعر بيع منتجاتها على أساس التكلفة مضافاً لها 20% هامش ربح.
المطلوب : حساب الضريبة المستحقة عن مبيعات الشركة الوطنية للشركة الشقيقة.

الحل

بما أن البيع تم لشخص مرتبط (شركة شقيقة) فتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على النحو التالي :

$$\text{قيمة المبيعات الخاضعة للضريبة} = 1000 \text{ وحدة} \times 100 + (100 \times 20\%)$$

$$1000 \text{ وحدة} \times 120 \text{ جنيه} = 120000 \text{ جنيه}$$

$$\text{الضريبة المستحقة} = 120000 \times 14\% = 16800 \text{ جنيه}$$

ثانياً: البيع بالمقايضة:

في حالة البيع بالمقايضة تكون قيمة السلعة أو الخدمة المتخذة أساساً لربط الضريبة هي سعرها وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل.

وللمقايضة أشكال مختلفة فقد تتم عن طريق مقايضة سلعة بسلعة أو خدمة بخدمة أو سلعة مقابل خدمة، والمشكلة ليست في نوعية السلع أو الخدمات

محل المقايضة، ولكن ترتبط أصلاً بقيمة السلع أو الخدمات محل المقايضة وخاصة في حالة اختلاف تلك القيمة. فمثلاً قد تقدم المنشأة (س) سلعة قيمتها وفقاً لقوى السوق 100 جنيه للمنشأة (ص) مقابل خدمات تحصل عليها من المنشأة (ص) قيمة هذه الخدمات وفقاً لقوى السوق 95 جنيه، وفي هذه الحالة يجب محاسبة كل منشأة عن أن هناك واقعتي بيع وشراء في أنا واحد لكل منهما، ويجب على المنشأتين أن يراعى ذلك عند المحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة، فتكون المنشأة (س) قد باعت سلعة بمبلغ 100 جنيه وتستحق الضريبة على هذا الأساس، وقامت بشراء خدمات بمبلغ 95 جنيه ولها أن تخصم الضريبة على هذا المدخل على هذا الأساس، بينما المنشأة (ص) يكون الأمر عندها بالعكس، فتكون مبيعاتها من الخدمات بمبلغ 95 جنيه وتستحق الضريبة عليها على هذا الأساس، وقامت بشراء سلع بمبلغ 100 جنيه ولها أن تخصم الضريبة عن هذا المدخل على هذا الأساس.

ثالثاً: الاستخدام الخاص والاستهلاك الشخصي:

تحدد القيمة الواجب الإقرار عنها بالنسبة للسلع أو الخدمات للاستخدام الخاص على أساس إجمالي التكلفة، وتحدد هذه القيمة بالنسبة إلى السلع أو الخدمات للاستهلاك الشخصي بالسعر وفقاً لقوى السوق وظروف التعامل. مثال: قامت أحد المنشآت المسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، بسحب 700 وحدة من منتجاتها تبلغ تكلفة الوحدة الواحدة منها 100 جنيه بينما يبلغ سعر بيعها 120 جنيه، وذلك بواقع 200 وحدة لاستخدامها في نشاطها، والباقي والبالغ 500 وحدة لتقديمها كهدايا بمناسبة العام الجديد لأقرباء الشركاء وعملاء الشركة.

المطلوب: تحديد القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة وحساب الضريبة المستحقة.

الحل

أ - 200 وحدة لاستخدامها في نشاط الشركة ، تعد استخدام خاص، وتخضع للضريبة على أساس التكلفة .

$$\text{القيمة الخاضعة للضريبة} = 200 \text{ وحدة} \times 100 \text{ ج} = 20000 \text{ ج}$$

ب - 500 وحدة لتقديمها كهدايا لعملاء الشركة، تعد استهلاك شخصي، وتخضع للضريبة على أساس سعر البيع.

$$\text{القيمة الخاضعة للضريبة} = 500 \text{ وحدة} \times 120 \text{ ج} = 60000 \text{ ج}$$

$$\text{الضريبة قيمة المضافة} = (60000 + 20000) \times 14\% = 11200 \text{ جنيه}$$

رابعاً: البيع بالتقسيط:

نص البند (6) من المادة رقم 10 من القانون 67 لسنة 2016 على أن تتضمن القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة لمبيعات التقسيط فوائد البيع بالتقسيط فيما يزيد على سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع.

جاء هذا النص نظراً لأن الضريبة على القيمة المضافة تستحق بتحقيق واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة، والتي يعد أحد صورها أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة كله أو بعضه أو بالأجل أو غير ذلك من أشكال أداء الثمن وفقاً لشروط الدفع المختلفة، وبذلك يعد البيع بالتقسيط بيعاً وتستحق الضريبة عن كامل ثمن البيع، ولما كان ثمن البيع بالتقسيط يشمل الفوائد الناتجة عن تأجيل السداد، وأن هذه الفوائد غير خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، فرأى المشرع الضريبي ضرورة وضع أساس موضوعي لحساب الضريبة على القيمة المضافة، فأخذ في الحساب الفائدة التي تستحق وفقاً لمعدلات الفائدة (سعر الائتمان والخصم) المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع واستبعتها عند حساب الضريبة من إجمالي مبلغ البيع بالتقسيط، بينما أعتبر الفوائد التي تزيد عن معدل الفائدة المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع جزء من ثمن بيع السلعة أو الخدمة ويخضع للضريبة، ليصبح وعاء الضريبة على القيمة المضافة في حالة البيع بالتقسيط هو ثمن البيع في

الظروف العادية مضافاً له فائدة البيع بالتقسيط التي تزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي المصري في تاريخ البيع. مثال: بفرض أن ثمن البيع في الظروف العادية لمنتج ما تبلغ 1000 جنيه ، وفي حالة البيع بالتقسيط يكون سعر البيع 1200 جنيه على أساس فائدة بيع بالتقسيط 20%، فإذا كان سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع 9% ، فتتحدد القيمة الخاضعة للضريبة في حالة البيع بالتقسيط على النحو التالي:

1000 جنيه	ثمن البيع في الظروف العادية
110 جنيه	فائدة البيع بالتقسيط التي تزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي = $1000 \times (20\% - 9\%)$
1110 جنيه	القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

خامساً: السلع المستوردة:

نص الفقرة الثانية من المادة (5) من القانون 67 لسنة 2016 بأن تستحق ضريبة القيمة المضافة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك ، كما تستحق الضريبة في كافة مراحل تداولها داخل البلاد بعد الإفراج عنها ، ويحق للمستورد في هذه الحالة خصم الضريبة السابق سدادها عند الإفراج الجمركي من الضريبة المستحقة عند تداولها. ويترتب عن ما سبق أننا بالنسبة للسلع المستوردة أمام واقعتين الأولى عند الإفراج عن السلع المستوردة من الجمارك ، والثانية عند تداول هذه السلع في السوق المحلي.

بالنسبة للواقعة الثانية وهي واقعة البيع بالسوق المحلي، فيحكم تحديد القيمة الخاضعة للضريبة الأسس القانونية العامة التي سبق الإشارة إليها بالنسبة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة عند البيع، أما بالنسبة لتحديد القيمة الخاضعة للضريبة في مرحلة الإفراج من الجمارك (الواقعة الأولى)، فهي التي كانت

تحتاج إلى نصوص تشريعية خاصة تحدد هذه القيمة، وتحدد أيضاً ما سيترتب عن سداد الضريبة عند الإفراج الجمركي باعتبارها بالنسبة للمستورد ضريبة تحت الحساب وليست نهائية، إلا في حالة الاستخدام الخاص أو الاستهلاك الشخصي، ولذلك جاء نص البند (7) من المادة رقم (10) من القانون، وحدد قيمة السلعة المستوردة من الخارج في مرحلة الإفراج عنها من الجمارك بالقيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية بما فيها الخدمات المرتبطة بتلك السلع المستوردة مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، ويمكن صياغة ذلك في صورة المعادلة الآتية:

الرسوم والضرائب الأخرى المفروضة على السلعة	+	الضريبة الجمركية	+	القيمة التي تم فرض الضريبة الجمركية عليها	=	وعاء الضريبة على السلعة المستوردة
--	---	---------------------	---	---	---	--

مثال: قام أحد المستوردين باستيراد سلع من الخارج بلغت قيمتها الخاضعة للضريبة الجمركية 250 ألف جنيه شاملة مصاريف الشحن والتفريغ والتأمين، وتخضع للضريبة الجمركية بفئة 20% بالإضافة لرسم وارد 2%.
المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن هذه السلع عند الإفراج الجمركي.

الحل

250000	قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية
50000	+ الضريبة الجمركية = $250000 \times 20\%$
5000	+ أية رسوم أخرى = $250000 \times 2\%$
305000	الإجمالي (ويمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي)
42700	ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي

$$= 305000 \times 14\%$$

هذا وتستحق الضريبة على السلع المستوردة في مراحل تداولها داخل البلاد، مع السماح بخصم الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي .
 مثال: بفرض في المثال السابق أن المستورد بعد أن أفرج عن السلع المستوردة قام بنقلها لمخازنه بالقاهرة، وبلغت تكاليف نقلها وتخزينها وتسويقها 55 ألف جنيه، وقام ببيعها في السوق المحلي بهامش ربح 10% من تكلفتها.

المطلوب: حساب الضريبة المستحقة السداد عند البيع بالسوق المحلي.

الحل

305000	تكلفة الاستيراد
55000	+ التكاليف الأخرى الإضافية (نقل وتخزين وتسويق)
360000	إجمالي التكلفة
36000	+ هامش الربح = $360000 \times 10\%$
396000	ثمن البيع
55440	ضريبة القيمة المضافة المستحقة = $396000 \times 14\%$
(42700)	(-) الضريبة المسددة عند الإفراج الجمركي
12740	الضريبة المستحقة السداد عند البيع بالسوق المحلي

يراعى عند بيع السلع المستوردة بالسوق المحلي أن لا يقل ثمن بيعها عن القيمة المتخذة أساساً عند فرض ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي ما لم تكن هناك أسباب تجارية تبرر القيمة المخفضة، ويعد من الأسباب التجارية التي تبرر تخفيض القيمة انخفاض القيمة السوقية نتيجة وجود بدائل ذات آليات أو تقنيات أعلى أو انخفاض الأسعار العالمية ، الرواكد ، البضاعة التالفة أو المعيبة.

عند تحديد قيمة السلع المستوردة في مرحلة الإفراج من الجمارك يجب مراعاة العوامل الآتية:

أ - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية بالكامل يتم تحديد قيمتها على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية ، مضافاً لها الضرائب والرسوم الأخرى فيما عدا الضرائب الجمركية المعفاة منها، ويمكن صياغة ذلك في الصورة الآتية:

الضرائب والرسوم الأخرى	+	القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية عليها	=	وعاء الضريبة على السلع المستوردة
------------------------------	---	---	---	-------------------------------------

ب - بالنسبة للسلع المستوردة من الخارج والمعفاة من الضريبة الجمركية جزئياً، أو تخفيضها، يتم تحديد قيمتها على أساس قيمة هذه السلع المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية مضافاً إليها قيمة الضريبة الجمركية المخفضة وذلك على النحو الآتي:

الضرائب والرسوم الأخرى	+	الضريبة الجمركية المخفضة	+	قيمة المتخذة أساساً لحساب الضريبة الجمركية	=	وعاء الضريبة على السلع المستورد
------------------------------	---	--------------------------------	---	---	---	---------------------------------------

وأشارت اللائحة التنفيذية على أن يخضع للضريبة الخدمات التي تؤدي على السلع المستوردة بما فيها النولون، سواء كانت تلك السلع خاضعة أو معفاة، وألزمت مصلحة الجمارك بتحصيل الضريبة.

أما بالنسبة للسلع المصنعة في المناطق الحرة فيتم معاملتها معاملة السلع المستوردة عند دخولها لداخل البلاد، ونصت المادة (10) من القانون 67 لسنة 2016 على أن يتحدد وعاء الضريبة عليها على أساس كامل قيمة السلعة شاملاً قيمة المكونات الأجنبية والمحلية والضريبة الجمركية المحصلة عليها وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة.

يلاحظ هنا أن المشرع أراد أن يؤكد أنه في حالة التصنيع داخل المناطق والمدن الحرة ثم انتقال هذه السلع لداخل البلاد، فيجب أن تشمل قيمتها لأغراض الضريبة ليس قيمة المكونات الأجنبية فقط ولكن أيضاً قيمة ما أنفق عليها من مكونات محلية أثناء عملية تصنيعها في المناطق والمدن الحرة.

هذا ولقد نصت المادة (22) من قانون الجمارك رقم 66 لسنة 1963 والمعدل بالقانون 160 لسنة 2000 على أن تكون قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية هي قيمتها الفعلية مضافاً إليها جميع التكاليف والمصروفات الفعلية المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول في أراضي جمهورية مصر العربية. ويتم تحديد القيمة الفعلية للسلع المستوردة من واقع عقود أو أصول فواتير الشراء والمستندات المتعلقة بالبضاعة معتمدة من جهة تحريرها ومصالحة الجمارك.

هذا وتكون المصروفات والتكاليف الأخرى المتعلقة بالبضائع حتى ميناء الوصول كما حددتها المادة (8) من قرار وزير المالية رقم 765 لسنة 2001 هي على النحو التالي:

- 1 - الدفعات التي تدفع بمعرفة المستورد وغير مدرجة بالثمن المدفوع فعلاً.
- 2 - قيمة السلع والخدمات التي يقدمها المشتري مجاناً أو بتكلفة مخفضة وتدخل في إنتاج السلع المستوردة مثل أعمال الهندسة والتطوير والرسومات اللازمة لإنتاج السلعة المستوردة والتي تنفذ خارج مصر.
- 3 - العوائد والرسوم والتراخيص المتعلقة بالسلع محل التقويم التي يدفعها المستورد كشرط لبيع السلعة إليه.
- 4 - قيمة أي جزء حصيلة عمليات إعادة بيع تالية أو تصرف أو استخدام السلع مستوردة تستحق للبائع بشكل مباشر أو غير مباشر.
- 5 - تكلفة النقل والتأمين ونفقات الشحن والتفريغ والمناولة لتسليم السلع المستوردة في ميناء أو مكان الدخول بمصر.

سادساً: المشغولات البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة :
تحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة في حالة المشغولات
البلاتينية والذهبية والفضية والأحجار الكريمة المحلية بقيمة التشغيل
(المصنعية) فقط، وفي حالة المستورد منها يكون بقيمة التشغيل (المصنعية)
مضافاً لها الضرائب والرسوم الجمركية المفروضة.

سابعاً: السلع المستعملة:

أخضع القانون للضريبة على القيمة المضافة في البند (11) من المادة (10) من القانون 67 لسنة 2016 السلع المستعملة والتي يكون سبق شراؤها ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين، على أن تكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة 30% من القيمة البيعية. فبفرض أن أحد المسجلين اشترى معدات أو أجهزة لاستخدامها في نشاطه (أي استخدام خاص)، وبعد انتهاء عمرها الإنتاجي والذي بلغ خمس سنوات، قرر الاستغناء عنها وبيعها في السوق المحلي، وبلغ ثمن بيعها 10 آلاف جنيه، في هذه الحالة يخضع للضريبة على القيمة المضافة 30% فقط من ثمن البيع أي يخضع 3000 جنيه، وإذا كان سعر الضريبة 14% فتكون الضريبة المستحقة عن هذا البيع 420 جنيه.

النص السابق يوضح أن المقصود بالسلع المستعملة الخاضعة للضريبة وفق هذا النص هي الأصول الثابتة المنقولة والتي تكون في صورة آلات أو أجهزة أو معدات والتي من المعتاد يتم اقتنائها لاستخدامها في النشاط، وليست مخلفات الإنتاج أو التصنيع، حيث أن هذه المخلفات قد تناولها القانون في مواضع أخرى، فأعفى بعضها مثل مخلفات صناعة الأغذية والورق ونفايات تدوير القمامة، وبعضها الآخر لم ينص على إعفائه وبالتالي فيخضع للضريبة على أساس كامل ثمن البيع.

ويشترط لسريان الضريبة على القيمة المخفضة والبالغة 30% من ثمن البيع توافر ما يلي:

- 1 - أن يكون المكلف هو الذي اشترى السلعة.
 - 2 - أن تكون هذه السلعة تم شراؤها جديدة ولم يسبق استعمالها من قبل .
 - 3 - أن يقوم المكلف باستعمالها محلياً، ولمدة سنتين على الأقل.
- فإذا لم يتوافر أي شرط من الشروط السابقة، يكون وعاء الضريبة هو كامل ثمن البيع، كما نص بند (8) المادة (11) من اللائحة التنفيذية للقانون

بشكل صريح على أن الحكم السابق بسريان الضريبة على القيمة المخفضة (30%) لا يسري على السلع المستوردة مستعملة في الخارج أو المناطق الحرة، وعلى الفضلات والخردة، وعلى من يتاجر في السلع المستعملة، مثل تجار السيارات المستعملة، وفي مثل هذه الحالات يخضع للضريبة كامل ثمن البيع.

ثامناً: السلع والخدمات الواردة بالجدول المرافق للقانون والخاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة:

فرق قانون ضريبة القيمة المضافة عند تحديد القيمة الخاضعة للضريبة بالنسبة لمبيعات السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول بالإضافة لضريبة القيمة المضافة بين السلع والخدمات المحلية والسلع والخدمات المستوردة وذلك على النحو التالي:

أ - بالنسبة للسلع والخدمات المحلية: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة بالقيمة المدفوعة فعلاً أو الواجب دفعها بأية صورة من صور أداء الثمن وفقاً للمجريات الطبيعية للأمر مضافاً لها ضريبة الجدول.

مثال : بفرض أن منتج محلي يخضع لضريبة الجدول بسعر 8% من ثمن البيع بالإضافة لضريبة القيمة المضافة، وكان ثمن بيع هذا المنتج 1000 جنيه، فإن القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة تتحدد على النحو التالي:

1000 جنيه	ثمن بيع المنتج
80 جنيه	+ ضريبة الجدول = $1000 \times 8\%$
1080 جنيه	القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة

ب - بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة: فرق القانون بين:

1 - السلع المستوردة: تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على أساس القيمة المتخذة أساساً لتحديد الضريبة الجمركية مضافاً إليها الضرائب الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة، وضريبة

الجدول. أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على النحو التالي:

xxx	قيمة السلع المستوردة للأغراض الجمركية
xx	+ الضريبة الجمركية وغيرها من الضرائب والرسوم المفروضة
xx	+ ضريبة الجدول
xxxx	الإجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة

2 - الخدمات المستوردة: القيمة المدفوعة فعلاً في أو الواجب دفعها بأي صورة من صور أداء الثمن مضافاً إليها ضريبة الجدول. أي تتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة على النحو التالي:

xxx	القيمة المدفوعة مقابل أداء الخدمة
xx	+ ضريبة الجدول
xxxx	الإجمالي يمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة

تعديل القيمة الخاضعة للضريبة:

يحدث نتيجة للمعاملة بين بائع مسجل ومشتري مسجل تعديل قيمة صفقة تمت وسدد عنها الضريبة، ومثل هذا التعديل في قيمة الصفقة يستوجب إظهاره في الإقرار الضريبي لكل من البائع والمشتري في الشهر الذي تم فيه.

فلو افترضنا أن مستورد حرر فاتورة ضريبية إلى أحد المصانع متضمنة بيع 30 طن من المواد الخام المستوردة بسعر 500 جنيه للطن، وقام هذا المستورد بتقديم إقراره الضريبي الشهري متضمناً هذا البيع، ثم اكتشف خطأ في التضريبات وأن سعر بيع الطن الحقيقي 600 جنيه، فرجع على المصنع بالفرق.

في هذه الحالة يجب على المستورد أن يحرر إشعار إضافة بقيمة الضريبة عن هذا الفرق وإدراجه في إقرار الشهر الذي حدث فيه التعديل، وعلى المشتري (صاحب المصنع) أن يصدر إشعار خصم بالضريبة في إقراره عن الشهر الذي حدث فيه التعديل.

ورد في البند (9) من المادة (11) من اللائحة التنفيذية، المعالجة الواجب إتباعها نتيجة تعديل القيمة الخاضعة للضريبة على النحو الآتي:

أ - إذا كانت القيمة عدلت بالزيادة:

يقوم البائع بإضافة الزيادة في الضريبة بموجب إشعار إضافة إلى الضريبة المستحقة لمصلحة الضرائب وبالنسبة للمشتري فيخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته باعتبارها ضريبة على المدخلات (وذلك كما هو موضح في المثال السابق).

ب - إذا كانت القيمة عدلت بالنقص:

بالنسبة للبائع فيسمح له بالخصم من الضريبة المستحقة على مبيعاته من إقراره، وبالنسبة للمشتري فعليه إضافة النقص في الضريبة بموجب إشعار إضافة للضريبة المستحقة عليه للمصلحة بإقراره.

إجراءات تحصيل الضريبة المستحقة وتوريدها:

تختلف الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع والخدمات المحلية عن الإجراءات المتبعة لتحصيل الضريبة المستحقة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة وذلك على النحو الآتي:

1 - بالنسبة للسلع والخدمات المحلية:

طبقاً لنص المادة (31) من القانون 67 لسنة 2016، والمادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون، على المسجل أداء الضريبة دورياً إلى الأمورية المختصة رفق إقراره الشهري وذلك في الموعد المنصوص عليه في القانون، أي في موعد أقصاه الشهرين التاليين لانتهاؤ شهر المحاسبة، فيما عدا شهر أبريل، حيث تؤدي الضريبة في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو.

ويكون سداد الضريبة في شكل نقدي أو بشيك على مصرف معتمد من البنك المركزي، أو بحوالة بريدية، وأعطت المادة (39) من اللائحة التنفيذية لرئيس مصلحة الضرائب الحق في تحديد جهة ووسيلة التحصيل حسب طبيعة بعض السلع والخدمات.

2 - بالنسبة للسلع المستوردة:

طبقاً للفقرة الثانية من المادة (31) من القانون 67 لسنة 2016، والفقرة الثانية من المادة (39) من اللائحة التنفيذية للقانون تؤدي الضريبة على السلع المستوردة في مرحلة الإفراج عنها من الجمرک المختص وقت سداد الضريبة الجمركية ووفقاً للإجراءات الجمركية المقررة في هذا الشأن، ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل سداد الضريبة المستحقة بالكامل.

3 - بالنسبة للألات والمعدات المستوردة:

نصت المادة (40) من اللائحة التنفيذية على أن يجوز لرئيس المصلحة الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات المستوردة من الخارج واللازمة للعملية الإنتاجية وذلك وفقاً لشروط السداد والحدود والقواعد والضمانات التي يصدر بها قرار منه ولا يجوز الإفراج النهائي عن هذه السلع قبل أداء الضريبة أو ضريبة الجدول المستحقتين أو كليهما بالكامل.

ولقد شملت المادة (40) على تيسيرات في سداد الضريبة في حالة الآلات والمعدات المستوردة من الخارج لإنتاج سلعة أو تأدية خدمة معفاة من الضريبة أو من ضريبة الجدول أو كليهما، حيث نصت على أن يكون سداد الضريبة المستحقة عند الإفراج من الجمارك على النحو التالي: يسد 5% من قيمة الضريبة المستحقة عند الإفراج المؤقت عن الآلات والمعدات بالجمرك المختص.

يسد باقي الضريبة على أربع أقساط متساوية ، يؤدي القسط الأول منها بعد انقضاء سنتين من تاريخ الإفراج المؤقت. في حالة التأخر عن سداد أي من هذه الأقساط ، تستحق كامل الأقساط المتبقية ، بالإضافة للضريبة الإضافية والتي يتم حسابها في هذه الحالة من تاريخ الإفراج المؤقت وحتى تاريخ السداد.

كما شملت المادة (40) أيضاً تيسيرات في سداد الضريبة في حالة الأتوبيسات وسيارات الركوب المستوردة لأغراض خدمة النقل السياحي، وذلك بأن يسدد عند الإفراج الجمركي نسبة 25% من الضريبة المستحقة سواء كانت ضريبة قيمة مضافة أو ضريبة جدول أو كليهما، ويسدد الباقي على قسطين متساويين بعد انقضاء سنة من تاريخ الإفراج، على أن لا يجوز التصرف في الآلات والمعدات أو سيارات الركوب والأتوبيسات المشار إليها ضمن التيسيرات التي نصت عليها المادة (40) إلا بعد سداد كامل الضريبة المستحقة.

4 - بالنسبة للخدمات المستوردة :

نصت الفقرة الثانية من المادة (32) من القانون 67 لسنة 2016، والمادة (42) من اللائحة التنفيذية، أنه في حالة قيام شخص غير مقيم في مصر وغير مسجل، وليس له في مصر ممثل ضريبي أو وكيل عنه، بتقديم خدمات داخل البلاد، يجب على المستفيد من الخدمة حساب الضريبة وتوريدها خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تلقي الخدمة.

ويطبق هذا الحكم أيضاً على الخدمة التي تقدمها الشركة الأم أو المركز الرئيسي في الخارج إلى المنشآت التابعة لها أو فروعها في مصر، ويكون للفروع أو المنشآت العاملة في مصر حصة في تكاليف هذه الخدمات مقابل استفادتها منها.

وفي حالة عدم أداء الضريبة في الموعد المحدد، تستحق ضريبة إضافية، ويتم تحصيلها مع الضريبة الأصلية وبذات الإجراءات.

ضمانات التحصيل:

أعطت المادة (34) من القانون 67 لسنة 2016 لمصلحة الضرائب الحق في اتخاذ إجراءات الحجز الإداري طبقاً لأحكام قانون الحجز الإداري رقم 308 لسنة 1955، لتحصيل الضريبة في حالة تأخر المكلف عن سدادها.

كما جعلت المادة (51) من القانون 67 لسنة 2016 ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول والضريبة الإضافية لها الامتياز على جميع أموال المدينين بها أو المكلفين بتحصيلها وتوريدها إلى المصلحة بحكم القانون، وذلك بالأولوية على كافة الديون الأخرى عدا المصاريف القضائية.

الفصل الرابع خصم ورد الضريبة

يعتبر المبدأ المعمول به عند فرض ضريبة القيمة المضافة على السلع والخدمات خلال مراحل الإنتاج والبيع والتوزيع، أنها ضريبة تسترد خلال مراحل التداول ولا يتحملها إلا من حصل على السلعة أو الخدمة لاستهلاكها سواء كان شخص طبيعي أو اعتباري. ولهذا السبب يشمل قانون الضريبة على القيمة المضافة قواعد لاسترداد الضريبة عن طريق خصم الضريبة السابق سددها أو ردها، وهذا ما سوف نتناوله من خلال النقاط التالية:

خصم الضريبة :

سمح المشرع - في نص المادة (22) من القانون 67 لسنة 2016 والمواد من (26) إلى (30) من اللائحة التنفيذية للقانون - للمسجل عند حساب الضريبة المستحقة عليه أن يخصم ما سبق سداده أو حسابه من ضريبة على المردودات من مبيعاته وما سبق تحميله من ضريبة على مدخلاته، بما فيها الضريبة السابق تحميلها على السلع والخدمات التي تم بيعها بمعرفة المسجل في كل مرحلة من مراحل توزيعها ويتم هذا الخصم على النحو التالي:

أولاً: خصم الضريبة على المردودات من المبيعات:

مردودات المبيعات هي عبارة عن ظاهرة تجارية متعارف عليها، ولقد عالجها المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة عن طريق السماح

للمسجل بخصم ما قد سبق أن دفعه من الضريبة على المردودات من مبيعاته من الضريبة المستحقة على قيمة مبيعاته خلال شهر المحاسبة. ولقد نصت الفقرة أولاً من المادة (17) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن تخصم الضريبة على مردودات المبيعات بالشروط الآتية:

- 1 - يسمح بخصم الضريبة السابق سدادها بالفعل عن السلع المرتدة.
- 2 - أن تكون السلع المرتدة قد تم استلامها فعلاً بحالتها التي بيعت عليها وقيدت في السجلات والدفاتر المنتظمة للمسجل، وقد تم رد قيمتها للمشتري بما فيها من ضرائب أو تعليتها على حساب المسجل بالدفاتر.
- 3 - يصدر المسجل إشعار خصم أو إضافة مؤرخاً ويحمل رقم مسلسل، ويظهر بهذا الإشعار كل البيانات الخاصة بالبائع والمشتري من اسم وعنوان ورقم وتاريخ الفاتورة الضريبية الأصلية وبيان الضريبة الواجبة الخصم والمضافة.

مثال: بفرض أن مبيعات (أ) خلال شهر يناير كانت 300 وحدة للعميل (س)، و400 وحدة للعميل (ص)، وذلك بسعر 100 جنيه للوحدة، وقدم إقراره عن شهر يناير متضمناً كمية المبيعات لعملائه، وسدد الضريبة المستحقة وقدرها 9800 جنيه بواقع 14% من ثمن البيع.

في شهر فبراير قام العميل (س) برد عدد 30 وحدة لعدم مطابقتها للمواصفات، علماً بأن مبيعات (أ) خلال شهر فبراير بلغت 400 وحدة. المطلوب: حساب ضريبة القيمة المضافة المستحقة على (أ) عن شهر فبراير.

الحل

في هذه الحالة يجب على (أ) أن يصدر إشعار خصم بكمية الوحدات المردودة من الكميات المباعة خلال شهر فبراير، ويكون من حقه أن يقوم بتسوية الضريبة السابق سدادها عن 30 وحدة المرتدة وتكون الضريبة المستحقة عن مبيعات (أ) عن شهر فبراير كالتالي:

$$\begin{aligned} & \text{الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير} = \\ & \text{الضريبة المستحقة عن مبيعات شهر فبراير} - \text{الضريبة عن الوحدات المرتدة} \\ & = (400 \text{ وحدة} \times 100 \text{ ج} \times 14\%) - (30 \text{ وحدة} \times 100 \text{ ج} \times 14\%) \\ & = 5600 - 420 = 5180 \text{ جنيه.} \end{aligned}$$

ثانياً: خصم الضريبة السابق تحصيلها على مدخلات السلع والخدمات:
 سمح القانون للمسجل بخصم الضريبة على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار من الضريبة المستحقة على قيمة المبيعات. ويقصد بالضريبة على المدخلات لأغراض ضريبة القيمة المضافة بأنها الضريبة التي تحملها المكلف عند شراء أو استيراد السلع بما فيها الآلات والمعدات والخدمات، سواء مباشرة أو غير مباشرة، والمتعلقة ببيع سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة. وترجع فلسفة المشرع الضريبي في هذا النوع من الخصم إلى تخفيض العبء عن المستهلك النهائي، حيث أن خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من الضريبة على قيمة مخرجاته (المبيعات) يؤدي إلى اعتبارها جزء من عناصر تكلفة النشاط، مما يترتب عنه زيادة أسعار بيع السلع وبالتالي زيادة العبء على المستهلك وللإيضاح ذلك نسوق المثال التالي:

مثال: بفرض أن أحد تجار الجملة قام بشراء سلع من أحد الشركات الصناعية بمبلغ 1140 جنيه شاملة 140 جنيه ضريبة قيمة مضافة (14%)، وتبلغ المصاريف التي تحملها لبيع هذه السلع لتاجر التجزئة 500 جنيه، ويتم بيع السلع على أساس التكلفة بالإضافة إلى هامش ربح 20% من التكلفة.
 المطلوب: تحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة مع بيان أثر خصم الضريبة على المدخلات (المشتريات) من قيمة الضريبة على المخرجات (المبيعات).

الحل

أ - في حالة تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة لا تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

$$\text{تكلفة السلعة} = 1000 + 500 = 1500 \text{ جنيه}$$

$$\therefore \text{سعر البيع} = 1500 + (1500 \times 20\%) = 1800 \text{ ج}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند البيع لتاجر التجزئة

$$= 1800 \times 14\% = 252 \text{ ج.}$$

∴ إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة

$$= 1800 + 252 = 2052 \text{ ج.}$$

وفي هذه الحالة تتحدد الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة الضرائب كالتالي:

ضريبة القيمة المضافة - الضريبة المسددة على المدخلات (المشتريات) =

$$= 252 - 140 = 112 \text{ ج.}$$

ب - في حالة عدم تطبيق مبدأ الخصم:

في هذه الحالة تعتبر الضريبة التي سددها التاجر عند شراء السلع من ضمن عناصر التكاليف، وتأسيساً على ذلك تتحدد التكلفة كالتالي:

$$\text{تكلفة السلعة} = 1000 + 140 + 500 = 1640 \text{ جنيه.}$$

$$\therefore \text{سعر البيع} = 1640 + (1640 \times 20\%) = 1968 \text{ جنيه.}$$

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند البيع لتاجر التجزئة

$$= 1968 \times 14\% = 275,52 \text{ جنيه.}$$

إجمالي ثمن البيع شامل الضريبة = 1968 + 275,52 = 2243,52 جنيه.

وفي هذه الحالة تكون الضريبة الواجب على تاجر الجملة توريدها لمصلحة ضرائب المبيعات هي الضريبة المستحقة بالكامل (275,52 جنيه) دون السماح بخصم ما سبق سداده من ضريبة على المدخلات.

ومما سبق نستنتج أن تطبيق مبدأ خصم الضريبة على المدخلات يترتب عنه أولاً انخفاض سعر البيع كنتيجة لانخفاض التكلفة، وثانياً انخفاض العبء الضريبي.

حالات خصم الضريبة على المدخلات:

نصت الفقرة ثانياً من المادة (26) من اللائحة التنفيذية على خصم ما تحمله المسجل من ضريبة على ما يأتي :

1 - المدخلات من السلع والخدمات المباشرة وغير المباشرة، إذا كانت جميع مبيعات المسجل خاضعة للضريبة خلال الفترة الضريبية، ونصت اللائحة التنفيذية للقانون بأن المدخلات غير المباشرة تشمل تكاليف الإنتاج والتشغيل غير المباشرة وتكاليف البيع والتوزيع والمصاريف الإدارية والعمومية.

2 - المشتريات بغرض الاتجار.

3 - ما سبق سداً من ضريبة على السلع والخدمات المستوردة، وفقاً لبيانات شهادة الإجراءات الجمركية، وإيصال السداد بالجمرك.

هذا ويراعى عند خصم المدخلات ما يلي:

1 - إذا كانت الضريبة السابق سدادها على المدخلات والمشتريات بغرض الاتجار تزيد على الضريبة المستحقة على المخرجات والمبيعات خلال شهر المحاسبة:

يخصم من ضريبة القيمة المضافة المستحقة ، الضريبة السابق سدادها على المدخلات شهرياً حتى يتم استنفادها، وذلك كله شريطة حيازة المسجل للفواتير الضريبية المؤيدة للضريبة المسددة.

مثال: قامت أحد الشركات الصناعية خلال شهر يناير بشراء خامات من السوق المحلي بمبلغ 220 ألف جنيه وسددت عنها ضريبة قيمة مضافة 14%، واستخدمت هذه الخامات في إنتاج منتجاتها المتعددة، وكانت مبيعات هذه الشركة من منتجاتها خلال نفس الشهر 200 ألف جنيه، تتضمن مبيعات

نقدية بمبلغ 80 ألف جنيه والباقي مبيعات آجلة، وتخضع مبيعات الشركة للضريبة بسعر 14%.

والمطلوب: حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير.

الحل

أ - حساب ضريبة القيمة المضافة على مبيعات الشركة النقدية والآجلة:

$$200000 \times 14\% = 28000 \text{ جنيه}$$

ب - حساب ضريبة القيمة المضافة المسددة على الخامات والقابلة للخصم:

$$220000 \times 14\% = 30800 \text{ جنيه}$$

ج - حساب الضريبة المستحقة السداد عن شهر يناير:

28000 جنيه	ضريبة القيمة المضافة المستحقة
30800 جنيه	يخصم: الضريبة على المدخلات والقابلة للخصم
(2800) جنيه	الباقي بالسالب

يمثل الباقي ضريبة قيمة مضافة قابلة للخصم من الضريبة المستحقة عن الشهر التالي (فبراير) ولا يستحق على الشركة عن شهر يناير ضرائب واجبة السداد.

2 - إذا كانت بعض مبيعات المسجل خلال الفترة الضريبية خاضعة للضريبة، والبعض الآخر معفى من الضريبة:

تخصم ضريبة المدخلات التي استخدمت في تحقيق المبيعات الخاضعة للضريبة فقط وتحسب على أساس نسبة المخرجات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المخرجات أي تحسب قيمة المدخلات القابلة للخصم على النحو التالي:

$$\text{المدخلات القابلة للخصم} =$$

$$\text{قيمة المدخلات خلال الفترة الضريبية} \times \text{المبيعات الخاضعة} \\ \text{أجمالي المبيعات}$$

مثال: بلغت قيمة المواد الخام التي تم شراؤها من السوق المحلي من بائع مسجل 100 ألف جنيه وسدد عنها ضريبة ق.م واستخدمت في صناعة مخرجات قيمتها 600 ألف جنيه منها 480 ألف جنيه مخرجات خاضعة للضريبة والباقي مخرجات معفاة.

المطلوب :

أ - تحديد مقدار المدخلات القابلة للخصم .

ب - تحديد مقدار الضريبة الواجبة السداد في هذه الحالة.

الحل

$$\text{أ - المدخلات القابلة للخصم} = 100000 \times 480000$$

$$\underline{\hspace{1cm}} \\ 600000$$

= 80000 جنيه

ب - الضريبة الواجبة السداد : تتحدد كالتالي :

67200	480000	المبيعات: مبيعات خاضعة للضريبة بسعر %14
	120000	مبيعات معفاة من الضريبة
67200	600000	إجمالي المبيعات/ضريبة ق.م المستحقة (1)
11200	80000	(-) المدخلات : مدخلات قابلة للخصم: مدخلات السلع الخاضعة للضريبة
	20000	مدخلات غير قابلة للخصم : مدخلات السلع المعفاة
11200	100000	أجمالي المدخلات / الضريبة القابلة للخصم (2)
56000		الضريبة الواجبة السداد (1 - 2)

3 - إذا كان المسجل قد قام بخصم الضريبة على مدخلات سلع معفاة من الضريبة في إقرارات سابقة يحرر إشعار إضافة بهذه الضريبة.

4 - تسري أحكام الخصم على مبيعات السلع والخدمات للجهات المعفاة:

يخصم أيضاً من ضريبة القيمة المضافة المستحقة ما سددته المسجل من ضريبة مدخلات لسلع أو خدمات تم بيعها لجهات معفاة مثل شركات البحث

والتنقيب واستخراج البترول والمعادن والتي شملت اتفاقيتها الإعفاء الضريبية، وكذلك ضريبة مدخلات السلع والخدمات المباعة لجهات تمويل بمنح صدر قانون بإعفائها.

مثال: بفرض أن تاجر مسجل قام بشراء 5000 وحدة من السلع التي يتاجر فيها بمبلغ 100 جنيه للوحدة ، وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 14% ، ولقد قام خلال الفترة الضريبية ببيع 4000 وحدة في السوق المحلي بسعر 130 جنيه للوحدة ، وباع الكمية المتبقية لشركة بدر للبترول (معفاة من الضريبة) بسعر 130 جنيه أيضاً.

المطلوب: تحديد الضريبة المستحقة على المسجل سدادها بعد إعمال قواعد الخصم.

الحل

الضريبة (%14)	قيمة السلع	بي ان
72800	52000 0	المبيعات : 1 - مبيعات في السوق المحلي خاضعة بسعر 14%(4000 وحدة × 130 ج) 2-مبيعات لشركة بدر للبترول (معفاة) 1000وحدة × 130 جنيه
—	13000 0	
72800	65000 0	أجمالي المبيعات / الضريبة المستحقة
(70000)	50000 0	يخصم: الضريبة على المدخلات لكل من السلع الخاضعة للضريبة والسلع المباعة لجهات

		معفاة (5000 وحدة × 100 جنيهه × 14%)
2800	الضريبة الواجبة السداد	

5 - تخصم ضريبة المدخلات التي تم شراؤها خلال الفترة الضريبية سواء استخدمت هذه المدخلات في تحقيق مبيعات خلال ذات الفترة الضريبية أو بعدها:

سمحت المادة (27) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة بأن تخصم ضريبة المدخلات في إقرار الشهر الذي تم خلاله الشراء ، بغض النظر عن ما إذا كانت هذه المدخلات استخدمت في النشاط خلال الفترة الضريبية (الشهر) أو لم تستخدم بعد ومازالت في المخازن. مثال: بفرض أن أحد المصانع المسجلة في مصلحة الضرائب المصرية، قد أشتت خلال شهر (xx) خامات بمبلغ 10000 جنيه من بائع مسجل ، وسددت عنها ضريبة 1400 جنيه (14%)، وبفرض أن المصنع أستخدم نصف هذه الخامات فقط في تصنيع منتجاته خلال الشهر ، والنصف الباقي مازال في المخازن لم يتم تصنيعه بعد، فيكون من حق المصنع عند تقديم إقراره عن شهر (xx) أن يخصم من الضريبة المستحقة عليه ضريبة هذه الخامات بالكامل أي مبلغ 1400 جنيه.

شروط خصم الضريبة على المدخلات:

نصت المادة (30) من اللائحة التنفيذية لقانون الضريبة على القيمة المضافة إلى أنه في جميع حالات الخصم يشترط أن يقوم المسجل بتقديم شهادة موقعة من محاسب مقيد في جدول المحاسبين والمراجعين تفيد أحقية المسجل في خصم الضريبة.

ونرى أنه حتى ينتهي للمحاسب القانوني تقديم هذه الشهادة، فيجب عليه أن يتحقق من توافر ما يلي:

1 - أن المسجل يقوم بتقديم الإقرار الشهري في موعده القانوني مصحوباً بالسداد.

2 - أن يتم الخصم بمعرفة المسجل أو وكيله دون غيرهما، ويكون خصم الضريبة السابق سدادها ضمن الإقرار الشهري.

- 3 - أن تكون الضريبة المخصومة عن مشتريات بغرض البيع أو مدخلات استخدمت في تصنيع سلع خاضعة للضريبة.
 - 4 - أن تكون السلع المراد خصم الضريبة المسددة عنها مشتراه من بائع مسجل بموجب فاتورة ضريبية.
 - 5 - أن يتم الخصم في الإقرار في ذات الفترة الضريبية التي تم الشراء فيها.
 - 6 - الاحتفاظ بالفواتير الضريبية الدالة على سداد الضريبة.
- ثالثاً: الحالات التي لا يسمح فيها بخصم الضريبة:

نصت الفقرة الأخيرة من المادة (22) من القانون 67 لسنة 2016 على الحالات التي لا يسري عليها أحكام خصم الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات المباعة. وتتخصر هذه الحالات في ما يلي:

- 1 - ضريبة الجدول سواء على سلع أو خدمات خاضعة بذاتها أو كمدخلات في سلع أو خدمات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، وذلك فيما لم يرد به نص خاص بالقانون.
- 2 - ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة.
- 3 - السلع والخدمات المعفاة.

وسوف نتناول كل حالة من هذه الحالات بالتوضيح من خلال النقاط التالية:

1 - ضريبة الجدول:

تستحق ضريبة الجدول على السلع والخدمات المنصوص عليها في الجدول لمرة واحدة عند تحقق واقعة بيعها أو أدائها لأول مرة أو استيرادها، ولا يسمح بخصم ضريبة الجدول المسددة على المدخلات من السلع والخدمات، وتعد بالنسبة لدافعها من عناصر التكلفة.

فضريبة الجدول لها آلية خاصة، فهي لا تخصم (أي لا تسترد) ولا يخصم منها، فالمسجل الذي يتعامل في سلع أو خدمات خاضعة لضريبة الجدول، يقوم عند بيع السلعة أو تأدية الخدمة بتحصيل الضريبة وتوريدها مع إقراره الشهري، والمشتري أو متلقي الخدمة والمسدد للضريبة ليس له حق

الاسترداد وبالتالي يتحمل الضريبة ولا يمكنه في حالة إذا كانت هذه المبيعات خاضعة للضريبة على القيمة المضافة، خصمها في إقراراته من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعاته.

وجدير بالذكر أن هذا النص لا يخل بحق المسجل في خصم ضريبة القيمة المضافة المسددة عن السلع والخدمات الخاضعة لضريبة الجدول ولضريبة القيمة المضافة، ويمكن توضيح ما يرتبط بالخصم في ضريبة الجدول من خلال الأمثلة التالية:

المثال الأول: شركة مسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية وتعمل في مجال تصنيع أجهزة تكييف، قامت خلال الفترة الضريبية باستيراد مستلزمات لتصنيع أجهزة التكييف بلغت قيمتها للأغراض الجمركية 500 ألف دولار (سعر الدولار 16 جنيه) وسددت عنها ضريبة جمركية 50% وضريبة قيمة مضافة 14% عند الإفراج الجمركي. استخدمت هذه المستلزمات في تصنيع 1500 جهاز تكييف، ولقد تم خلال الفترة الضريبية بيع 1000 جهاز لأحد الموزعين بسعر 9000 جنيه للجهاز، ويخضع جهاز التكييف كمنتج تام لضريبة الجدول بسعر 8% من ثمن البيع، بالإضافة لضريبة القيمة المضافة 14%.

المطلوب حساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة الواجب عليه سدادها.

الحل

أ - حساب ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة على الأجهزة المباعة:
 قيمة المبيعات = 1000 جهاز × 9000 جنيه = 9000000 جنيه
 ضريبة الجدول = 9000000 × 8% = 720000 جنيه ويجب على المسجل توريدها مع الإقرار.

وعاء ضريبة القيمة المضافة (إجمالي القيمة البيعية للأجهزة شاملة ضريبة الجدول) = 9000000 جنيه + 720000 جنيه = 9720000 جنيه

ضريبة القيمة المضافة = $9720000 \times 14\% = 1360800$ جنيته
وللمسجل أن يخصم منها ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج
الجمركي.

ب - حساب ضريبة القيمة المضافة المسددة عن الإفراج الجمركي :

8000000	قيمة المستلزمات المستوردة = 500000 دولار $\times 16$ جنيته
4000000	+ الضريبة الجمركية = $8000000 \times 50\%$
12000000	وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي
1680000	ضريبة القيمة المضافة عند المسددة عند الإفراج الجمركي

ج - حساب الضريبة المستحق على المسجل سدادها:

720000 ج		ضريبة الجدول
	1360800	ضريبة القيمة المضافة
	(1680000)	(-) ضريبة القيمة المضافة المسددة عند الإفراج الجمركي
	(319200)	ضريبة القيمة المضافة المستحقة (رصيد دائن) ويرحل ليخصم في إقرار الشهر التالي.
720000 ج		الضريبة المستحقة السداد

يلاحظ من المثال السابق أنه بالرغم من وجود رصيد للمسجل طرف مصلحة الضرائب نتيجة أن ضريبة القيمة المضافة المسددة تزيد من المستحقة، إلا أن هذا الرصيد لا يستنزله ما يستحق للمصلحة من ضريبة الجدول، فـضريبة الجدول يجب أن تسدد بالكامل، ولا يخصم منها ضريبة قيمة مضافة.

المثال الثاني: باستخدام بيانات المثال السابق وبفرض أن هناك موزع لأجهزة تكييف اشترى 100 جهاز من الشركة السابق ذكرها، بسعر 9000 جنيته للجهاز، مضافاً له ضريبة الجدول 8%، وضريبة القيمة المضافة 14%، وخلال الفترة الضريبة باع هذه الأجهزة بسعر 10000 جنيته للجهاز الواحد.

المطلوب: حساب الضريبة الواجب عليه سدها بعد إعمال قواعد الخصم
الحل

الضريبة (%14)	قيمة السلع	بيان
140000	1000000	أولاً: المبيعات
136080	972000	ثانياً المدخلات : قيمة المدخلات 900000 + ضريبة الجدول (8%) 72000 إجمالي قيمة المدخلات ضريبة القيمة المضافة = 972000 × 14% = 136080 وتكون قابلة للخصم
3920		ضريبة القيمة المضافة الواجب سدها

يلاحظ من المثال السابق ما يلي:

أ - مبيعات الموزع لا تخضع لضريبة الجدول، ولكن تخضع لضريبة القيمة المضافة.

ب - ضريبة الجدول المستحقة على المدخلات من أجهزة التكييف اعتبرت من تكلفة المدخلات، ولم يطبق بشأنها مبدأ الخصم.

ج - ضريبة القيمة المضافة التي حسبت على إجمالي قيمة المدخلات، تم خصمها من ضريبة القيمة المضافة المستحقة على مبيعات الموزع من الأجهزة.

وبالرغم من أن ضريبة الجدول لا يجوز الخصم منها إلا أن المشرع الضريبي في المادة رقم (37) من القانون 67 لسنة 2016 سمح بالتسوية (بالخصم) من ضريبة الجدول المستحقة في حالتين وهما:

الأولى: الضريبة السابق سدادها على مردودات المبيعات.

الثانية: ضريبة القيمة المضافة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع غيارها والمستخدم في إنتاج السلع أو الخدمات الخاضعة لضريبة الجدول

فقط. أما إذا كانت السلع والخدمات خاضعة لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة فإن الضريبة المسددة على أجزاء الآلات والمعدات وقطع غيارها يتم خصمها من ضريبة القيمة المضافة وليس من ضريبة الجدول. مثال: بفرض أن منتج قام بشراء قطع غيار لآلاته بمبلغ 100 ألف جنيه وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 14 ألف جنيه، وبفرض أنه يستخدم آتاه في إنتاج سلع تخضع لضريبة الجدول فقط، وكانت ضريبة الجدول المستحقة عن مبيعاته في الفترة الضريبية تبلغ 20 ألف جنيه، فإن هذا المنتج يستطيع أن يقوم بخصم ضريبة قطع الغيار من ضريبة الجدول المستحقة ويسدد الباقي والبالغ في هذه الحالة 6000 جنيه.

وبفرض في المثال السابق أن المنتج يستخدم آتاه في إنتاج سلع تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، وكان يستحق عن مبيعاته 20 ألف جنيه ضريبة جدول، 30800 ضريبة قيمة مضافة، ففي هذه الحالة سيقوم المنتج بسداد ضريبة الجدول بالكامل (20 ألف جنيه)، أما ضريبة القيمة المضافة فيخصم منها ضريبة قطع الغيار ويسدد الباقي والبالغ في هذه الحالة 16800 جنيه.

2 - ضريبة المدخلات المدرجة ضمن التكلفة:

إذا قام المسجل بتحميل حسابات التكلفة بدفاته بضريبة القيمة المضافة المسددة على مدخلاته من السلع والخدمات، لا يحق له إن يستردها، ولا يحق له إعمال مبدأ الخصم.

3 - الضريبة على المدخلات لسلع أو خدمات معفاة:

لا يسمح بخصم الضريبة المسددة عن المدخلات من السلع والخدمات التي تدخل في إنتاج سلع أو خدمات معفاة، وفي حالة إذا كان المسجل يتعامل في سلع أو خدمات بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى فيكون خصم المدخلات بنسبة المبيعات الخاضعة للضريبة إلى إجمالي المبيعات، وهذا ما سبق أن تم تناوله عند تناول حالات خصم الضريبة على المدخلات.

رد الضريبة

توسع قانون ضريبة القيمة المضافة رقم (67) لسنة 2016 في الحالات التي يتم فيها رد الضريبة، ونصت المادة (30) من القانون على هذه الحالات، وشملت الحالات الآتية:

1 - رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها.

2 - رد الضريبة التي حصلت بطريق الخطأ.

3 - رد الرصيد الدائن الذي مر عليه أكثر من ست فترات ضريبية متتالية.

4 - رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات.

وسوف نتناول كل حالة من هذه الحالات بالتوضيح من خلال النقاط التالية:
أولاً: الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها:

نص البند (1) من المادة (30) من القانون رقم 67 لسنة 2016 على رد الضريبة السابق سدادها أو تحميلها على السلع والخدمات التي يتم تصديرها سواء صدرت بحالتها أو أدخلت في سلع أو خدمات أخرى، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن، بشرط توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي وفقاً للضوابط التي يحددها.

ولقد حددت المادة (35) من اللائحة التنفيذية للقانون الشروط التي يجب توافرها لرد الضريبة على الصادرات، وفرقت في تلك الشروط بين السلع المصدرة للخارج، والخدمات المصدرة، وذلك على النحو التالي:

أ - بالنسبة للسلع المصدرة: ينبغي لرد الضريبة توافر الشروط الآتية:

1 - أن تكون السلع أو مدخلاتها تم شراؤها من مسجل بموجب فاتورة ضريبية.

2 - ألا يكون قد سبق استعمالها بمعرفة المصدر.

- 3- أن تكون السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة قد تم تصديرها وفقاً للإجراءات الجمركية المتعارف عليها وبمعرفة مصلحة الجمارك.
- 4- أن يتم توريد قيمة الصادرات إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي ، وفي حالة تعذر إثبات التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد ومنها:
- التسويات الناتجة عن البيع بالمقايضة، مع ضرورة تقديم ما يفيد أن قيمة السلعة المصدرة بالمقايضة سداداً لقيمة السلع المستوردة.
 - التسويات بين الشركات القابضة أو الأم والشركات التابعة لها.
- ويلاحظ أن هذا الشرط يعتبر قيداً على رد الضريبة المسددة على مدخلات السلع المصدرة، يهدف إلى توفير العملة الأجنبية للبنوك المصرية، ويعمل على ضمان عدم تهريب الأموال للخارج.
- ب- بالنسبة للخدمات المصدرة: ينبغي لرد الضريبة توافر الشروط التالية:
- 1- إثبات التعامل بين مقدم الخدمة في مصر وبين متلقيها في الخارج بتقديم عقد التوريد أو بأي وسيلة حسب طبيعة الخدمة.
 - 2- تقديم صورة كربونية أو الكترونية للفاتورة الضريبية أو المستخلص متضمنة بيانات تفصيلية عن الخدمة وعلى الأخص نوعها وقيمتها واسم ومحل إقامة كل من مؤدي الخدمة والمستفيد منها.
 - 3- تقديم صورة من المستند الذي يفيد سداد قيمة الخدمة بمعرفة متلقي الخدمة بالخارج بواسطة تحويل بنكي إلى أحد البنوك الخاضعة لإشراف البنك المركزي ، وفي حالة تعذر إثبات التحويل البنكي يعتد بأي من طرق السداد أو التسويات السابق الإشارة إليها.
 - 4- تقديم أصل الفاتورة الضريبية الخاصة بمدخلات أداء الخدمة.
 - 5- أن تتحقق المصلحة من سابقة توريد الضريبة المطلوب ردها.
- هذا وبجانب الشروط السابقة يجب لرد الضريبة على الصادرات أن يتوافر بصفة عامة الشروط التالية:

1 - لا يرد من الضريبة إلا ما سبق تحصيله منها بالفئة ذاتها والقيمة التي كانت سارية وقت السداد أو التحميل على ما تم تصديره بالفعل ، وبما لا يجاوز الرصيد الدائن.

2 - ألا تقل قيمة الصادرات عن قيمة مدخلاتها.

3 - ألا تدرج الضريبة المطلوب ردها ضمن عناصر التكلفة.

وقد تشمل عملية رد الضريبة كل من السلع المصدرة والسلع المستوردة المعاد تصديرها إلى الخارج سواء بحالتها أو استخدمت في مصنوعات محلية مصدرة إلى الخارج.

وبالنسبة للمغادر للبلاد له حق استرداد الضريبة السابق سداها للبائع المسجل عن مشترياته لسلع خاضعة للضريبة بمبلغ لا يقل عن خمسة آلاف جنيه مصري على أن يتم خروجها بصحبه.

ويتم استرداد الضريبة في هذه الحالة عن طريق المنفذ الجمركي أو عن طريق إدارة رد الضريبة بالمصلحة بموجب شيك يرسل بالبريد، وفي جميع الأحوال يخصم مصاريف إدارية 5% من مبلغ الضريبة المسترد.

ثانياً: رد الضريبة التي حصلت بالخطأ:

نصت المادة (37) من اللائحة التنفيذية على الشروط التي يجب أن تتوفر في حالة رد الضريبة المحصلة بالخطأ، وهذه الشروط هي:

1 - أن يتقدم المسجل بطلب كتابي إلى مصلحة الضرائب مبين فيه قيمة الضريبة المحصلة بالخطأ مع ذكر بيان الفترة الضريبية التي وقع فيها الخطأ.

2 - أن يرفق بالطلب كل المستندات المؤيدة لوجهة نظره.

ثالثاً: رد الرصيد الدائن :

لوحظ من خلال التطبيق العملي للضريبة العامة على المبيعات في بعض الحالات ظهور أرصدة دائنة لبعض المسجلين نتيجة زيادة مقدار الضريبة القابلة للخصم عن الضريبة المستحقة عليهم، مما يترتب عنه استحقاق ضريبة لهم، ولما كان قانون الضريبة العامة على المبيعات لا يسمح برد

الرصيد الدائن المستحق للمسجلين، فكان هذا الرصيد يظل قائماً لفترات طويلة، بالإضافة إلى زيادته بشكل مستمر في بعض الحالات، مما يفقد المسجل إمكانية استرداد حقه أو ضياعه، وينعكس على سيولته وربحيته، ولذلك حاول المشرع في قانون الضريبة على القيمة المضافة معالجة هذه المشكلة، ونصت المادة (30) من القانون 67 لسنة 2016 على أحقية المسجل في رد الرصيد الدائن للضريبة والمستحق له لدى مصلحة الضرائب إذا مر عليه ست فترات ضريبية متتالية.

لم تحدد اللائحة التنفيذية أية قواعد أو شروط لرد الضريبة في هذه الحالة سوى أن تتحقق مصلحة الضرائب من صحة هذا الرصيد قبل الرد. إلا أننا نؤكد أن ما سيتم رده هو المقدار الثابت من الرصيد الدائن إذا مر على ثبوته أكثر من ستة فترات ضريبية متتالية أي ستة أشهر.

مثال: بفرض أن أحد المسجلين قدم إقراراته عن ستة فترات متتالية موضحة رصيد دائن على النحو التالي:

الشهر	1	2	3	4	5	6
الرصيد الدائن	10000	12000	8000	7000	15000	12000

يكون له أحقية في رد الرصيد الدائن الثابت في هذه الأشهر الستة وهو أقل رصيد دائن والبالغ في هذه الحالة 7000 جنية.

رابعاً: رد الضريبة على الآلات والمعدات:

استحدث قانون الضريبة على القيمة المضافة رد الضريبة السابق سدادها على الآلات والمعدات التي تستخدم في إنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة للضريبة وذلك عند تقديم أول إقرار ضريبي، عدا الأتوبيسات وسيارات الركوب إلا إذا كان استخدامها هو النشاط المرخص به للمنشأة. وهذا يعتبر حافزاً للمسجلين يشجع على مشروعات الإحلال والتجديد واقتناء الآلات والمعدات الأكثر حداثة.

ويحظر على المسجل التصرف في الآلات والمعدات التي تم رد الضريبة عليها لمدة خمس سنوات، وفي حالة التصرف في الآلات أو المعدات السابق رد الضريبة عليها أو استخدامها في إنتاج سلعة أو أداء خدمة معفاة من الضريبة قبل مضي الخمس سنوات التالية للرد يلتزم المسجل بسداد الضريبة السابق ردها وفقاً لقيمتها وفئة الضريبة السارية في تاريخ التصرف. وينبغي أن نؤكد أنه في جميع حالات الرد السابق توضيحها لا يتم رد الضريبة إلا في حدود الرصيد الدائن، وفي موعد غايته خمسة وأربعون يوماً من تاريخ تقديم المسجل لطلب الرد مؤيداً بالمستندات، على أن يكون من بين المستندات الدالة على أحقية المسجل في رد الضريبة، شهادة موقعة من محاسب مقيد بسجل المحاسبين والمراجعين تفيد أحقية المسجل في رد الضريبة.

الفصل الخامس الإعفاءات من الضريبة

يقصد بالإعفاء الضريبي عدم تحصيل الضريبة عن سلعة معينة أو خدمة معينة، على الرغم من أن هذه السلعة أو الخدمة خاضعة للضريبة، ويكون الإعفاء لأسباب اقتصادية أو اجتماعية أو قانونية أو لمنع الازدواج الضريبي. ويختلف الإعفاء الضريبي عن رد الضريبة، فرد الضريبة يعنى استحقاق الضريبة على السلعة وسدادها ثم ردها في الحالات التي يجيز فيها القانون ذلك.

شمل قانون الضريبة على القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 نوعين من الإعفاءات وهما على النحو التالي:

النوع الأول: إعفاءات وردت ضمن نصوص القانون.

النوع الثاني: إعفاءات وردت في جدول الإعفاءات المرافق للقانون ، والذي شمل عدد 57 سلعة وخدمة معفاة من الضريبة.

وسوف يقتصر تناولنا على الإعفاءات التي وردت بنصوص القانون والتي شملتها المواد من المادة (23) وإلى المادة (28) من القانون 67 لسنة 2017.

أولاً: الإعفاءات التي تناولتها المواد (23)، (24)، (25):

هي مجموعة إعفاءات لبعض السلع مراعاة لقواعد المجاملة الدولية وتشمل هذه الإعفاءات ما يلي:

أ- ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي الأجانب العاملين غير الفخريين المعينين بالجدول التي تصدرها وزارة الخارجية، وكذلك ما يشتري أو يستورد للاستعمال الشخصي لأزواجهم وأولادهم القصر.

ب- ما يشتري أو يستورد من احتياجات السفارات والقنصليات غير الفخرية للاستعمال الرسمي، فيما عدا السلع الغذائية والمشترىات الروحية والأدخنة.

ج- يعفى بالنسبة للسيارات سياراة واحدة للاستعمال الشخصي للدبلوماسيوخمسة سيارات للسفارة أو القنصلية للاستخدام الرسمي. ولقد أعطى القانون الحق للوزير بالاتفاق مع وزير الخارجية زيادة هذا العدد.

د- ما يستورد للاستعمال الشخصي لموظفي البعثات الدبلوماسية والقنصلية الذين لم يستفيدوا من الإعفاء في البند (أ) ولقد حدد القانون هذه السلع في الأمتعة الشخصية وأثاث وأدوات المنزل كذلك سيارة واحدة مستعملة ويشترط لهذا الإعفاء ما يلي :

1- المعاينة.

2- اعتماد طلب الإعفاء من رئيس البعثة الدبلوماسية.

3- التصديق من وزارة الخارجية.

4- أن يكون ذلك في خلال 6 شهور من وصول المستفيد.

ويشترط بشكل عام للتمتع بالإعفاءات السابقة الذكر المعاملة بالمثل، ويقصد بالمعاملة بالمثل إعفاء التشريعات الأجنبية لأعضاء السلك الدبلوماسي والقنصلي المصري من الضريبة على القيمة المضافة أو ما يماثلها. ونصت المادة (24) من القانون بأن يحظر التصرف في الأشياء التي أعفيت لمدة خمس سنوات التالية للإعفاء.

هذا وأجازت المادة (25) من القانون لوزير المالية بالاتفاق مع وزير الخارجية ، إعفاء ما يستورد للاستعمال الشخصي لذوي المكانة من الأجانب بقصد المجاملة الدولية.

ثانياً: إعفاءات المادة (26) :

وهى مجموعة إعفاءات لبعض السلع من أهمها :-

- أ - العينات التي تستهلك في أغراض المعامل الحكومية.
- ب - إعفاء المتعلقات الشخصية المجردة من الصفة التجارية .
- ج - ما يستورد من الخارج كبديل تالف أو فاقد لأشياء سبق أن وردت من قبل وتم دفع الضريبة عليها بالكامل، ويشترط لهذا الإعفاء تحقق مصلحة الضرائب من ذلك.
- د - إعفاء الأمتعة الشخصية الخاصة بالمسافرين القادمين من الخارج من السلع المحلية أو المستوردة أو المشتراه من المناطق الحرة وذلك في حدود الإعفاءات الجمركية التي يتمتع بها المسافر.
- هـ - الأشياء التي تم تصديرها إلى الخارج وتم سداد الضريبة عليها بالكامل ثم أعيد استيرادها من الخارج بشرط تأكد مصلحة الضرائب من ذلك.

ثالثاً: إعفاءات المادة (27):

- حيث أجاز القانون لوزير المالية بالاتفاق مع الوزير المختص إعفاء بعض السلع من الضريبة وتشمل:
- أ - الهبات والتبرعات والهدايا للجهاز الإداري للدولة أو وحدات الإدارة المحلية.
- ب - ما يستورد للأغراض العلمية والتعليمية والثقافية بواسطة المعاهد العلمية والتعليمية ومعاهد البحث العلمي.

رابعاً: إعفاءات المادة (28):

- هي إعفاءات السلع، والمعدات، والأجهزة، والخدمات التي تخدم أغراض التسليح والدفاع والأمن القومي ، ويسرى الإعفاء أيضاً على مدخلات تصنيعها أو أدائها.
- ونصت المادة (28) من القانون على إعفاء كافة السلع والخدمات والأجهزة التي تخدم أغراض الدفاع والأمن القومي وكذلك الخامات ومستلزمات الإنتاج والأجزاء الداخلة في تصنيعها. ولقد تم تحديد هذه الإعفاءات طبقاً لشروط

معينة نصت عليها المادة (34) من اللائحة التنفيذية وهذه الشروط يمكن عرضها على النحو الآتي :

- أولاً: بالنسبة للشروط التي تخص وزارة الدفاع :
- 1- أن تكون السلع والخدمات والأجهزة المعفاة محددة بشهادة من وزارة الدفاع باعتبارها لازمة لأغراض التسليح، على أن يصدق على هذه الشهادات رئيس هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة أو من يفوضه.
 - 2- أن تسرى المادة السابقة على جميع قيادات القوات المسلحة وإدارتها والصناديق التابعة لها أو الملحقة بها.
 - 3- أن يكون تمويل شراء هذه السلع والأجهزة أو المعدات من موازنة وزارة الدفاع أو من مواردها الذاتية.
 - 4- أن تكون هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة هي جهة التعامل مع المصلحة فيما يتعلق بتنظيم أحكام الإعفاء.
 - 5- يتم تشكيل لجنة خاصة من المصلحة وهيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة بقرار يصدر من رئيس المصلحة بالاتفاق مع رئيس هيئة الشؤون المالية لمتابعة الإجراءات التنفيذية المتعلقة بالإعفاء.
 - 6- عند قيام وزارة الدفاع بشراء أو استيراد أو بيع بعض الأصناف أو أداء بعض الخدمات غير المقرر إعفاؤها من الضريبة، يجب على هيئة الشؤون المالية للقوات المسلحة إخطار مصلحة الضرائب بذلك لاتخاذ إجراءات تحصيل الضريبة.
 - 7- تتبع الإجراءات التالية لتطبيق الإعفاءات سالفه الذكر.
 - أ- تحرر وزارة الدفاع شهادة تفيد أن الاحتياجات المطلوب تدبيرها للقوات المسلحة هـ] لأغراض التسليح وتقدم هذه الشهادات إلى:
 - المنتج الصناعي.
 - أو - المستورد.
 - أو - مؤدى الخدمة.
- على أن تكون هذه الشهادة معتمدة من رئيس هيئة الشؤون المالية.

ب- يقوم المسجل بالبيع لوزارة الدفاع غير محمل بالضريبة مع إصداره الفاتورة الضريبية موضحاً بها هذه الأصناف معفاة من الضريبة طبقاً لنص المادة 28 من القانون.

ج- تقوم وزارة الدفاع المختصة بالإعفاءات بقيد بيانات الفواتير الضريبية الصادرة من المسجلين بدفاترها.

8- يخطر رئيس هيئة الشئون المالية للقوات المسلحة رئيس المصلحة بأسم من يفوضه بإصدار الشهادة المشار إليها ونموذج توقيعه.

ثانياً: بالنسبة للشروط التي تخص جهات أخرى بخلاف وزارة الدفاع : شملت المادة 28 من القانون بعض الجهات الأخرى بالإضافة إلى وزارة الدفاع هذه الجهات هي:

- 1- هيئة الأمن القومي.
- 2- الهيئة العربية للتصنيع.
- 3- الشركات ذات الطابع الحربي في الإنتاج والتابعة لوزارة الإنتاج الحربي.
- 4- وزارة الداخلية.

سمح المشرع لهذه الجهات بالإعفاء من ضريبة القيمة المضافة وذلك فيما يصدر فيه شهادة من الوزير أو رئيس الهيئة المختصة أو من يفوضه تفيد بأن هذه الاحتياجات لأغراض التسليح والدفاع والأمن القومي. هذا وتلتزم هذه الجهات بسداد الضريبة على أي مشتريات واحتياجات لا تدخل ضمن الأغراض المنصوص عليها في هذه المادة، وعلى ما تم بيعه لجهات غير معفاة من الضرائب.

الفصل السادس الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر

ألزم المشرع المسجل بإمساك مجموعة من المستندات والدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق الضريبة العامة على المبيعات. ولقد وضعت اللائحة التنفيذية للقانون القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها في تلك المستندات والدفاتر والسجلات وسوف نتناول في هذا الفصل بشيء من التفصيل القواعد والإجراءات والشروط الواجب توافرها في المستندات وفي الدفاتر والسجلات اللازمة لتطبيق هذه الضريبة.

أولاً : المستندات (الفواتير الضريبية)

يقصد بالفواتير الضريبية تلك الفواتير التي تعد وفقاً للنموذج الذي يصدر به قرار من رئيس مصلحة الضرائب. وتلعب الفواتير الضريبية دوراً هاماً وفعالاً في تطبيق ضريبة المبيعات، حيث تعتبر الفواتير المستند المؤيد للعمليات الخاضعة للضريبة، لذلك نصت المادة 12 من القانون 67 لسنة 2016 على إلزام المسجل بأن يحرر فاتورة ضريبة عند بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة، على أن تتضمن اسم المشتري ورقم تسجيله إن كان مسجلاً.

ولقد نصت المادة رقم (13) من اللائحة التنفيذية للقانون رقم 67 لسنة 2016 على مجموعة من الشروط الواجب توافرها في الفواتير الضريبية التي يحررها المسجل وهذه الشروط هي:

- 1 - أن تكون الفاتورة من أصل وصورة، يسلم الأصل إلى المشتري وتظل الصورة لدى المسجل.
- 2 - أن تكون الفواتير مسلسلة طبقاً لتواريخ تحريرها وخالية من الكشط والشطب.

- 3 - يجب أن تتضمن الفاتورة على الأقل البيانات التالية:
- أ - رقم مسلسل الفاتورة وتاريخ تحريرها.
 - ب - اسم المسجل وعنوانه، ورقم التسجيل.
 - ج - اسم المشتري وعنوانه ورقم تسجيله الضريبي أو رقمه القومي إن كان غير مسجلاً.
 - د - بيان بالسلعة المباعة أو الخدمة المؤداة من حيث الكمية والقيمة وفئة الضريبة مع بيان بإجمالي قيمة الفاتورة.
- 4 - أن يتم تسجيل بيانات الفاتورة بالسجل المعد لذلك لدى المسجل أولاً بأول.
- وفي حالة إلغاء الفاتورة يلتزم المسجل بالاحتفاظ بأصل الفاتورة الملغاة وجميع صورها.
- ولقد أجازت اللائحة التنفيذية لوزير المالية تعديل تلك البيانات أو إصدار نماذج لفواتير ضريبية تتفق مع طبيعة نشاط بعض المسجلين أو وضع ضوابط أخرى لها.
- ولقد أجاز القانون للجمعيات التعاونية الإنتاجية والجمعيات الخيرية والأسر المنتجة والتي تقوم بشراء مستلزمات الإنتاج وبيعها لأعضائها من الحرفيين وأصحاب الورش والمصانع الصغيرة، والأسر المنتجة المسجلين أن تحرر بيانات للعضو مع فاتورة البيع يوضح فيه أن مستلزمات الإنتاج مشتراه من منتجين أو مستوردين وسبق للجمعية سداد ضريبة القيمة المضافة عنها وفئة الضريبة المقررة عنها وفقاً لأحكام القانون.
- ولقد أعتبر المشرع المسجل الذي لا يصدر فواتير عن مبيعاته من السلع والخدمات المختلفة الخاضعة للضريبة أو إصدار غير المسجل لفواتير شاملة ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول تهرباً ضريبياً يعاقب عليه القانون حسب العقوبات المنصوص عليها في المادة 68 من القانون.
- ثانياً: الدفاتر والسجلات:

تنص المادة (13) من القانون 67 لسنة 2016 على ضرورة التزام المسجل بإمساك سجلات ودفاتر محاسبية منتظمة يدوياً أو إلكترونياً يسجل فيها العمليات التي تتم أولاً بأول، وأن يحتفظ بهذه الدفاتر مدة لا تقل عن خمس سنوات تالية لانتهاؤ السنة التي تم فيها القيد بالسجلات. ولقد حددت اللائحة التنفيذية للقانون قواعد وإجراءات التسجيل في هذه السجلات وكذلك البيانات التي يجب أن تشملها المستندات المؤيدة لهذه البيانات.

وتنقسم أنواع الدفاتر والسجلات التي يلتزم المسجل بإمساكها إلى:

أ- الدفاتر والسجلات المحاسبية:

تتمثل في الدفاتر والسجلات الآتية:

- 1- دفتر المشتريات: ويتضمن بيان بفواتير الشراء أو شهادات الإجراءات الجمركية.
- 2 - دفتر المبيعات: ويتضمن بيان بالفواتير الضريبية المحررة عن مبيعات المسجل.
- 3 - دفتر المردودات: ويتضمن بيان بالمشتريات والمبيعات المرتدة وذلك من واقع بيانات أسعار الخصم والإضافة.
- 4 - دفتر الصادرات: ويتضمن بيانات رسائل الصادر الجمركية، وتاريخ التصدير وميناء التصدير وجهة الوصول.
- 5 - سجل المخازن: ويقيد به حركة المخزون أولاً بأول.
- 6 - دفتر اليومية العامة: ويسجل به كافة العمليات التجارية التي يقوم بها المسجل، ومسحوباته الشخصية أو الخاصة، والمشغولات الداخلية، ومقبوضاته ومدفوعاته، والعمليات الآجلة.
- 7 - دفتر الجرد

ب - دفتر ملخص الضريبة :

هو دفتر إحصائي يحتفظ المسجل به يوضح فيه إجمالي الصفقات أو العمليات المتعلقة بالضريبة ويشتمل هذا الدفتر على البيانات التالية:

- إجمالي قيمة المبيعات بالإضافة إلى إجمالي قيمة المشتريات بدون الضريبة.
 - إجمالي قيمة الضريبة التي حملها على مبيعاته وعلى السلع والخدمات للاستعمال الشخصي أو للاستخدام الخاص، والتصرفات الأخرى، وذلك عن كل فترة ضريبية على حده.
 - إجمالي الضريبة على المشتريات (المدخلات) القابلة للخصم.
 - قيمة التسويات من واقع إشعارات الخصم والإضافة.
 - الضريبة المطلوب سدادها عن المسجل عن كل فترة ضريبية بعد الخصم.
- وينبغي على منتجي أو مستوردي السلع والخدمات الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول معاص، أن يتضمن دفتر ملخص الضريبة بيانات إجمالي قيمة المبيعات بدون الضريبة وضريبة الجدول، بالإضافة إلى ضريبة الجدول المطلوب سدادها عن كل فترة ضريبية.
- ج - الدفاتر والسجلات التي يلتزم بها بإمسائها كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة لضريبة الجدول فقط :**
- تنص المادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون على أن يلتزم كل مسجل يقوم بإنتاج سلعة أو أداء خدمة خاضعة لضريبة الجدول أن يمسك بالإضافة للدفاتر والسجلات المحاسبية السابق الإشارة إليها الدفاتر والسجلات الآتية:
- دفتر لإثبات السلع الوسيطة الداخلة في إنتاج السلعة أو الخدمة الخاضعة للضريبة وضريبة الجدول.
 - دفتر لقيود بيانات السلع المنتجة وكذلك العمليات التي يقوم بها.
 - دفتر ملخص ضريبة الجدول: يتضمن هذا الدفتر إجمالي العمليات المتعلقة بضريبة الجدول، وموضحاً فيه رقم كل دفتر استخرجت منه هذه الإجماليات.
- د - الدفاتر والسجلات في الأنظمة المبسطة:**

أجازت المادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون في حالة المسجل الذي يتبع نظم محاسبية مبسطة ، أن يمك لأغراض ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول الدفاتر الآتية:

1- دفتر المشتريات .

2- دفتر المتحصلات اليومية.

3- دفتر ملخص الضريبة.

هـ - الدفاتر والسجلات المحاسبية الاختيارية:

على الرغم من مجموعة السجلات والدفاتر السابقة الذكر والتي نص عليها المشرع في المادة (14) من اللائحة التنفيذية للقانون إلا أن العرف المحاسبي قد جرى على إمساك مجموعة من الدفاتر المحاسبية المساعدة التي ترتبط بشكل التنظيم للمنشأة ومن هذه الدفاتر:

- دفتر الأستاذ العام.

- دفتر يومية مساعدة (دفتر يومية المشتريات، دفتر يومية المبيعات).

- دفتر أستاذ مساعد (أستاذ مساعد المدينين، أستاذ مساعد الدائنين).

و - قوائم البيانات:

نصت المادة (15) من اللائحة التنفيذية أن يعتد بشريط آلة تسجيل النقد باعتبارها قائمة بيانات، وذلك في حالة استخدام ماكينات تسجيل النقدية أو أجهزة البيع الإلكترونية، على أن يصدر رئيس المصلحة القواعد والإجراءات التي تكفل انتظامها وتيسير مراقبتها ومراجعتها.

والجدير بالذكر أنه في حالة استخدام المسجل لأنظمة الحسابات الآلية فإنه يمكن اعتماد البيانات والملفات المستخدمة في ذلك كبديل للدفاتر والسجلات، وألزمّت اللائحة التنفيذية المسجل في هذه الحالة أن يحتفظ بجانب الدفاتر والسجلات وصور الفواتير ومستندات البيانات، بشريط آلة تسجيل النقد والبيع الإلكتروني لمدة خمس سنوات تالية لانتهاؤ السنة التي أجري فيها القيد.

الشروط الواجب توافرها في الدفاتر والسجلات:

من العرض السابق للدفاتر والسجلات اللازم إمسакها للمحاسبة عن ضريبة القيمة المضافة وضريبة الجدول، نخلص إلى أنه يجب أن تتوافر في الدفاتر والسجلات الشروط الآتية:

أ - أن تكون الدفاتر والسجلات المحاسبية منتظمة يتم القيد فيها أولاً بأول، وأن تكون ممسوكة طبقاً للقواعد المحاسبية الفنية المتعارف عليها.
ب - أن تكون صفحات الدفاتر والسجلات خالية من أى فراغ أو كتابة فى الحواشى.

ج - تحفظ الدفاتر والسجلات لمدة خمس سنوات تالية لإنتهاء السنة المالية التى أجرى فيها القيد بالسجلات والدفاتر.

د - يجب أن تكون القيود فى الدفاتر والسجلات مؤيدة بمستندات حقيقية محفوظة بطريقة منظمة يسهل معها ضبط العمليات ومراجعة القيود المحاسبية وتكفل لمسئولى الفحص سهولة العمل.

هـ- يجب أن تكون الدفاتر أمينة تعبر بصدق عن نشاط المسجل، حيث لاتعتبر نظامية الدفاتر ولا التأييد بالمستندات دليل على أمانة الدفاتر. وفى حالة توافر الشروط السابقة الذكر فى الدفاتر والسجلات الخاصة بالمسجل على مصلحة الضرائب الأخذ بها. والجدير بالذكر أن وجود بعض الأخطاء اليسيرة فى الدفاتر والسجلات لايعنى إهدار هذه الدفاتر والسجلات بشكل كلى، وإنما قد يحتاج الأمر إلى تعديل فى الإقرار الضريبي للمسجل بعد تدارك الخطأ وتصحيحه.

ثالثاً: الإقرار الضريبي:

يقصد بالإقرار الضريبي مايتقدم به المسجل من بيانات تتخذ كأساس لتحديد قيمة المبالغ الخاضعة للضريبة. ولقد ألزم المشرع الضريبي المسجل بتقديم إقراره الضريبي شهرياً عن الضريبة المستحقة على النموذج المخصص لذلك خلال الشهرين التاليين لانتهاى شهر المحاسبة مقترناً بسداد الضريبة، على أن

يقدم إقرار شهر أبريل وتسدد الضريبة عنه في موعد غايته اليوم الخامس عشر من شهر يونيو، وإذا وافق انتهاء المدة المقررة لتقديم الإقرار عطلة رسمية فيعتبر أول يوم تال للعطلة متمماً لهذه المدة.

ويلتزم المسجل بتقديم الإقرار الضريبي ولو لم يكن قد حقق بيوعاً أو أدى خدمات خاضعة للضريبة في خلال شهر المحاسبة.

ويجوز لبعض المصدرين أو المستوردين الذين يقومون بعملية تصدير أو إستيراد مرة واحدة أو مرتين في السنة أن يقدم إقرار عن الشهر الذي تمت فيه عملية التصدير أو الاستيراد إذا ما أقرنت بواقعة بيع خلال هذه الفترة، دون الحاجة إلى تقديم إقرار شهري.

هذا وفي حالة عدم قيام المسجل بتقديم الإقرار الخاص به في الموعد المحدد له يكون من حق مصلحة الضرائب تقدير الضريبة عن فترة المحاسبة مع بيان الأسس التي إستندت إليها المصلحة عند تقدير الضريبة.

شكل الإقرار الضريبي:

أوضحت اللائحة التنفيذية للقانون نموذج الإقرار الذي يقدمه المسجل (نموذج 10 ض.ق.م)، ويلاحظ أن نموذج الإقرار يتكون من ثلاث أجزاء وهي على النحو التالي:

الجزء الأول: ويشمل إقرار عن ضريبة القيمة المضافة، وياتزم بإعداده المسجل الذي يتعامل في سلع أو خدمات تخضع لضريبة القيمة المضافة، أو يتعامل في كلاهما.

الجزء الثاني: ويشمل إقرار ضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة، ويلتزم بإعداده من يتعامل في سلع أو خدمات تخضع لضريبة الجدول فقط أو تخضع لضريبة الجدول وضريبة القيمة المضافة.

الجزء الثالث: ويشمل إرشادات لإستيفاء بيانات الإقرار .

تعديل الإقرار الضريبي:

تنص المادة (15) من القانون 67 لسنة 2016 في فقرتها الأولى على أنه من حق مصلحة الضرائب أن تعدل في الإقرار الضريبي المقدم من قبل المسجل وذلك إذا تبين للمصلحة الضرائب أن قيمة الضريبة الواجب الإقرار عنها تختلف عما ورد بإقرار المسجل في أية فترة ضريبية، وذلك خلال خمس سنوات تبدأ من تاريخ إنتهاء المدة المحددة لتقديم الإقرار عن الفترة الضريبية.

وفي حالة قيام مصلحة الضرائب بإجراء تعديل على الإقرار الضريبي فإنه يجب على مصلحة الضرائب إخطار المسجل على النموذج المعد لذلك (نموذج 15 ض.ع.م.) بخطاب موصى عليه مصحوباً بعلم الوصول أو بأية وسيلة إلكترونية لها حجية في الإثبات وفقاً لقانون التوقيع الإلكتروني ، أو بأية وسيلة كتابية يتحقق بها العلم اليقيني . ولصاحب الشأن الطعن في تقدير المصلحة وفقاً للإجراءات المنصوص عليها قانوناً.

هذا وأوضحت المادة (17) من اللائحة التنفيذية للقانون مراعاة الآتي:

أ - في حالة تعديل الإقرار وإخطار المسجل بذلك خلال الثلاث سنوات الأولى والتي تبدأ من نهاية المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار، يتم حساب الضريبة الإضافية على الفروق الضريبية الناتجة عن التعديل، من تاريخ إنتهاء المدة المحددة قانوناً لتقديم الإقرار وحتى تاريخ سداد الفروق.

ب - في حالة تعديل الإقرار وإخطار المسجل بذلك بعد مضي الثلاث سنوات المشار إليها، وقيام المسجل بالسداد في التاريخ المحدد بالإخطار، يتم حساب الضريبة الإضافية على الفروق الضريبية الناتجة عن التعديل، عن مدة الثلاث سنوات المذكورة فقط، فإذا لم يتم السداد ، يتم حساب الضريبة الإضافية عن الثلاث سنوات بالإضافة إلى الفترة من تاريخ الإخطار وحتى تاريخ السداد.

تطبيقات شاملة على
ضريبة القيمة المضافة

أولاً: أسئلة نظرية

حدد مدى صحة أو خطأ العبارات الآتية مع التعليل للعبارات الخطأ وإعادة صياغتها في صورتها الصحيحة.

- 1 - تفرض ضريبة القيمة المضافة على جميع السلع والخدمات.
- 2 - ضريبة القيمة المضافة قابلة للخصم وغير قابلة للخصم في آن واحد.
- 3 - كل مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية مكلف بتحصيل الضريبة وتوريدها، وليس كل مكلف مسجل لدى المصلحة.
- 4 - يعتبر إصدار الفاتورة هو الواقعة المنشئة لضريبة القيمة المضافة.
- 5 - يعد الإفراج الجمركي واقعة منشأة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع والخدمات المستوردة.
- 6 - تعفى مبيعات التصدير من ضريبة القيمة المضافة.
- 7 - تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع وخدمات لازمة لمزاولة نشاطها.
- 8 - يلزم بالتسجيل كل شخص طبيعي أو اعتباري تبلغ مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة خلال اثني عشر شهراً 500 ألف جنيه.
- 9 - سمح القانون برد الضريبة السابق تحصيلها على السلع التي يتم تصديرها للخارج سواء صدرت بحالها أو دخلت في سلعة أخرى.
- 10 - لا يسمح بخصم ضريبة القيمة المضافة السابق توريدها عن المبيعات المرتدة.
- 11 - إذا كانت بعض مبيعات المسجل خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع للضريبة أو معفي، فيسمح له بخصم الضريبة السابق سدادها على كافة مدخلاته.
- 12 - يستحق ضريبة إضافية قدرها 1,5 في المائة (1.5%) من قيمة ضريبة القيمة المضافة غير المسددة عن كل سنة تأخير تلي فترة السداد المحددة.

13- يعد عند التحاسب عن ضريبة القيمة المضافة بشريط آلة تسجيل النقدية باعتباره قائمة البيانات وذلك في حالة استخدام مثل هذه الماكينات في تسجيل النقدية.

14- يجب أن يحتفظ كل مسجل لدى مصلحة ضرائب المصرية بالدفاتر والسجلات اللازمة للتحاسب عن ضريبة القيمة المضافة لمدة 5 سنوات تالية لانتهاج السنة المالية التي أجرى فيها القيد.

15- يتم تقديم الإقرار الضريبي عن ضريبة القيمة المضافة خلال الشهرين التاليين لانتهاج شهر المحاسبة، ولا يوجد لهذه القاعدة أي استثناء.

الحل

رقم العبارة	الإجابة	التعليل وإعادة صياغة العبارة الخطأ
1	صحيحة	-----
2	صحيحة	-----
3	صحيحة	-----
4	خطأ	تعتبر واقعة بيع السلعة أو أداء الخدمة الخاضعة للضريبة على القيمة المضافة هي الواقعة المنشئة للضريبة، وتتحدد بأحد ثلاث وقائع أيهم أسبق: أ- إصدار الفاتورة ، ب- تسليم السلعة أو أداء الخدمة، ج- أداء ثمن السلعة أو مقابل الخدمة كله أو بعضه.
5	خطأ	يعد الإفراج الجمركي واقعة منشأة لضريبة القيمة المضافة بالنسبة للسلع المستوردة ، أما الخدمات المستوردة فتستحق الضريبة عند تحقق واقعة تأدية الخدمة لمنلقبها في مصر.
6	خطأ	تخضع مبيعات التصدير لضريبة القيمة المضافة بسعر صفر.
7	خطأ	لا تستحق ضريبة القيمة المضافة على ما تستورده المشروعات الموجودة بالمدن والمناطق الحرة من سلع أو خدمات لازمة

لمزاولة النشاط فيما عدا سيارات الركوب فتسري عليها الضريبة.		
يلزم بالتسجيل كل شخص طبيعي أو اعتباري إذا بلغت أو جاوزت مبيعاته من السلع والخدمات الخاضعة للضريبة والمعفاة منها خلال أثنى عشر شهراً 500 ألف جنيه.	خطأ	8
-----	صحيحة	9
يسمح بخصم الضريبة السابق توريدها عن المبيعات التي ردت للمنشأة، بشرط أن يتم ردها بحالتها التي بيعت عليها.	خطأ	10
إذا كانت بعض مبيعات المكاف خاضعة للضريبة والبعض الآخر غير خاضع أو معفي فيسمح له بخصم الضريبة السابق سدائها على المدخلات التي استخدمت في تحقيق المبيعات الخاضعة فقط، وتحسب على أساس نسبة المبيعات الخاضعة إلى إجمالي المبيعات.	خطأ	11
يستحق ضريبة إضافية قدرها واحد ونصف في المائة (1.5%) من الضريبة غير المسددة عن كل شهر تأخير أو جزء منه يلي فترة السداد المحددة.	خطأ	12
-----	صحيحة	13
-----	صحيحة	14
يتم تقديم الإقرار الضريبي كقاعدة عامة خلال الشهرين التاليين لانتهاؤ شهر المحاسبة باستثناء إقرار شهر إبريل حيث يقدم في موعد غايته الخامس عشر من شهر يونيو.	خطأ	15

ثانياً: أسئلة اختيارات من متعدد

في إطار ما قمت بدراسته للضريبة على القيمة المضافة أختار الإجابة الصحيحة في كل سؤال من الأسئلة التالية:

1 - مسجل اشترى آلات لاستخدامها في نشاطه بمبلغ 150 ألف جنيه ، وبعد انتهاء عمرها الإنتاجي والذي بلغ خمس سنوات، قرر الاستغناء عنها وبيعها في السوق المحلي كآلات خردة، وبلغ ثمن بيعها 10 آلاف جنيه، فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة في هذه الحالة تكون:

(أ) 1300 جنيه (ب) 500 جنيه (ج) 420 جنيه (د) 150 جنيه

2- يلتزم مؤدي الخدمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة بالتسجيل لدى مصلحة الضرائب المصرية، إذا بلغت قيمة خدماته المباعة سنوياً أو في جزء من السنة:

(أ) 54 ألف جنيه (ب) 150 ألف جنيه (ج) 500 ألف جنيه (د) بغض النظر

عن رقم أعماله

3 - تستحق ضريبة القيمة المضافة على خدمات الأمن والحراسة :

(أ) عند إصدار الفواتير. (ب) عند أداء خدمة الأمن والحراسة.

(ج) عند تحصيل الفواتير. (د) في نهاية كل شهر.

4 - تخضع السلع التي يتم بيعها بالأسواق الأوروبية والعربية لضريبة القيمة المضافة بسعر:

(أ) 14% (ب) صفر (ج) تعفى من الخضوع للضريبة (د) 5%.

5 - قامت الشركة الوطنية للمنتجات المنزلية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية خلال شهر ×× بإستيراد 10 طن من الخامات، تكلفة شراء الطن الواحد 4500 يورو، وبلغت مصاريف التأمين البحري على هذه المواد وكذلك مصاريف النقل والشحن من الخارج والتفريغ في ميناء دمياط 5000 يورو (السعر الجمركي لليورو 18 جنيه مصري)، وسدد عنها

- ضريبة جمركية 20% وضريبة قيمة مضافة 14% عند الإفراج الجمركي.
فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عند الإفراج الجمركي تكون:
- (أ) 126000 جنيه (ب) 287280 جنيه (ج) 28728 جنيه (د) لا شيء مما سبق.
- 6 - بلغت قيمة المواد الخام المشتريّة من السوق المحلي من بائع مسجل 100 ألف جنيه وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 14%، واستخدمت في صناعة مخرجات قيمتها 600 ألف جنيه منها 480 ألف جنيه مخرجات مباعه في السوق المحلي وخاضعة لضريبة القيمة المضافة بفئة 14%، والباقي تم بيعه لأحد شركات البحث والتنقيب عن البترول والمعالجة من ضريبة القيمة المضافة، فإن ضريبة القيمة المضافة الواجب سدها عند تقديم الإقرار تكون :
- (أ) 70000 ج (ب) 53200 ج (ج) 56000 ج (د) لا شيء مما سبق
- 7 - ظهرت المبيعات في إقرار أحد المسجلين بمبلغ 114000 جنيه وهي صافي قيمة مبيعاته لأحد تجار الجملة بالسوق المحلي بعد استبعاد 5% خصم يمنح في حالة السداد خلال شهرين من تاريخ البيع وتخضع للضريبة بسعر 14%، فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن هذه الصفقة تكون:
- (أ) 16800 جنيه (ب) 15960 جنيه (ج) 15162 جنيه (د) لا شيء مما سبق
- 8 - مسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، قدم إقراره عن شهر يوليو 20×× موضحاً مبيعات محلية بمبلغ 100 ألف جنيه وخاضعة للضريبة بفئة 14%، وصادرات بمبلغ 55 ألف جنيه وخاضعة للضريبة بسعر صفر. كما أوضح مشتريات قابلة للخصم بمبلغ 45600 جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة بفئة 14%، ولقد قدم إقراره خلال المهلة القانونية المحددة، بينما سدد الضريبة المستحقة عن هذا الإقرار في منتصف شهر نوفمبر من نفس العام، فإن الضريبة الواجبة السداد في هذه الحالة تكون:
- (أ) 8778 جنيه (ب) 8652 جنيه (ج) 8400 جنيه (د) لا شيء مما سبق

9 - قامت أحد شركات تصنيع الملابس الجاهزة بتوريد 100 بدله رجالي بصفة أمانة لأحد موزعيها المعتمدين، بسعر بيع للموزع 875 جنيه للوحدة، على أن يقوم الموزع ببيعها للمستهلكين بسعر 1000 جنيه للوحدة، ويمثل الفرق 12,5% من ثمن بيع المستهلك عمولة للموزع عن مبيعاته لمنتجات الشركة، فإن ضريبة القيمة المضافة الواجب على الموزع سدها عند بيع هذه البدل تكون:

- (أ) 14000 جنيه
(ب) 12250 جنيه
(ج) 1750 جنيه
(د) لا يستحق ضريبة على عمولة الموزع

10- كانت مبيعات احد مصانع المنتجات البلاستيكية خلال الشهر عبارة عن 8000 قطعة تم بيعها من منفذ بيع المصنع للمستهلكين مباشرة بواقع 57 جنيه للقطعة شاملة 14% ضريبة قيمة مضافة، فإن ضريبة القيمة المضافة المستحقة تكون:

- (أ) 56000 جنيه (ب) 63840 جنيه (ج) 40000 جنيه (د) لا شيء مما سبق

الحل

رقم العبارة	حرف الإجابة الصحيحة
1	ج
2	ج
3	أ
4	ب
5	د
6	ب
7	أ
8	ب

ج	9
أ	10

ثالثاً: حالات عملية محلولة على ضريبة القيمة المضافة

الحالة الأولى:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر أحد تجار التجزئة والمسجل لدى مصلحة الضرائب المصرية، والذي يتعامل في عدة سلع بعضها خاضع للضريبة وبعضها معفى، وذلك عن شهر يوليو 20××.

أولاً: المشتريات خلال الشهر:

1 - سلع مشتراة بمبلغ 50 ألف جنيه وسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 14%.

2 - سلع مشتراة بمبلغ 180 ألف جنيه ومعفاة من الضريبة.

3 - سلع مشتراة بمبلغ 90 ألف جنيه من موزع جملة للسجائر وتبغ الغليون وأرواح التبغ، وتخضع لضريبة الجدول فقط عند الإنتاج أو الاستيراد.

ثانياً: بيان المتحصل من المبيعات خلال الشهر:

1 - 62700 جنيه جملة المتحصل شامل الضريبة من بيع السلع الخاضعة لضريبة القيمة المضافة.

2 - 76000 جنيه جملة المتحصل من السلع الخاضعة لضريبة الجدول.

3 - 198000 جنيه جملة المتحصل من بيع السلع المعفاة من الضريبة.

المطلوب: إعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة عن شهر يوليو موضحاً مقدار الضريبة المستحقة السداد.

الحل

1 - تحديد مقدار الضريبة المسددة عن المشتريات والقابلة للخصم:

وتقتصر على المشتريات الخاضعة للضريبة والبالغة 50 ألف جنيه، أما المشتريات المعفاة من الضريبة فلم يسدد عنها ضريبة، والمشتريات من

السلع الخاضعة لضريبة الجدول فإن ضريبتها تسدد عن طريق المنتج أو المستورد ولا يستحق عليها ضريبة في مراحل التداول.

الضريبة المسددة عن السلع المشتراة والخاضعة للضريبة على القيمة المضافة = $50000 \times 14\% = 7000$ جنيه

2 - تحديد مقدار ضريبة القيمة المضافة المستحقة: وتقتصر على المبيعات من السلع الخاضعة للضريبة والبالغ المتحصل منها 62700 جنيه شامل ضريبة القيمة المضافة، وينبغي لحساب الضريبة استخدام معامل الضريبة.

$$\text{معامل الضريبة} = \frac{\text{فئة الضريبة}}{100 + \text{فئة الضريبة}}$$

$$\text{قيمة الضريبة} = 62700 \times \frac{14}{114} = 7700$$

114

إذن قيمة المبيعات بدون الضريبة = $62700 - 7700 = 55000$ جنيه.

3 - أعداد ملخص ضريبة القيمة المضافة عن شهر يوليو:

الضريبة	القيمة بدون الضريبة	بيان
		أولاً: المبيعات:
7700	55000	المبيعات فئة الخاضعة بفئة 14%
----	198000	مبيعات معفاة
----	76000	مبيعات من السجائر وغيره (سلع الجدول)
7700	329000	المبيعات/ضريبة القيمة المضافة المستحقة
		(-) ثانياً: المشتريات:
		* مشتريات قابلة للخصم:
7000	50000	مشتريات سلع خاضعة للضريبة بفئة 14%
---	180000	* مشتريات غير قابلة للخصم:
---	90000	مشتريات من السلع المعفاة
---		مشتريات من سلع الجدول

7000	320000	المشتريات/الضريبة القابلة للخصم
700		ضريبة القيمة المضافة المستحقة السداد

الحالة الثانية:

فيما يلي البيانات التي تم استخراجها من دفاتر إحدى الشركات المساهمة الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية، والعاملة في مجال المشغولات المعدنية بمدينة العاشر من رمضان عن شهر سبتمبر 20××.

أ - المبيعات:

1 - 2000 وحدة مبيعة بالأسواق المحلية لشركات تجارة الجملة بمبلغ 200 ألف جنيه، وبخصم تجاري 20% وخصم تعجيل دفع 5% إذا تم السداد خلال شهر.

2 - 5000 وحدة مبيعة لشركات بالمناطق الحرة بمبلغ 500 ألف جنيه.

3 - 1000 وحدة مبيعة لوزارة الدفاع بمبلغ 90 ألف جنيه وذلك لاستخدامها في أغراض التسليح للدفاع والأمن القومي.

ب - مردودات المبيعات:

رد خلال الشهر 200 وحدة من الوحدات المبيعة لتجار الجملة لعدم مطابقتها للمواصفات، علماً بأنها ردت بحالتها عند البيع.

ج - المشتريات:

1 - تم شراء خامات بمبلغ 84 ألف جنيه لاستخدامها في إنتاج الوحدات من بائعين مسجلين رد منها خامات مشتراة بمبلغ 4000 جنيه لعدم مطابقتها للمواصفات.

2 - تم استيراد قطع غيار لآلات المصنع واسطوانات من الخارج خلال الشهر لاستخدامها في مزاولة النشاط وبلغت قيمة هذه المعدات والخاضعة

للضريبة الجمركية 250 ألف جنيه، وسدد عنها ضرائب جمركية 20%،
وضريبة قيمة مضافة 14% وذلك عند الإفراج الجمركي عنها.
المطلوب: إعداد ملخص الضريبة على القيمة المضافة وذلك لتحديد
الضريبة المستحقة السداد عن شهر سبتمبر 20××، علماً بأن الشركة
تخضع مدخلاتها ومخرجاتها للضريبة بسعر 14%.

الحل

تحديد ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن شهر سبتمبر 20××:

أ - المبيعات:

1 - 2000 وحدة مبيعة بالسوق المحلي لتجار الجملة:

قيمة المبيعات 200000 جنيه

(-) الخصم التجاري 20% (40000) جنيه

وعاء ضريبة القيمة المضافة 160000 جنيه

∴ ضريبة القيمة المضافة المستحقة = 160000 × 14% = 22400

جنيه.

ملحوظة: في حالة السداد خلال المهلة فسوف تمنح الشركة خصم تعجيل دفع
5% يؤدي لانخفاض قيمة الصفقة، وهذا الخصم لا يؤثر على حساب
الضريبة على القيمة المضافة.

2 - 5000 وحدة مبيعة لشركة بالمناطق الحرة:

تعد مبيعات مصدرة للخارج وتخضع للضريبة بسعر صفر.

قيمة الضريبة المستحقة = 500000 جنيه × صفر = صفر

3 - 1000 وحدة مبيعة للمصانع الحربية لأغراض التسليح والدفاع:

ثمن البيع 90000 جنيه وتعد مبيعات لجهات معفاة من الخضوع

للضريبة، ولكن يسمح بخصم ضريبة مدخلاتها.

ب - مردودات المبيعات: 200 وحدة من الوحدات المبيعة لتجار الجملة.

سعر بيع الوحدة = 200000 ÷ 2000 وحدة = 100 جنيه

قيمة المردودات = 200 وحدة × 100 جنيه = 20000 جنيه
 (-) الخصم التجاري 20%
 صافي قيمة مردودات المبيعات 16000 جنيه
 ∴ ضريبة القيمة المضافة على المردودات = 14% × 16000 = 2240 جنيه.

ج- المشتريات:

1 - خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين 84000 جنيه
 (-) رد منها خامات غير مطابقة للمواصفات (4000) جنيه
 قيمة الخامات الداخلة في الإنتاج 80000 جنيه
 ضريبة القيمة المضافة المستحقة عن الخامات
 = 14% × 80000 = 11200 ج
 وتكون كلها قابلة للخصم بالرغم من أنها استخدمت في تحقيق مبيعات خاضعة للضريبة (7000 وحدة) ومبيعات لجهات معفاة من الضريبة (1000 وحدة) والمباعة لوزارة الدفاع، حيث يسمح المشرع الضريبي بخصم الضريبة المسددة على المدخلات التي استخدمت في تصنيع السلع المباعة لوزارة الدفاع لأغراض التسليح الأمن القومي.
 2 - قطع الغيار والاسطوانات المستوردة من الخارج:
 قيمة قطع الغيار والاسطوانات الخاضعة للضريبة الجمركية 250000 جنيه (+) الضريبة الجمركية 20% = 50000 ج = الإجمالي ويمثل وعاء ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي 300000 جنيه
 ∴ ضريبة القيمة المضافة عند الإفراج الجمركي = 14% × 300000 = 42000 جنيه. ونظراً لأنها مسددة عن قطع غيار واسطوانات للنشاط، فتكون الضريبة المسددة قابلة للخصم.

ملخص الضريبة القيمة المضافة

22400	160000	أولاً: المبيعات وتسوياتها:
صفر	500000	مبيعات لتجار الجملة
---	90000	مبيعات لشركات بالمناطق الحرة
(2240)	(16000)	مبيعات لوزارة الدفاع (معفاة)
20160	734000	(-) تسويات مردودات المبيعات
		صافي المبيعات/ ضريبة القيمة المضافة المستحقة
		(-) ثانياً: المدخلات وتسوياتها:
11200	80000	أ - قابلة للخصم:
42000	300000	خامات من السوق المحلي من بائعين مسجلين
---	---	قطع غيار الآلات والاسطوانات المستوردة
		ب- غير قابلة للخصم:
53200	380000	المدخلات / الضريبة القابلة للخصم
(33040)		الضريبة المستحقة (رصيد دائن يرحل ليخصم في إقرار الشهر التالي)

الحالة الثالثة:

فيما يلي البيانات الخاصة بشركة الأمل الصناعية والمسجلة لدى مصلحة الضرائب المصرية ، وذلك عن شهر ديسمبر 20×× :

أولاً المبيعات : كانت مبيعات الشركة خلال الشهر على النحو التالي :

(1) مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي بمبلغ 200 ألف جنيه نصفها لبائع مسجل والباقي لبائع غير مسجل وبخصم تجاري 5%، وتخضع لضريبة بسعر 14%.

(2) مبيعات في الأسواق الخارجية بمبلغ 15500 يورو، وكان سعر اليورو وقت البيع 18جنيه، وتخضع للضريبة بسعر صفر .

(3) مبيعات لشركة قارون للبترول والمعفاة من الضريبة بمبلغ 69 ألف

جنية.

- 4) مبيعات سلع معفاة بمبلغ 80 ألف جنية.
- 5) مبيعات بالتقسيط لإحدى الشركات بمبلغ 100000 ج في الظروف العادية، أما في حالة البيع بالتقسيط يكون سعر البيع 120000 ج على أساس فائدة بيع بالتقسيط 20% علماً بأن سعر الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي في تاريخ البيع 8%.
- 6) مبيعات أصول كانت تستخدم في الإنتاج بمبلغ 100000 جنية، وذلك بعد انتهاء عمرها الإنتاجي البالغ خمس سنوات
- 7) أوضحت سجلات الشركة أن هناك 400 وحدة مسحوبات من منتجات الشركة تم توزيعها خلال الشهر كهدايا لعملاء الشركة ، تبلغ تكلفة الوحدة 85 جنية بينما يبلغ سعر بيعها 100 جنية.

ثانياً المدخلات : تمثلت مدخلات الشركة خلال الشهر في :

- 1) مواد خام تم شراؤها من السوق المحلي من بائع مسجل بمبلغ 200 ألف جنية استخدم منها في الإنتاج ما قيمته 150000 ج، وأخرى بمبلغ 20 ألف جنية بموجب فواتير ضريبية ولكن من بائع غير مسجل.
 - 2) مواد خام مستوردة من الخارج تبلغ قيمتها للأغراض الجمركية 100 ألف جنية وسدد عنها ضريبة جمركية 40% ، وضريبة جدول 8% ولم يتم استخدامها في الإنتاج.
 - 3) مستلزمات إنتاج تستهلك في النشاط بمبلغ 20 ألف جنية تم شراؤها من بائعين مسجلين وسدد عنها ضريبة ق.م بفترة 14%.
- المطلوب : حساب ضريبة ق.م المستحقة والواجبة السداد عن شهر أكتوبر.

الحل

تمهيد الحل

أولاً: المبيعات ومردوداتها:

- 1- مبيعات تاجر الجملة 200000
 (-) خصم تجاري 5% = 200000 × 5% = 10000
 190000 جنيه
- ضريبة القيمة المضافة = 190000 × 14% = 26600 ج
- 2- مبيعات الأسواق الخارجية (تصدير):
 المبيعات = 15500 يورو × 18 ج = 279000 جنيه
 ضريبة القيمة المضافة = 279000 × صفر = صفر
- 3- مبيعات الجهات المعفاة (شركة قارون للبترول) 690000 جنيه لا يستحق ض.ق.م ولكن مدخلاتها قابلة للخصم.
- 4- مبيعات السلع المعفاة 80000 جنيه لا يستحق ض.ق.م ، ومدخلاتها غير قابلة للخصم
- 5- مبيعات التقسيط: تتحدد القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة كالتالي:
 = ثمن البيع في الظروف العادية + (ثمن البيع في الظروف العادية × معدل الفائدة الذي يزيد عن معدل الائتمان والخصم المعلن من البنك المركزي)
 = 100000 + (12% × 100000) = 112000 جنيه
 ض.ق.م = 112000 × 14% = 15680 جنيه
- 6- مبيعات الأصول المكهنة بمبلغ 100000 جنيه:
 أخضع القانون للضريبة على القيمة المضافة السلع المستعملة والتي يكون سبق شراؤها ثم تم بيعها بعد استعمالها محلياً لمدة لا تقل عن سنتين، على أن تكون القيمة الخاضعة للضريبة في هذه الحالة 30% من القيمة البيعية.
 القيمة الخاضعة للضريبة = 100000 × 30% = 30000 ج
 ض.ق.م = 30000 × 14% = 4200 ج
- 7- مسحوبات هدايا لعملاء الشركة تعتبر استهلاك شخصي تخضع لضريبة القيمة المضافة، وتحدد القيمة الخاضعة للضريبة على أساس سعر بيعها.
 القيمة الخاضعة لضريبة القيمة المضافة = 400 وحدة × 100 ج = 40000 ج

$$\text{ض.ق.م} = 40000 \times 14\% = 5600 \text{ ج}$$

ثانياً: المدخلات:

1- مواد خام مشتراه من بائع مسجل بمبلغ 200000 ج : لا تعتبر بالكامل قابلة للخصم نظراً لوجود مبيعات سلع معفاة ومن ثم يتم تقسيمها إلى:
مشتريات قابلة للخصم =
اجمالي المشتريات × المبيعات الخاضعة ولجهات معفاة
اجمالي المبيعات

$$180000 \text{ ج} = \frac{720000 \times 200000}{800000} =$$

مشتريات غير قابلة للخصم = إجمالي المشتريات × مبيعات السلع المعفاة
إجمالي المبيعات

$$20000 \text{ ج} = \frac{80000 \times 200000}{800000} =$$

$$\text{الضريبة القابلة للخصم} = 180000 \times 14\% = 25200 \text{ ج}$$

2- مواد خام مشتراة من بائعين غير مسجلين بموجب فواتير ضريبية بمبلغ 20000 ج تعتبر مشتريات غير قابلة للخصم.

3- مواد خام مستوردة:

$$\text{وعاء ض.ق.م} = 100000 + (100000 \times 40\%) + (140000 \times 8\%) =$$

151200 ج ، ولا تعتبر بالكامل قابلة للخصم نظراً لوجود مبيعات سلع

معفاة ومن ثم يتم تقسيم هذه المشتريات إلى:

المواد الخام المستوردة القابلة للخصم =

$$136080 \text{ ج} = \frac{720000}{800000} \times 151200 =$$

المواد الخام المستوردة غير القابلة للخصم

$$15120 \text{ ج} = 80000 \times 151200 =$$

800000

الضريبة القابلة للخصم = $136080 \times 14\% = 19051$ ج

4- مستلزمات إنتاج من بائع مسجل بمبلغ 20000 ج ومسدد عنها ضريبة قيمة مضافة 14%: لا تعتبر بالكامل قابلة للخصم نظراً لوجود مبيعات سلع معفاة ومن ثم يتم تقسيم هذه المشتريات إلى:

مشتريات قابلة للخصم = $\frac{720000}{800000} \times 20000 = 18000$ ج

مشتريات غير قابلة للخصم = $\frac{80000}{800000} \times 20000 = 2000$ ج

الضريبة القابلة للخصم = $18000 \times 14\% = 2520$ ج

ملخص ضريبة القيمة المضافة

الضريبة (14%)	القيمة بدون الضريبة	بيان
26600	190000	المبيعات :
صفر	279000	1 - مبيعات لتجار الجملة بالسوق المحلي.
	69000	2 - مبيعات الأسواق الخارجية .
	80000	3-مبيعات لجهات معفاة.
	112000	4 - مبيعات سلع معفاة
15680	30000	5- مبيعات بالتقسيط
4200	40000	6- مبيعات أصول مستعملة.
5600		7- مسحوبات منتجات وهدايا.
52080	800000	إجمالي المبيعات / الضريبة المستحقة (1)
		المدخلات:

		مدخلات قابلة للخصم:
(25200)	180000	مواد خام من بائعين مسجلين
(19051)	136080	مواد خام مستوردة
(2520)	18000	مستلزمات إنتاج (مدخلات غير مباشرة)
		مدخلات غير قابلة للخصم:
	20000	مواد خام من بائع مسجل
	20000	مواد خام من بائع غير مسجل
	15120	مواد خام مستوردة
	2000	مستلزمات إنتاج
(46771)	391200	أجمالي المدخلات/ الضريبة القابلة للخصم (2)
5309		ض.ق.م (1-2)

الجزء الثالث
ضريبة الدمغة

مقدمة:

أدخلت ضريبة الدمغة في مصر منذ عهد الإمبراطورية الرومانية، ويعتبر القانون رقم 44 لسنة 1939 هو أول تشريع موحد وجامع لأحكام الدمغة في مصر، ثم تلا ذلك صدور القانون رقم 224 لسنة 1951 وأخيراً القانون رقم 111 لسنة 1980 الذي أصبح بموجبه لضريبة الدمغة قواعدها وإجراءات لتحصيلها وأسس لتحديد وعائها. وفي أول يوليو 2006 صدر القانون رقم 143 لسنة 2006 بتعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980، ثم تلاه القانون 115 لسنة 2008، ثم القانون 9 لسنة 2013، ثم القانون 76 لسنة 2017.

وفي هذا الباب سنتناول ضريبة الدمغة كما وردت في القانون رقم 111 لسنة 1980 وما تلاه من تعديلات في الأبواب التالية:
الفصل الأول: ضريبة الدمغة (مفهومها، وخصائصها، واحكامها العامة).
الفصل الثاني: أوعية ضريبة الدمغة.

الفصل الأول

مفهوم ضريبة الدمغة وخصائصها، وأحكامها العامة

1/1. مفهوم ضريبة الدمغة:

الدمغة هي علامات تنقش بطريقة ميكانيكية أو آلية، لإضفاء الرسمية على المستند أو المحرر الذي نقشت عليه. ولقد تم استخدام كلمة الدمغة في الاصطلاح الحكومي أو الإداري بمعنى العلامة التي تضعها الدولة أو توضع باسم الدولة على بعض العقود والمحررات مقابل رسم معين يدفع للخزانة العامة. فالدمغة طريقة من طرق تحصيل الضرائب، ولا تقتصر على تلك التي تحصل عن طريق لصق طابع أو وضع أختام، ولكن امتدت إلى أنواع لا تحصل بهذا الطريق.

ولقد عرفت مصر الدمغة منذ القدم إلا أن أول تشريع موحد جامع لأحكام الدمغة كان بصدور القانون رقم 44 لسنة 1939 ثم عقبه القانون رقم 224 لسنة 1951، ثم أخيراً صدر القانون رقم 111 لسنة 1980 والذي بموجبه أصبحت الدمغة ضريبة بمعنى الكلمة - بعد أن كانت رسماً - لها قواعدها وإجراءات لتحويلها وأسس لتحديد وعائها.

2/1. خصائص ضريبة الدمغة:

تتلخص خصائص ضريبة الدمغة فيما يلي:

- 1 - ضريبة وليست رسماً: فهي فريضة تحصل عليها الدولة جبراً دون أن يحصل دافعها على مقابل مباشر.
- 2 - ضريبة غير مباشرة: حيث تفرض على عمليات التداول لبعض أنواع المحررات والمعاملات والتصرفات والوقائع بمناسبة حدوثها.
- 3 - ضريبة عينية: حيث لا تراعى الظروف الشخصية للممول وتفرض بغض النظر عن حد الكفاف اللازم لمعيشة الفرد أو حالته

الاجتماعية، وبغض النظر عما تكبده من نفقات في سبيل الحصول عليها.

4 - ضريبة نسبية ونوعية: حيث تجمع ضريبة الدمغة بين النوعية والنسبية فتكون:

أ - ضريبة نوعية: حيث تفرض في بعض الحالات على المحرر أو الواقعة بمبلغ محدود دون النظر إلى قيمة المعاملة.

ب - ضريبة نسبية: حيث تفرض في حالات أخرى على أساس نسبة من قيمة المعاملات في المحرر أو التصرف.

5 - ضريبة إقليمية: فهي تفرض على المحررات التي تنشأ داخل مصر أو تنشأ في الخارج ويتم استعمالها داخل مصر.

3/1. الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة:

تتمثل الواقعة المنشئة لضريبة الدمغة في واقعة تحرير الأوراق الخاضعة للضريبة أو استعمال المحرر. ويقصد بالتحرير كتابة المحررات بالشكل الذي يحقق الغرض المنشود منها أي التحرير الكامل. أما الاستعمال فيقصد به استخدام المحرر في عمل من شأنه إنتاج أثر قانوني. هذا وتستحق الضريبة دون النظر إلى صحة المحررات أو أهلية محرريها.

4/1. الأحكام العامة لضريبة الدمغة:

تتمثل الأحكام العامة لضريبة الدمغة في:

أولاً: أحكام فرض الضريبة واستحقاقها: وتتلخص في:

أ - تستحق ضريبة الدمغة على المحررات في تاريخ تحريرها دون النظر لصحتها.

ب - تستحق الضريبة على غير المحررات من الوقائع والمعاملات من تاريخ تحققها، وعلى الأشياء من تاريخ إعدادها الإعداد الذي تقتضيه طبيعتها والغرض منها.

ثانياً: أحكام ربط الضريبة وإجراءات الطعن فيها: وتتلخص في:

- أ - يجب أن يتضمن المحرر قيمة التعامل في الحالات التي تقتضي تحديد القيمة، وتلجأ مصلحة الضرائب إلى التقدير في حالة إذا لم يتضمن المحرر هذه القيمة أو كانت القيمة المذكورة به تقل بمقدار يزيد عن عشر القيمة الحقيقية. وللممول أن يطعن في هذا التقدير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له. وكذلك له أن يطعن في قرار لجنة الطعن بدعوى أمام المحكمة الابتدائية خلال ثلاثين يوماً من تاريخ تسلمه له.
- ب - تتعدد الضريبة بتعدد الأحكام في المحرر الواحد.
- ج - تتعدد الضرائب بتعدد النسخ والصور الممضاة.
- د - لمأمور الضرائب حق الإطلاع على كافة المحررات والمستندات والوثائق والسجلات.
- هـ- تحدد مصلحة الضرائب الضريبة المستحقة غير المؤداة وفقاً لما يتكشف لها من الإطلاع والمعاينة.
- ثالثاً: أحكام التعامل مع الجهات الحكومية: وتتلخص في:
- أ - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة حكومية أخرى فلا تسري الضريبة.
- ب - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أخرى معفاة من الضريبة فلا تسري الضريبة أيضاً.
- ج - إذا كان التعامل بين جهة حكومية وجهة أو شخص خاضع للضريبة فيتحمل هذا الشخص أو هذه الجهة كامل الضريبة المستحقة باستثناء:
- 1 - حالة تعدد نسخ أو صور المعاملة التي تحتفظ بها الجهة الحكومية، فيتحمل الشخص المتعامل الضريبة عن نسخته، والضريبة عن نسخة أو صورة واحدة من تلك النسخ أو الصور المتعددة.
- 2 - في حالة بيع أو شراء الأوراق المالية يتحمل المتعامل الضريبة التي يقع عبؤها عليه فقط.
- 5/1. طرق تحصيل ضريبة الدمغة: وتتلخص في:

- أ - استعمال النماذج المدموغة مقدماً والتي تعدها مصلحة الضرائب.
- ب - الخاتم (الختم): وذلك كما في حالة دمغة الشيكات.
- ج - طوابع الدمغة: وهي من أكثر الطرق استعمالاً في تحصيل وأداء ضريبة الدمغة. وهو الأمر الذي أدى إلى أن يطلق على ضريبة الدمغة باللغة الإنجليزية Stamp Tax.
- د - الإخطار: حيث يتم أداء ضريبة الدمغة وفقاً لهذه الوسيلة بأن تتقدم الجهة صاحبة الشأن إلى مأمورية ضرائب الدمغة بإقرار يتضمن الوعاء الخاضع والضريبة المستحقة عليه ويتم سداد الضريبة نقداً أو بشيكات.
- هـ - التأشير: حيث تقوم الجهة صاحبة الشأن بتقديم المحررات المطلوب سداد الضريبة عنها إلى مأمورية ضرائب الدمغة ويتم توريد الضريبة على أن يؤشر على المحررات بما يفيد ذلك.
- و - آلات التخليص: وهو من أقل الطرق شيوعاً في أداء ضريبة الدمغة في الآونة الأخيرة.
- 6/1. وسائل الرقابة على تنفيذ القانون:
- وضع قانون ضريبة الدمغة وسائل تضمن تحقيق رقابة على أداء ضريبة الدمغة من خلال:
- أ - حق الإطلاع: حيث يكون لمأمور الضبط القضائي حق الإطلاع لدى الجهات الحكومية وغيرها من أشخاص القانون العام أو الخاص والممولين بصفة عامة، ولا يجوز منعهم من الإطلاع بسبب مزاوله المهنة أو النشاط.
- ب - واجبات الموظفين وغيرهم: وهي الواجبات التي ألقاها على كل شخص له بحكم وظيفته أو اختصاصه شأن ربط الضريبة أو تحصيلها.
- 7/1. الأحكام الخاصة بتقادم الضريبة وردها: وتتلخص في:

أ - تقادم حق الخزانة: يسقط حق الخزانة في المطالبة بالضرائب المستحقة بمضي خمس سنوات من تاريخ الاستحقاق وينقطع التقادم بإجراءات المطالبة بأداء الضريبة.

ب - تقادم حق الممول: يسقط حق الممول في المطالبة باسترداد ضرائب دمغة سددت بدون وجه حق بمضي خمس سنوات من يوم أدائها.

8/1. الإعفاءات:

أ - يعفى من الخضوع لضريبة الدمغة الجهات الآتية:

1 - هيئات التمثيل السياسي والقنصلي بشرط المعاملة بالمثل.

2 - الهيئات الدولية.

ب - لا تخل أحكام هذا القانون بأحكام أي قوانين خاصة تقرر إعفاء من ضريبة الدمغة أو تحديد لسعرها أو من يقع عليه عبؤها.

9/1. العقوبات:

أ - يعاقب بالغرامة:

1 - من يمتنع عن تقديم المحررات وغيرها أو إتلافها قبل انقضاء مدة التقادم.

2 - كل من توسط في التعامل أو تحصيل قيمة سندات أو أوراق تجارية أو أي محرر لم تؤد عنه ضريبة الدمغة.

3 - كل من وقع أو قبل أو استعمل عقد أو محرر لم تؤد عنه الضريبة.

4 - كل من باع أو عرض للبيع طوابع أو استمارات أو نماذج مدموغة بسعر يزيد عن سعرها المقرر.

ب - يعاقب بالحبس والغرامة:

1 - من صنع مطبوعات أو نماذج تشبه علامات أو أختام وطوابع الدمغة.

2 - من تعمد من موظفي الحكومة إساءة استعمال أختام الدمغة بطريقة تؤدي لضياع حق الدولة.

3 - كل من باع أو شرع في بيع أو استعمل طوابع دمغة سبق استعمالها مع علمه بذلك.

الفصل الثاني أوعية ضريبة الدمغة

تناول الباب الثاني من القانون رقم 111 لسنة 1980 أوعية ضريبة الدمغة . ولقد لحق ذلك العديد من التعديلات كان آخرها القانون رقم (9) لسنة 2013. هذا ويلاحظ أن المشرع الضريبي أخضع بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية، وأخضع البعض الآخر لنظام الضريبة النسبية بالإضافة إلى أنه أخضع أوعية أخرى للضريبة بنظامي الضريبة النسبية والنوعية معا وسوف نتناول أوعية ضريبة الدمغة من خلال النقاط التالية :

1/2. أوعية ضريبة الدمغة النوعية:

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النوعية الذي يقوم على فرض الضريبة على المحرر أو الواقعة بمبلغ محدد دون النظر إلى قيمة المعاملة . وتسري ضريبة الدمغة بنظام الضرائب النوعية على الآتي :

- 1 - الشهادات.
- 2 - العقود وما في حكمها .
- 3 - وثائق الأحوال الشخصية .
- 4 - المحررات القضائية .
- 5 - التصاريح والرخص الإدارية .
- 6 - توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز وإستهلاكها.
- 7 - الاشتراكات السلكية واللاسلكية .

وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الأوعية، ومن يتحمل عبأ الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

1/1/2 - الشهادات:

تخضع الشهادات الدراسية النهائية (أو الأصلية) لضريبة الدمغة وفقاً للمادة (39) من القانون على النحو التالي:

مبلغ الضريبة	نوع الشهادة
6 جنيه	1 - شهادة إتمام مرحلة التعليم الأساسي
9 جنيه	2 - شهادة الثانوية بأنواعها
12 جنيه	3 - شهادة فوق المتوسط
15 جنيه	4 - شهادة البكالوريوس أو الليسانس
30 جنيه	5 - شهادة دبلوم الدراسات العليا
30 جنيه	6 - شهادة الماجستير
60 جنيه	7 - شهادة الدكتوراة

ويتحمل الضريبة مستلم الشهادة وتتعدد ضريبة الدمغة بتعدد الشهادات. ولا تسري هذه الفئات على الشهادات والإقرارات المؤقتة بالحصول على المؤهل الدراسي.

2/1/2 - العقود وما في حكمها:

نصت المادتين رقم (44) ورقم (45) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته بأن تسري ضريبة دمغة نوعية مقدارها (تسعون قرشاً) عن كل ورقة من أوراق العقد وذلك بالنسبة إلى جميع العقود سواء كانت بعوض أو من غير عوض، مدنية كانت أو تجارية ولو تمت بالمراسلة ، وكذلك الإشهارات الخاصة بالوقف .

تستحق الضريبة على العقد الشفوي عند التمسك به أمام القضاء وثبوت وجوده، وفي هذه الحالة يكون وعاء الضريبة هو محضر الجلسة الذي ورد به ثبوت العقد .

يراعي أن كل ورقة من مرفقات العقد المتممة له والتي لا يصح بدونها تخضع للضريبة ، كذلك فإن العرض المرسل من جهة إلي جهة أخرى وقبول هذا العرض من قبل الجهة المرسل إليها والمرسل إليه يشكل عقدا بإعتباره إيجاب وقبول وتستحق على كل ورقة من أوراقه ضريبة الدمغة، علي أن هذه الأوراق لا تعتبر عقدا ولا تخضع للضريبة في حالة تحرير عقد مستقل عنه.

يلاحظ أن التوكيل يخضع للضريبة المقررة علي العقود باعتباره عقد وكالة محرر بين طرفين أحدهما الموكل والآخر الوكيل حيث لا يرتب التوكيل أية آثار قانونية إلا إذا قبله الوكيل .

يتحمل كل متعاقد ضريبة الدمغة النوعية المستحقة علي النسخة أو النسخ أو الصورة أو الصور الخاصة به، وإذا كان العقد من نسخة واحدة تحمل المتعاقدون الضريبة بالتساوي بينهم ما لم يكن أحدهم معفي قانونا من الضريبة فيتحمل الباقيون الضريبة المستحقة بالكامل. وإذا كان عقد الوكالة محرراً علي إذن الصرف الحكومي أو الورقة التجارية (كمبيالة - سند أذنى أو شيك) فيعفى العقد في هذه الحالة من الضريبة، فمثلاً لا يخضع للضريبة تظهير الشيك من قبل الشخص الصادر له الشيك على ظهر الشيك.

3/1/2 - وثائق الأحوال الشخصية:

قضت المادة رقم (46) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية على عقود الزواج، والطلاق على النحو التالي:
أ - خمسة عشر جنيها علي كل عقود الزواج، ويتحمل الزوج عبء هذهالضريبة

ب- ثلاثون جنيها علي كل وثيقة طلاق، ويتحمل المطلق عبؤها .
يراعي أن الضريبة في هذه الحالة يتم فرضها دون النظر إلي عدد أوراق الوثيقة .

4/1/2 - المحررات القضائية:

يستحق بموجب المادة رقم (49) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته ضريبة دمغة نوعية مقدارها تسعون قرشاً على كل ورقة من أوراق المحررات الآتية:

أ - الأوامر بتنفيذ الأحكام الأجنبية في مصر .
ب - الأوامر علي العرائض التي يصدرها القضاة في حدود سلطاتهم الولائية.

ج - كل نشرة قضائية عدا ما كان منها خاصا بالبيع الجبرية .
ويتحمل الضريبة مستلم الأمر أو من عملت النشرة لصالحه .

5/1/2 - التصاريح والرخص الإدارية:

تناولت المواد من المادة رقم (89) حتى المادة رقم (92) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي التصاريح والرخص الإدارية. فلقد نصت المادة رقم (89) من القانون 111 لسنة 1980 بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية علي النحو التالي:

التصاريح :

يستحق ضريبة دمغة مقدارها تسعون قرشاً علي كل تصريح يصدر من أية سلطة إدارية. ويراعي في هذا الشأن أن الموافقة علي طلب التصريح للموظف بالجهات الحكومية بالانصراف قبل مواعيد الرسمية لا يعتبر تصريحاً وإنما يعد طلباً، ولا يخضع لأي ضريبة دمغة نوعية، وذلك وفقاً للتعديل الوارد بأحكام القانون 2 لسنة 1998.

الرخص:

يستحق ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة جنيهات عن كل رخصة تصدر عن أية سلطة إدارية ، وذلك عدا الرخص الآتي بيانها فتستحق عليها الضريبة كما يلي :

أ - 300جنيها سنويا علي ترخيص استغلال محجر أو منجم .

- ب - 300 جنيها سنويا علي رخصة محال الملاهي ودور التسلية بما في ذلك دور السينما والمسارح .
- ج - 300 جنيها سنويا علي كل ترخيص لاستغلال مصنع طوب .
- د - ثلاثون جنيها علي رخصة البناء ، وستون جنيها علي رخصة البناء بالمدن س .
- هـ - اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل حمولة خمسة أطنان فأقل .
- و - خمسة عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة تزيد حمولتها علي خمسة أطنان ولا تجاوز خمسة عشر طنا .
- ز - ثمانية عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة نقل تزيد حمولتها علي خمسة عشر طنا .
- ح - اثني عشر جنيها سنويا علي كل رخصة محل عام .
- ط - ثمانية عشر جنيها علي ترخيص محل جزارة ومحل صناعي .
- ي - ستة جنيها سنويا علي رخصة تسيير سيارة ركوب أربعة سلندرات فأقل .
- ك - اثني عشر جنيها سنويا علي رخصة تسيير ركوب أكثر من أربعة سلندرات .
- ل - ستة جنيها عن كل رخصة لاستيراد أسلحة وذخائر أو نقلها .
- هذا وينبغي أن نشير في هذا المجال إلي أن المشرع تناول المحل الصناعي وأخضع الترخيص له لضريبة دمغة بسعر ثمانية عشر جنيها سنويا لكنه لم يتناول الترخيص للمحل التجاري ،
- يراعي عند خضوع التصريح أو الترخيص لضريبة الدمغة النوعية ، أن يتم خضوعها للضريبة بالفئات المشار إليها دون النظر إلي عدد أوراق التصريح أو الترخيص ، كما قضت المادة رقم (90) من القانون 111 لسنة 1980 بأن تستحق الضريبة في حالات التنازل عن الرخصة أو تجديدها أو إمتدادها أو إجراء أي تعديل فيها .

نصت المادة رقم (91) من القانون 111 لسنة 1980 علي أن يتحمل ضريبة
الدمغة علي التصاريح والرخص من صدر لصالحه التصريح أو الرخصة .
الإعفاء من ضريبة الدمغة النوعية علي التصاريح والرخص الإدارية:
يوجد لهذا الوعاء إعفاء وحيد نصت عليه المادة رقم (92) من
القانون 111 لسنة 1980، حيث قضت بأن يعفي من الضريبة ترخيص نقل
القطن المحلوج .

6/1/2 - توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها:
تناولت المواد من المادة رقم (96) حتى المادة رقم (98) من
القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته الأحكام المتعلقة باستحقاق ضريبة دمغة
نوعية علي عمليات توريد المياه والكهرباء والغاز والبوتاجاز واستهلاكها .
فنصت المادة رقم (96) من القانون سالف الذكر بأن يستحق ضريبة دمغة
نوعية علي النحو التالي :

أ - ثلاثة جنيهاً سنوياً علي توريد كل من المياه أو الكهرباء أو الغاز ولو
قلت مدة التوريد الفعلي عن سنة كاملة .

ب - ثلاثة قروش عن كل كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة للإضاءة
في أي مكان، أو للأغراض السكنية أو التجارية بما في ذلك إدارة المصاعد
.

ج - ستة مليمات عن كل عشرة كيلو وات ساعة من الكهرباء المستعملة
في الأغراض الصناعية .

د - ثلاثة قروش وستة مليمات عن كل متر مكعب من استهلاك الغاز في
غير الأغراض الصناعية.

هـ - تسعة قروش عن كل كيلو جرام من استهلاك البيوتين (البوتاجاز)
أوما يماثله من المستحضرات في الأغراض الصناعية .

و - ثلاثة جنيهاً للطن من استهلاك الغاز والبوتاجاز في الأغراض
الصناعية.

يراعى عند التطبيق أن تجبر ضريبة الدمغة النوعية والتي تقل عن خمسة قروش أو مضاعفتها إلى أقرب خمسة قروش، وهذا الجبر لا يتم عن كل كيلو وات ساعة، ولكن يتم الجبر لإجمالي الضريبة المستحقة، وسنورد المثال التالي لتوضيح ذلك .

مثال: بفرض أن كمية الاستهلاك من الكهرباء المستعملة للإضاءة 264 كيلوات، يستحق عنها ضريبة دمغة نوعية قدرها ثلاثة قروش علي كل كيلوات .

.: ضريبة الدمغة النوعية المستحقة = 264 كيلو وات \times 3 قروش =

7.92 جنيه تجبر إلى 7.95 .

من يتحمل عبء الضريبة :

حدد المشرع في المادة رقم (97) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته من يقع عليه عبء الضريبة بالنسبة لهذا الوعاء وفرق بين حالات الاستهلاك علي النحو التالي :

أ - بالنسبة لحالات التوريد: يتحمل عبء الضريبة المورد فيما عدا ضريبة دمغة توريد الكهرباء فيتحملها المستهلك.

ب - بالنسبة لحالات الاستهلاك: يتحمل عبء الضريبة المستهلك .
الإعفاءات :

نصت المادة رقم (98) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته بأن يعفي من الخضوع لضريبة الدمغة النوعية علي توريد المياه والكهرباء والغاز والبتاجاز واستهلاكها ما يلي:

أ - دور العبادة (المساجد - الكنائس) .

ب - الملاجئ والمستشفيات والمستوصفات التي لا تبغي الكسب أو التابعة لهيئات لا ترمي إلي الكسب .

ج - الاستهلاك الذاتي من مولدات كهربائية خاصة بالمستهلك، وإذا امتد الاستهلاك إلي الغير استحققت الضريبة.

د- المنشآت المقامة طبقا لقانون 32 لسنة 1964 بشأن الجمعيات والمؤسسات الخاصة.

هـ - استهلاك الكهرباء في المنازل سواء للإضاءة أو غيرها من الأغراض المنزلية.

و-الجهات الحكومية والأشخاص الاعتبارية العامة ووحدات الحكم المحلي والإتارة العامة للشوارع.

ز - إستهلاك الكهرباء في أغراض استصلاح واستزراع الأراضي .

7/1/2 - الاشتراكات السلكية واللاسلكية:

تناولت المادتين رقم (99) ورقم (100) من القانون 111 لسنة 1980 الأحكام الخاصة بفرض ضريبة دمغة نوعية علي الاشتراكات السلكية واللاسلكية. حيث قضت المادة رقم (99) من القانون المذكور بأن يستحق ضريبة دمغة نوعية سنوية مقدارها 6 جنيهاً علي كل اشتراك سنوي لاستعمال تليفون ، 300 جنيه علي كل اشتراك لاستعمال تلكس ويتحمل عبء الضريبة المشترك هذا وقضت المادة رقم (100) من القانون المذكور بأن تتعدد الضريبة بتعدد الخطوط الأصلية في كل اشتراك .

وفي الآونة الأخيرة ظهر تطور ملحوظ في وسائل الاتصال السلكية واللاسلكية ، فمنذ فترة ليست بالبعيدة ظهر جهاز الفاكس، ومنذ سنوات قليلة ظهر جهاز البيجر، واليوم نجد التليفون المحمول، وهذه الأجهزة لم يتناول القانون 111 لسنة 1980 وما صدر عليه من تعديلات الإشارة إلي خضوع هذه الأجهزة من عدمه .ولكن بدراسة طبيعة هذه الأجهزة نجد أن الفاكس ما هو إلا جهاز يعتمد علي خطوط التليفون في إرسال رسالة تلكسية ، وأن البيجر هو جهاز اتصال يستطيع حمله وبواسطته تلقي رسالة محددة برقم تليفون الجهة أو الشخص الذي يريد الاتصال به . وأن التليفون المحمول ما هو الا جهاز تليفون يعتمد علي الوسائل اللاسلكية في الاتصال . ولذلك نري وجوب خضوع هذه الأجهزة لضريبة الدمغة النوعية المقررة بالمادة رقم (99) من القانون 111 لسنة 1980 في ضوء

تصنيفها حسب طبيعتها لتحديد ما إذا كانت تعامل ضريبيا بالفئة المحددة للتلفون، أم بالفئة المحددة للتاكس، أم بفئة جديدة .

2/2. أوعية ضريبة الدمغة النسبية :

أخضع المشرع الضريبي بعض أوعية ضريبة الدمغة لنظام الضريبة النسبية الذي يقوم على أساس فرض الضريبة على أساس نسبي ثابت أو تصاعدي من قيمة المعاملات الثابتة في المحرر أو التصرف. وتتنحصر أوعية ضريبة الدمغة النسبية في الآتي :

- 1 - أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها .
- 2 - أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه .
- 3 - المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام.
- 4 - أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك.
- 5 - الإعلانات.
- 6 - عمليات التعامل في الأوراق المالية وعمليات الإستحواز أو التخارج. وسوف يتم تناول هذه الأوعية بشكل منفصل، يوضح أحكام فرض الضريبة على هذه الأوعية، ومن يتحمل عبء الضريبة، والاعفاءات المرتبطة بكل وعاء.

1/2/2 - أقساط ومقابل التأمين وما في حكمها:

قضت المادتين رقم (50) ورقم (51) من القانون رقم 111 لسنة 1980 والمعدل بالقانون رقم 143 لسنة 2006 بأن تستحق ضريبة دمغة نسبية على أقساط ومقابل التأمين على النحو التالي:

- 1) واحد في المائة (1%) على كل قسط من أقساط التأمين على الحياة أو التأمين من الأمراض والإصابات الجسدية، أو المسؤولية المدنية المتعلقة بها، وعلى أقساط التأمين الإجباري أياً كان نوعه.
- 2) عشرة في المائة (10%) على مقابل التأمين على النقل البري والنهري والبحري والجوي.
- 3) عشرة في المائة (10%) على كل قسط من أقساط التأمين الأخرى وعلى مقابل هذه التأمينات بما في ذلك التأمين ضد أخطار الحرب.

4) ثمانية في الألف (0,8%) سنوياً على إجمالي أقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركات التأمين.

وطبقاً للمادة رقم (51) من القانون رقم 143 لسنة 2006 يتحمل في الحالات (1) و(2) و(3) كل من المؤمن والمؤمن له الضريبة مناصفة وتتحمل شركة التأمين الضريبة على إجمالي أقساط ومقابل التأمين في الحالة (4). وفي جميع الأحوال لا تسري الضريبة على أقساط ومقابل إعادة التأمين.

مثال: قامت إحدى شركات التأمين بتحصيل أقساط ومقابل التأمين التالية خلال العام المنتهي في 2015/12/31:

- 1) 100,000 جنيه أقساط تأمين على الحياة.
- 2) 200,000 جنيه مقابل تأمين نقل بضائع.
- 3) 50,000 جنيه أقساط ومقابل تأمين ضد حريق وسرقة بعض الممتلكات.

والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة واجبة السداد في الحالات السابقة مع توضيح من يتحمل عبء الضريبة في كل حالة.

الحل:

1) ضريبة الدمغة على أقساط التأمين على الحياة = $100,000 \times 1\% = 1,000$ جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.

2) ضريبة الدمغة على مقابل تأمين نقل البضائع = $200,000 \times 10\% = 20,000$ جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.

3) ضريبة الدمغة على أقساط ومقابل التأمين ضد الحريق والسرقة = $50,000 \times 10\% = 5,000$ جنيه. ويتحمل الضريبة في هذا البند المؤمن له وشركة التأمين مناصفة.

4) الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها شركة التأمين = جملة المبالغ المحصلة $\times 8$ في الألف = $100,000 + 200,000 + 50,000 = 350,000 \times 8$ في الألف = 2800 جنيه. وتحمل الضريبة على إجمالي الأقساط ومقابل التأمين التي تحصلها الشركة شركة التأمين وحدها.

2/2/2 - أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمها:

طبقاً للمادة رقم (74) من القانون رقم 143 لسنة 2006 تفرض ضريبة دمغة نسبية على أرباح المراهنات واليانصيب وما في حكمه على النحو التالي:

1) المبالغ المعدة للأداء للمراهنين في مراهنات سباق الخيل وصيد الحمام وغيرها من أنواع المراهنات وعمليات اليانصيب بجميع أنواعها، وذلك بواقع 60% من هذه المبالغ ويتحمل الربح الضريبة.

2) المبالغ أو الجوائز المعدة للأداء نقداً أو عيناً للراغبين في المسابقات وذلك بواقع 20% من المبلغ أو من قيمة الجائزة ويتحمل الربح الضريبة.

3) الأندية والمزايا التي يربحها أصحاب السندات أو المؤمن لهم والمدخرون عن طريق السحب أو الاختيار بالقرعة وذلك بواقع 15% من قيمة ما يتم الحصول عليه، ويتحمل الربح الضريبة.

مثال: شركة قطاع خاص فاز أحد عملائها في السحب الذي تجريه بمبلغ نصف مليون جنيه، كما فاز عميل آخر بسيارة ثمنها 100,000 جنيه.

والمطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة في كل حالة مع بيان من يتحمل الضريبة.

الحل

تخضع لضريبة دمغة نسبية 20% من المبالغ المخصصة للراغبين نقداً أو عيناً.

∴ ضريبة الدمغة للعميل الأول = $500,000 \times 20\% = 100,000$ جنيه.

وضريبة الدمغة للعميل الثاني = $100,000 \times 20\% = 20,000$ جنية

ويتحمل الربح الضريبة في كل حالة من الحالات السابقة.

3/2/2 المبالغ التي تصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام:

تناول المشرع في المواد من المادة رقم (79) وحتى المادة (82) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته الأحكام المتعلقة بفرض ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه شركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور والمكافآت وما في حكمها والإعانات، وكذلك على ما تصرفه الجهات الحكومية من الأموال المملوكة لها. وسوف نتناول هذا الوعاء من خلال النقاط التالية:

أولاً: ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من مرتبات وأجور وما في حكمها والإعانات: قضت المادة رقم (79) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته بأن يستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام والجمعيات التعاونية من المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات على النحو التالي:

الخمسون جنيهاً الأولى	مغفأة
أزيد من خمسين وحتى مائتين وخمسين جنيهاً	سنة في الألف
أزيد من مائتين وخمسين وحتى خمسمائة جنيهاً	سنة ونصف في الألف
أزيد من خمسمائة وحتى ألف جنية	سبعة في الألف
أزيد من ألف وحتى خمسة آلاف جنية	سبعة ونصف في الألف
أزيد من خمسة آلاف وحتى عشرة آلاف جنية	ثمانية في الألف
وكل ما يزيد على عشرة آلاف جنية تستحق عنه الضريبة بواقع ثلاثة في الألف من الزيادة.	

- حددت المادة (28) من اللائحة التنفيذية لقانون ضريبة الدمغة أسس حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة على النحو التالي:
- (أ) تكون فئة الضريبة المستحقة هي الفئة المحددة للطبقة التي تقع فيها القيمة الكاملة للمبلغ المقرر صرفه.
- (ب) تستبعد من قيمة المبلغ المقرر صرفه الأقساط والاشتراكات وغيرها المعفاة من الضريبة قانوناً.
- (ج) إذا كان صافي المبلغ المقرر صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات وغيرها المعفاة قانوناً لا يجاوز خمسين جنيهاً فإنه يعفى من الضريبة.
- (د) إذا زاد الصافي المشار إليه على خمسين جنيهاً تستبعد منه الخمسون جنيهاً الأولى وتحدد قيمة الضريبة على أساس الزيادة والفئة المستحقة التي تحددت على النحو المبين في الفقرة (أ).
- يتضح مما سبق أن أساس حساب ضريبة الدمغة النسبية هو أساس الطبقات أي أن الضريبة تستحق على كامل المبلغ المنصرف بالسعر الذي يقع المبلغ كله في نطاقه دون تجزئته إلى شرائح.
- مثال (1):
- موظف بأحد المصالح الحكومية يتقاضى شهرياً 300 ج مرتباً أساسياً، 250 ج علاوة خاصة، يحول منها للأجر الأساسي 150 ج ويستقطع منه شهرياً 68,5 ج اشتراك تأمين اجتماعي.
- المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة على الموظف.

الحل:

المرتب الأساسي	ج300	
العلاوة الخاصة	ج250	
الإجمالي (ويقع في الطبقة أزيد من 500 - 1000 وتكون فئة الضريبة المستحقة 7 في الألف (%0,07) يستبعد المبالغ المعفاة قانوناً: اشترك التأمين الاجتماعي		ج550
الباقى ويمثل وعاء ضريبة الدمغة النسبية (-) الخمسون جنيه الأولى معفاة		(68,5)
المبلغ الباقي والخاضع للضريبة		481,5
ضريبة الدمغة النسبية = $0,07 \times 431,5 =$		(50)
3,02 ج تقرب إلى أقرب خمس قروش فتصبح 3,05 جنيه.		431,5

مثال (2): موظف يعمل في غير أوقات عمله الرسمية لجزء من الوقت في أحد الجهات الحكومية ويتقاضى شهرياً نظيراً لذلك 1000 جنيه. والمطلوب: حساب ضريبة المرتبات والدمغة المستحقة عليه وتحديد الصافي الذي يحصل عليه.

الحل

- نظراً لأن المكافأة حصل عليها الممول من إحدى الجهات الحكومية غير جهة عمله الأصلية فإنه يخضع إلى:
- ضريبة على الدخل قطعية قدرها 10% (مادة 11 من قانون ضريبة الدخل) = $1000 \times 10\% = 100$ جنيه.
 - ضريبة دمغة على الصرفيات الحكومية من أجور ومرتبات وما في حكمها والإعانات (مادة 79 من قانون ضريبة الدمغة).

وتحسب على مبلغ 1000 ج ويقع في الطبقة أزيد من 500 ج إلى 1000 ج وفئتها 0,07%. وتحسب ضريبة الدمغة كالتالي:

$$1000 \text{ ج} - 50 \text{ (مغفأة)} = 950 = 0,07\% \times 950 = 6,65 \text{ جنيه}$$

∴ الضريبة المستحقة عليه = 100 ضريبة دخل + 6,65 ضريبة دمغة = 106,65 جنيه.

∴ الصافي الذي سيحصل عليه الممول في هذه الحالة = 1000 - 106,65 = 893,35 جنيه

ثانياً: ما تصرفه الجهات الحكومية غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات (مادة 80):

تستحق ضريبة دمغة نسبية على ما تصرفه الجهات الحكومية من غير المرتبات والأجور وما في حكمها والإعانات وفقاً لما يلي:

أ - ضريبة دمغة عادية:

وتستحق على أساس أسعار المادة 79 السابقة بعد مضاعفاتها كما يلي:

مغفأة	50 ج الأولى
$1,2\% = 2 \times 0,6\%$	أزيد من 50 وحتى 250 ج
$1,3\% = 2 \times 0,6,5\%$	أزيد من 250 وحتى 500 ج
$1,4\% = 2 \times 0,7\%$	أزيد من 500 وحتى 1000 ج
$1,5\% = 2 \times 0,7,5\%$	أزيد من 1000 وحتى 5000 ج
$1,6\% = 2 \times 0,8\%$	أزيد من 5000 وحتى 10000 ج
$0,6\% = 2 \times 0,3\%$	ما يزيد عن 10000 ج

ب- ضريبة دمغة إضافية: وتستحق بمقدار ثلاثة أمثال الضريبة العادية. يلاحظ أن أساس حساب الضريبة هو أساس الطبقات، وتستحق الضريبة سواء تم الصرف من الجهة الحكومية مباشرة أو بطريق الإنانة، ويتحمل الضريبة الجهة الذي تم الصرف لها.

مثال: قامت إحدى الوحدات الحكومية بشراء مستلزمات سلعية من أحد الموردين، وبلغ إجمالي قيمة الفاتورة المستحق صرفها 11000 جنيه.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية على هذه الصرفات الحكومية.

الحل

تحسب الضريبة كالتالي:

أ - الضريبة العادية:

حتى 10000 جنيه تستحق الضريبة عنها بسعر 16 في الألف (1,6%)،
وتحسب على النحو التالي:

$$10000 \text{ جنيه} - 50 \text{ (مغفأة)} = 9950 \text{ جنيه (الباقى)}$$

وتحسب الضريبة عليها كالتالي: $159,2 = 1,6\% \times 9950$ جنيه

ومازاد عن 10000 جنيه ويبلغ 1000 جنيه تحسب الضريبة عليها بسعر
6 في الألف (0,6%)

$$\text{.} \text{ الضريبة} = 1000 \times 0,6\% = 6 \text{ جنيه}$$

$$\text{.} \text{ ضريبة الدمغة العادية} = 159,2 + 6 = 165,2 \text{ جنيه}$$

ب - ضريبة الدمغة الإضافية وتحسب كالتالي:

$$3 \times 165,2 = 495,6 \text{ أمثال جنيه}$$

$$\text{.} \text{ إجمالي الضريبة المستحقة} = 165,2 + 495,6 = 660,8 \text{ جنيه}$$

أثر ضريبة القيمة المضافة على وعاء ضريبة الدمغة النسبية على
الصرفيات الحكومية:

يتحدد وعاء ضريبة الدمغة على الصرفيات الحكومية بالمبلغ المنصرف بعد
استبعاد ضريبة القيمة المضافة منه.

مثال: بلغ المبلغ المنصرف من أحد الجهات الحكومية لأحد الموردين نظير
مشترياتها 11400 جنيه شاملاً ضريبة قيمة مضافة 14%.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

تحسب ضريبة الدمغة على أساس قيمة الصفقة بدون ضريبة القيمة المضافة، وذلك كالتالي

ضريبة القيمة المضافة على الصفقة

$$= 11400 \times \text{معامل الضريبة } 14\% = 1400 \text{ ج}$$

$$114$$

∴ قيمة الصفقة بدون ضريبة القيمة المضافة = 11400 - 1400 = 10000 جنيه.

∴ تقع ضريبة الدمغة في الطبقة أزيد من 5000 ج وحتى 10000 ج تخضع بسعر 1,6%.

∴ ضريبة الدمغة العادية = 10000 - 50 (إعفاء) = 9950 × 1,6% = 159,2 جنيه.

ضريبة الدمغة الإضافية = 3 × 159,2 = 477,6 جنيه.
إجمالي ضريبة الدمغة المستحقة عن هذه الصفقة =
159,2 + 477,6 = 636,8 ج.

4/2/2 - أرصدة التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف التي تقدمها البنوك:

طبقاً للمادة (57) من القانون رقم (9) لسنة 2013 بشأن تعديل بعض أحكام قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون رقم 111 لسنة 1980:

"تستحق ضريبة دمغة نسبية سنوية على ما يتم استخدامه من التسهيلات الائتمانية الممنوحة من البنوك وكذلك القروض والسلف التي تقدمها البنوك خلال كل ربع سنة بالإضافة إلى رصيد أول المدة لذات الربع من السنة وذلك بواقع واحد في الألف كل ربع سنة. على أن يلتزم البنك بتوريد هذه الضريبة خلال مدة أقصاها سبعة أيام من نهاية كل ربع سنة إلى مصلحة الضرائب، ويتحمل البنك والعميل الضريبة مناصفة".

وطبقاً للمادة رقم (26) من قرار وزير المالية رقم 271 لسنة 2013 في تطبيق حكم المادة (57) يشمل وعاء الضريبة رصيد أول المدة لكل ربع سنة بالإضافة إلى إجمالي المستخدم من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة لكل عميل بدون خصم أي تسديدات، والتي تقدمها البنوك للأشخاص الطبيعيين والمنشآت الفردية وشركات الأشخاص بما فيها شركات الواقع وشركات الأموال سواء كانت شركات قطاع عام أو قطاع أعمال أو قطاع خاص والهيئات الاقتصادية والجمعيات التعاونية والهيئات والجهات والفروع الأجنبية والأشخاص الاعتبارية الأخرى. وذلك كله عن جميع تعاملات البنك بداخل مصر وخارجها، مع مراعاة أنه في حالة تعاملات البنك من خلال فروعه بالخارج مع اشخاص غير مقيمين يتحمل البنك حصته فقط من الضريبة.

× ×	رصيد أول المدة لكل ربع سنة
× ×	(+) إجمالي المستخدم من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة
× × ×	= وعاء ضريبة الدمغة التي تحسب بواقع واحد في الألف لكل ربع سنة
× ×	(-) ما سدده العمل من التسهيلات الائتمانية والقروض والسلف خلال كل ربع سنة
× × ×	رصيد آخر المدة لكل ربع سنة

والأمثلة التالية توضح كيفية الوصول لوعاء ضريبة الدمغة أول كل ربع سنة:

مثال (1): قام أحد البنوك بمنح أحد عملائه خلال الربع الأول من العام قرض بمبلغ مليون جنيه، علماً بأن لهذا العميل حساب جاري بالبنك بلغ رصيده الدائن في نهاية فترة الربع الأول من العام 200 ألف جنيه.
المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة على القرض في هذه الحالة.

الحل

تستحق ضريبة الدمغة على مبلغ القرض كله دون خصم رصيد الحساب الجاري للعميل والدائن للبنك.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة

$$= 1,000,000 \times 1 \text{ في الألف} = 1000 \text{ جنيه}$$

ويتحمل العميل النصف ويتحمل البنك النصف الآخر.

مثال (2): بلغ رصيد التسهيلات التي قدمها أحد البنوك لأحد عملائه في بداية الربع الأول من العام مبلغ 200 مليون جنيه، وبلغ حجم التسهيلات الممنوحة لهذا العميل وحصل عليها خلال فترة الربع الأول من العام 150 مليون جنيه، كما بلغ حجم التسهيلات المسددة خلال الفترة 80 مليون جنيه.

المطلوب: تحديد رصيد التسهيلات الائتمانية لعميل البنك في نهاية فترة الربع الأول من العام، وتحديد وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام وحساب الضريبة المستحقة.

الحل

1 - الرصيد التسهيلات الائتمانية في نهاية الربع الأول

$$= 200 \text{ مليون} + 150 \text{ مليون} - 80 \text{ مليون} = 270 \text{ مليون جنيه}$$

2- وعاء ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = 200 مليون (رصيد أول المدة للربع الأول من العام) + 150 مليون (التسهيلات التي حصل عليها العميل خلال الربع سنة) = 350 مليون جنيه.

ضريبة الدمغة المستحقة

$$= 350 \text{ مليون جنيه} \times 1 \text{ في الألف} = 350 \text{ ألف جنيه.}$$

مثال (3): منحت أحد البنوك تسهيلات ائتمانية لأحد عملائها في بداية العام مليون جنيه وقام العميل بسحب 600 ألف جنيه فقط خلال الربع الأول من العام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن الائتمان الممنوح عن الربع الأول من العام.

الحل

ضريبة الدمغة عن الربع الأول من العام = $600,000 \times 1$ في الألف = 600 جنيه. ويتحمل نصفها البنك ويتحمل النصف الآخر العميل.

مثال (4): منحت أحد البنوك تسهيلات ائتمانية لأحد عملائها مع بداية عام 2014 وكان مبلغ الائتمان مليون جنيه استخدم منها في الربع الأول من العام 800 ألف جنيه وفي الربع الثاني من العام 150 ألف جنيه، هذا مع العلم أن العميل سدد خلال الربع الأول من العام 200 ألف جنيه وخلال الربع الثاني من العام 50 ألف جنيه وخلال الربع الثالث من العام 200 ألف جنيه وفي نهاية الربع الرابع من العام سدد العميل باقي المستخدم من التسهيلات التي منحها البنك بالكامل.

الحل

الربع الرابع	الربع الثالث	الربع الثاني	الربع الأول	
500,000	700,000	600,000	---	رصيد أول الربع سنة
---	---	150,000	800,000	ما استخدم خلال الربع سنة
(500000)	(200000)	(50000)	(200000)	ما سده العميل خلال الربع سنة
---	500,000	700,000	600,000	= رصيد آخر المدة للربع سنة
500,000	700,000	750,000	800,000	وعاء ضريبة الدمغة
500	700	750	800	ضريبة الدمغة المستحقة

ويتحمل العميل نصف ضريبة الدمغة المستحقة ويتحمل البنك النصف الآخر.

5/2/2 - الإعلانات:

طبقاً للمادة 60 من القانون رقم 9 لسنة 2013 تستحق ضريبة دمغة نسبية بواقع 20% من أجر الإعلان وكذلك من تكلفته بحسب الأحوال وتحدد اللائحة التنفيذية لهذا القانون عناصر حسابه، ويعتبر إعلاناً كل إعلام أو إخطار أو تبليغ يتم بأية وسيلة، ويشمل ذلك:

(1) الإعلانات التي تعرض على لوحات دور السينما أو شاشات العرض أو القنوات التلفزيونية أو الفضائية أو شبكة المعلومات الدولية أو كابلات البث المختلفة.

(2) الإعلانات التي تذاع بالراديو أو القنوات الفضائية المسموعة.

(3) الإعلانات التي تقام في الطرقات العامة أو أسطح أو واجهات العقارات أو غيرها من الأماكن وعلى وسائل النقل المختلفة.

(4) الإعلانات التي تنشر فيما يطبع ويوزع في مصر بما في ذلك الصحف والمجلات والتقويم السنوية وكتب الدليل والكتب والكراسات والنشرات الدورية على اختلاف أنواعها.

ولقد قضت المادة (64) من القانون بأن يعفى من الضريبة الإعلانات الآتية:

(1) الإعلانات التي تصدر بقصد الإعلام بأوامر السلطة العامة، أو لتنبيه الجمهور إلى تنفيذ القوانين واللوائح، أو للتوعية بصفة عامة، بما في ذلك الإعلانات الصادرة من إدارات السياحة والاستعلامات الحكومية.

(2) الإعلانات الخاصة بالتبرعات للعلاج والرعاية الطبية بالمستشفيات والمعاهد الحكومية.

(3) إعلانات البيع الجبرية.

(4) الإعلانات الخاصة بالانتخابات.

(5) إعلان طالب الحصول على عمل.

(6) الإعلانات الخاصة بتنظيم العمل بالمنشآت.

(7) الإعلانات الخاصة بالمفقودين والمفقودات.

يلتزم صاحب الإعلان من الأشخاص الاعتبارية بسداد الضريبة إلى مأمورية الضرائب المختصة، كما تلتزم الجهة التي تقوم بإعلان للأشخاص الطبيعية بتحصيل الضريبة وتوريدها إلى مأمورية الضرائب المختصة وذلك كله خلال شهرين من تاريخ شهر الإعلان. وفي جميع الأحوال تلتزم الجهات التي تقوم بالإعلان بالاحتفاظ بسجل بأسماء من تم الإعلان لصالحهم وذلك كله وفقاً للقواعد والإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية للقانون.

مثال: إحسب ضريبة الدمغة وحدد منيتمحمل عبئها في الحالات الآتية:

(1) تعاقدت إحدى الشركات مع إحدى الوكالات الإعلانية على أن تقوم بإعداد إعلان عن أحد منتجاتها ويتم عرضه على شاشة إحدى قنوات التلفزيون الأرضية مرة كل أسبوع وذلك كله نظير أجر إعلان بلغ 300000 جنية.

(2) قامت إحدى الشركات بإعداد مجموعة من اللوحات الإعلانية عن منتجاتها وقامت بوضعها في الطرقات العامة والميادين الكبرى وقد تكلفت في سبيل ذلك:

500000 جنيها مواد خام (تضمنت 14% ضريبة قيمة مضافة)

100000 جنيهاً أجور القائمين على إعداد اللوحات.

40000 جنيهاً مقابل تأجير معدات لتثبيت الإعلانات.

10000 جنيهاً مصاريف نقل وانتقال.

الحل

1 - وعاء ضريبة الدمغة هو أجر الإعلان البالغ 300000 جنية.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = $300000 \times 20\% = 60000$ جنية

ويتحمل عبء الضريبة الشركة المستفيدة من الإعلان.

2 - وعاء ضريبة الدمغة هو تكلفة الإعلان = 500000 جنيهاً مواد خام

شاملة ضريبة القيمة المضافة (حيث تعد تكلفة في هذه الحالة نظراً لأن

الخدمات الإعلانية معفاة من ضريبة القيمة المضافة) + 100000 جنيهاً

أجور + 40000 جنيهاً مقابل تأجير معدات لتثبيت الإعلان +

10000 جنيهاً مصاريف نقل وانتقال = 650000 جنيهاً.

∴ ضريبة الدمغة المستحقة = $650000 \times 20\%$ = 130000 جنيهاً

يتحمل عبء الضريبة الشركة صاحبة الإعلان المستفيدة منه.

6/2/2 - عمليات التعامل في الأوراق المالية وعمليات الإستحواز أو التخارج:

نظراً لإستمرار وقف العمل بالأحكام المنصوص عليها بالقانون 53 لسنة 2014 والخاصة بفرض الضريبة على ناتج التعامل في الأوراق المالية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية، وإستمرار هذا الوقف حتى 2020/5/17، فلقد رأى المشرع الضريبي المصري فرض ضريبة دمغة على التعاملات في الأوراق المالية بالبيع أو الشراء، وعمليات الأستحواز والتخارج، ولذلك أستحدث في القانون رقم (76) لسنة 2017 مادتين جديدتين تضافا لقانون ضريبة الدمغة رقم 111 لسنة 1980، برقمي (83 مكرراً) و(83 مكرراً¹)، تشمل أحكامهما فرض ضريبة دمغة على تلك العمليات على النحو التالي:

1/6/2/2 - عمليات التعامل في الأوراق المالية : (المادة 83 مكرراً)

نصت المادة 83 مكرراً على فرض ضريبة دمغة نسبية على إجمالي عمليات شراء أو بيع الأوراق المالية بجميع أنواعها سواء كانت مصرية أو أجنبية، وسواء كانت مقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية أو غير مقيدة بها، وذلك دون خصم أي تكاليف، ويتحمل عبأ الضريبة البائع والمشتري على النحو التالي:

1,25 في الألف يتحملها المشتري، 1,25 في الألف يتحملها البائع وذلك من تاريخ العمل بهذه الأحكام (أي من 2017/6/19) وحتى 2018/5/31.

1,5 في الألف يتحملها المشتري، 1,5 في الألف يتحملها البائع وذلك من 2018/6/1 وحتى 2019/5/31.

1,75 في الألف يتحملها المشتري، 1,75 في الألف يتحملها البائع وذلك من 2019/6/1 .

يلاحظ مما سبق ما يلي:

- 1 - أن الضريبة المنصوص عليه سيتم حسابها على إجمالي قيمة التعامل، وبالنفقات الموضحة.
- 2 - أن الضريبة على كل من البائع والمشتري، وكل يتحمل نفس المقدار.
- 3 - أن الضريبة على جميع التعاملات في الأوراق المالية سواء مقيدة في سوق الأوراق المالية أو غير مقيدة، وسواء كانت مصرية أو أجنبية.
- 4 - أن الضريبة ستكون بفئة 1,75 في الألف من تاريخ 2019/6/1 وما بعده.

5 - أن هذا الحكم يرتبط بالتعاملات في الأوراق المالية فقط دون الحصص. مثال: بفرض أنه تم بيع 1000 سهم في أحد الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية، وكانت القيمة الاسمية للسهم 100 جنيه، بينما بلغ سعر بيعه 120 جنيه.

المطلوب : حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة بفرض أن هذه الصفقة تمت في 2017/6/20

الحل

نظراً لأن هذا البيع تم بعد تاريخ العمل بالقانون 76 لسنة 2017 والذي تم بموجبه إضافة المادة 83 مكرراً، فيستحق ضريبة دمغة نسبية على قيمة هذا التعامل على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة على البائع = (1000 سهم × 120 جنيه) × 1,25 في الألف = 150 جنيه

ضريبة الدمغة المستحقة على المشتري = (1000 سهم × 120 جنيه) × 1,25 في الألف = 150 جنيه

مثال آخر : بفرض أن هذا البيع تم في 2018 /6 /20 والمطلوب حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

نظراً لأن هذا البيع تم في 20 / 6 / 2018 فيستحق ضريبة دمغة نسبية على قيمة هذا التعامل على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة على البائع = (1000 سهم × 120 جنية) × 1.5
في الألف = 180 جنية

ضريبة الدمغة المستحقة على المشتري = (1000 سهم × 120 جنية) × 1.5
في الألف = 180 جنية

2/6/2/2 عمليات الاستحواذ او التخارج:(المادة 83 مكرراً "1")

نصت المادة 83 مكرراً"1" على فرض ضريبة دمغة نسبية بسعر ثلاثة في الألف من قيمة التعامل بدون خصم أية تكاليف، على عمليتي الإستحواذ أو التخارج التي تتم في صفقة واحدة، وذلك في الحالتين الآتيتين:

1 - إذا وقع التعامل على 33% أو أكثر من الأسهم أو حقوق التصويت، سواء من حيث العدد أو القيمة في شركة مقيمة.

2 - إذا وقع التعامل على 33% أو أكثر من أصول شركة مقيمة أو التزاماتها بمعرفة شركة مقيمة أخرى مقابل أسهم في الشركة المشتري.

في هاتين الحالتين يتحمل البائع عبء الضريبة بواقع ثلاثة في الألف، ويتحمل المشتري عبء الضريبة بواقع ثلاثة في الألف.

مثال: قام أحد المستثمرين بشراء 4000 سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة ، والتي يبلغ رأسمالها 10 آلاف سهم بقيمة اسمية للسهم 1000 جنية، بقيمة إجمالية 5 مليون جنية.

المطلوب : حساب ضريبة الدمغة النسبية في هذه الحالة.

الحل

نظراً لأن هذا البيع تم كصفقة واحدة وتبلغ نسبته 40% من أسهم الشركة المستحوز عليها، فيستحق ضريبة دمغة نسبية كالتالي:

ضريبة الدمغة المستحقة على المستحوز (المشتري) = 3×5000000
في الألف = 15000 جنيه

ضريبة الدمغة المستحقة على المتخارج (البائع) = 3×5000000
في الألف = 15000 جنيه

تسري ذات الضريبة وذات قواعدها إذا قام شخص واحد بعدة عمليات شراء للأوراق المالية أو بيعها من شركة واحدة وبلغت حد الإستحواز أو التخارج المشار إليه خلال سنتين من تاريخ أول عملية شراء بعد العمل بالقانون 76 لسنة 2017، مع خصم ما سبق سداده من ضريبة دمغة عن كل تعامل.

مثال: بفرض ان أحد المستثمرين قام بشراء 1000 سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة والتي يبلغ رأسمالها 5000 سهم بقيمة أسمية للسهم 100 جنيه، وبلغ ثمن شراء السهم 120 جنيه في 2017/6/20 ولقد قام هذا المستثمر في 2018 /6/20 بشراء 1500 سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بسعر 140 جنيه للسهم.

المطلوب:

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء الأولى، والأخيرة.

الحل

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الأولى:

نظراً لأن هذا البيع كان عن 1000 سهم فقط ، وتم في 2017/6/20، فيستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة 83 مكرراً على النحو التالي:
ضريبة الدمغة المستحقة = (1000سهم × 120 جنيهه) × 1,25 في الألف = 150 جنيه، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.

ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثانية:
 نظراً لأن عملية الشراء الأولى والثانية قام بهما شخص واحد من شركة واحدة في أقل من عامين، وبلغ مجموع العمليتين 2500 سهم (1000 سهم + 1500 سهم) وبلغت نسبة الأسهم المستحوز عليها المشتري 50% من أسهم الشركة (2500 سهم ÷ 5000 سهم) × 100 فتستحق ضريبة الدمغة وفقاً لأحكام المادة 83 مكرراً 1، مع تسوية ضريبة الدمغة التي دفعت عن العملية الأولى لكل من البائع والمشتري، على النحو التالي:

1 - حساب إجمالي قيمة المعاملات (الصفقة) =

(1000 سهم × 120 جنيه) + (1500 سهم × 140 جنيه) = 330000 جنيه

2- حساب ضريبة الدمغة = 330000×3 في الألف = 990 جنيه

3- تسوية ضريبة الدمغة = 990 جنيه - 150 جنيه = 840 جنيه
 وتستحق بذات القيمة على البائع (المتخارج)، وعلى المشتري (المستحوز).

3/2. وعاء ضريبة الدمغة بنظام النسبية والنوعية معا:

جمع المشرع الضريبي بين نظامي النسبية والنوعية معاً في ضريبة الدمغة على خدمات النقل في المواد من المادة رقم (67) وحتى المادة رقم (70) من القانون 111 لسنة 1980 وميز بين خدمات نقل الأشخاص، وخدمات نقل البضائع، وذلك على النحو التالي:

أولاً : ضرائب الدمغة على خدمات نقل الأشخاص:

أخذ المشرع الضريبي بنظام الضريبة النوعية في مجال خدمات نقل الأشخاص الممثلة في الآتي:

أ - الاشتراكات والتراخيص:

ب - تذاكر السفر بالقطارات والسفن والحافلات:

ج - تذاكر السفر بالطائرات:

الأعفاءات من ضرائب الدمغة على خدمات نقل الأشخاص:

وفقا لاحكام المادة رقم (67) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته
توجد ثلاثة مجموعات من الاعفاءات وهى كما يلى:

أ - الإعفاءات المتعلقة بالاشتراكات والتراخيص: يعفى من الخضوع لضرائب
الدمغة، الاشتراكات والتراخيص التالية:

1 - التراخيص والاشتراكات التى تعطى لموظفى الهيئة القائمة بالنقل
بسبب أداء وظائفهم ولدواعي وظائفهم ولدواعي عملهم ودون أن
تتضمن امتيازاً شخصياً لصاحبها.

2 - التراخيص والاشتراكات التى تعطى بغير اسم الى الجهات الحكومية
لاستعمالها فى أغراض مصلحة .

3 - التراخيص والاشتراكات التى تصرف مجاملة من هيئة السكة الحديد
وفقا لما جرى عليه العرف وتحدده لائحته .

4 - التراخيص والاشتراكات التى تصرف لتشهيلات القوات المسلحة
لاعمال مصلحة .

5 - التراخيص والاشتراكات التى تصرف مخفضة الأجرة للملاجئ والفرق
الرياضية والطلبة، والمكفوفين، والمعوقين .

ب - الأعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر على السفن: يعفى من الخضوع
لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالسفن البنود التالية:

1 - تذاكر السفر للحج أو العمرة بالدرجة الثالثة .

2 - تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر ويراعى أن هذا الأعفاء يشمل
كافة الفئات الاولى والثانية والثالثة .

3 - تذاكر السفر على السفن داخل الجمهورية .

4 - تذاكر السفر على ظهر الباخرة (on deck) .

وهذا النوع الأخير هو أدنى فئات تذاكر السفر بالسفن مع ملاحظة أنه لم
يرد ضمن الفئات الخاضعة للضريبة اصلا .

ج - الاعفاءات المتعلقة بتذاكر السفر بالطائرات :

يعفى من الخضوع لضرائب الدمغة على تذاكر السفر بالطائرات البنود التالية:

- 1 - تذاكر العودة اذا دفعت قيمتها فى مصر .
- 2 - التذاكر التى صرفت فى الخارج لمسافرين مارين بالجمهورية واستعملت فيها .

ثانيا : ضرائب الدمغة على خدمات نقل البضائع:

أخذ المشرع عند فرضه لضريبة الدمغة على خدمات نقل البضائع بنظامى الضريبة النوعية والنسبية معاً، حيث قضت أحكام المادة رقم (67) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته بفرض ضريبة الدمغة على الوجه التالى:

- 1 - ضريبة نوعية قدرها جنيها وخمسة وستون قرشا على كل ورقة من أوراق وثيقة (بوليصة) الشحن البحرى .
- 2 - ضريبة نسبية قدرها 18% بحد أقصى ستون قرشا من أجر النقل على وثائق (بوالص) النقل الخاصة بالبضائع والمنقولات أيا كان نوعها سواء كان النقل برى أو جوى أو بطريق الملاحة البحرية الداخلية.
- 3 - تسرى الضريبة المنصوص عليها فى البند السابق على تذاكر الأمتعة والمنقولات الخاصة بالبضائع التى تنقل بوسائل النقل المشار اليها فى البند المذكور. وتعفى من الضريبة الوثائق والتذاكر المشار اليها اذا لم يجاوز أجر النقل جنيها .

هذا وحددت المادتين رقم (69) و (70) من القانون 111 لسنة 1980 وتعديلاته من يتحمل الضريبة وطريقة وموعد توريدها وذلك كالتالى:

- أ - يتحمل الضريبة على خدمات النقل صاحب التذاكر أو الاشتراك أو الترخيص أو مرسل البضاعة .
- ب - يلتزم متعهد النقل من غير الجهات الحكومية بسداد الضريبة المستحقة الى مصلحة الضرائب خلال العشرة أيام الأولى من كل شهر مصحوبا باخطار تبين به عدد الوثائق أو الاستثمارات أو التذاكر التى

صرفت خلال الشهر السابق، مع عدم الإخلال بحقوقهم في الرجوع على من
تم النقل لصالحه بقيمة تلك الضريبة.

حالات عملية محلولة على ضريبة الدمغة

الحالة الأولى:

أخضعت المادتين (79) ، (80) من القانون 111 لسنة 1980 لضريبة الدمغة المبالغ التي يقوم بصرفها الجهات الحكومية وشركات القطاع العام وقطاع الأعمال العام، ولقد تبين لك ما يأتي:

أ- أن الراتب الواجب صرفه بعد استبعاد الأقساط والاشتراكات المعفاة قانوناً لأحد الموظفين في الإدارة العليا بشركة قطاع أعمال عام 3000 جنيهاً، ولموظف آخر في جهة حكومية 1000 جنيهاً، ولموظف آخر يعمل في شركة قطاع خاص 5000 جنيهاً.

ب- أن أحد الجهات الحكومية قامت بصرف مبلغ 11000 جنيهاً لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل أعمال ومشتريات حكومية.

ج- أن شركة قطاع أعمال عام قامت بصرف مبلغ 30000 جنيهاً، لأحد الموردين الذي تتعامل معهم مقابل مشتريات مواد خام.

المطلوب: حساب ضريبة الدمغة النسبية المستحقة في الحالات السابقة.

الحل

أ- نفرق بين:

* 3000 جنيهاً الراتب الذي يحصل عليه الموظف بالإدارة العليا لشركة قطاع أعمال عام يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة ونصف في الألف لأن الراتب يقع في الطبقة أزيد من 1000 جنيهاً إلى 5000 جنيهاً.

∴ 3000 جنيهاً

(50) جنيهاً إعفاء

2950 جنيهاً الباقي ويخضع للضريبة .

∴ الضريبة المستحقة = $0.0075 \times 2950 = 22.125$ جنيهاً.

تقرب لأقرب خمسة قروش = 22.15 جنيهاً.

* 1000 جنيهاً الراتب الذي يحصل عليه الموظف في إحدى الجهات الحكومية يخضع لضريبة الدمغة النسبية بفئة سبعة في الألف لأنه يقع في الطبقة أزيد من 500 جنيهاً إلى 1000 جنيهاً.

1000 جنيه

(50) جنيه

950 جنيه الباقي ويخضع للضريبة.

∴ الضريبة المستحقة = $0.007 \times 950 = 6.65$ جنيه.

* 5000 جنيه الراتب الذي يحصل عليه موظف في شركة قطاع خاص لا يخضع لضريبة الدمغة النسبية.

ب- 11000 جنيه المبلغ المنصرف من الجهة الحكومية لأحد الموردين نظير مشتريات وأعمال حكومية تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية وفقاً لأحكام المادة (80) من القانون 111 لسنة 1980، وتحسب الضريبة كالتالي:

10000 جنيه تخضع بفئة 16 في الألف بعد استبعاد الإعفاء.

1000 جنيه ما زاد عن 10000 جنيه يخضع بفئة ستة في الألف.

∴ الضريبة العادية والإضافية المستحقة:

10000 جنيه

(50) جنيه (إعفاء)

9950 جنيه = 0.016×9950

1000 جنيه = 0.006×1000

165.2 جنيه ∴ إجمالي ضريبة الدمغة النسبية العادية

∴ ضريبة الدمغة النسبية الإضافية

495.6 جنيه = 3×165.2 أمثال =

660.8 جنيه إجمالي الضريبة المستحقة على المورد =

ج- 30000 جنيه المنصرفة من الشركة قطاع أعمال عام لأحد الموردين مقابل مشتريات مواد خام لا تخضع لضريبة الدمغة النسبية العادية الإضافية.

الحالة الثانية:

الشركة الوطنية للصناعات حصلت في خلال الربع الثالث من العام المنتهي في 2017/12/31 على قرض من احد البنوك بمبلغ 45 مليون جنيه لتمويل نشاطها ، ولما كان رصيد القروض المستحقة على الشركة في بداية عام 2017 مبلغ 15 مليون جنيه وهو قرض حصلت عليه الشركة في العام

السابق لتمويل نشاطها وسددت منه خلال الربع الثاني من عام 2017 مبلغ 5 مليون جنيه، فأصبح رصيد القروض في ميزانية 2015/12/31 يبلغ 55 مليون جنيه.

المطلوب : حساب مقدار ضريبة الدمغة المستحقة على الشركة عن القروض التي حصلت عليها من البنك خلال عام 2017، إذا علمت أن الضريبة تستحق بمعدل واحد في الألف عن كل ربع سنة .

الحل

بيان	الربع الأول	الربع الثاني	الربع الثالث	الربع الرابع
الرصيد في أول الفترة الربع سنوية	15 مليون جنيه	15 مليون جنيه	10 مليون جنيه	55 مليون جنيه
+ المستخدم من القروض والتسهيلات الممنوحة خلال الفترة	-----	-----	45 مليون جنيه	-----
وعاء ضريبة الدمغة	15 مليون جنيه	15 مليون جنيه	55 مليون جنيه	55 مليون جنيه
(-) المسدد خلال الفترة	-----	(5 مليون جنيه)	-----	-----
الرصيد في نهاية الفترة الربع سنوية	15 مليون جنيه	10 مليون جنيه	55 مليون جنيه	55 مليون جنيه
ضريبة الدمغة المستحقة	15000 جنيه	15000 جنيه	55000 جنيه	55000 جنيه
ضريبة الدمغة التي تتحملها الشركة	7500 جنيه	7500 جنيه	27500 جنيه	27500 جنيه

ضريبة الدمغة المستحقة على الشركة عن عام 2017

$$= 70000 = 27500 + 27500 + 7500 + 7500 \text{ جنيه}$$

الحالة الثالثة:

فيما يلي بعض المعاملات الخاضعة لضريبة الدمغة والتي قامت بها إحدى الشركات في شهر أبريل 20xx:

- 1 - قامت بتوريد مستلزمات ومهمات لأحد الجهات الحكومية بمبلغ 30 ألف جنيه.
 - 2 - قامت بشراء قطعة أرض من محافظة الجيزة بمبلغ نصف مليون جنيه، وتم تحرير عقد بيع بهذه الواقعة من خمس نسخ، كل نسخة مكونة من أربع صفحات، على أن تحتفظ الشركة بالنسخة الأولى للعقد وتحتفظ محافظة القاهرة بالأربع نسخ الأخرى.
- المطلوب: حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن هذه المعاملات مع تحديد من الذي يتحمل الضريبة في كل معاملة.

الحل

- 1- قيمة مستلزمات موردة لأحد الجهات الحكومية 30000 جنيه تعد صريفاً حكومية تخضع لضريبة دمغة نسبية عادية وإضافية وفقاً لأحكام المادة 80 وتحسب الضريبة كالتالي:
- 10000 جنيه تخضع بسعر 16 في الألف وما زاد (20000 جنيه) تخضع للضريبة بسعر 6 في الألف مع مراعاة إعفاء 50 جنيه.

50 جنيه معفاة

$$9950 \times 1.6\% = 159.20 \text{ جنيه}$$

$$20000 \times 0.6\% = 120.00 \text{ جنيه}$$

إجمالي ضريبة الدمغة العادية = 279.20 جنيه

$$3 \times 279.20 = 837.60 \text{ أمثال} = 1675.20$$

ضريبة الدمغة العادية والإضافية

ويتحمل الضريبة المورد الذي تم الصرف لحسابه.

- 2- عقد شراء قطعة أرض من محافظة الجيزة:

يستحق ضريبة دمغة نوعية على كل صفحة من صفحات العقد قدرها 90 قرشاً ويتحمل الضريبة كل طرف من أطراف العقد عن النسخة أو النسخ الخاصة به.

إلا أن في حالة التعامل مع جهات حكومية فسوف يتم نقل عبء الضريبة على الجهة الحكومية إلى الطرف الآخر في العقد وذلك عن نسخة واحدة فقط بجانب النسخة الخاصة به.
 .: ضريبة الدمغة النوعية عن النسخة الواحدة = 4 صفحات × 90 قرش = 360 قرشاً، وتحمل الشركة المشترية 720 قرشاً أي 7,2 جنيه وذلك عن النسختين (نسخة العقد الخاصة بها ونسخة عقد خاصة بمحافظة الجيزة).

الحالة الرابعة:

1 - حصلت شركة التأمين على الأقساط التالية:

600000 جنيه أقساط تأمين على الحياة.

200000 جنيه أقساط تأمين نقل.

400000 جنيه أقساط تأمين حريق.

1200000 جنيه إجمالي الأقساط المحصلة.

المطلوب حساب ضريبة الدمغة المستحقة مع تحديد من الذي يتحملها.

الحل

1 - أقساط التأمين:

- أقساط التأمين على الحياة 600000 جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية 1% يتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

.: الضريبة المستحقة = $600000 \times \frac{1}{100} = 6000$ جنيه

- أقساط تأمين نقل 200000 جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية 10% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

.: الضريبة المستحقة = $200000 \times \frac{10}{100} = 20000$ جنيه.

- أقساط تأمين حريق 400000 جنيه، يستحق عليها ضريبة دمغة نسبية 10% ويتحملها المؤمن والمؤمن له مناصفة.

الضريبة المستحقة = $400000 \times 10\% = 40000$ جنيه

بالإضافة إلى ذلك تتحمل شركة التأمين ضريبة نسبية 8 في الألف على إجمالي مقابل وأقساط التأمين التي تحصلها. وبذلك تكون الضريبة المستحقة

= 1200000×8 في الألف = 9600 جنيه.

الحالة الخامسة:

إليك بعض المعاملات المالية التي تمت في إحدى الشركات الصناعية/ قطاع عام خلال شهر مايو:

1- قامت الشركة بصرف مستحقات العاملين لديها من أجور ومرتببات بواقع 1500 جنيه لكل عامل كإجمالي أجر علمياً بأن اشتراك التأمين الاجتماعي المستحق على كل عامل 210 جنيه.

2- قامت الشركة بشراء مستلزمات ومعدات مكتبية من أحد الموردين بمبلغ 3420 جنيه شاملة ضريبة قيمة مضافة بفئة 14%.

3- قامت الشركة بتوقيع عقد مع أحد المقاولين لإنشاء مبنى إداري لمكاتب الشركة بقيمة تعاقدية قدرها 5 مليون جنيه وبلغت عدد صفحات العقد 12 صفحة.

المطلوب: تحديد مدى خضوع المعاملات السابقة لضريبة الدمغة مع بيان نوعها ومن يتحمل عنها وحساب تلك الضريبة.

الحل

1- أجور ومرتببات العاملين بأحد شركات القطاع العام: تخضع لضريبة الدمغة النسبية وفقاً لأحكام المادة 79 ويخضع أجر العامل بعد استبعاد اشتراكات وأقساط التأمين المستحقة عليه وتحسب الضريبة عن كل عامل على النحو التالي:

إجمالي الأجر 1500 جنيه يقع في الطبقة أزيد من 1000 جنيه إلى 5000 جنيه.

∴ يكون سعر الضريبة الدمغة 7,5 في الألف.

الأجر بعد استبعاد التأمينات = 1500 - 210 = 1290 جنيه

يعني 50 جنيه

الباقي 1240 جنيه × 7,5 في الألف = 9,3 جنيه ويتحمل الضريبة العامل الذي تم الصرف لحسابه.

2 - مشتريات شركة القطاع العام من أحد الموردين:

لا تسري عليها ضريبة الدمغة النسبية العادية والإضافية لأنها ليست

صرفيات حكومية.

3 - العقد الموقع بين الشركة وأحد المقاولين:

تخضع صفحات العقد لضريبة دمغة نوعية بواقع 90 قرش عن كل صفحة من صفحات العقد، وتتعدد الضريبة بتعدد نسخ العقد ويتحمل كل طرف الضريبة الخاصة بنسخه.
.: ضريبة الدمغة النوعية على النسخة الواحدة من العقد = 12 صفحة × 90 قرش = 10.8 جنيته.
الحالة السادسة:

قام أحد المستثمرين بشراء 1000 سهم من أسهم أحد الشركات المساهمة والتي يبلغ رأسمالها 5000 سهم بقيمة اسمية للسهم 100 جنيته، وبلغ ثمن شراء السهم 120 جنيته في 2017/6/20، ولقد قام هذا المستثمر في الشهر التالي بشراء 500 سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بنفس ثمن شراء الصفقة التي تمت في الشهر السابق، وقبل نهاية عام 2017 قام بشراء 1500 سهم أخرى من أسهم ذات الشركة بسعر 140 جنيته للسهم.
المطلوب:

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء 1000 سهم الأولى.
ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء 500 سهم الثانية.
ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة على البائع والمشتري عن عملية شراء 1500 سهم الأخيرة.

الحل

أ - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الأولى:
نظراً لأن هذا البيع كان عن 1000 سهم فقط ، وتم بعد تاريخ صدور القانون 76 لسنة 2017، فيستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة 83 مكرراً على النحو التالي:

ضريبة الدمغة المستحقة = (1000 سهم × 120 جنيته) × 1,25 في الألف = 150 جنيته، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.
ب - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثانية:

بالرغم من أن عملية البيع الثانية لنفس المستثمر لنفس الشركة إلا أنها لم تبلغ حد الاستحواذ المنصوص عليه قانوناً، حيث بلغت نسبة ملكية المستثمر 30% فقط ((1500 سهم ÷ 500 سهم) × 100) ولذلك يستحق ضريبة دمغة وفقاً لأحكام المادة 83 مكرراً على النحو التالي:
 ضريبة الدمغة المستحقة = (500 سهم × 120 جنيه) × 1,25 في الألف = 75 جنيه، وتستحق على البائع، وعلى المشتري بذات القيمة.
 ج - حساب ضريبة الدمغة المستحقة عن العملية الثالثة:

نظراً لأن عملية الشراء الأولى والثانية والثالثة قام بهم شخص واحد من شركة واحدة في أقل من عام، وبلغ مجموع هذه العمليات 3000 سهم (1000 سهم + 500 سهم + 1500 سهم) وبلغت نسبة الأسهم المستحوز عليها المشتري 60% من أسهم الشركة (3000 سهم ÷ 5000 سهم) × 100 فتستحق ضريبة الدمغة وفقاً لأحكام المادة 83 مكرراً "1"، مع تسوية ضريبة الدمغة التي دفعت عن العملية الأولى والثانية لكل من البائع والمشتري، على النحو التالي:

1 - حساب إجمالي قيمة المعاملات (الصفقة) =

$$(1000 \text{ سهم} \times 120 \text{ جنيه}) + (500 \text{ سهم} \times 120 \text{ جنيه}) + (1500 \text{ سهم} \times 140 \text{ جنيه}) = 390000 \text{ جنيه}$$

2- حساب ضريبة الدمغة = 3×390000 في الألف = 1170 جنيه

3- تسوية ضريبة الدمغة = 1170 جنيه - (150 جنيه + 75 جنيه) = 945 جنيه وتستحق على البائع (المتخارج)، وتستحق على المشتري (المستحوز) بذات القيمة .

محتويات الكتاب

الموضوع
الجزء الأول: الضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
الباب الأول: نطاق سريان الضريبة وسعرها.
الباب الثاني: تحديد الدخل الخاضع للضريبة.
الفصل الأول: الربح المحاسبي والربح الضريبي.
الفصل الثاني: الإيرادات الخاضعة للضريبة.
الفصل الثالث: التكاليف الواجبة الخصم لتحديد وعاء الضريبة.
حالات تطبيقية للضريبة على أرباح الأشخاص الاعتبارية.
الجزء الثاني: الضريبة على القيمة المضافة
الفصل الأول: الضريبة على القيمة المضافة وخصائصها
الفصل الثاني: الواقعة المنشئة للضريبة والمكلفون بتحصيلها
الفصل الثالث: أسس تحديد وعاء الضريبة وإجراءات تحصيلها
الفصل الرابع: خصم و رد الضريبة
الفصل الخامس: الإعفاءات من الضريبة
الفصل السادس: الفواتير والإقرارات والإخطارات والدفاتر
تطبيقات شاملة على ضريبة القيمة المضافة
الجزء الثالث: ضريبة الدمغة.

الفصل الأول: مفهوم، وخصائص، والأحكام العامة لضريبة الدمغة.

الفصل الثاني: أوعية ضريبة الدمغة

تطبيقات شاملة على ضريبة الدمغة.