التكاليف والنفقات واجبة الخصم على الأرباح التجارية والصناعية في ضوء أحكام القانون المصري (٩١) لسنة ٢٠٠٥م مقارنة بفقه الزكاة

سيد حسن عبد الله

أستاذ مشارك، كلية الدراسات الإسلامية والعربية، دبي- الإمارات العربية المتحدة

ملخص

يعد التوازن في الحقوق والالتزامات بين مصلحة الضرائب والممول، من أهم عوامل نجاح السياسة الضريبية في تحقيق ما فيه مصلحة مالية الدولة، حتى لا تكون هناك مبالغة أو إسراف في تقدير وعاء الضريبة، ومن ثم الإجحاف، ما يجب على الممول دفعه. وتحقيقاً لهذا الهدف جاءت أحكام القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م في شأن الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وفق ما نصت عليه المادة [٢٢] من قانون الضريبة على الدخل، التي قضت بأن صافي الأرباح التجارية والصناعية، الخاضع للضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، يتحدد على أساس إجمالي الربح، بعد خصم جميع التكاليف والمصروفات اللازمة لتحقيق هذه الأرباح، وذلك في ضوء هذين القيدين:

١- أن تكون التكاليف والمصروفات مرتبطة بالنشاط التجاري والصناعي، ولازمة لمزاولة هذا النشاط.

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

كما تكفلت المادة (٢٣) من القانون نفسه بتحديد هذه التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وما يتعلق بذلك من أحكام.

ومن منظور شرعي: فإن فقه الزكاة، وما ينطوي عليه من أحكام في شأن كيفية احتساب هذه الفريضة، وما يجب خصمه، بحيث لا تفرض إلاّ على الإيراد الصافي، يعد من أسمى معاني العدالة في الالتزامات المالية التي تقع على عاتق الممول أو المزكي، وهو ما يقطع بسبق الفقه المالي الإسلامي- من خلال تشريع الزكاة- في مراعاة مبدأ العدالة في توزيع الأعباء المالية، ما يصلح أن يكون مرجعاً وأساساً للنظم المحاسبية المعاصرة.

تاريخ استلام البحث: ٢٠٠٩/٣/٨، وتاريخ قبول البحث: ٢٠٠٩/٦/٢٢م.

كلمات مفتاحية: التكاليف واجبة الخصم، الأرباح التجارية والصناعية، القانون، فقه الزكاة.

مقدمة

إن دراسة التكاليف والنفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة من أهم الموضوعات التي تظهر العدالة الضريبية في أسمى صورها، وخاصة تلك التي توازن بين مصلحة الخزانة العامة ومصلحة الممول، فالنظام الضريبي العادل لا ينفك أن يكون أداة تنموية حقيقية، لتوفير الظروف السياسية والاقتصادية الراشدة، ولتحقيق التوازن العام، بتوظيف أموال ذوي الدخول الكبيرة لخدمة الطبقات الضعيفة أو متوسطة الدخل.

وقد نظم القانون المصري (٩١) لسنة ٢٠٠٥م أحكام التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، بصورة أدق وأوسع مما هو وارد في القوانين السابقة عليه، وبخاصة القانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣م، مما كان له عظيم الأثر في تقوية العلاقة بين المصلحة

المنارة للاستشارات

www.manaraa.com

والممول، مع ضبط المصطلحات ضبطًا دقيقًا، حتى لا تكون هناك مبالغة، أو إسراف غير معقول يضر بمصلحة الممول ومصلحة الضرائب معاً، وذلك طبقاً لنص المواد [٢٢ ،٢٣، ٢٤، ٢٥] من قانون الضريبة على الدخل، بالإضافة إلى المادة [٢٨] من اللائحة التنفيذية للقانون، الصادرة بقرار وزير المالية رقم [٩٩١] لسنة ٢٠٠٥، وغيرها من مواد القانون واللائحة ،وثيقة الصلة بالموضوع.

ومما يزيد من أهمية هذه الدراسة عظمة الجانب الفقهي في هذا المجال وغيره؛ فالمالية الإسلامية مالية متوازنة، وأداة راشدة من أدوات تحقيق التوازن العام، كما بيّن صاحب "الروضة الندية" نقلاً عن الإمام الشوكاني، في بيان الآثار العامة لفرض الدولة المزيد من الأعباء المالية على الأسواق، فقال: "ومن الأنواع التي يأكلون بها أموال الرعية أكلًا ظاهراً، ويتجرون بها اتجاراً بيناً، أنهم يجعلون الضرائب على الباعة في الأسواق، يجبرونهم على تسليمها شاؤوا أم أبوا، ثم يأذنون بالزيادة في الأسعار فيبيعون بما شاؤوا، ويصنعون بالناس ما أرادوا، وليس عليهم إلاَّ الوفاء بالضرائب، فإذا استغاث مغيث بالناس من زيادة الأسعار، أو أراد منكر أن ينكر على الباعة ما يتعاملون به، قالوا: هذه الزيادة للدولة، فيلقمون المنكر والمستغيث حجراً .."[٣٩].

فالإسلام لا يجيز فرض الضرائب إلاَّ في إطار نظام خاص، يحقق العدالة التامة بين أبناء الأمة، ويوازن بين مصلحة الدولة ومصلحة الممول، ويجعل ذلك واجبًا على ولي الأمر، هذا من جانب.

والعدالة في توزيع المال العام هي أولى ملامح النظام المالي الإسلامي، ثم العدالة في توزيع الأعباء العامة، بغض النظر عن مقدار الحصيلة؛ لذا لمّا قدم أبو هريرة على عمر بن الخطاب ليلاً بمال كثير من البحرين، سأله عمر بم جئت؟ فقال: جئت بخمسمئة ألف درهم. فقال له: أتدرى ما تقوله؟ أنت ناعس. اذهب فبت الليلة حتى تصبح، فلما جاء الغد قال له: كم هو؟ قال خمسمئة ألف درهم. فقال له عمر: أمن طيب هو؟ قال: لا أعلم إلاّ ذاك. فقال عمر: أيها الناس، قد جاءنا مال كثير، فإن شئتم أن نكيل لكم كلنا ، وإن شئتم أن نعد لكم عددنا، وإن شئتم أن نزن لكم وزنًا.." [٧، ١٩].

فأمير المؤمنين- رضي الله عنه- بعد أن تم تحصيل الخراج بهذه الوفرة، يتأكد من أن المال طيب لم يؤخذ بظلم، أو عنت، أو بغير مراعاة للقواعد الإسلامية، في استيداء الخراج، فعدالة التحصيل قبل زيادة الحصيلة.

ومن جانب آخر فإن الإسلام لا يوجب فرض الزكاة إلاَّ في ظل قوانين راشدة، تراعي ظروف المكلف الشخصية والعائلية، بحيث لا تفرض الزكاة إلاَّ على الإيراد الصافي. وهذه أسمى معاني العدالة في الالتزامات المالية، التي تقع على عاتق الممول أو المزكي.

خطة البحث:

يتكون هذا البحث من: تمهيد، وفصلين، وخاتمة.

- **تمهيد:** بيان الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وطرق قياس الربح، في ظل أحكام القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.
- **الفصل الأول:** أسس وضوابط خصم التكاليف والمصروفات من الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.
- **الفصل الثاني:** المعالجة الفقهية للتكاليف والنفقات والديون الواجبة في الإيراد الخاضع للزكاة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تمهيد: بيان الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وطرق قياس الربح، في ضوء أحكام القانون [٩١] لسنة ٢٠٠٥م.

أولاً: الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

طبقاً لنص المادة [١٩] من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م تخضع للضريبة الإيرادات التالية:

١) أرباح المنشآت التجارية أو الصناعية، ومنشآت المناجم والمحاجر والبترول.
٢) أرباح أصحاب الحرف والأنشطة الصغيرة.
٣) الأرباح التي تتحقق من أي نشاط تجاري أو صناعي، ولو اقتصر على صفقة واحدة. وتبين اللائحة التنفيذية القواعد الخاصة لما يعدّ صفقة واحدة في تطبيق أحكام هذا البند(٥٦).
٤) الأرباح التي تتحقق نتيجة العملية، أو العمليات التي يقوم بها السماسرة أو الوكلاء بالعمولة، وبصفة عامة كل ربح يحققه أي شخص يشتغل بأعمال الوسطاء لشراء العقارات أو بيعها، أو تأجيرها، أو أي نوع من السلع، أو الخدمات، أو القيم المنقولة.
٥) الأرباح الناتجة من تأجير محل تجاري أو صناعي، سواء شمل الإيجار كل عناصره المادية والمعنوية أو بعضها، وكذلك الأرباح الناتجة من تأجير الآلات الميكانيكية والكهربائية، عدا الجرارات الزراعية، وماكينات الري وملحقاتها، والآلات والمعدات المستخدمة في الزراعة.
٦) أرباح نشاط النقل بأنواعه المختلفة.
٧) الأرباح التي يحققها من يزاولون تشييد العقارات أو شراءها لحسابهم، بقصد بيعها على وجه الاحتراف، سواء نتج الربح عن بيع العقار كله، أو مجزأ إلى شقق، أو غرف، أو وحدات إدارية، أو غير ذلك.
٨) الأرباح الناتجة عن عمليات تقسيم الأراضي، والتصرف فيها، أو البناء عليها.
٩) أرباح منشآت استصلاح الأراضي أو استزراعها، ومشروعات استغلال حظائر تربية الدواجن، أو تفريخها آليّاً، وحظائر تربية المواشي وتسمينها، فيما جاوز عشرين رأساً، ومشروعات مزارع الثروة السمكية ومصائدها(٢٧، ١٤، ٢٩، ٣١، ٩، ١٢، ١٣).

ويتضح من هذا أن صافي الربح يتحدد بأخذ نتيجة الصفقة، أو نتيجة العمليات على اختلاف أنواعها، وهو ما يعني أن الإيرادات التي تخضع للضريبة تشمل:

١- نتيجة الصفقة الواحدة: وقد سبق بيانها.
٢- الإيرادات العادية: ويراد بها الإيرادات الناتجة من العمليات التي يتوقع عادة حدوثها في الفترات القادمة، ويتم تلخيصها على أنها دخل من العمليات المستمرة، أي الناتجة من التشغيل مثل إيرادات المبيعات، وإيرادات تأدية الخدمات، وفوائد بيع بالتقسيط، ويمثل مجمل الربح رقماً ملخصاً لنتيجة الاتجار في البضاعة، وقبل الأخذ في الحسبان الإيرادات غير العادية، ومصاريف البيع، والمصاريف الإدارية والعمومية.
٣- الإيرادات غير العادية: وهي إيرادات تنتج خارج مجرى النشاط العادي للمنشأة، أي أنها لا ترتبط بأعمال الشركة، مثل:

أ- الأرباح الرأسمالية: وهي الأرباح التي تنتج من بيع أصل من أصول المنشأة، أو الحصول على تعويض، نتيجة هلاك أصل من هذه الأصول أو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الاستيلاء عليه. ويلاحظ بهذا الشأن أن الأرباح الرأسمالية التي تخضع للضريبة هي المتعلقة بالأصول الثابتة التي لا تخضع للإهلاك، مثل الأراضي التي ورد النص علها في المادة ٢٤ فقرة ٤ من القانون.

وكذلك الأصول الثابتة التي تخضع للإهلاك بطريقة القسط الثابت ،كما هو منصوص عليه في البندين (١، ٢ من المادة ٢٥) فإنها لا تخضع للضريبة؛ لأنها تأخذ في الحسبان جميع المكاسب أو الخسائر الرأسمالية، عند تحديد أساس الإهلاك، وحتى لا يحدث تكرار.

ب- الدخل الناتج من مصادر، بخلاف بيع المنتجات، أو تأدية الخدمات، أو بيع الأصول، مثل الفوائد المحصلة، وإيرادات الأوراق المالية، والإيجارات المحصلة.

ج- التعويضات المحصلة من الغير نتيجة بعض الأضرار التي لحقت بالمنشأة.

د- الديون المعدومة المحصلة: وتخضع للضريبة إذا كان قد سبق اعتمادها مصروفاً في سنة إعدامها، أما إذا لم يكن قد سبق اعتمادها مصروفاً في سنة إعدامها، فإن ذلك يعني أنها أضيفت لصافي الربح وخضعت للضريبة، لذلك فإنه عند تحصيلها فإنها تخصم من صافي الربح، حتى لا تخضع للضريبة مرة أخرى.

هـ- الإعانات التي تحصل عليها بعض المنشآت بسبب مباشرة أعمالها.

و- الإيراد الناتج من السماح للغير باستخدام حوائط العقارات المملوكة للمنشأة للصق إعلانات[١٣].

ثانياً: الطريقة التي يتم بها قياس الربح الخاضع للضريبة.

من الأهمية بمكان، قبل تحديد التكاليف واجبة الخصم من الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، تحديد الطريقة التي يتم بها قياس الربح الخاضع للضريبة، فطبقاً لنص المادة ١٧ من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م يعدّ الإيراد الناتج عن العمليات التجارية والصناعية، بما فيها الأرباح الناتجة عن بيع أصول المنشأة، والأرباح المحققة من التعويضات، وأرباح التصفية بعد خصم التكاليف واجبة الخصم، هو أساس تحديد أرباح النشاط التجاري والصناعي، وتحديد صافي الربح على أساس قائمة الدخل المعدة، وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية، وطبقاً لقواعد المحاسبة التي يصدر بها قرار من وزير المالية[٥٣، ٥٤].

وطبقاً لنص المادة [٢١] من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م يتحدد صافي الربح الضريبي للمنشأة، عن جميع ما ترتبط به من عقود طويلة الأجل، على أساس نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد خلال الفترة الضريبية.

وتحدد نسبة ما تم تنفيذه من كل عقد على أساس التكلفة الفعلية للأعمال التي تم تنفيذها، حتى نهاية الفترة الضريبية، منسوبة إلى إجمالي التكاليف المقدرة للعقد.

ويحدد الربح المقدر للعقد بالفرق بين قيمته والتكاليف المقدرة له.

ويحدد الربح المقدر للعقد خلال كل فترة ضريبية بنسبة من الربح المقدر، وفقًا للفقرة السابقة، تعادل نسبة ما تم تنفيذه خلال الفترة الضريبية، وعلى أن تتم تسوية ربح العقد في نهاية الفترة الضريبية التي انتهى فيها تنفيذه، على أساس إيراداته الفعلية،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مخصوماً منها التكاليف الفعلية، بعد استنزال ما سبق تقديره من أرباح.

فإذا 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 يتجاوز أرباح العقد خلال تلك الفترة. ويتم إعادة حساب الضريبة على هذا الأساس، ويسترد الممول ما سدده بالزيادة منها.

فإذا تجاوزت الخسارة الناشئة عن تنفيذ العقد الحدود المشار إليها في الفقرة السابقة، يتم ترحيل باقي الخسائر إلى السنوات التالية، طبقاً لأحكام المادة [٢٩] من هذا القانون.

وفي تطبيق أحكام هذه المادة يقصد بالعقد طويل الأجل: عقد التصنيع، أو التجهيز، أو الإنشاء، أو أداء الخدمة المرتبطة بها، الذي تنفذه المنشأة لحساب الغير على أساس قيم محددة، ويستغرق تنفيذه أكثر من فترة ضريبية واحدة(٥٦).

الفصل الأول: أسس وضوابط خصم التكاليف والمصروفات من الإيرادات الخاضعة لضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

تمهيد:

نظم القانون الجديد رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م أسس ومبادئ خصم التكاليف والمصروفات التي أنفقها الممول من أجل الحصول على الإيراد، بالصورة التي تحقق التوازن بين مصلحة الممول ومصلحة الخزانة العامة، مما كان له عظيم الأثر في تدعيم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، وزيادة فرص التنمية الهادفة إلى تحقيق المستوى المعيشي اللائق.

وطبقاً لنص المادة (٢٣) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م: يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم على الأخص ما يأتي:

١) عوائد القروض المستخدمة في النشاط، أيّاً كانت قيمتها، وذلك بعد خصم العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة، أو المعفاة منها قانوناً.
٢) الإهلاكات لأصول المنشأة، المنصوص عليها في المادة (٢٥) من هذا القانون.
٣) الرسوم والضرائب التي تتحملها المنشأة، عدا الضريبة التي يؤديها الممول طبقا لهذا القانون.
٤) أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة لصالح العاملين ولصالحه، والتي يتم أداؤها للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي.
٥) المبالغ التي تستقطعها المنشآت سنوياً من أمواله، أو أرباحها لحساب الصناديق الخاصة للتوفير، أو الادخار، أو المعاش، أو غيرها، سواء أكانت منشأة طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥، أم القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي الخاص البديلة، أم كانت منشأة طبقاً لنظام له لائحة أو شروط خاصة، وذلك بما لا يتجاوز (٢٠%) من مجموع مرتبات العاملين بها وأجورهم، شرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت طبقاً لهذا النظام ما يقابل مكافأة نهاية الخدمة أو المعاش، وأن تكون أموال هذا النظام منفصلة أو مستقلة عن أموال المنشأة، ومستثمرة لحسابه الخاص.
٦) أقساط التأمين التي يعقدها الممول عند عجزه، أو وفاته، أو للحصول على مبلغ أو إيراد، على ألا تتجاوز قيمة الأقساط ٣٠٠٠ جنيه في السنة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٧) التبرعات المدفوعة للحكومة، ووحدات الإدارة المحلية، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة، أيّاً كان مقدارها.

٨) التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة، طبقا لأحكام القوانين المنظمة لها، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، وذلك بما لا يتجاوز (١٠%) من الربح السنوي الصافي للممول.

٩) الجزاءات المالية والتعويضات التي تستحق على الممول نتيجة مسؤوليته العقدية.

هذه الأسس والمبادئ قد لا تكفي وحدها، إذا لم تكن هناك إدارة واعية بمتطلبات هذه المرحلة الحرجة التي يمر بها الاقتصاد المصري ،وبخاصة الأزمات الاقتصادية الدولية والمحلية، التي انعكست سلباً على مجمل الأنشطة الإنتاجية، ومختلف القطاعات الاقتصادية، وأفقدت الكثير من المؤسسات المالية قدرتها على تحقيق التوازن العام.

وحتى تكتمل الفائدة يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مباحث سبعة:

- الأول: بيان ماهية التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وشروط خصمها.
- الثاني: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.
- الثالث: التنظيم القانوني لحساب إهلاكات أصول المنشأة.
- الرابع: المعاملة الضريبية للديون المعدومة.
- الخامس: التنظيم القانوني لما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.
- السادس: التنظيم القانوني لعملية ترحيل الخسائر.
- السابع: المعالجة القانونية للخطأ الحسابي الواقع في حساب التكاليف واجبة الخصم.

المبحث الأول: بيان ماهية التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، وشروط خصمها.

وفيه مطالب ثلاثة:

المطلب الأول: ماهية التكاليف التي يجب خصمها من وعاء الضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

قصد المشرّع الضريبي من التكاليف التي يتعين خصمها أنها:

كل مصروف يكون له اتصال بمباشرة المهنة، أو النشاط، ولازم له، ويدفع في سبيل الحصول على الربح والحفاظ عليه، بحيث ينفق فعلاً في الحدود المعقولة، دون مبالغة أو إسراف، ويجب أن يعود على المنشأة بفائدة، أو يؤدي إلى زيادة أرباحها، أو للمحافظة على طاقتها الإنتاجية. وفي ضوء ذلك فإنه يتم استبعاد كافة المصاريف التي ليس لها علاقة بالاستغلال التجاري أو الصناعي، كما يتم استبعاد النفقات التي تعد في حكم الاستعمال للربح، مثل الزكاة، والضريبة على دخل الشخص الطبيعي، من نشاطه التجاري والصناعي على حد سواء.

كما يتعين أن تكون المصروفات متعلقة بالمدة التجارية، تأسيسًا على مبدأ سنوية الضريبة، ووحدة السنة المالية للممول، باعتبارها وحدة منفصلة تماماً عن باقي السنوات الأخرى لها، بغض النظر عن المقدمات والمستحقات لهذه المصروفات سالفة الذكر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما أنه يعدّ في حكم التكاليف واجبة الخصم كافة الأعباء الدفترية، مثل الإهلاكات والخسائر الرأسمالية في التصرف في أصول المنشأة؛ لأن الضريبة تفرض على صافي الربح الضريبي من كافة عمليات المنشأة، سواء الرئيسية منها، أو الفرعية، أو التصرفات الأخرى في الأصول الثابتة للمنشأة محل المحاسبة الضريبية.

المطلب الثاني: أسس تحديد صافي الأرباح التجارية والصناعية التي تخضع للضريبة على إيرادات النشاط التجاري والصناعي.

وضعت المادة (٢٢) من القانون الجديد الأساس الذي بمقتضاه يتحدد صافي الأرباح التجارية والصناعية التي تخضع للضريبة، وذلك بخصم جميع التكاليف والمصروفات من إجمالي الربح، مع مراعاة أن تكون التكاليف والمصروفات مرتبطة بالنشاط ولازمة له، وأن تكون حقيقية ومثبتة بالمستندات، عدا ما يجري العرف على إثباتها بمستندات.

وعرفت المادة (٢٨) من اللائحة التنفيذية التكاليف والمصروفات التي لم يجر العرف على إثباتها بمستندات، في تطبيق أحكام البند [٢] من هذه المادة، بأنها: التكاليف والمصروفات التي يتعذر- في الغالب، نظراً لطبيعتها- إثباتها بمستندات خارجية، وتتوافر لها أذون صرف داخلية، أو بيانات أسعار، منها:

١) مصروفات الانتقالات الداخلية.
٢) مصروفات البوفيه للضيافة الداخلية لعملاء المنشأة.
٣) مصروفات النظافة.
٤) الدمغات العادية والنقابية.
٥) مصروفات الصيانة العادية.
٦) الجرائد والمجلات التي تستلزمها طبيعة المهنة.

على ألا تزيد جميعها على ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

وبنظرة فاحصة في مقتضى المادة [٢٢] والمادة [٢٣] يظهر أن المشرع يرمي إلى تقرير مبدأين أساسيين في صدد الوصول إلى الربح الخاضع للضريبة:

المبدأ الأول: التفرقة بين المبالغ التي تخصمها المنشأة من الربح الصافي، بعد الوصول إليه، لأغراض أخرى تعدّ في الحقيقة استعمالاً للربح الصافي، وبالتالي لا يجوز خصمها لأغراض الضريبة، فالإيجار والمرتبات مثلاً من المبالغ التي يجوز خصمها من إجمالي الربح للوصول إلى صافيه. أما الاحتياطيات فهي مبالغ تؤخذ من صافي الربح، بعد الوصول إليه، لأغراض معينة، فهي استعمال لصافي الربح وليست تكليفاً عليه، ولا يجوز خصمها من صافي الربح الخاضع للضريبة.

المبدأ الثاني: هو أن المشرع، بذكره بعض أنواع التكاليف- على وجه التخصيص- لم يقصد الحصر، بل قصد التمثيل، إذ لاشك أن المشرع يعلم أن الإيجار، والاستهلاكات، والضرائب، والتبرعات، وغيرها مما نص عليه في مواد القانون، ليست كل التكاليف الواجب خصمها للوصول إلى صافي الربح، بل هناك المرتبات، والهدايا، والفوائد، وغير ذلك من التكاليف.

وقد حاول الفقه والقضاء المصري وضع قاعدة عامة للتكاليف الجائز خصمها، فعرفها بأنها: "تلك التي تتصل بمباشرة المهنة، ولازمة لاستثمار المنشأة، والحصول على الربح، وحفظه في الإدارة الحسنة، بحيث لا تكون هناك مبالغة أو إسراف غير معقول".

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثم ذكر أنه يجب بحث كل مصروف في ضوء القواعد المذكورة[٣٣،١٣].

وعليه فإن نص المشرع على خصم التكاليف الجائز خصمها دون تحديد، للوصول إلى صافي الربح، يراد منه تحكيم العرف المعمول به في المحاسبة الضريبية السليمة.

المطلب الثالث: الشروط التي يجب توافرها في التكاليف واجبة الخصم.

هناك عدة شروط يتعين توافرها في التكاليف التي يجب خصمها، هي:

١) أن تكون المصروفات فعلية ومحددة، وليست احتمالية أو تقديرية، ولذلك تعدّ الديون المشكوك فيها من المصاريف واجبة الخصم، في حين يسمح بخصم الديون المعدومة، طالما ثبت إعدامها فعلاً.
٢) أن تكون المصروفات لازمة لتوليد الربح، وليست استعمالاً له؛ بمعنى أن تكون المصروفات من تكاليف أداء المنشأة لأعمالها، كالإيجار والإهلاك والمياه والإنارة، فإذا كان المصروف توزيعاً للربح، مثل مرتب الممول فلا يجوز خصمه باعتباره استعمالاً للربح.
٣) أن تكون المصروفات مؤيدة بالمستندات الكافية حتى يتوافر للفاحص الضريبي ما يدعوه للاطمئنان إلى سلامة تحميل المصروف على الدخل. ومن أهم صور التوثيق المستندي للمصروف فواتير المبيعات، وفواتير المشتريات، وإيصالات المياه، وإيصالات الإنارة، وعقد شراء وشهادة توثيق اقتناء الأصول، وغير ذلك.
٤) ألا تكون المصروفات مبالغاً فيها، ولا تمثل إسرافاً أو تبذيراً، ولا تبرره طبيعة النشاط أو حجمه.
٥) أن تكون المصروفات خاصة بالسنة الضريبية محل المحاسبة عنها، بغض النظر عن سداده من عدمه، وذلك تطبيقا لأساس الاستحقاق.
٦) ألا تكون المصروفات من المستبعد خصمها بنص قانوني، أو لائحة تنفيذ قانون الضرائب.
٧) أن تكون المصروفات لها علاقة وثيقة بنوع النشاط والإيراد النوعي دون غيره، ولذلك لا يجوز خصم مصروف خاص بإيرادات المهن غير التجارية، كالاشتراك في النقابة النوعية، من أرباح النشاط التجاري والصناعي للممول نفسه مثلاً.
٨) أن تكون المصروفات إيرادية وليست رأسمالية، مثل مصاريف الصيانة الخاصة بالآلات[٢١].

المبحث الثاني: التكاليف والمصروفات واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

يستفاد من نص المادة ٢٣ سالفة الذكر أن هناك تسعة أنواع من التكاليف واجبة الخصم نصت عليها هذه المادة صراحة، وهي: الفوائد، والاستهلاك الحقيقي، والاستهلاك المعجل، والضرائب، وأقساط التأمين الاجتماعي، والمبالغ المستقطعة لتمويل الصناديق الخاصة، وأقساط التأمين على الحياة، والتبرعات والجزاءات.

ولما كان الثابت من مطالعة المادة (٢٣) آنفة البيان أنها لم تقصر التكاليف التي يجب خصمها على ما عددته من أنواع؛ لأنه توجد تكاليف أخرى خلافها لم تنص عليها، ومن ثم يتعين خصمها كذلك،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وسنتناول شرح هذه التكاليف، وذلك في مطالب سبعة:

المطلب الأول: عوائد القروض المستخدمة في النشاط أيًّا كانت قيمتها.

القروض المشار إليها في البند الأول من المادة (٢٣) سالفة الذكر، هي: المبالغ التي تقترضها المنشأة من البنوك أو الغير، لتسيير أعمالها، أو لاستخدامها في شراء أصول ثابتة، ومن ثم فإنها تسدد مقابل ذلك من فوائد خدمة الدين ومصاريفها، وهو ما يطلق عليه عوائد القروض.

ويشترط، لاعتبار عوائد القروض تلك من التكاليف واجبة الخصم، ما يلي:

١) ألا تكون عوائد القروض والديون على اختلاف أنواعها مدفوعة لأشخاص طبيعيين غير خاضعين للضريبة، أو مُعْفَيْن منها.

ويراد من هذا الشرط ضمان عدم إفلات هذه المبالغ من الخضوع للضريبة للشخص الطبيعي الذي يتسلمها نتيجة قيامه بإقراض المنشأة، أو استخدام هذه الوسيلة (الحصول على قروض من أفراد غير خاضعين للضريبة أو مُعْفَيْن منها) للتهرب من الضريبة، ولذلك لا تعد عوائد القروض المدينة في هذه الحالة من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم وتضاف إلى صافي الربح.

٢) أن تكون القروض مستخدمة في النشاط، أيّاً كانت قيمتها.

٣) ألا تزيد العوائد المسددة على القروض عن مثلي سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية.

وأي زيادة على ذلك لا تعدّ من التكاليف واجبة الخصم، وتضاف لصافي الربح.

٤) أن يكون القرض تم استثماره في إنتاج الدخل أو زيادته.

ومؤدى هذا الشرط أن القرض يجب أن يتعلق بنشاط المنشأة الخاضع للضريبة، سواء أنتج هذا النشاط إيراداً أم لم ينتج، كما يجب ألا تتصل هذه القروض بشخص الممول، كأن تكون قروضاً لمنفعته الشخصية، دون أن ترتبط بنشاط المنشأة، وفي هذا المعنى قضت محكمة النقض أن يدخل في نطاق التكاليف الواجب خصمها الفوائد التي تدفعها المنشأة عن المبالغ التي تقترضها، بشرط أن يكون القرض حقيقياً، ويهدف إلى إدارة المشروع، والمحافظة على قوته الإنتاجية(٥١).

٥) أن يكون القرض حقيقياً: يتعين على الإدارة الضريبية أن تتحقق من طبيعة القرض الذي يطلب خصم فوائده، بمعنى ألا يكون صورياً(١٤).

وقد قضت محكمة النقض بأن فوائد المبالغ التي تقترضها المنشاة تعد من التكاليف الواجب خصمها من وعاء الأرباح التجارية، بشرط أن يكون القرض حقيقياً، ولغرض يتصل بأعمال المنشاة، وأن تستحق الفوائد عنه فعلاً في سنة المحاسبة(٥٢).

وهكذا يستبعد من التكاليف القروض التي يكون طرفاها الشركة الأم والشركة التابعة لها، كما يستبعد من التكاليف القرض الذي يقدمه صاحب المنشأة لنفسه من ماله الخاص، وذلك لقيام وحدة الشخصية إذ تعدّ شخصية الممول جزءاً من الشخصية الاعتبارية للمنشأة الفردية(٢٨).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

طريقة تحديد المبلغ الذي يجوز خصمه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم:

يتحدد المبلغ الذي يجوز خصمه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم كما يلي:

(عوائد القروض المسددة– العوائد الدائنة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها).

والغرض من الشرط الأخير هو سد ثغرة يمكن من خلالها للمنشآت التهرب من الضريبة أو تخفيضها[١٣].

فعلى سبيل المثال:

جدول (١): في شأن طريقة تحديد المبلغ الذي يجوز خصمه ضمن التكاليف والمصروفات واجبة الخصم

منشأة (س) الميزانية في ٢٠٠٥/١٢/٣١م			
٤٠٠٠٠٠ جنيه	الأصول	١٥٠٠٠٠جنيه	خصوم متداولة
		٥٠٠٠٠ جنيه	قروض طويلة الأجل
		٢٠٠٠٠٠جنيه	رأس المال
٤٠٠٠٠٠ جنيه		٤٠٠٠٠٠جنيه	

حساب الأرباح والخسائر في٢٠٠٥/١٢/٣١م

٨٠٠٠٠ جنيه	مصروفات	١٥٠٠٠٠جنيه	إيرادات
١٠٠٠٠ جنيه	فوائد مدينة		
٦٠٠٠٠ جنيه	صافي الربح		
١٥٠٠٠٠ جنيه		١٥٠٠٠٠جنيه	

فإذا فرض أن المنشأة قامت بالحصول على قرض طويل الأجل من أحد البنوك في أول يناير ٢٠٠٥ قدره ٢٠٠٠٠٠ بفائدة سنوية ١٥% وقامت في نفس الوقت بإيداع المبلغ كوديعة باسم المنشاة بفائدة سنوية ١٢%، ففي هذه الحالة تتأثر الميزانية وقائمة الدخل كما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

منشأة (س) الميزانية في ٢٠٠٥/١٢/٣١م			
		١٥٠٠٠٠ جنيه	خصوم متداولة
٢٠٠٠٠٠ جنيه	ودائع بالبنوك	٢٥٠٠٠٠ جنيه	قروض طويلة الأجل
	أصول أخرى	٢٠٠٠٠٠ جنيه	رأس المال
٦٠٠٠٠٠ جنيه		٦٠٠٠٠ جنيه	

قائمة الدخل عن السنة المنتهية في ٢٠٠٥/١٢/٣١م

١٥٠٠٠٠ جنيه		إيرادات النشاط
٢٤٠٠٠ جنيه		فوائد وودائع
=١٧٤٠٠٠ جنيه		
(-)		ناقصاً:المصروفات
	٨٠٠٠٠	مصروفات التشغيل
	٤٠٠٠٠	فوائد مدينة (٣٠٠٠٠+١٠٠٠٠)
١٢٠٠٠٠ج		الفائدة على القرض الجديد: =٢٠٠٠٠٠×١٥÷١٠٠
٥٤٠٠٠		صافي الربح المحاسبي

وعند تحديد صافي الربح الضريبي فإنه يعفى فوائد الودائع:

٥٤٠٠٠ جنيه	صافي الربح المحاسبي
	(-)
٢٤٠٠٠ جنيه	فوائد وودائع
٣٠٠٠٠ جنيه	صافي الربح الضريبي

وهكذا فإن قيام المنشأة بالحصول على قرض (صوري) وإيداعه في البنك قد أدى إلى تخفيض صافي الربح الضريبي من (٦٠٠٠٠ جنيه) إلى (٣٠٠٠٠ جنيه).

ويلاحظ أنه، مع كل زيادة في الاقتراض، وإيداعها في البنك في الوقت نفسه، سوف ينخفض صافي الربح الخاضع للضريبة، فإذا تم زيادة القرض إلى ٤٠٠٠٠٠ج مثلاً، فإن الربح الخاضع للضريبة يتأثر كما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

قائمة الدخل

١٥٠٠٠٠ جنيه		إيرادات النشاط
٤٨٠٠٠ جنيه		فوائد وودائع = ٤٠٠٠٠٠×١٢÷١٠٠
١٩٨٠٠٠ جنيه		ناقصًا المصروفات:
	٨٠٠٠٠ جنيه	مصروفات التشغيل
	٧٠٠٠٠ جنيه	فوائد : (١٠٠٠٠+٤٠٠٠٠٠×١٥÷١٠٠)
١٥٠٠٠٠ جنيه ٤٨٠٠٠ جنيه		صافي الربح المحاسبي: يخصم منه:
٤٨٠٠٠ جنيه		إعفاء فوائد الودائع
صفر		صافي الربح الخاضع للضريبة[١٣]

المطلب الثاني: إهلاكات أصول المنشأة.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند الثاني من المادة (٢٣)، وهذه الحالة بحاجة إلى تفصيل، بيانه كما يلي:

أولاً: بيان حقيقة الاستهلاك.

الأصول الثابتة عبارة عن مخزون لطاقة من الخدمات، وهذه الخدمات تستنفد على مدار العمر الإنتاجي للأصل الثابت، والأصول الثابتة تؤدي خدمة أساسية للإنتاج، ويجب أن تمتص تكلفتها بوضوح كتكلفة إنتاج.

وهكذا يمكن تعريف الإهلاك بأنه: توزيع تكلفة الأصل الثابت على عمره الإنتاجي بطريقة مناسبة، حيث تمثل الأصول الثابتة مخزوناً للمنافع المستقبلة، ويجب أن تتحمل كل فترة مالية بالقدر الذي يخصها من الاستفادة بمنافع هذه الأصول؛ وذلك لتحقيق مقابلة سليمة بين النفقات والإيرادات.

وقيل: الاستهلاك هو:النقص التدريجي الذي يطرأ على الأصول الثابتة بسبب استخدامها في الإنتاج، أو انقضاء الزمن، أو التقادم.

ثانياً: طرق الاستهلاك.

تتنوع هذه الطرق في الاستهلاك إلى عدة طرق هي:

١- طريقة القسط المتناقص: ويقصد بها تطبيق النسبة المقررة على قيمة الأصل، بعد استنزال الاستهلاكات السابق إجراؤها، على عدد معين من السنوات.

وهذا يعني أن قسط الاستهلاك يحسب سنويًّا على أساس القيم الصافية للأصل في نهاية كل عام ،وهذه القيمة بلا شك تتناقص تدريجياً بمقدار الاستهلاك المحسوب عن السنة السابقة، مما يؤدي إلى تناقص قسط الاستهلاك السنوي تبعاً لنقص قيمة الأصل.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- طريقة إعادة التقدير: ويتحدد قسط الاستهلاك على أساس قيمة الأصل في أول المدة، ثم تقدر قيمته في نهاية مدته، ويكون مقدار الاستهلاك هو الفرق الناتج بين القيمتين، ويحمل هذا الاستهلاك على حساب الأرباح والخسائر، على أساس القيمة التي بيع بها.

٣- طريقة الإحلال: ويقصد بها أن تكون قيمة الأصول ثابتة في الدفاتر بحسب ثمن تكلفتها، ثم تعدّ المبالغ التي صرفت، أو كل ما يشتري بعد ذلك، بدل ما فقد، أو تلف من هذه الأصول، يحمّل به حساب الأرباح والخسائر، تعويضاً عن القيمة التي فقدت، أو استهلكت من الأصول.

٤- طريقة القسط الثابت: يتم فيها قسمة الأصل على عدد معين من السنوات، يتوقع أن يظل الأصل منتجاً خلالها، بحيث يتحدد قسط الاستهلاك على أساس توزيع إجمالي قيمة الأصل توزيعًا متساوياً على كل سنة من سنوات العمر الإنتاجي، ومن ثم يكون قسط الاستهلاك السنوي الذي تجري به الأرباح والخسائر ثابتاً في كل سنة[٢٠].

مثال توضيحي[١٣]:

قدمت منشأة فردية إقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١، وقد أظهر أرباحاً صافية بلغت (٥٢٠٠٠ جنيه) وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي:

أ- الإهلاك المحاسبي للآلات والمعدات مبلغ (٣٠٠٠ جنيه).

ب- القيمة الدفترية للآلات والمعدات في ٢٠٠٨/١/١م بلغت (٨٠٠٠ج) والآلات والمعدات المشتراة خلال الفترة (١٠٠٠٠جنيه) وتم بيع آلات ومعدات خلال الفترة بما يعادل (٦٠٠٠ جنيه).

والمطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

الجواب: الإهلاك المعجل للآلات والمعدات المشتراة

= ١٠٠٠٠ج ×٣٠÷١٠٠= ٣٠٠٠ج.

=١٠٠٠٠ج -٣٠٠٠ج =٧٠٠٠ج.

أساس الإهلاك للآلات والمعدات = القيمة الدفترية في ٢٠٠٨/١/١م +الإضافات – الاستبعادات.

= ٨٠٠٠ج +٧٠٠٠ج- ٦٠٠٠ج= ٩٠٠٠ج.

ولأنه أقل من ١٠٠٠٠ج لذلك يدخل بالكامل كإهلاك ضريبي.

ويكون الإهلاك السنوي = ٩٠٠٠ج +٣٠٠٠ج إهلاك معجل =١٢٠٠٠ج.

لتحديد صافي الربح الضريبي:

جدول (٢): في شأن تحديد صافي الربح الضريبي في حالة إهلاك أصول المنشأة

٥٢٠٠٠جنيه	صافي الربح المحاسبي. **يخصم منه:**
٣٠٠٠ ج = ٤٩٠٠٠ ج	الإهلاك المحاسبي
يخصم منه	
١٢٠٠٠ج	الإهلاك الضريبي (إهلاك معجل ٣٠٠٠ج ÷أساس الإهلاك ٩٠٠٠ج
٣٧٠٠٠ج	صافي الربح الضريبي

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الربط بين الإهلاك ومعالجة الأرباح والخسائر الرأسمالية[١٣]:

بيان	أصول غير قابلة للإهلاك مثل الأراضي	المباني والإنشاءات والأصول المعنوية	باقي الأصول
حساب الإهلاك	-	القسط الثابت	أساس الإهلاك ويؤخذ في الحسبان الأرباح والخسائر الرأسمالية عند حساب أساس الإهلاك.
معالجة الأرباح والخسائر المالية	تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وتخصم الخسائر الرأسمالية ضمن المصروفات.	تخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وتخصم الخسائر الرأسمالية ضمن المصروفات.	لاتخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة ولاتخصم الخسائر الرأسمالية ضمن المصروفات ؛لأنها تؤخذ في الحسبان عند احتساب الإهلاك.

ثالثًا: كيفية احتساب الإهلاكات في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

من الملاحظ أن المشرع الضريبي في القانون الجديد أراد تلافي كافة أنواع المشكلات الراهنة، الناجمة عن وجود أسس مختلفة ومتفرقة لتحديد إهلاكات أصول المنشأة، مما يعطي مأمور الضرائب فرصة للرفض أو القبول بناءً على آراء وأحكام شخصية، فقد جاء القانون بنظام جديد لحساب الإهلاك فنصت المادة (٢٥) منه على أن يكون حساب الإهلاكات لأصول المنشأة على النحو الآتي:

١) ٥% فيما يتعلق بكافة المباني والتجهيزات والسفن والطائرات.

٢) ١٠% من تكلفة شراء أو تطوير أو تحسين أي من الأصول المعنوية التي يتم شراؤها بما في ذلك شهرة المنشأة.

٣) ٥٠% على الحاسبات الآلية وأجهزة تخزين البيانات.

٤) ٢٥% على جميع الأصول الأخرى للنشاط، من أساس الإهلاك لكل سنة ضريبية.

كما يخصم ٣٠% من المبلغ المستثمر في شراء الآلات والمعدات الجديدة والمستعملة، نظير الاستثمار في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول.

وتشجيعاً على الاستثمار، ودفعاً لزيادة الإنتاج والتوسع فيه، فقد جاءت المادة ٢٧ من القانون بإتاحة خصم ٣٠% من المبالغ المستثمرة في الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستعملة، وذلك في أول فترة ضريبية يتم فيها استخدام هذه الآلات ، ويتم حساب أساس الاستهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٥ عن تلك الفترة

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الزمنية بعد خصم نسبة الـــ٣٠%، شريطة إمساك الممول دفاتر وحسابات منتظمة.

ولأغراض حسابات الضريبة في تطبيق حكم هذه المادة، نصت اللائحة التنفيذية على وجوب استبعاد نسبة ٣٠% من تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في مجال الإنتاج الصناعي، في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام تلك الأصول، ويتم إدراج القيمة الباقية على أساس الإهلاك المنصوص عليه في المادة ٢٦ من القانون.

رابعاً: طريقة احتساب الإهلاك الصافي للآلات.

إعمالاً لنص المادة ٢٧ سالفة الذكر، فإنه يجب خصم نسبة ٣٠% من إجمالي تكلفة الآلات والمعدات المستخدمة في عمليات الاستثمار في الإنتاج، سواء كانت جديدة أو مستخدمة، وذلك يكون في بداية الفترة الضريبية التي يتم خلالها استخدام هذه الأصول، وفي ضوء ما سبق يستفاد ما يلي:

أولاً: يلاحظ أن الإهلاك الإضافي قاصر على الآلات والمعدات المستخدمة في الإنتاج، دون غيرها من الأصول.

ثانياً: كذلك لا يشترط أن تكون الآلات جديدة، ولكن يمكن أن تكون مستعملة.

ثالثًا: هذا الإهلاك يحتسب مرة واحدة فقط، وذلك في أول فترة ضريبية يتم خلالها استخدام الآلات والمعدات.

رابعًا: يراعى عند حساب أساس الإهلاك أن يتم أخذ الإهلاك الإضافي في الحسبان.

وقد صدر نص المادة ٢٨ من القانون بهذه الصورة، بعد مناقشات جادة وطويلة بمجلس الشعب، وتعديل في صياغة المشروع المقدم من الحكومة وبعض بنوده، على نحو ما جاء بالنص الوارد من الحكومة، والنص المعدل من اللجنة المشتركة من لجنة الخطة والموازنة، ومكتب لجنة الشئون الدستورية والتشريعية بمجلس الشعب.

وإعمالاً لأحكام المادة ٢٨ سالفة الذكر، فإنه يتم السماح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها، إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين، لكن يتعين توافر عدة شروط، هي:

١) أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
٢) أن يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة.
٣) أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
٤) أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة من أجل استيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد مرور ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه لها.

ويعدّ من قبيل الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يأتي:

أ ــ حالة الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.

ب ــ حالة صدور حكم من المحكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.

جـــ ــ حالة المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين، أو إبرام صلح واق من الإفلاس.

وإذا تم تحصيل الدين، أو جزء، منه وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

كما عدت المادة ٣٦ من اللائحة التنفيذية من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين، وفقاً لحكم المادة ٢٨ بند (٤) إجراء المدين صلحاً قضائياً واقياً من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الإفلاس، بناءً على طلب المدين من قاضي التفليسة، مع جماعة الدائنين، بشرط موافقة الدائنين على ثلثي قيمة الديون، ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون ١٧ لسنة ١٩٩٩م[٥٥].

خامساً: طريقة الاستهلاك التي تعتمدها مصلحة الضرائب.

اشترط المشرع أن يكون هذا الاستهلاك حقيقياً، أي يكون نظير نقص، أو تلف حقيقي في الآلة التي هي أصل من أصول رأس المال، على أن تدرج هذه المبالغ في دفاتر المنشأة، بما يتفق تماما وقيمة التلف أو النقص في رأس المال.

وقد وضعت مصلحة الضرائب عدة قواعد لكثير من الصناعات والمهن خاصة بالاستهلاك، وإن كان من الجائز للممول عدم قبول هذه التعليمات، إذا كانت تخالف ما يجري عليه العمل في صناعته أو تجارته؛ لأن المشرع اشترط أن يجري الاستهلاك طبقا لما جرى به العمل عادة، ووفقاً لطبيعة كل صناعة، أو تجارة، أو عمل.

أما في ظل القانون الحالي ٩١ لسنة ٢٠٠٥، فإن مصلحة الضرائب لا تجبر الممول على اتباع طريقة استهلاك معينة، ولكن المصلحة تخير الممول بين اتباع إحدى طريقتين في استهلاك الأصول، هما: طريقة القسط الثابت، أو طريقة القسط المتناقص[٤١].

المطلب الثالث: الضرائب والرسوم واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي التي نص عليها المشرع في البند الثالث من المادة ٢٣ سالفة الذكر، ويقصد بها: الضرائب المباشرة التي يسددها الممول، عدا أرباح النشاط التجاري والصناعي المنصوص عليها في القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥، وبالتالي فإنه يسمح بخصم قيمة الضرائب العقارية التي سددها الممول.

أما بالنسبة للضرائب غير المباشرة، كالجمارك ورسوم الإنتاج، فهي تعدّ من قبيل التكاليف واجبة الخصم، تأسيساً على أنها من المصاريف اللازمة لمباشرة الإنتاج[٤٥].

يضاف إلى ذلك أن الضرائب والرسوم التي تتحملها المنشأة لا تشتمل على الأرباح التي تحققها المنشأة خارج البلاد؛ وذلك لكون الضريبة إقليمية.

ويلاحظ أنه يجب خصم الرسوم، أيّاً كانت، باعتبارها تكليفاً على الدخل.

ويرى بعض المختصين أنه لا يجوز خصم الضرائب التي دفعت عن صافي الدخل الذي حققته المنشأة في السنة نفسها، وكذلك ضرائب المساهمة؛ حيث إنها لا تعد تكليفاً على النشاط التجاري، بل هي استعمال له[٢٨].

كذلك لا يجوز خصم الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين، والضريبة على الاستهلاك الترفي[٢٠].

أما بالنسبة للضرائب الأجنبية: فقد أكد القضاء المصري أن الضرائب الأجنبية التي يدفعها الممول تعد من التكاليف واجبة الخصم، وأن ما تقوم به المنشأة من ضرائب، وتدفعه بسبب نشاطها التجاري والصناعي يعد تكليفاً على أرباحها، ويجب خصمه من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، إلا ما استثني بنص خاص[٤٧].

شروط خصم الضرائب والرسوم:

باستقراء البند الثالث من المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ سالفة الذكر، يظهر لنا أن القانون

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لا يسمح للمنشأة بخصم كافة الضرائب والرسوم، إلاَّ إذا توافرت الشروط الآتية:

١) أن تتحمل المنشأة عبء هذه الضرائب والرسوم، سواء أكانت ضرائب مباشرة أو غير مباشرة، مثل: الضريبة على المبيعات، أو الضريبة الجمركية، أم ضريبة الدمغة. أي يشترط في الضريبة أن تكون مرتبطة بأعمال المنشأة، ولازمة لمزاولة نشاطها، وبالتالي لا يجوز خصم أي ضرائب يقع عبؤها على صاحب المنشأة، مثل ضريبة عقارية عن عقار مملوك للممول، ولا يدخل ضمن ممتلكات المنشأة.

٢) أن يقع عبء الضريبة على المنشأة ذاتها وليس على الغير، فلا يعد من التكاليف- على سبيل المثال- الضريبة على كسب العمل، التي تحسب على مرتبات الموظفين، والتي تلتزم المنشأة بحجزها وتوريدها لمصلحة الضرائب.

٣) ألاَّ يتم استرداد الضريبة أو إعادة خصمها- فعلى سبيل المثال- لا يجوز اعتبار ضريبة المبيعات التي يسددها المسجل على مشترياته من التكاليف واجبة الخصم؛ لأنه سوف يخصمها عند إعادة بيع هذه السلع كمخرجات، كذلك لا يعد من التكاليف ضريبة المبيعات التي يسددها المصدر على مدخلاته في حالة توافر شروط استرداد الضريبة.

٤) ألاَّ تكون هذه الضرائب متعلقة بسلع رأسمالية تقتنيها المنشأة بغرض الاستخدام في الإنتاج، وعلى سبيل المثال الضريبة الجمركية، والرسوم الأخرى المدفوعة على آلات ومعدات مستوردة بغرض الإنتاج؛ وذلك لأنها تضاف إلى تكلفة الآلات والمعدات، وتستهلك دوريّاً خلال العمر الإنتاجي.

٥) ألاَّ تكون متعلقة بالضريبة التي يؤديها الممول طبقاً لهذا القانون، وعلى ذلك لا يعد من التكاليف الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين، وكذلك ما قد يكون قد أضيف أو خصم على أعمال الممول، وفقاً لأحكام نظام الخصم والتحصيل المقدم تحت حساب الضريبة، وكذلك لا يعد من التكاليف، الضريبة الإضافية المسددة جزاءً، في حالة عدم تقديم الإقرار في الميعاد.

٦) أن يتم سداد الضريبة، النص صريح على ضرورة دفع الضريبة؛ ولذلك لا يعد من التكاليف الضرائب المستحقة التي تتوافر فيها الشروط السابقة، ولكنها تعد من التكاليف في السنة التي تسدد فيها.

وعليه فإنه إذا توافرت الشروط السابقة في الضرائب المدفوعة، فإنها تعد من التكاليف واجبة الخصم، سواء أكانت مباشرة أم غير مباشرة، محلية أو أجنبية، أصلية أو إضافية[١٣].

المطلب الرابع: الأقساط المستحقة على المنشأة للتأمين الاجتماعي واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي التي نص عليها المشرع في البند الرابع من المادة (٢٣) سالفة الذكر، ويتضح منه إجازة المشرع للممول خصم أقساط التأمين الاجتماعي المقررة على صاحب المنشأة، لصالحه هو والعمال الذين يعملون لديه، من الإيرادات التي تدخل في الوعاء الضريبي الخاص بأرباح النشاط التجاري والصناعي.

ويشترط لخصم أقساط التأمينات الاجتماعية شروط ثلاثة:

١- أن تكون هذه الأقساط مقررة على المنشأة (أي تمثل حصة المنشاة في التأمينات الاجتماعية) وليس حصة العاملين أو الموظفين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢- أن يتم سداد هذه الأقساط (أي العبرة بالسداد الفعلي)، ووفقاً لذلك لا تعد هذه المبالغ من التكاليف واجبة الخصم إذا كانت مستحقة ولم تسدد بعد، وقد وضع هذا الشرط ؛لأن الكثير من المنشآت تتأخر في سداد التأمينات الاجتماعية.

٣-أن يتم السداد للهيئة القومية للتأمين الاجتماعي(١٣).

وقد قضت محكمة النقض أنه: "يعتبر في حكم التكاليف التي تخصم من الأرباح، بأثر رجعي، المبالغ التي تستقطعها المنشآت من أموالها أو أرباحها لحساب صناديق التوفير، أو الادخار، أو المعاش، أو غيرها، بشرط أن يكون للنظام الذي ترتبط بتنفيذه المنشآت لائحة، أو شروط خاصة منصوص عليها"(٤٩).

المطلب الخامس: المعاشات وغيرها واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي التي نص عليها المشرع في البند الخامس من المادة (٢٣) سالفة الذكر، وتشمل كافة المبالغ المستقطعة، سواء كانت خاصة لحساب صناديق منشأة، طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الاجتماعي، أو طبقًا لأي نظام له لائحة أو شروط خاصة به، وذلك لمصلحة موظف المنشأة، بحيث يتم خصمها من الإيرادات الداخلة في وعاء الضريبة، في حالة توافر شروطها، وذلك بغض النظر عما إذا كانت المنشأة خاضعة لنظام التأمين الاجتماعي أو لا.

ويشترط لخصم المبالغ التي تم استقطاعها لصالح صناديق التوفير، أو الادخار، أو المعاش، وغيرها، الشروط الآتية:

١- أن يتم دفع المبالغ سالفة الذكر لهذه الصناديق لجميع العاملين بالمنشأة دون استثناء.

٢- أن يكون للصندوق شخصية معنوية مستقلة تماماً عن شخصية المنشأة، بحيث تكون أموال الصندوق مستثمرة لحسابه، خارج أموال المنشأة، على ألاَّ تتجاوز قيمة المبالغ المستقطعة سنوياً من أرباح المنشأة لحساب الصناديق سالفة الذكر ٢٠% من إجمالي مرتبات العاملين بها وأجورهم.

٣- ألا تتجاوز المبالغ السنوية التي تؤخذ من الربح الإجمالي٢٠% من مجموع مرتبات العاملين وأجورهم.

٤- أن يكون نظام صندوق التوفير والادخار والمعاش، أو مكافأة نهاية الخدمة قد نشأت طبقاً لأحكام قانون صناديق التأمين الخاصة رقم ٥٤ لسنة١٩٥٧، أو طبقاً لأحكام القانون رقم ٦٤ لسنة ١٩٨٠ بشأن أنظمة التأمين الاجتماعي(١٣،٢٠).

المطلب السادس: أقساط التأمين الخاصة بالممول واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند السادس من المادة (٢٣) سالفة الذكر، إذ عد المشرع هذه الأقساط من التكاليف التي يجب خصمها، وهي التي يعقدها الممول ضد العجز، أو الوفاة، أو من أجل الحصول على مبلغ أو إيراد، على ألا تتجاوز قيمة هذه الأقساط ٣٠٠٠ جنيه سنويّاً.

ويشترط لهذا الخصم ما يلي:

١) أن يعقد الممول عقد التأمين بنفسه.

٢) أن يكون عقد التأمين ضد عجز الممول أو وفاته، أو للحصول على دفعات معاش، أو مبالغ أو إيراد معين.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٣) ألا تزيد قيمة الأقساط على ٣٠٠٠ جنيه في السنة، وأي زيادة على ذلك لا تعد من التكاليف واجبة الخصم.

المطلب السابع: التبرعات والإعانات التي تدفع للغير واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البندين السابع والثامن من المادة (٢٣) سالفة الذكر، حيث عدها المشرع من عناصر التكاليف واجبة الخصم، وهي نوعان:

أولاً: التبرعات والإعانات المدفوعة للحكومة أو تؤول إليها.

يلاحظ أنه إذا كانت التبرعات والإعانات التي سددتها المنشأة مدفوعة للحكومة المصرية، ووحدات الإدارة المحلية، وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة المصرية، نقداً أو عيناً، فيسمح بخصمها بالكامل، أيّاً كان مبلغها.

والمنطق وراء هذه المعالجة الضريبية بالطبع، هو أن الوحدات الحكومية تخصص لها اعتمادات للصرف منها في سياق الموازنة العامة للدولة.

ثانياً: التبرعات والإعانات للجمعيات الأهلية والمستشفيات ومؤسسات البحث العلمي.

يلاحظ أيضا أن المشرع يشترط لخصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات، والمؤسسات الأهلية، والمستشفيات، ودور العلم، ومؤسسات البحث العلمي، ما يلي:

١) أن تكون المستشفيات والجمعيات ودور العلم ومؤسسات البحث العلمي مصرية.

٢) أن تكون المستشفيات والجمعيات ودور العلم ومؤسسات البحث العلمي مشهرة، طبقاً لأحكام القوانين المنظمة لها.

٣) أن تكون نتيجة عمليات المنشأة خلال الفترة ربحاً.

٤) ألا تتجاوز هذه التبرعات والإعانات ١٠% من صافي الربح المعتمد من قبل مصلحة الضرائب.

٥) ألا تكون هذه التبرعات والإعانات قد خصمت عند تحديد أي إيرادات أخرى مما يدخل في وعاء الضريبة على صافي دخول الأشخاص الطبيعيين.

وعند إعداد الإقرار الضريبي يتم ما يلي:

١) تضاف التبرعات الواردة في البند (٢) مؤقتاً لصافي الربح المحاسبي.

٢) بعد الوصول إلى صافي الربح/ الخسارة المعدل، يعاد خصم التبرعات والإعانات المدفوعة للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، بأقل مبلغ من:

- مبلغ التبرعات المدفوع.
- الحد الأقصى المسموح به = الربح المعدل ×١٠٠÷١١٠.

ويلاحظ أن التبرعات الشخصية لغير الجهات الحكومية، أو للجمعيات والمؤسسات الأهلية المصرية المشهرة، ولدور العلم والمستشفيات الخاضعة للإشراف الحكومي، ومؤسسات البحث العلمي المصرية، مثل التبرع لفقراء الحي، أو إعانة لعائلات موظفين سابقين، لا تعد من التكاليف واجبة الخصم وتضاف لصافي الربح[١٣].

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب التاسع: الجزاءات والتعويضات التي تدفع للغير واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند التاسع من المادة (٢٣) سالفة الذكر. ومؤدى ذلك أن كافة التعويضات والغرامات والجزاءات التي يقضى بها على الممول، نتيجة إخلاله بتعاقداته التي يبرمها مع الغير، تعد من التكاليف التي يجب خصمها، دون حد أقصى على مبلغها.

وقبل بيان أحكام هذا البند، من الأهمية بمكان بيان تطور المعالجة الضريبية للغرامات والتعويضات، وبيانه كما يلي:

تطور المعالجة الضريبية للغرامات والتعويضات:

قد يحدث أن تدفع إحدى الشركات تعويضاً لشركة أخرى عما لقيته منها من منافسة غير مشروعة، وكما إذا اضطرت إحدى المنشآت إلى تعويض بعض الأشخاص نتيجة مسؤوليتها عن خطأ عمالها ومستخدميها، وفي جميع الأحوال يُحمل حساب الأرباح بمبلغ هذه التعويضات.

كذلك قد تتكلف المنشأة مصاريف قضائية مختلفة، وذلك- على الأخص- بمناسبة الدعاوى التي قد ترفع منها أو عليها. والقاعدة أن هذه المصاريف تكون واجبة الخصم من الربح، ما دام أنها متعلقة بنشاط المنشأة(١٤).

رأي مصلحة الضرائب المصرية:

كانت مصلحة الضرائب قد ذهبت- في بادئ الأمر- إلى أنه يشترط، لخصم هذه المبالغ، ألاَّ تكون المصاريف، أو التعويضات والغرامات المتعلقة بمخالفات جنائية، أو بغرامات لها صفة شخصية، كغرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعير الجبري.

ثم عادت مصلحة الضرائب، فأصدرت تعليماتها التفسيرية رقم (١٣)، وجاء فيها: إن التعويضات، والغرامات، والمصاريف القضائية ذات الصفة الإيرادية، بما فيها أتعاب الخبراء، تعد من التكاليف واجبة الخصم من الأرباح، متى كان النزاع متعلقاً بمخالفات جنائية، أو بغرامات لها صفة شخصية، كغرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعير الجبري.

والتعويضات التي يحكم بها لصاحب المنشأة، في القضايا المتصلة بمزاولة نشاطه، تدخل في وعاء الضريبة، إلاَّ إذا كان التعويض عن هلاك أصل من أصول المنشأة، فتسوى قيمة التعويض في حساب ذلك الأصل(٨).

أما بالنسبة للغرامات الجنائية، فقد أصدرت مصلحة الضرائب تعليماتها التفسيرية رقم (٢٨) في ١٩٦٩/٥/٢٦م جاء فيها: "إن الرأي استقر على أنه يحدث أن تنسب إلى الممول، أو القائم بإدارة المنشأة، مخالفات جنائية، مثل: مخالفات أحكام التسعيرة الجبرية، والغش التجاري، فيضطر بسببها إلى توكيل محام للدفاع عنه.

وقد استقر الرأي على أنه متى كان الاتهام متعلقاً بإدارة المنشأة، ومتصلاً بعمل من أعمالها، واضطر الممول في سبيل دفع الاتهام عن نفسه، وعن سمعة المنشأة، إلى توكيل محام، ودفع أتعاباً أو مصاريف انتقال له، وقضي ببراءته، فإن هذه الأتعاب وتلك المصاريف، تعد تكليفاً على الربح واجب الخصم من وعاء ضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وذلك تأسيساً على أنه متى كان نشاط الممول الخاضع للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، هو الذي هيأ الفرصة لاتهامه، وساعد عليه، فإن ما ينفقه في

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

سبيل دفع هذا الاتهام، يعد تكليفاً على الربح يخصم من وعاء الضريبة. وبهذا المعنى حكمت محكمة النقض(٤٨، ١٣، ٢٠).

المبحث الثالث: التنظيم القانوني لما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم.

تناولت المادة (٢٤) من القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م، ما لا يعد من التكاليف والمصروفات واجبة الخصم، وتتمثل في الاحتياطيات، والمخصصات، وما يقضى به على الممول من غرامات وعقوبات مالية، والضريبة على الدخل، والعائد المسدد على قروض فيما يتجاوز سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي، وعوائد القروض والديون المدفوعة لأشخاص طبيعيين، غير خاضعين للضريبة أو مُعْفَيْن منها. وسأتناول كلاً منها بشيء من التفصيل على النحو التالي:

المطلب الأول: الاحتياطات والمخصصات.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند الأول من المادة (٢٤) على أنه: لا يعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم كافة الاحتياطات والمخصصات على اختلاف أنواعها.

والاحتياطات: يقصد بها المبالغ التي تأخذها المنشأة من أرباحها، لتغذية الاحتياطي على اختلاف أنواعه، والتي تكون لتغطية خسارة محتملة أو لمنح العاملين والعمال مكافآت، يزيد مجموعها على مرتب ثلاثة أشهر، لا تعد تكلفة للربح وإنما هي توزيع له، ومن ثم تدخل في وعاء الضريبة. وقد قضت محكمة النقض بأن: "قيام المنشأة بجعل الأرباح مبلغاً في حسابها، على أنه احتياطي الديون المشكوك فيها، لا يعني أن هذه الديون قد تحقق انعدامها فعلاً، حتى يمكن اعتبارها تكليفاً على الدخل".

ومن أمثلتها: الاحتياطيات الرأسمالية، أي الاحتياطيات العامة، التي تكون عبارة عن مبالغ يحمل بها حساب التوزيع بعد استخراج الأرباح الصافية.

وتجدر ملاحظة أنه لا يشترط دفع الفوائد فعلاً، بل يكفى في الفوائد أن تكون مستحقة على الممول، حتى يمكن خصمها من السنوات التي تستحق فيها، مع مراعاة شروط توافرها لخصم هذه الفوائد ،ومراعاة خصم العوائد الدائمة غير الخاضعة للضريبة أو المعفاة منها قانوناً.

أما المخصصات فهي: المبالغ المعدة لمواجهة خسائر، أو أعباء مالية معينة، مؤكدة الحدوث، وغير محددة المقدار(٢٠).

ومثال المخصصات:

١) المخصصات لمواجهة تعلية أمتار الصرف.
٢) مخصص لمواجهة تقلبات أسعار الأوراق المالية.
٣) مخصص الديون المعدومة.

وبالجملة فإن القانون (٩١) لسنة ٢٠٠٥م عد أن كافة الاحتياطيات مهما كان اسمها، والغرض منها، لا يجوز تحميلها على الربح التجاري أو الصناعي، باعتبارها توزيعاً للربح في المقام الأول.

كما أن المخصصات، رغم أنها تحميلية محاسبيّاً، إلا أن النص جاء واضحا في عدم عدها من ضمن عناصر التكاليف واجبة الخصم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وعليه فإن المخصصات لا تعد بالكامل من التكاليف واجبة الخصم، وتضاف إلى صافي الربح، وهذا معناه زيادة صافي الربح الخاضع للضريبة، وبالتالي يكون مبلغ المخصص- عند تكوينه- قد خضع للضريبة.

وتجدر ملاحظة أنه عند رد المخصص إلى الإيرادات تواجهنا حالة من أربع حالات، هي:

الحالة الأولى: رد المخصص إلى الإيرادات الخاصة بالمنشأة؛ لانتفاء الغرض منه، نتيجة عدم حدوث الأعباء أو الخسائر التي تم تكوين المخصص من أجلها. وإدراج المبلغ ضمن الإيرادات معناه خضوع هذا المبلغ للضريبة مرة أخرى، الأمر الذي يتعين معه خصم هذا المخصص الذي تم رده من صافي الربح المحاسبي، حتى لا يخضع للضريبة مرة أخرى.

الحالة الثانية: استخدام المخصص في مقابلة الأعباء أو الخسائر التي تم تكوينه من أجلها، مع توافر شروط عدها من التكاليف واجبة الخصم ،مثل استخدام مخصص ديون مشكوك في تحصيلها في تغطية ديون معدومة، تتوافر فيها الشروط الواردة في المادة (٢٨) من القانون رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م، ففي هذه الحالة فإن المخصص، عند تكوينه، يكون قد خضع للضريبة نتيجة اتجاه المشرع الضريبي نحو تأجيل الاعتراف بالمصروفات، أو الأعباء، أو الخسائر التي تم تكوين المخصص من أجلها، إلى الفترة التي تحدث فيها تلك الأعباء أو الخسائر فعلاً، ويتم التأكد من توافر الشروط اللازمة لعدها من التكاليف واجبة الخصم، ولذلك يجب خصم هذا الجزء المستخدم من المخصص لمقابلة هذه الأعباء حتى لا يخضع للضريبة مرة أخرى.

الحالة الثالثة: استخدام المخصص في مقابلة الأعباء أو الخسائر التي تم تكوينه من أجلها، ولكن لا يتوافر فيها الشروط اللازمة لعدها من التكاليف واجبة الخصم، مثل استخدام مخصص ديون مشكوك في تحصيلها، في تغطية ديون معدومة على مدينين، لم تتخذ المنشأة إجراءات جدية ضدهم، لسابق تعاملاتهم الطيبة مع المنشأة مثلاً.

في هذه الحالة فإن المخصص- عند تكوينه- يكون قد خضع للضريبة مرة أخرى، وبالتالي فإنه عند إعداد الإقرار الضريبي، لا يضاف هذا المبلغ إلى صافي الربح المحاسبي أو يخصم منه (أي لا يتم إجراء أي تعديل).

الحالة الرابعة: استخدام المخصص في غير الغرض الذي خصص من أجله[١٣].

فإذا توافرت في هذا الغرض شروط عده من التكاليف واجبة الخصم، فإنه يخصم المبلغ من صافي الربح المحاسبي، حتى لا يخضع للضريبة مرة أخرى.

أما إذا لم تتوافر في هذا الغرض شروط عده من التكاليف واجبة الخصم، فإنه لا يجري أي تعديل عند إعداد الإقرار الضريبي.

مثال توضيحي[١٣]:

قدمت منشاة فردية إقرارها الضريبي عن السنة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١م، وقد أظهر أرباحاً صافية قدرها (٦٠٠٠٠ جنيه)، وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١- بلغت المخصصات المستخدمة خلال الفترة (لم تعتمد مصروفاً عند تكوينها) (٤٠٠٠٠ج) عبارة عن:

- ١٠٠٠٠ جنيه مخصص ضرائب على الدخل متنازع عليها عن سنوات سابقة.
- ٦٠٠٠ جنيه مخصص ضريبة جمركية متنازع عليها، وتم دفعها، وتوافرت فيها الشروط اللازمة لعدها من التكاليف واجبة الخصم.
- ١٣٠٠٠ جنيه مخصص ديون مشكوك في تحصيلها (منها ٨٠٠٠ج ديون معدومة، توافرت فيها الشروط اللازمة لعدها من التكاليف واجبة الخصم. والباقي لم تتابع فيه المنشأة الإجراءات القضائية).
- ١١٠٠٠ جنيه مخصص دعاوى وقضايا (منها ٧٠٠٠ جنيه تعويضات عن مسؤولية الممول العقدية، والباقي عن مخالفات جنائية قامت بها المنشأة).

٢- ردت المنشأة إلى الإيرادات مخصص قيمته (٦٠٠٠ جنيه) لم يسبق اعتماده مصروفاً.

والمطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

جدول (٣): تحديد صافي الربح الضريبي بعد خصم المخصصات والاحتياطيات

البيان	البيان	مراحل الخصم
٦٠٠٠٠ج		صافي الربح المحاسبي. يخصم منه:
	٦٠٠٠ج	مخصص مستخدم لمقابلة أعباء ضريبية جمركية.
	٨٠٠٠ج	مخصص مستخدم لمقابلة ديون معدومة توافرت فيها شروط عدها من التكاليف.
(-)	٧٠٠٠ج	مخصص مستخدم لمقابلة تعويضات عن مسؤولية الممول العقدية.
	٦٠٠٠ج	مخصص تم رده ولم يسبق اعتماده.
٢٧٠٠٠ج		
٣٣٠٠٠ج	صافي الربح الضريبي.	

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المطلب الثاني: الغرامات والعقوبات والتعويضات الشخصية.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند الثاني من المادة (٢٤) سالفة الذكر، وبناءً عليها فإنه لا يعد من التكاليف التي يجب خصمها كل ما يحكم به على الممول من: عقوبات مالية، أو غرامات، أو تعويضات، سواء بسبب ارتكابه هو، أو أحد تابعيه، جريمة جناية أو جنحة بطريق العمد.

أما إذا كانت الغرامات والتعويضات والعقوبات التي حكم بها على الممول، أو أحد تابعيه، غير عمدية، فإنه يسمح بإجراء خصمها. وقد ذهبت مصلحة الضرائب إلى أنه يشترط لخصم التعويضات ألاَّ تكون المصاريف والغرامات متعلقة بمخالفة جنائية، أو غرامة لها صفة شخصية، كغرامات مخالفة قوانين الضرائب والتسعير الجبري.

ولا فرق بين ارتكاب الممول للجناية أو للجنحة، بل يسأل عن تابعه إذا حدث منه خطأ، وما يقوم به من دفع الغرامة أو التعويض لا يعد من التكاليف واجبة الخصم، وبذلك سد المشرع أبواب التحايل على القانون.

المطلب الثالث: الضريبة على الدخل المستحقة طبقاً للقانون.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البند الثالث من المادة (٢٤) سالفة الذكر. وبناءً على ذلك فإنه لا تعد الضريبة على أرباح النشاط التجاري والصناعي بصفة خاصة، أو الضريبة على مجموع صافي دخل الشخص الطبيعي بصفة عامة، في حالة كونه يمارس أنشطة خاضعة للضريبة، بخلاف النشاط التجاري أو الصناعي من عناصر التكاليف واجبة الخصم عند قياس صافي الربح الضريبي للنشاط.

المطلب الرابع: الفوائد المدينة على القروض.

وهي الحالة التي نص عليها المشرع في البندين (٤ و٥) من المادة (٢٤) سالفة الذكر. ومن ثم فإنه لا تعد العوائد المسددة على القروض الدائنة من ضمن عناصر التكاليف التي يجب خصمها، ولكن لإمكان ذلك يجب أن يتوافر شرطان هما:

أولاً: في حالة ما إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض، وكانت محسوبة بمعدل يتجاوز قيمة مثلي معدل أو سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي بداية السنة الميلادية التي تنتهي فيها الفترة الضريبية، فإن الزيادة عن الفائدة المحسوبة على أساس مثلي سعر الائتمان والخصم لا تعد من التكاليف التي يجب خصمها.

ثانياً: في حالة ما إذا كانت الفوائد مسددة عن قروض أو ديون لأشخاص طبيعيين خاضعين أو معفين من الضريبة، فلا تعد من التكاليف واجبة الخصم، وغير ذلك سوف تعد من عناصر التكاليف واجبة الخصم.

وقد نصت المادة (٣١) من اللائحة التنفيذية على أن: يتم احتساب العائد المسدد على القروض المنصوص عليها في البند (٤) على أساس سعر الائتمان والخصم المعلن لدى البنك المركزي في أول يناير أو أي يوم عمل في بداية السنة الميلادية. كما نصت المادة ٣٢ من اللائحة التنفيذية على أن عوائد القروض والديون المنصوص عليها في البند (٥) لا تشمل عوائد السندات التي تطرح في اكتتاب عام.

حكم *الإتاوات:*

تسري الضريبة على أية مبالغ تدفع في مقابل حقوق معرفة أو استغلال أو أداء، على اختلاف أنواعها وصورها. ويتم دفع الإتاوات إلى صاحب الحق المعنوي نظير الانتفاع به أو استغلاله.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

مثال ذلك: المبالغ التي تدفع نظير استعمال، أو الحق في استعمال حقوق النشر الخاصة بعمل أدبي أو فني أو علمي، بما في ذلك الأفلام السينمائية، أو الأشرطة المستخدمة في الإذاعة والتليفزيون، أو براءة الاختراع[٢٨]. وهذا ما عليه العمل في مصلحة الضرائب.

المبحث الرابع: المعاملة الضريبية للديون المعدومة.

نظم القانون المعاملة الضريبية للديون المعدومة في المادة (٢٨)، ونصها: يسمح بخصم الديون المعدومة التي قام الممول باستبعادها من دفاتر المنشأة وحساباتها، إذا ما تقدم بتقرير من أحد المحاسبين المقيدين بجدول المحاسبين والمراجعين يفيد توافر الشروط الآتية:

١) أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.
٢) أن يكون الدين مرتبطا بنشاط المنشأة.
٣) أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.
٤) أن تكون المنشأة قد اتخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد ١٨ شهراً من تاريخ استحقاقه.

ويعد من الإجراءات الجادة لاستيفاء الدين ما يلي:

١- الحصول على أمر أداء في الحالات التي يجوز فيها ذلك.
٢- صدور حكم من محكمة أول درجة بإلزام المدين بأداء قيمة الدين.
٣- المطالبة بالدين في إجراءات تنفيذ حكم بإفلاس المدين، أو إبرامه صلحاً واقياً من الإفلاس.

ويلزم- لصحة هذا الإجراء- موافقة الدائنين الحائزين على قيمة الديون، ويتم الصلح الواقي من الإفلاس وفقاً لأحكام قانون التجارة الصادر بالقانون رقم ٧١ لسنة ١٩٩٩م.

وإذا تم تحصيل الدين أو جزءٍ منه، وجب إدراج ما تم تحصيله ضمن إيرادات المنشأة في السنة التي تم التحصيل فيها.

ويقصد بالديون المعدومة: "تلك الديون التي يتعذر تحصيلها بصفة مؤكدة" أو وفقاً لتعبير محكمة النقض: "هي ما فقد الأمل في تحصيله"[٥٠].

ومرد ذلك أن المدين قد أشهر إفلاسه أو إعساره، أو توفي دون تركة يمكن الرجوع إليها، أو انقضاء الدين بالتقادم، أو هلاك أموال المدين المكونة للضمان العام للدائنين، فهي تعد بمثابة خسارة على المنشأة، يجب خصمها من حساب الأرباح والخسائر في ميزانية السنة التي يتحقق فيها انعدامها[٥٠].

ويشترط في الديون المعدومة:

١) أن تكون الديون التي تكبدها الممول في سبيل الحصول على أرباحه التجارية والصناعية.

فإذا كان الدين مشكوكاً في تحصيله فلا يتم خصمه من الأرباح؛ لأنه غير محقق، ومن ثم لا يعد تكليفاً على الربح[١٣،٢٠].

والحكم على الدين بأنه معدوم أو غير معدوم هو من الأمور الموضوعية التي تستقل بها محكمة الموضوع، وتخضع لرقابة محكمة النقض، ولا يسمح بخصم الدين المعدوم إلاَّ في خلال السنة التي ثبت فيها أن هذا الدين غير قابل للاسترداد.

٢) أن تكون الديون متعلقة بالنشاط التجاري أو الصناعي الذي تزاوله المنشأة، ومن ثم لا يجوز

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

خصم السلفيات النقدية إذا لم يكن هدف الشركة هو منح سلفيات[٨].

٣) أن يكون لدى المنشأة حسابات منتظمة.

٤) أن تكون المنشأة قد أخذت إجراءات جادة لاستيفاء الدين، ولم تتمكن من تحصيله بعد (١٨) شهراً من تاريخ استحقاقه[٥٧].

٥) أن يكون قد سبق إدراج المبلغ المقابل للدين ضمن حسابات المنشأة.

هذا وكانت قد صدرت تعليمات تفسيرية رقم (٦) بتحميل حساب الأرباح والخسائر بالديون المعدومة في سنة إعدامها: "لما كانت الديون المعدومة لا تعد من التكاليف إلا إذا أصبحت خسارة محققة، فلا يجوز للمنشآت تحميل حساب الأرباح بقيم هذه الديون إلاَّ في السنة التي يثبت فيها بالدليل القاطع تحقق انعدامها، ومن جهة أخرى يضاف إلى الأرباح في سنة المحاسبة ما يتم تحصيله خلالها من ديون سبق أن اعتمدت المصلحة إعدامها أو اعتمدت في سنوات سابقة لبدء سريان قانون الضرائب"[١٣].

المبحث الخامس: التكاليف واجبة الخصم التي لم يرد النص عليها في القانون صراحة.

إذا كانت المادة (٢٣) من القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥ قد نصت على أنواع التكاليف واجبة الخصم، وحصرتها في تسعة أنواع سبق بيانها، إلاَّ أنها لم تنص صراحة على التكاليف التي تم خصمها لكونها متصلة اتصالاً وثيقًا بمباشرة المنشآت الصناعية والتجارية لأعمالها. وحتى تكتمل الفائدة يمكن تقسيم هذا المبحث إلى مطالب ستة، كما يلي:

المطلب الأول: المرتبات والأجور وما في حكمها من مزايا عينية ونقدية وبدلات وغيرها.

وهي من التكاليف واجبة الخصم طالما أن الموظفين والعاملين يقومون بعملهم في المنشأة ولتحقيق أغراضها، وسواء اتخذ المرتب أو الأجر صورة مبلغ ثابت أو نسبة مئوية من المبيعات، وكما يتفق عليه في عقد العمل.

ويعد متمماً للأجر أو الراتب جميع المبالغ الإضافية التي تعطى للعامل أو للمستخدم عن ساعات العمل الإضافية، أو لإعانة غلاء المعيشة، أو عمولة على المبيعات[٤٤].

وللمنشأة وحدها دون مصلحة الضرائب حق تقدير الأجور والمرتبات والعمولة، وغير ذلك مما يحصل عليه الموظفون، فليس لمصلحة الضرائب أن تعترض على العمولة أو الأجور التي تمنحها المنشأة لموظفيها، وذلك لأن مرد تقدير العمولة أو الأجر أو الحافز هو الثقة التي تتوافر في الشخص الذي يعهد إليه بالعمل، وبما يبذله في خدمة المنشأة من جهود[٣٢].

وقد تستلزم طبيعة العمل بالمنشأة أن تتولى دفع أجور السكن لمستخدميها أو عمالها، كما تتولى تقديم الملابس أو الغذاء، أو غير ذلك من المزايا العينية أو النقدية، ففي كل هذه الأحوال تعد المبالغ المدفوعة في هذا الشأن متممة لبند الأجور والمرتبات، ويباح خصمها من وعاء الضريبة، طالما ثبت أن منح هذه المزايا مرتبط برباط وثيق بنشاط المنشأة[٤٤].

ومع ذلك فإن لمصلحة الضرائب حق مراقبة حسابات المنشأة؛ بقصد منع الغش والتهرب من دفع الضرائب، فلها إذن حق الاعتراض إذا تبين لها، في الأجر أو العمولة، مبالغة أو إسراف غير معقول، أو إذا ثبت لها، بصفة قاطعة، أن تقرير العمولة، أو

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبالغة في الأجر، كان بقصد التهرب من أداء الضريبة[١٣].

أهم صور الأجور والمرتبات المختلف في حكمها من حيث الخصم وعدمه:

أثار التطبيق العملي، بخصوص الأجور المرتبات التي تدفع في حالات معينة، الكثير من التساؤلات؛ لمعرفة إمكانية احتسابها ضمن التكاليف واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، من عدمه، وأهم هذه الصور:

أ-المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة للمجندين من موظفيها:

قد يحدث أن تقوم بعض المنشآت الصناعية أو التجارية بدفع مبالغ إلى أسر المجندين من موظفيها وعمالها، أثناء أدائهم الخدمة العسكرية، كأن تقرر دفع نصف المرتب أو ربعه إلى أسرهم خلال فترة تجنيدهم .

وقد أثير خلاف بين مصلحة الضرائب والممولين حول حق الشركة أو المنشأة في خصم هذه المبالغ من الأرباح التي تحسب عليها الضريبة.

فقد كان رأي الممولين أن استدعاء بعض موظفي المنشأة لأداء الخدمة العسكرية لا يعفيها من أداء جزء من مرتباتهم مادامت عقود العمل لا تزال سارية المفعول، وبالتالي فإن هذه المبالغ تعد جزءاً من التكاليف.

رأي مصلحة الضرائب:

رأت مصلحة الضرائب أنه لا يحق للمنشأة أن تقوم بخصم هذه المبالغ من الأرباح التي تحسب عليها الضريبة، استناداً إلى أن تجنيد هؤلاء الموظفين قد تم وفقاً لقانون الخدمة العسكرية، وأن المنشأة ليست ملزمة قانوناً بإجراء هذا التصرف، وبناءً عليه يعد تصرفها من قبيل التبرع الذي لا يفرض على المنشأة أي التزام بأدائه.

أما القضاء :

فقد انتهى إلى أن تدخل مصلحة الضرائب، في الحكم على تصرفات أي منشأة تجارية، محصور في حدود الحيلولة دون التهرب من أداء الضريبة، فإذا كان تصرف الشركة في أمرها مقبولاً في الغرض التجاري، وليس فيه ما يسوغ الاعتقاد بأنها تريد التهرب من أداء الضريبة، فلا بد من إقرار هذا التصرف، والشركة صاحبة الحق في تقرير الاستغناء عن خدمات موظف تغيب لأسباب قاهرة ومؤقتة، وليست مضطرة أن تفسخ عقد استخدامه، ولهذا يعد من التكاليف المرتبات والأجور التي تدفعها المنشأة لموظفيها ممن يدعون للخدمة العسكرية، ولو أنهم لا يقومون بأي عمل في المنشأة فعلاً، مادامت عقود استخدامهم ما زالت قائمة، ورأت المنشأة من مصلحتها الاحتفاظ بهم[١٣، ٤٤].

ب-مرتب صاحب المنشأة:

قد يحدث أن يحتسب صاحب المنشأة مرتباً لنفسه مكافأة له عن عمله ورأس ماله، فهل يعد ما يحسبه لنفسه تكليفاً على الربح، وبخاصة إذا كان هذا العمل الذي يباشره صاحب المنشأة ذا صبغة فنية تحتاج إلى مهارة فنية أو دراسة فنية كالصيادلة؟

ويجاب عن ذلك بأن الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية هي ضريبة الدخل الناشئ من تفاعل رأس المال مع العمل، فما دام المشرع يفرض الضريبة على نتيجة التعامل القانوني للعنصرين مجتمعين، فمن ثم تكون كل محاولة لتحليل نتاج هذا التفاعل إلى عناصره الأولية معناها الخروج بالضريبة عن نطاقها المرسوم، وقد قضى مجلس

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

الدولة: أن الربح الصافي يجب أن يمتد حتى يشمل جميع الفوائد التي تعود على رب العمل من مباشرة مهنته، وكل الاستقطاعات التي تتم لحسابه الشخصي، مهما كانت صفتها، فهي جزء من الأرباح الصافية(٤٤).

ج- مرتبات أقارب صاحب المنشأة وأجورهم:

يحدث أحياناً أن يستخدم صاحب المنشأة بعض أقاربه كزوجته وأولاده، ويحصلون في مقابل ذلك على أجر، فهل يعد ذلك من قبيل التكاليف واجبة الخصم؟

ليس هناك ما يمنع من تعيين أقارب الممول في منشأته، وحصولهم على أجر في مقابل أعمالهم، وذلك بشروط، منها:

١) ألاَّ تكون هذه الأجور والمرتبات صورية، أي لم تدفع في مقابل عمل جدي، ويقصد منه الانتقاص من الأرباح بقصد التهرب من الضريبة.
٢) فإذا ثبت ذلك كان لمصلحة الضرائب الحق في الاعتراض على خصمها من الأرباح كتكاليف على الاستثمار.
٣) ألاَّ تكون هذه الأجور والمرتبات أكثر من أجرة المثل، أو ثبت أنها تزيد عما يتناسب مع قيمة الأعمال التي يؤدونها.

فإذا ثبت ذلك كان لمصلحة الضرائب تقدير المبلغ بأجرة المثل، واستبعاد ما تراه منطوياً على زيادة يراد منها تضخيم مصروفات الممول بغير حق(٣٢).

المطلب الثاني: مصاريف الدعاية والإعلان.

الدعاية والإعلان وسيلتان من وسائل الترويج للسلع وجذب العملاء، وتأخذ مصاريفها أشكالاً متعددة، منها:

١- مصاريف الإعلان التي تنفق بصفة دورية، بغرض تذكير العملاء بمنتجات المنشأة.
٢- مصاريف الحملة الإعلانية، كمصاريف القيام بدعاية مكثفة، لتعريف العملاء ببدء عمليات المنشأة، والمنتجات أو الخدمات التي تقدمها، والمزايا التي يحصلون عليها..الخ.
٣- مصاريف الإعلانات الثابتة مثل إعلانات الكهرباء والنيون التي تحمل اسم المنشأة، واللوحات الصاج الثابتة في الشوارع، أو الإعلانات فوق أسطح المنازل أو على الحوائط.

ومثل هذه الإعلانات تخضع للإهلاك، ولا تعد بالكامل من التكاليف واجبة الخصم في سنة واحدة، إلاَّ إذا كان هناك ما يسوغ ذلك، مثل الاتفاق مع صاحب منزل على الإعلان عن المنشأة في واجهة المنزل، واشترط صاحب المنزل على أن تكون مدة العقد سنة واحدة بعد ذلك برغبة الطرفين(١٣).

المطلب الثالث: الإكراميات.

ويقصد بها المبالغ النقدية والعينية التي تسددها المنشأة للغير، لأغراض تسهيل عملها، ويشترط أن تتوافر فيها الشروط الآتية:

١- أن تكون الإكراميات وفقاً لما جرى العرف على صرفه.
٢- أن تكون وثيقة الصلة بتحقيق الأرباح.
٣- ألاَّ تكون مبالغاً فيها.
٤- أن يثبت جدية صرفها، وهو أمر متروك لتقدير الفاحص الضريبي المتمرس بحسب كل حالة على حدة.

وقد جرى العرف على إجازة اعتماد الإكراميات ضمن تكاليف الاستغلال، مع التجاوز عن المستندات

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المؤيدة له، ولكن بشرط ألا تزيد الإكراميات، وغيرها من المصروفات غير المؤيدة بمستندات، عن ٧% من إجمالي المصروفات العمومية والإدارية المؤيدة بمستندات.

وتختلف الإكراميات عن العمولة والسمسرة، وفي هذا قضت محكمة النقض "أنه يبين من الصورة الرسمية المقدمة لتقرير الخبير المنتدب من محكمة الاستئناف صفحة (١٣) الذي أورد بياناً لهذه الإكراميات، أنها عبارة عن هدايا عينية لقباطنة البواخر وموظفيها، أو نفقات إحياء سهرات لهم مقابل استمالتهم إلى جانب الممول، أو مبالغ دفعت للقباطنة مقابل تحرير فواتير صورية، أو رشوة لموظفي الشركات والبواخر مقابل تسهيل عمل الممول واعتماد فواتيره وعطاءاته وغيرها. وقرر الخبير أن هذه الإكراميات لازمة لتسهيل أعمال الممول وتوسيع دائرة نشاطه، وأنه لا يمكن اعتبارها عمولة تدفع في الخفاء".

ولما كانت مصلحة الضرائب تتقاضى الضريبة عن أرباح الممول الناتجة عن هذه العمليات ،وكانت مبالغ الإكراميات التي يدفعها الممول لازمة لتوسيع دائرة نشاطه، ومتصلة اتصالاً وثيقاً بمباشرة مهنته، فإنه كان لزاماً أن تعد من تكاليف المنشأة، ما دامت لازمة للحصول على الربح، وبالتالي يجب أن تخصم ضمن مصروفات المنشأة.

وهكذا أخذت مصلحة الضرائب بجواز قبول تحميل حساب الأرباح والخسائر بالإكراميات، إذا ما ثبت أنها كانت ضرورية لأعمال المنشأة، وأنه لا مغالاة فيها، أما القول بسريان ضريبة العمولة على هذه المبالغ فمردود عليه بأنها لا تماثل العمولة أو السمسرة؛ لاختلاف الخصائص التي تلازمها عن خصائصها[١٣].

المطلب الرابع: العمولات.

وهي التي تقوم المنشأة بدفعها للموظفين العاملين بها أو لغيرهم، مقابل خدمات تحصل عليها مرتبطة بنشاطها، ولكن يتضمن التفرقة بين نوعين من العمولات، هما:

أ) عمولات داخلية:

ويقصد بها ما تدفعه المنشأة لمندوبيها من الموظفين والعمال، نظير قيامهم بالأعمال الموكلة لهم، كما هو الحال بالنسبة لرجال البيع.

وضريبيّاً ينظر لهذه العمولات كمتمم للأجور، أو هي نوع من الأجور محسوب بطريقة معينة. وفي الحالتين يسمح بخصمها كتكاليف على الربح؛ إذ سوف تخضع للضريبة على الرواتب والأجور.

أما العمولات المدفوعة داخليّاً لصاحب المنشأة الفردية فهي توزيع للربح، ولا يجوز تحميلها عليه.

ب) عمولات خارجية:

ويقصد بها العمولات التي تدفعها المنشأة لأفراد من خارجها ، وهنا يلزم مراعاة ما يلي:

أولاً: إذا كانت العمولة مدفوعة لشخص له سجل تجاري، فإنها تعد من التكاليف واجبة الخصم.

ثانياً: أما إذا كانت العمولة قد دفعت لشخص ليس لديه سجل تجاري فتعد عمولة عارضة، ويسمح بخصمها كتكاليف على الربح بعد التأكد من جديتها[٢١].

وعليه فإن العمولة أو السمسرة التي تدفعها المنشاة من التكاليف جائزة الخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة، إذا دفعت إلى أشخاص يحترفون أعمال الوكالة والسمسرة، ولهم مقر معروف لمزاولة نشاطهم.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ولكن إذا كانت هذه المبالغ قد دفعت إلى أشخاص لا يحترفون هذه المهنة بصفة مستمرة، وليس لهم مقر معروف بأسمائهم، فلا تعد هذه المبالغ من التكاليف جائزة الخصم من الأرباح، إلاَّ إذا تأيدت بمستندات تؤكد جديتها، ويجب على المنشأة التي تقوم بدفع السمسرة في تلك الحالة الأخيرة مراعاة ما يلي:

"أن تقوم المنشأة بحجز الضريبة المستحقة عن هذه المبالغ بالسعر نفسه المقرر في المادة (٩٠)، وأن توردها للمصلحة خلال الخمسة عشر يوماً الأولى من الشهر التالي للشهر الذي وقعت فيه، ومصحوباً بإقرار على النموذج رقم (٢٨) ضريبة موحدة أو آية ورقة تشتمل على كافة البيانات الواردة فيه"(٢٩).

المطلب الخامس: خسائر السرقة والاختلاسات.

أصدرت مصلحة الضرائب تعليمات تفسيرية، تبيح خصم الخسائر الناتجة عما ثبت وقوعه على النشاط من سرقة، متى كانت هذه الخسائر لم ترد فعلاً للممول، وذلك بغض النظر عن كون الممول قد تراخى أو أهمل في تنفيذ الحكم الذي استصدره على السارق أو المختلس بالتعويض؛ لأن الممول لا يحاسب على ما فرط في تحصيله من ربح أو أهمل توقعه من الخسائر، بل يحاسب على ما تحقق فعلاً من أرباح أو خسائر.

المطلب السادس: مثال تطبيقي للتكاليف واجبة الخصم التي لم يرد النص عليها في القانون صراحة.

قدمت منشأة فردية إقرارها الضريبي عن السنـــة المنتهية في ٢٠٠٨/١٢/٣١، والذي أظهرت أرباحاً صافية بلغت (٧٠٠٠٠ جنيه)، وعند الفحص الضريبي تبين ما يلي:

أولاً- يتضمن الجانب المدين من أرباح وخسائر ما يلي:

١- ٦٠٠٠ج مرتب سنوي لصاحب المنشأة - ٣٦٠٠ج مرتب سنوي لزوجة صاحب المنشأة الحاصلة على بكالوريوس التجارة نظير إمساك الحسابات.

٢- بلغت الديون المعدومة (٥٠٠٠ج)، منها (٤٠٠٠ج) قدم المحاسب عنها تقريراً يفيد قيام المنشأة بجميع الإجراءات القانونية ضد المدين، ولم يتم تحصيلها رغم مرور سنتين والباقي لم تتابع المنشأة الإجراءات القانونية بجدية).

٣- ٦٠٠٠ج غرامة عدم تسليم طلبية لأحد العملاء في الميعاد المحدد وفقاً للعقد المبرم مع المنشأة لمحاولتها التهرب الضريبي تبلغ (٥٠٠٠ج).

٤- بلغت الإكراميات (٤٠٠٠ج)، علماً بأن المصروفات الإدارية والعمومية الإجمالية تبلغ (٥٠٠٠٠ج).

ثانياً- يتضمن الجانب الدائن من حساب أرباح وخسائر ما يلي:

١٢٠٠٠٠جنيه مجمل الربح(-)٨٠٠٠ج فوائد وودائع في البنوك.

المطلوب: تحديد صافي الربح الضريبي.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (٤): في شأن كيفية احتساب التكاليف واجبة الخصم التي لم يرد النص عليها في القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م

البيان	البيان	طريقة تحديد صافي الربح المحاسبي
٧٠٠٠٠ج		صافي الربح المحاسبي ، يضاف إليه:
	٦٠٠٠ح	مرتب سنوي لصاحب المنشأة
	١٠٠٠ج	ديون معدومة لم تتابع المنشأة الإجراءات القضائية ضد المدين.
	٥٠٠٠ج	غرامة مخالفة جنائية أو جنحة عمدية.
	٥٠٠ج	الزيادة في الإكراميات عن الحد المسموح به.
١٢٥٠٠ج		
٨٢٥٠٠ج		الربح المعدل
(-)		يخصم منه:
٨٠٠٠		فوائد معفاة
٨٠٥٠٠ج		صافي الربح الضريبي.

والملاحظ على الجدول ما يلي:

١- مرتب سنوي لصاحب المنشأة: لا يعد من التكاليف، ويضاف لصافي الربح؛ لأن الربح يعوض صاحب المنشأة عن ناتج تفاعل رأس المال والعمل معاً.

٢- مرتب زوجة صاحب المنشأة: تعد من التكاليف بشرط:

أ) أن تؤدي عملاً فعليّاً.

ب) أن تحصل على أجر المثل.

٣- ديون معدومة لم تتابع إجراءات قضائية بها: لا تعد من التكاليف، وتضاف لصافي الربح؛ لعدم اتخاذ المنشأة إجراءات جدية.

٤- غرامات وتعويضات: تعد الغرامات والتعويضات- نتيجة المسؤولية العقدية- من التكاليف واجبة الخصم، في حين لا تعد الغرامات والتعويضات- نتيجة مخالفات أو جناية أو جنحة عمدية- من التكاليف.

٥- الإكراميات: تعد من التكاليف في حدود ٧% من المصاريف الإدارية والعمومية.

٧×٥٠٠٠٠ ÷ ١٠٠=٣٥٠٠ج.

الزيادة =٤٠٠٠ج-٣٥٠٠ج- ٥٠٠ جنيه.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

المبحث السادس: التنظيم القانوني لعملية ترحيل الخسائر.

قد يحدث في سنة من السنين أن يكون المشروع خاسراً بدلاً من أن يكون رابحاً- ومعنى هذا عدم جباية أية ضريبة؛ لأن الضريبة لا تجبى إلا على الربح- ولكن هل يمكن أن ينقل العجز إلى حساب السنة التالية، وأن يستنزل من أرباحها التي تدفع الضريبة عنها؟

ومن الواضح أن القانون المالي الفرنسي يبيح هذا النقل سنة بعد أخرى، لمدة خمس سنوات متتالية، وهو ينص على أن ينقل العجز على حساب السنة التالية، ويدخل ضمن مصروفاتها، أي أنه يخصم من أرباحها- فإذا لم تف أرباح السنة المذكورة بتغطية هذا العجز بتمامه ينقل الباقي إلى السنة التي بعدها، وهكذا حتى نهاية خمس سنوات.

وتيسيراً لنظام الخصم سمح القانون في المادة (٢٩) منه بترحيل الخسائر بالنسبة للأشخاص الاعتبارية أو الطبيعية لمدة خمس سنوات تالية، إذ نصت المادة (٢٩) على ما يلي:

"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".

ويستفاد من مطالعة المادة ٢٩ سالفة الذكر أن المشرع جاء بها خصيصاً من أجل معالجة عمليات ترحيل الخسارة المترتبة عن مباشرة النشاط التجاري والصناعي. وبالتالي يمكننا استنتاج بعض الأمور الهامة التي يتعين معرفتها جيداً، ألا وهي المبدأ الخاص بعملية ترحيل الخسارة وشروطه إعماله.

أولاً: مبدأ ترحيل الخسارة.

يستفاد من مطالعة المادة (٢٩) آنفة البيان أن المشرع قد سمح بترحيل الخسارة لمدة خمس سنوات متتالية، معترفاً بذلك بتضامن نتائج السنة التي حدثت فيها الخسارة الضريبية والسنوات الخمس التالية لها.

وجدير بالذكر أن النظر لعملية ترحيل الخسارة كمبدأ يلتزم به الممول، يعني أن في ذلك مصلحة له، ولأصحاب المصلحة في المنشأة، مثل: الدائنين، والعملاء، والعمال؛ لأن الخسارة استقطاع لرأس المال، ومطلوب أن يظل رأس المال هذا ثابتاً.

ثانياً: الشروط التي يجب توافرها لإعمال مبدأ الترحيل.

هناك عدة شروط يجب توافرها لإعمال مبدأ ترحيل الخسارة، وهي:

١) أن تكون الخسارة التي تم ترحيلها خسارة ضريبية اعتمدتها مصلحة الضرائب على الدخل.

٢) ألا يستفيد من ترحيل الخسارة سوى الممول الذي ربطت الخسارة باسمه دون غيره، سواء استمر في مزاولة النشاط نفسه الخاضع للضريبة، أو زاول نشاطاً آخر في منشأة أخرى، وذلك للأسباب التالية:

أ- الخسارة دائماً تتعلق بالممول نفسه الذي يربط الضريبة باسمه شخصيا ولا ترتبط بالمنشأة نفسها.

ب- إن عملية ترحيل الخسارة تعد وسيلة من الوسائل المستخدمة لتخفيض الربح الذي يربط الضريبة باسم هذا الممول شخصياً في السنوات التالية للسنة التي ختم حسابها بخسارة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ج- يكون من المؤكد أن شخصية المورث مغايرة تماماً لشخصية الورثة، مثلما تعد شخصية البائع أو المتنازل عن المنشأة مختلفة عن هذا الغير.

٣) يكون من حق الممول ترحيل الخسارة حتى السنة الخامسة- على الأكثر- فيما لو لم تكف أرباح السنوات الأربع التالية لتغطيتها، وذلك بغض النظر عن الإجراء المحاسبي الذي يمكن أن يتخذه الممول لتغطية الخسارة، إذ أن مبدأ ترحيل الخسارة سيظل حقاً له بصفته.

٤) في حالة تعدد خسائر الممول يتم ترحيل الخسارة الأقدم ثم الخسارة الأحدث وهكذا، وذلك كله في حدود المدة المنصوص عليها في المادة (٢٩) سالفة الذكر.

٥) كانت أحكام المادة (٢٩) آنفة البيان هي أحكام مادة ربط، فإنه يراعى عند الربط على الممول عن أنشطته التي يستثمرها في مصر، والتي تخضع للضريبة، أن يتم إعمال أحكام المادة المذكورة، باستبعاد خسارة إحدى المنشآت، أو الأنشطة، من أرباح المنشآت، أو الأنشطة الأخرى، خلال السنة التي تحققت فيها الخسارة، من أرباح السنوات اللاحقة، في حدود المدد المقررة قانوناً لاستعمال هذا الحق.

٦) إعمالاً لأحكام المادة (٢٩) سالفة الذكر، فإن فترات التوقف الجبري لا تحسب من بين فترات الخمس سنوات؛ نظراً لأن التوقف الجبري توقف غير إرادي لا دخل للممول فيه، ولم يزاول فيه نشاطه بحكم القانون، وبالتالي لن يحقق ربحا خلال هذا التوقف.

٧) من غير الجائز أن يتم ترحيل الخسائر في الحالات التي تربط الضريبة فيها بسعر مقطوع أو ثابت، وذلك مثل حالة التصرفات العقارية العارضة، حيث تفرض الضريبة بسعر قطعي ٢,٥%.

مبدأ ترحيل الخسائر واستقلال السنوات الضريبية:

من الأهمية بمكان أن يقوم الممول بترحيل الخسارة من سنة إلى سنة أخرى وإثباتها دائماً في دفاتره، أو إثبات الجزء المتبقي منه بعد استعمال أرباح السنوات التالية لحدوثها، لتغطيتها.

ولا تقتصر أهمية هذا الإجراء على الممول فحسب، بل هي من مصلحة دائنيه والمتعاملين معه، فالخسارة هي استقطاع جزء من رأس المال، وكلما نقص رأس المال كلما نقص بالتالي ضمان الدائنين، والقاعدة العامة أنه يجب أن يبقى رأس المال ثابتاً لا يمس، وعلى ذلك فيجب العمل على المحافظة عليه، وهكذا يجب ترحيل الخسائر من حساب سنة إلى سنة أخرى، واعتبار السنة السابقة تكليفاً بالنسبة للسنة التالية، فإذا لم تكف أرباح السنة التالية يرحل الجزء الباقي إلى السنة التالية وهكذا، حتى يمكن التخلص من الخسارة نهائياً (وفقاً للمادة ٢٩ يقتصر الحد الأقصى على خمس سنوات) وحتى يمكن للدائنين، ومن يهمهم الأمر، معرفة مراكزهم قبل المنشأة؛ إذ قد تتوالى الخسائر فتجب رأس المال- أي تذهبه.

ويعرف هذا المبدأ بمبدأ "تضامن السنوات التالية"، وهو مبدأ يتعارض مع مبدأ استقلال السنوات الضريبية، حيث إن المبدأ الأول مأخوذ من مبدأ آخر، وهو أن حياة المنشأة وحدة واحدة، ولا يمكن معرفة ما حققته فعلاً من ربح أو خسارة إلا بعد تصفيتها، وأن تقسيم حياتها إلى سنوات مالية- قد تتفق مع السنوات الميلادية أو تختلف عنها- ما هو إلا تقسيم صناعي، الغرض منه أن يتعرف صاحب المنشأة على مركزه الحقيقي- على قدر الإمكان- بجرد أصول منشأته وخصومها- كما يتمكن من

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

معرفة مركزه بالنسبة للمتعاملين معه: دائنين ومدينين.

وعلى هذا فإن مبدأ ترحيل الخسائر يعد خروجاً على مبدأ استقلال السنوات الضريبية، الذي تأخذ به التشريعات الضريبية، إلاَّ في بعض الحالات الاستثنائية التي يتم تحديدها في التشريع الضريبي.

وترتيباً على ما تقدم فإن ترحيل الخسائر يجب أن يعالج عند ربط الضريبة، ولكن الخسارة لا تعد من التكاليف واجبة الخصم، لأن اعتبارها من التكاليف يعني تجديد حق ترحيل الخسائر إلى ما لا نهاية(١٣).

المبحث السابع: المعالجة القانونية للخطأ الحسابي الواقع في حساب التكاليف واجبة الخصم.

عالج القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م الأخطاء الحسابية والأخطاء المادية التي تقع في كافة العمليات الحسابية، فقضى القانون في مادته ٩٣- أنه من أجل تدارك الأخطاء الحسابية والأخطاء المادية، بإعطاء مصلحة الضرائب الحق في القيام من تلقاء نفسها، أو بناءً على طلب الممول، تصحيح الأخطاء المادية أو الحسابية.

ونصت المادة ١١٧ من اللائحة التنفيذية على أن الخطأ المادي في تطبيق حكم المادة ٩٣ من القانون هو ورود النتيجة مخالفة للحيثيات والأخطاء الحسابية في نقل الأرقام أو الجمع أو الطرح وكافة العمليات الحسابية، وعدت في حكم الأخطاء المادية التي يكون على المأمورية المختصة تصحيحها من تلقاء ذاتها، أو بناءً على طلب الممول، جميع الحالات المنصوص عليها في المادة ١٢٤ من القانون، وذلك ما لم يصبح الربط نهائيّاً. وهذه الحالات هي:

١) عدم مزوالة صاحب الشأن أي نشاط مما ربطت عليه الضريبة.
٢) ربط الضريبة على نشاط معفى منها قانوناً.
٣) ربط الضريبة على إيرادات غير خاضعة للضريبة.
٤) عدم تطبيق الإعفاءات المقررة.
٥) الخطأ في تطبيق سعر الضريبة.
٦) الخطأ في نوع الضريبة التي ربطت على الممول.
٧) عدم ترحيل الخسائر.
٨) عدم خصم الضرائب واجبة الخصم.
٩) عدم خصم القيمة الإيجارية للعقارات التي تستأجرها المنشأة.
١٠) عدم خصم التبرعات التي تحققت شروط خصمها.
١١) تحميل بعض السنوات الضريبية بإيرادات أو مصروفات خاصة لسنوات أخرى.
١٢) ربط الضريبة على الإيراد ذاته أكثر من مرة.

ومن ثم يجوز لمصلحة الضرائب على الدخل القيام بتصحيح أية أخطاء مادية يقع فيها العاملون بها عند ربط الضريبة على الممولين، ولكن يشترط لإعمال ذلك ألا تكون الضريبة المربوطة قد أصبحت نهائية، سواء لاستنفاد طريق الطعن عليها، أو لعدم الطعن عليها خلال المواعيد وبالطرق التي رسمها القانون(١٣).

وأناطت الفقرة الثانية بالوزير إضافة حالات أخرى.

وتختص لجان إعادة النظر بالنظر في هذه العمليات، ويكون من بين أعضائها عضو من مجلس الدولة بدرجة مستشار مساعد على الأقل، ويصدر

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بتشكيل اللجنة وتحديد اختصاصاتها ومقارها قرار من رئيس المصلحة.

ويخطر كل من الممول ومأمورية الضرائب المختصة بقرار اللجنة.

وجاء نص المادة ١٥٦ من قانون الضريبة على الدخل الملغى مطابقاً لنص المادة ١٢٤ من قانون الضرائب على الدخل الجديد.

كما حددت المادة ١٤٣ من اللائحة التنفيذية عمل اللجنة واختصاصها، فقضت بأن عليها خلال خمسة عشر يوماً من ورود طلب الممول إليها طلب الملف الضريبي الخاص به من المأمورية المختصة، وعلى المأمورية موافاة اللجنة بالملف خلال مدة أقصاها خمسة عشر يوماً من تاريخ ورود طلب اللجنة إليها، وتقوم اللجنة- بمجرد ورود الملف- بدراسة طلب الممول والمستندات المقدمة منه، في ضوء المستندات المرفقة بالملف الضريبي، وتصدر قرارها خلال مدة أقصاها ستون يوما من تاريخ ورود الملف، ولا يكون قرار اللجنة نافذاً إلا بعد اعتماده من رئيس المصلحة، وتقوم اللجنة بإخطار كل من الممول والمأمورية المختصة بالقرار.

ومن اختصاصات لجان إعادة النظر، إعمالاً لأحكام المادة ١٤٤ من اللائحة التنفيذية للقانون، النظر في الطلبات المقدمة لتصحيح الربط النهائي قبل تاريخ العمل به ولم يتم البت فيها[٢١].

هكذا يظهر لنا أن معالجة القانون الجديد للتكاليف والنفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة، جاءت لتحقق الكثير من وجوه العدالة، وتحقيق الثقة بين الممول والمصلحة ،ليحقق بذلك قناعة لدى الممول أن مالية الدولة تكون مالية راشدة بقدر ما تحققه من عدالة في التوزيع، واستخدام حصيلة الضريبة لصالح المستفيدين منها، وبخاصة الفقراء ومن في حكمهم.

وبعد هذا التحليل القانوني والاقتصادي، يظهر لنا أهمية مراعاة المقدرة التكليفية للممول، وخصم جميع التكاليف والنفقات وثيقة الصلة بنشاط الممول، بحيث لا تفرض الضريبة إلاَّ على الإيراد الصافي، وهذه من أهم مظاهر العدالة الضريبية، التي تزيد من الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، ومن ثم مالية الدولة بصفة عامة، مما يكون له عظيم الأثر على عموم المواطنين، والوصول إلى درجة مناسبة من الرفاهية الاقتصادية، والتنمية الشاملة.

الفصل الثاني: المعالجة الفقهية للتكاليف والنفقات والديون الواجبة في الإيراد الخاضع للزكاة.

تمهيد:

الزكاة فريضة شرعية، وجبت حقاً لمن سماهم الله تعالى في كتابه العزيز؛ لتكون أداة من أدوات التوازن الاجتماعي، ومظهراً من مظاهر التضامن الاجتماعي والتراحم الإنساني.

وحتى تؤتي الزكاة ثمارها طيبة، وضع الإسلام لها من الضوابط ما يكفل تحقيق هذه المقاصد في ضوء فقه راشد، لا يدع مجالاً لأن يطغى جانب على جانب، أو أن تكون أداة معوقة للقوى الإنتاجية، فقد أثبت الواقع أن الزكاة خير حافز على الاستثمار؛ إذ تقوم محاسبة الزكاة على ضرورة مراعاة المقدرة التكليفية للمزكي، كما أنها تقوم على مبدأ استقلال السنوات المالية، ومحاسبة الزكاة على مبدأ خصم التكاليف من الإيراد أو الأموال، وذلك تخفيفاً على المكلفين بأداء الزكاة. وغيره كثير مما له عظيم الأثر في بناء مجتمع متكامل، لا وكس فيه ولا شطط، وإنما قوامه الوسطية والاعتدال.

وحتى تكتمل الفائدة يمكن تقسيم هذا الفصل إلى مباحث خمسة:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- الأول: أهم المبادىء العلمية التي تحكم المحاسبة عن الزكاة.
- الثاني: هل تجوز معاملة الضرائب على أنها دين شغل به المال؟
- الثالث: المعالجة الفقهية للتكاليف والنفقات والديون الواجبة في زكاة عروض التجارة.
- الرابع: حساب زكاة النشاط الصناعي.
- الخامس: حكم خصم الإيرادات غير المشروعة من وعاء الضريبة.

المبحث الأول: أهم المبادئ العلمية التي تحكم المحاسبة عن الزكاة.

يحكم تحديد الزكاة وقياسها المبادئ المحاسبية التالية:

أولاً: مبدأ التقويم على أساس سعر الاستبدال الحالي(القيمة السوقية).

يقوم الفكر المحاسبي الإسلامي على تقويم العروض، في نهاية الحول، لأغراض زكاة المال، على مبدأ سعر الاستبدال الحالي، فمما يروى عن جابر بن زيد أنه قال في عروض يراد بها التجارة: "قومه بنحو من ثمنه يوم حلت فيه الزكاة ثم أخرج زكاته"[١٣].

ويعني هذا القول بأنه يجب تقويم العروض لأغراض زكاة المال على أساس الأسعار يوم حلول الزكاة، كما أيد هذا المبدأ جمهور الفقهاء. فعلى سبيل المثال: يروى عن كثير بن هشام عن جعفر بن برقان عن ميمون بن مهران قال: "إذا حلت عليك الزكاة فانظر ما كان عنك من نقد أو عرض للبيع فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه، ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين، ثم زك ما بقي"[٥٦].

ثانياً: مبدأ السنوية (الحولية).

من الثابت شرعاً أن السنة القمرية أساس قياس الزكاة؛ ذلك لأن الحول هو مظنة النماء، وعليه يجب على المكلف بأداء الزكاة أن يقوم بتقويم ما لديه من عروض، حسب القيمة السوقية بعد مرور الحول.

جاء في الشرح الصغير ما نصه:

"تقَّوم عروضك كل عام، كل جنس بما يباع به غالباً في ذلك الوقت، قيمة عدل على البيع المعروف"[٥٦].

ويستثنى من المبدأ السابق زكاة الزروع والثمار وزكاة المعادن والركاز.

ففي زكاة الزروع والثمار تجب الزكاة باشتداد الحبوب أو بانعقادها، وفي الثمار ببدو صلاحها. وهو مذهب الشافعي ومالك وأحمد[٢٢].

وذهب أبو حنيفة إلى وجوب الزكاة بخروج الزرع وظهور الثمر[٢٢].

وذهب محمد بن الحسن من الحنفية، وبعض المالكية إلى أن وجوب الزكاة يكون من وقت التنقية والتصفية فيما يحتاج إلى ذلك من أنواع الزروع والثمار، أما ما لا يحتاج إلى تنقية وتصفية فزكاته تكون من وقت الجذاذ والقطع[١].

والرأي الأخير هو الذي نرى ترجيحه، وهو قريب من مذهب الجمهور؛ لأن هذه الحالة تمثل عظم الحب والثمر، فكانت هذه هي حالة الوجوب، والله أعلم.

أما زكاة المعادن والركاز، فالذي عليه جمهور الفقهاء هو أن المعدن بمنزلة الزرع، يؤخذ منه زكاته من وقت خروجه دون انتظار الحول عليه، فإنه يتكامل نماؤه بخروجه دفعة واحدة[٢٦، ٣٠، ٣٦].

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثالثاً: مبدأ استقلال السنوات المالية.

ترتيباً على مبدأ السنوية السابق، تقوم الزكاة على مبدأ استقلال السنوات المالية، ويوضح هذا المبدأ ابن رشد بقوله: "فما أنفق الرجل من ماله قبل الحول بيسير أو كثير، أو تلف منه، فلا زكاة عليه فيه، ويزكي الباقي إذا حال عليه الحول، وفيه ما تجب فيه الزكاة، وأما ما أنفق من ماله الذي تجب فيه الزكاة بعد الحول بيسير أو كثير، أو تلف منه بعد الحول بكثير، فالزكاة عليه فيه واجبة مع ما بقي من ماله(٤٠).

رابعاً: مبدأ "المقدرة التكليفية للمزكي".

تقوم محاسبة الزكاة على ضرورة مراعاة المقدرة التكليفية للمزكي"، وهذا ما يطلق عليه في الفقه الإسلامي بنصاب الزكاة، ولقد ورد في القرآن الكريم آيات متعددة تبين ذلك منها قوله تعالى: "ويسألونك ماذا ينفقون قل العفو"*، وقد بين ذلك رسول الله- صلى الله عليه وسلم- في أكثر من موضع.

عن أبي هريرة- رضي الله عنه- قال: قال رسول الله- صلى الله عليه وسلم: "خير الصدقة ما كان عن ظَهْر غنى، واليد العليا خير من اليد السفلى، وابدأ بمن تعول"(٣٦، ٣٠، ١٨).

ويهدف هذا المبدأ الإسلامي العظيم إلى عدم إرهاق المسلمين وحثهم على زيادة الإنتاج.

خامساً: مبدأ الزكاة على الإيراد الصافي وليس الإجمالي.

إلحاقاً بمبدأ المقدرة التكليفية تقوم محاسبة الزكاة على مبدأ خصم التكاليف من الإيراد أو الأموال، وذلك تخفيفاً على المكلفين بأداء الزكاة.

ودلائل هذا المبدأ كثيرة، منها ما ذكره أبو عبيد نقلاً عن آخرين: "إذا حلت عليك الزكاة، فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض للبيع، فقوّمه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه، ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين، ثم زك ما بقي"(١٧).

ومؤدى ذلك يلزم طرح الديون من الأموال قبل تحديد وعاء الزكاة.

ومن ناحية أخرى كان رسول الله- صلى الله عليه وسلم- يوصي من كانوا يقومون بتقدير الزروع والثمار لغرض تحديد وعاء الزكاة، بالتخفيف فقال- صلى الله عليه وسلم: "إذا خرصتم فخذوا ودعوا الثلث فإن لم تدعوا الثلث فدعوا الربع".

ويتضح من الفقرات السابقة أن فكر محاسبة الزكاة يأخذ في الحسبان الديون والتكاليف التي يستلزمها الحصول على الإيراد، وكذلك الظروف الشخصية والعائلية للمكلفين.

محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية في الميزان:

من الأهمية بمكان عقد مقابلة بين المبادىء العملية لمحاسبة الزكاة بالمبادئ العملية للمحاسبة الضريبية، لبيان أوجه التماثل والتباين بينهما، وذلك في بيان موجز كما يلي:

أولاً: التماثل بين محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية.

١- تتفق كل من محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية على مبدأ السنوية، ومبدأ استقلال السنوات المالية، ماعدا الوضع في زكاة الزروع والثمار وزكاة الركاز.

* (سورة البقرة، من الآية ٢١٩).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

كما توجد بعض الاستثناءات في الفكر الضريبي المعاصر حول مبدأ السنوية، غير موجودة في فقه الزكاة، وذلك بالنسبة للأنشطة التي تتوقف عن النشاط أو يعاد هيكلها التنظيمي.

٢- تتفق كل من محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية على تحديد الوعاء، إما فعليّاً حقيقةً أو تقديراً.

٣- تتفق كل من محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية- في بعض أنواع الضرائب- على مراعاة النواحي الشخصية للمكلف أو الممول (الإعفاء للأعباء العائلية) مع خلاف جوهري في التطبيق.

ويتضح من النقاط السابقة أنه كان للفكر الإسلامي فضل السبق في وضع الكثير من الأسس العلمية التي توصل إليها حديثاً رواد الفكر المحاسبي الضريبي[٥، ٤٢].

ثانياً: التباين بين محاسبة الزكاة والمحاسبة الضريبية.

هناك أوجه اختلاف جوهرية بين المبادىء العملية لمحاسبة الزكاة وبين ما يقابلها في الفكر المحاسبي الضريبي، أهمها ما يلي:

١) تطبق محاسبة الزكاة مبدأ التقويم على أساس القيمة السوقية الحاضرة يوم استحقاق الزكاة، بينما يطبق الفكر المحاسبي الضريبي- الذي يعتمد على مبدأ المحاسبة المالية- مبدأ سعر التكلفة أو السوق أيهما أقل. علماً بأنه قد انتقد معظم المحاسبين المعاصرين هذا المبدأ وظهرت آراء تنادي بضرورة تطبيق مبدأ القيمة السوقية الحاضرة.

٢) تقوم محاسبة الزكاة- عند تحديد المال الخاضع للزكاة وقياسه- على مبدأ النماء حقيقية أو تقديراً، بالفعل أو بالقوة، وذلك بالنسبة للأموال التي تجب فيها الزكاة، بينما تطبق المحاسبة الضريبية مبدأ الإيراد أو الدخل، ولا توجد أسس ثابتة لتحديده وقياسه، فيختلف ذلك من ضريبة نوعية إلى أخرى.

وهذا الاختلاف يبين مدى اهتمام الفكر الإسلامي بضرورة تنمية رأس المال واستثماره؛ لأنه هو الذي يولد الإيراد.

٣) تقوم محاسبة الزكاة على عدم خضوع المال غير المتقوم، المكتسب من أوجه خبيثة أو غير مشروعة للزكاة، مثل الفوائد الربوية، وأرباح الأنشطة التجارية في سلع ممنوعة شرعاً، وغير ذلك، ويجب رد هذه الأموال إلى أصحابها، أو التخلص منها بالتصدق بها كلها؛ لأن الله طيب لا يقبل إلاَّ طيباً. وقد جاء في الحديث الصحيح الذي رواه مسلم: "لا يقبل الله صدقة من غلول"[٣٧]، والغلول هو المال الذي أخذه صاحبه بغير حق من المال العام كمال الغنيمة ونحوها، بينما تخضع هذه الأموال للضريبة، فعلى سبيل المثال: تخضع الفوائد الربوية لضريبة القيم المنقولة، وتخضع أرباح صالات القمار لرسوم الملاهي، وتخضع أرباح بيع الحشيش لضريبة الأرباح التجارية والصناعية، وتخضع إيرادات مهن الرقص والغناء.. لضريبة المهن الحرة... وغير ذلك كثير.

وهذا الاختلاف يبين الفرق الشاسع بين عظمة الفكر الإسلامي وسموه، وبين ما عليه الفكر الضريبي المعاصر.

٤) تقوم محاسبة الزكاة على حساب الزكاة على الإيراد الصافي، بعد خصم الديون والتكاليف اللازمة لإنتاج ذلك الإيراد، ويظهر ذلك جلياً في زكاة الزروع والثمار، بينما لا تلتزم المحاسبة الضريبية بذلك في بعض أنواع الضرائب، كما

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

هو الحال في الضريبة على الإيرادات الزراعية.

المبحث الثاني: هل تجوز معاملة الضرائب على أنها دين شغل به المال؟

سبق بيان أن الضريبة لا تغني عن الزكاة، كما لا تغني الزكاة عن الضريبة، وأن الضرائب الإضافية في مجتمع إسلامي أمر طارئ ثانوي وليس أساسيّاً، ومع ذلك فقد وجدفي هذا الباب أكثر من فتوى تجيز خصم ما دفع من ضرائب للحكومة من مقدار الزكاة، نذكر أهمها ما ذهب إليه الشيخ محمود شلتوت- رحمه الله- شيخ الجامع الأزهر السابق من أنه يجب إخراج الضرائب، وتكون بمثابة دين شغل به المال، فإن بلغ الباقي نصاب الزكاة، وتحقق فيه شرطها وهو الفراغ من الحاجات الأصلية، ومر عليه الحول، وجب إخراج زكاته(١٠، ١٧).

وبالنسبة للدول الإسلامية التي تصل فيها الضرائب إلى أكثر من ثلث دخول المواطنين، وتلافياً للإرهاق المؤدي للتهرب الضريبي، يمكن أن تخصص نسبة ٢,٥% أو ٥% من هذه الضرائب الباهظة باسم الزكاة بحيث ينفرد بهذه النسبة المستحقون شرعاً للزكاة(٢٤).

ولكن تجب ملاحظة- وكما ذكر فضيلة الدكتور يوسف القرضاوي- أن المسلم يتحمل من الأعباء المالية مالا يتحمله غيره، ولكن هذه ضريبة الإيمان، ومقتضى الإسلام، وخاصة في أيام الفتن التي تذر الحليم حيراناً... فإذا أجزنا للأفراد احتساب ما يؤخذ منهم من الزكاة (تحت اسم الضريبة) لكان ذلك حكماً بالإعدام على هذه الفريضة الدينية، فتذهب البقية المتبقية منها من حياة الأفراد، كما ذهبت من قوانين الحكومات(٤٢)!

ولزيادة الإيضاح يمكن ضرب المثال الآتي:

لو فرض أن مسلمًا عنده تجارة، وكانت تجارته خلال العام المنتهي في ١٤٢٩هـ، أرباحاً صافية بعد خصم التكاليف والمصاريف وغيرها، [٣٠٠٠ جنيه] دفع عنها ضرائب [١٢٠٠ج]، ولقد بلغ صافي رأس المال العامل النامي مبلغ [٥٠٠٠ج].. [يتمثل في الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتدولة].

ففي هذه الحالة تحسب الزكاة المستحقة على هذا التاجر من نشاطه التجاري كما يلي:

جدول (٥): في بيان ما يترتب على اعتبار الضريبة ديناً شغل به المال

البيان	القيمة
وعاء زكاة عروض التجارة :	
صافي رأس المال العامل	٥٠٠٠جنيه
الأرباح الصافية	٣٠٠٠ جنيه
وعاء زكاة عروض التجارة	٨٠٠٠ جنيه
مقدار وعاء زكاة عروض التجارة المستحقة	٨٠٠٠ جنيه ×٢,٥%= ٢٠٠ جنيه
مقدار الضريبة المدفوعة .	١٢٠٠ جنيه
مقدار الزكاة المستحقة.	٢٠٠ جنيه

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تابع جدول (٥): في بيان ما يترتب على اعتبار الضريبة ديناً شغل به المال

البيان	القيمة
ومؤدى هذا أن مثل هذا التاجر سوف لا يدفع زكاة على الإطلاق ؛لأن الضريبة أعلى من الزكاة المستحقة ، وبهذا نقضي على فريضة الزكاة ،ونقضي على أغراضها الروحانية الخلقية التعبدية.! ولكن يمكن القول بأنه يجوز خصم ما دفع من ضرائب من وعاء الزكاة، باعتباره من ضمن التكاليف والمصاريف ،وبتطبيق هذا الرأي على المثال السابق يكون حساب الزكاة على النحو التالي.	
وعاء زكاة عروض التجارة : صافي رأس المال العامل: الأرباح الصافية: يستبعد الضرائب المدفوعة : وعاء زكاة عروض التجارة: مقدار الزكاة المستحقة بعد استبعاد الضرائب من الوعاء وليس من الزكاة المستحقة :	 ٥٠٠٠ جنيه ٣٠٠٠ جنيه ١٢٠٠ جنيه ٦٨٠٠ جنيه. ٦٨٠٠ جنيه ×٢,٥% = ١٧٠ جنيه
لقد طبق هذا الرأي في صدر الدولة الإسلامية في زكاة الزروع والثمار وزكاة المستغلات، باعتبار أن ما دفع للحكومة في صورة ضرائب يعد بمثابة دين أو رسوم حتمية، أي من ضمن تكاليف الحصول على الإيراد ،والله تعالى أعلى وأعلم[٢٥].	

المبحث الثالث: المعالجة الفقهية للتكاليف والنفقات والديون الواجبة في زكاة عروض التجارة.

وفيه مطلبان:

المطلب الأول: من أحكام زكاة عروض التجارة.

عروض التجارة تطلق، ويراد بها كل ما عدا النقدين، مما يعد للتجارة من المال، على اختلاف أنواعه، مما يشمل الآلآت والأمتعة والثياب والمأكولات، والحلي ولجواهر والحيوانات، والنباتات، والأرض، والدور، وغيرها من العقارات والمنقولات.

وعرفها بعضهم تعريف التجارة تعريفاً دقيقاً فقال: "هي ما يعد للبيع والشراء بقصد الربح"[٣٤].

سعر زكاة عروض التجارة: تعد عروض التجارة من رأس المال المنقول الذي تجب في عينه الزكاة، وهي ربع عشر قيمته آخر الحول، أي بنسبة (٢,٥%) وليس هناك خلاف على ذلك.

تحديد وعاء زكاة عروض التجارة: يتكون وعاء زكاة عروض التجارة من صافي رأس المال العامل في نهاية الحول، مضافاً إلى ذلك الربح الذي نتج عن العمليات التجارية التي تمت خلال الحول،

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

بالإضافة إلى المال المستفاد بسبب مستقل عن النشاط التجاري، وهذا ما اتفق عليه جمهور الفقهاء.

ويؤيد ما سبق ما رواه أبو عبيد من أقوال الفقهاء، قال ميمون بن مهران[٣٨]: "إذا حلت عليك الزكاة، فانظر ما كان عندك من نقد أو عرض، فقومه قيمة النقد، وما كان من دين في ملاءة فاحسبه، ثم اطرح منه ما كان عليك من الدين، ثم زكِّ ما بقي"[٢٤]. ويعني لفظ "ملاءة" الديون المرجوة الجيدة المستحقة للتاجر على الغير. وعليه فإن مكونات زكاة عروض التجارة على النحو التالي:

أولا: صافي رأس المال العامل النامي.
ثانياً: الربح الناشئ من النشاط التجاري.
ثالثاً: المال المستفاد بسبب مستقل عن النشاط التجاري.

وهذه العناصر الثلاثة تمثل عناصر الذمة المالية للتاجر، التي يجب أن تضم ويخصم منها تكلفة الحوائج الأصلية والديون، ويزكي ما بقي.

أولاً: المقصود بصافي رأس المال.

يقصد بصافي رأس المال المتداول: الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، والمثال التالي يوضح هذه المعنى:

نفرض أن شخصاً ما معه مبلغ ١٥٠٠٠ جنيه رأس مال، وأراد هذا الشخص ممارسة التجارة (بيعاً وشراء بقصد الربح)، فقام باستئجار مكان يباشر فيه تجارته، وقام بتجهيز هذا المكان بالأشياء التي تناسب تجارته من أرفف، ومكاتب، وأثاث، وغير ذلك من الأشياء الأخرى، كما اشترى سيارة صغيرة لاستعمالها في نقل البضاعة وتسهيل العمل، ودفع في كل هذه الأشياء خمسة آلاف جنيه نقداً، وبقي عليه ألفان من الجنيهات تسدد في نهاية العام[١٦]. وتبقى معه عشرة آلاف جنيه، قرر أن يشتري بها بضاعة ليتاجر فيها[١٥]، فقام بالشراء، وتكلفت البضاعة العشرة آلاف جنيه، فدفع ثمنها كاملاً (ثمن البضاعة +مصاريف تقلها وإعدادها للبيع)، وبعد شهرين تم بيع البضاعة كلها نقداً بمبلغ ١٢٠٠٠ جنيه، أي أنه تم تقليب رأس المال المتداول وحقق ربحاً.

ثم قام التاجر بتوسعة نشاطه التجاري، فقام بشراء بضاعة بمبلغ مئة ألف جنيه، ودفع مقدم الثمن عشرة آلاف جنيه على أن يسدد الباقي على دفعات شهرية، وعلى هذا أصبح التاجر مديناً، ثم قام التاجر ببيع جزء من البضاعة بالأجل فأصبح دائناً لآخرين، كما قام ببيع جزء من البضاعة بالنقد، وفي نهاية العام تبقى جزء من البضاعة لديه لم يبع، وطالبته الضرائب بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه عن نشاطه التجاري.

ومن السرد السابق يتبين أن موقف التاجر في نهاية العام هو كالآتي:

- تبقى لدى التاجر بضاعة في مخازنه.
- يوجد مع التاجر نقدية (صندوق، بنك).
- التاجر دائن لتجار آخرين، أي له ديون على آخرين (دين تجاري).
- التاجر مدين بما تبقى من ثمن البضاعة التي اشتراها (دين تجاري).
- التاجر دفع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه باقي ثمن الأصول الثابتة.
- التاجر عليه دفع مبلغ ٢٠٠٠ جنيه ضرائب.

ويطلق على البنود الثلاثة الأولى [١،٢،٣] الأصول المتداولة، ويطلق على البنود الثلاثة التالية [٤،٦،٥] الخصوم المتداولة، ويتحدد صافي رأس المال المتداول بالفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

وبعبارة أخرى: يتمثل صافي رأس المال العامل النامي في الفـرق بين الأصول المتداولة (موجودات التاجر المتداولة في نشاطه التجاري) والمطلوبات المتداولة (ما على التاجر بسبب نشاطه التجاري)، ومفردات عناصرهما على النحو التالي:

جدول (٦): طريق احتساب صافي رأس المال العامل

عناصر الأصول المتداولة	عناصر المطلوبات المتداولة
١-البضاعة سواء أكانت بالمخـازن أو بالطريق أو لدى موزعين أمانة.	١- ديون التجارة سواء كانت حالة أو مؤجلة ولهـا صـور مختلفة مثل :الدائنون،أوراق الدفع..."
٢- ديون التجارة المرجـوة الجيـدة وما في حكمها من أوراق تجارية.	٢-ديون أخرى مرتبطة بعروض القنية التي تساعد التـاجر في نشاطه أو مرتبطة بمستلزمات النشاط التجاري.
٣-الاستثمارات المتداولة في أوراق مالية مرتبطة بنشاطه التجاري.	٣-ديون الزكاة المستحقة عن مدد سابقة.
٤- المنافع المشتراة بقصد التجارة.	٤-مستحقات مختلفة عن خدمات قدمت للتجارة ولم تؤد، أو أي التزامات أخرى.
٥- الأموال النقدية وما في حكمهـا سواء لدى البنوك أو في خزينة التـاجر ويدخل في ذلك العملات الأجنبية .	

وتقَّوم هذه العناصر على أساس القيمة الجارية (سعر البيع) يوم تحل الزكاة، وهو مذهب جمهور الفقهاء. فعن جابر بن زيد أنه قال: "..وفي بزَّ يراد به التجارة: قومه بنحو من ثمنه يوم حلت فيه الزكاة، ثم أخرج زكاته"[٢٢]. ويقصد بـ (البز) الثياب المعدة للبيع باعتبارها من عروض التجارة.

ثانياً: الربح الناشئ من النشاط التجاري أو الخسارة.

يقصد بالربح في فقه الزكاة: أنه نوع من النماء والزيادة في رأس مال عروض التجارة، الناتج من الزيادة في قيمتها، بسبب التداول وبسبب تغير الأسعـار، والذي عليه العمل في الفقه الإسلامي هو ضم هذا الربح إلى أصله أي إلى رأس المال، عند تحديد وعاء زكاة عروض التجارة؛ لأنه يعد كامناً في أصله، فكأنه موجود عند وجوده، فحول الربح مبني على حول رأس المال؛ لأنه تابع له في الملك، فتبعه في الحول.

وبيان ذلك أنه إذا كان رأس المال نصاباً فإن الربح يضم لأصله، أي لحول رأس المال، وتؤدى الزكاة عن رأس المال مع النماء إذا حال الحول على رأس المال. أما إذا كان رأس المال أقل من النصاب، ونمي حتى صار نصاباً، فالمختار قول أكثر أهل العلم، وهو أن الحول ينعقد عليه من حين صار نصاباً.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ويحسب الربح- لأغراض زكاة عروض التجارة- على أساس نظرية الميزانية المعروفة في الفكر المحاسبي المعاصر، التي تقوم على مقارنة المركز المالي "الميزانية العمومية" للمشروع التجاري بين تاريخين متتاليين، ويمثل الفرق بينهما الربح، ويتسع نطاق الربح في الفكر الإسلامي ليشمل الربح المحقق فعلاً والربح التقديري(٢٢).

أما الخسارة: فيقصد بها مقدار النقص في رأس مال عروض التجارة، بسبب تقليب رأس المال، وبسبب فروق الأسعار أيضاً.

مما سبق يتضح لنا أن الوعاء الخاضع لزكاة عروض التجارة من صافي رأس المال المتداول مضافاً إليه الأرباح المحققة في نهاية العام، أو مطروحاً منه الخسارة المحققة خلال العام.

أي أن الوعاء الخاضع للزكاة = صافي رأس المال المتداول+الأرباح.

أو= صافي رأس المال المتداول- الخسارة.

ويخصم من هذا الوعاء قيمة النفقات الضرورية اللازمة للتاجر ولأسرته.

فإذا بلغ المتبقي بعد هذا الخصم قيمة النصاب أو أكثر فالزكاة بسعر [٢,٥%](٢٤).

ثالثاً: المال المستفاد بسبب مستقل عن النشاط التجاري.

المال المستفاد من غير عروض التجارة هو: كل مال مكتسب من غير نماء لرأس المال، بسبب مستقل عن التجارة والصناعة، مثل الهبة، والوصية، وفائدة عروض القنية، والإيرادات العرضية لعروض التجارة.

ولقد بيَّن ابن قدامة- في كتابه المغني- أن المال المستفاد من نمائه كربح مال التجارة ونتاج السائمة، فهذا يجب ضمه إلى ما عنده (عند التاجر) من أصل؛ لأنه تبع له في جنسه، فأشبه النماء المتصل وهو زيادة قيمة عروض التجارة، وأما الأموال المستفادة من غير جنس ما عنده، كعروض القنية التي لا تجب الزكاة فيها فهذه لها حكم نفسه، ولا يضم ما عنده في حول ولا نصاب، بل إن بلغ نصاباً استقبل به حولاً وزكاة وإلاّ فلا(٣٦).

ويستفاد مما سبق أن الربح والمال المستفاد من غير تجارة يضم كل منهما إلى نصاب عروض التجارة في الحول، بحيث يزكي الجميع، متى تم الحول على النصاب، ما عدا ما يتجدد من عروض القنية، فيجب ألا يضم إلى عروض التجارة إذا لم يمر عليه الحول ويعامل معاملة مستقلة(٢٢).

المطلب الثاني: طريقة احتساب زكاة عروض التجارة والتكاليف والديون واجبة الخصم.

أولاً: حساب صافي رأس المال.

يمكن تحديد صافي رأس المال العامل بطرق متعددة، من أكثرها شيوعاً طريقة الفرق بين الأصول المتداولة والخصوم المتداولة، في نقطة معينة من الزمن، أي في نهاية الحول، ويتطلب ذلك ما يلي:

١-حصر وتحديد عناصر الأصول والخصوم المتداولة التي لها علاقة بالنشاط التجاري بالمكلف بأداء الزكاة أينما وجدت.

٢-تقويم عناصر الأصول والخصوم المتداولة في نهاية الحول (يوم حلت الزكاة على أساس القيمة الجارية (سعر البيع العادي الحاضر).

٣- يحسب صافي رأس المال العامل عن طريق طرح مجموع عناصر الأصول المتداولة من عناصر الخصوم المتداولة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

ثانياً: حساب الربح من النشاط التجاري.

يمكن تحديد صافي الربح من النشاط التجاري بطريقتين، هما:

- طريقة مقارنة المركز المالي للوحدة الاقتصادية بين تاريخين متتاليين، ويمثل الفرق بينهما الربح أو الخسارة التي حدثت خلال الفترة بين التاريخين.
- طريقة مقارنة المصاريف بالإيرادات خلال فترة معينة، ويمثل الفرق بينهما الربح أو الخسارة التي حدثت خلال الفترة.

وكانت الطريقة الأولى أكثر شيوعاً في صدر الدولة الإسلامية، وهي تقابل في الفكر المحاسبي المعاصر نظرية "الإثراء" في تحديد نتيجة نشاط المشروع.

ثالثاً: حساب المال المستفاد.

ليس هناك مشاكل في حصر المال المستفاد وتحديده وقياسه، بسبب مستقل عن النشاط التجاري، والذي رأى أكثر أهل العلم ضمه إلى كل من صافي رأس المال العامل وصافي الربح من النشاط التجاري، ولكن يشترط لضمه أن يمر عليه الحول، وألا يزكى منفصلاً[٢٢].

نماذج تطبيقية على حساب زكاة عروض التجارة لمنشأة تجارية:

لو فرض أن تاجراً مسلماً لديه منشأة تجارية، وكانت قائمة المركز المالي له في أول المحرم سنة ١٤٢٩هـ على النحو التالي:

جدول (٧): في شأن حساب زكاة عروض التجارة لمنشأة تجارية

الموجودات (الأصول)		الالتزامات(الخصوم ورأس المال)	
البيان	القيمة	البيان	القيمة
عروض قنية (أصول ثابتة)عبارة عن: آلات – أثاثات– وسائل نقل.	٥٠٠٠٠جنيه	رأس المال	١٠٠٠٠٠جنيه
بضاعة	٥٠٠٠٠جنيه	دائنون	٣٠٠٠٠جنيه
مدينون	٣٠٠٠٠جنيه	مستحقات مختلفة	٢٠٠٠٠جنيه
المجموع:	١٣٠٠٠٠جنيه	المجموع:	١٥٠٠٠٠جنيه

وقد قام التاجر بمباشرة نشاطه خلال العام، وأمكن الحصول على البيانات والمعلومات الآتية:

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١- بلغت جملة المشتريات ومصاريفها المختلفة.	٣ ٠٠٠٠٠
٢-بلغت قيمة المبيعات الصافية.	٤٠٠٠٠٠جنيه
٣-جملة مصروفات البيع والتوزيع....	٢٥٠٠٠ج
٤-بلغت جملة استهلاك عروض القنية المحسوب على أساس القيمة الحالية...	١٠٠٠٠ج
في نهاية الحول تم حصر وتحديد وتقويم الأصول المتداولة والخصوم المتداولة على أساس القيمة الجارية (البيعية) على النحو التالي:	
الأصول المتداولة	٥٠٠٠٠جنيه (بضاعة)+٢٥٠٠٠جنيه (مدينون) +٢٥٠٠٠جنيه (نقدية بالصندوق)
الخصوم المتداولة:..	٢٥٠٠٠جنيه (دائنون) +١٥٠٠٠جنيه (مستحقات) ١٥٠٠٠جنيه (قرض جاري)
يضاف إلى ما سبق أنه قد آل إليه في بداية الحول أموال عن طريق الإرث قدرها (١٠٠٠٠جنيه) فإذا علم ما يلي:	

- عناصر الأصول والخصوم المتداولة مقومة حسب القيمة الجارية في نهاية الحول.
- أن تكلفة الحوائج الأصلية لهذا التاجر تقدر بـ [١٢٠٠٠٠ جنيه] سنوياً.
- أن على التاجر ديوناً غير تجارية (شخصية) تقدر بـ [٣٨٠٠٠ جنيه].
- يبلغ سعر جرام الذهب [١٠٠ جنيه].

فيمكن تحديد وعاء زكاة عروض التجارة وحسابها على النحو التالي:

أولاً: تحديد صافي رأس المال العامل النامي في نهاية الحول.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

جدول (٨): في شأن تحديد وعاء زكاة عروض التجارة

الأصول المتداولة .		الخصوم المتداولة:	
البيان	القيمة	البيان	القيمة
البضاعة.	٥٠٠٠٠ج	دائنون.	٢٥٠٠٠ج
المدينون.	٢٥٠٠٠ج	مستحقات.	١٥٠٠٠ج
نقدية بالصندوق.....	٢٥٠٠٠ج	قرض تجاري.	١٥٠٠٠ج
المجموع:	١٠٠٠٠٠ج	المجموع:	٥٥٠٠٠ج
أولاً:صافي رأس المال العامل النامي:	٤٥٠٠٠ج(العنصر الأول من زكاة عروض التجارة)		
ثانياً:صافي الأرباح خلال الحول:	٤٠٠٠٠٠ج- يطرح تكلفة المشتريات:٣٠٠٠٠٠ج مجمل الربح:١٠٠٠٠٠ج.		
يطرح:			
مصروفات البيع والتوزيع...	٢٥٠٠٠ج		
المصروفات المالية والإدارية..	١٥٠٠٠ج		
استهلاك عروض القنية.....	١٠٠٠٠ج		
صافي الربح من النشاط التجاري..	-		
	المجموع :٥٠٠٠٠ج		
ثالثا: المال المستفاد:[١٠٠٠٠ج]			
وعاء زكاة عروض التجارة:			
صافي رأس المال العامل النامي:	٥٥٠٠٠ج		
صافي الربح من النشاط التجاري:	٥٠٠٠٠ج		
المال المستفاد عن طريق الإرث:	١٠٠٠٠ج		
المجموع:	١١٥٠٠٠ج		
يستبعد:			
تكلفة الحوائج الأصلية:	١٢٠٠٠ج		
الديون غير التجارية:	٣٨٠٠٠ج		

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تابع جدول (٨): في شأن تحديد وعاء زكاة عروض التجارة

الأصول المتداولة .	الخصوم المتداولة:
صافي الذمة المالية للتاجر(وعاء الزكاة الخاضع للزكاة)	٧٥٠٠٠ج
النصاب=٨٥ جرام ×١٠٠ج=٨٥٠٠ج ،وحيث إن صافي الذمة المالية بلغ النصاب،إذن تجب الزكاة وتحسب على أساس ربع العشر ،أي ٢,٥% من مبلغ الـ ٧٥٠٠٠ج	
زكاة عروض التجارة:	٧٥٠٠٠ج×٢,٥% = ١٨٧٥ج

المبحث الرابع: حساب زكاة النشاط الصناعي.

من الأمور التي أثارت جدلاً فقهياً- لأهميتها وأثرها البارز في الحركة الإنتاجية- الأنشطة الصناعية، ونتيجة لذلك ذهب بعض أهل العلم إلى تخريج حكمها على زكاة الزروع والثمار؛ لأن المصانع رأس مال ثابت، ولما كان الإسلام يقرر أن رؤوس الأموال الثابتة تؤخذ الزكاة من نمائها، فإنه بالقياس يؤخذ من صافي إيرادات المشروعات الصناعية، وذلك بعد استبعاد التكاليف والمصاريف... وما في حكمها من الإيراد الإجمالي، ويكون سعر الزكاة [١٠%][٣٦].

وفي مقابل هذا الرأي وجد من يقول من العلماء بقياس المشروعات الصناعية على زكاة المستغلات، وتجب الزكاة في صافي غلتها عند توفر النصاب وحولان الحول، ومقدار الزكاة يكون [٢,٥%][٢٢]، وأخذ بهذا الرأي د. يوسف القرضاوي، لكنه رأى أن يكون مقدار الزكاة ١٠% من الصافي، وذلك بالقياس على زكاة الزروع والثمار بدون كلفة[٢٢].

ويرى فريق ثالث قياسها على زكاة عروض التجارة، ولا تدخل قيمة الأصول الثابتة عند حساب الوعاء، وتجب الزكاة في صافي رأس المال المتداول إن وجد، وفي صافي الغلة وإضافة رأس المال المستفاد، وذلك عند توافر النصاب وحولان الحول، ومقدار الزكاة يكون ٢,٥%[٤٦].

وهذا الرأي هو الأولى بالقبول؛ لأن طبيعة الأصول الثابتة في المصانع تختلف عن طبيعة الأرض، كما أن النشاط الصناعي أقرب إلى النشاط التجاري منه إلى النشاط الزراعي.

حالة تطبيقية على حساب زكاة النشاط الصناعي لمنشأة صناعية:

لو فرض أن أحد المسلمين لديه مصنع لصناعة السجاد، أمكن الحصول على البيانات والمعلومات الآتية من دفاتره في نهاية سنة ١٤٢٩هـ:

- كمية الإنتاج خلال الحول (١٠٠٠ وحدة)، وبلغت التكلفة الصناعية للوحدة [٨٠ جنيه].

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

- بلغت جملة المبيعات [٨٠٠] وحدة، بيعت بسعر الوحدة [١٥٠ جنيه].
- بلغت جملة المصاريف البيعية والإدارية خلال الحول مبلغ [١٦٠٠٠ جنيه].
- قدرت الأصول المتداولة في نهاية الحول بمبلغ [٧٠٠٠٠ جنيه] تحليلها:

١- [٤٠٠٠٠ جنيه]: بضاعة وخامات.

٢- [٧٠٠٠٠ جنيه] ديون تجارية.

٣- [١٠٠٠٠ جنيه] نقدية بالصندوق.

- قدرت الخصوم المتداولة في نهاية الحول بمبلغ [٣٠٠٠٠ جنيه].
- قدرت الأصول الثابتة التي تستخدم في العمليات الإنتاجية بـــ [٥٠٠٠٠ جنيه]، ويقدر استهلاكها المحسوب على أساس القيمة الاستبدالية في نهاية الحول [١٠٠٠٠ جنيه].
- تقدر تكلفة الحوائج الأصلية لصاحب المصنع بـــ [١٠٠٠٠ جنيه]. ويقدر النصاب بـــ [٨٠٠٠ جنيه].

جدول (٩): في شأن حساب مقدار زكاة النشاط الصناعي لهذه المنشأة

البيان		القيمة
أولاً: حساب الزكاة عن نتيجة النشاط الصناعي بالقياس على زكاة الزروع والثمار:		
حساب نتيجة النشاط الصناعي:		
إيراد المبيعات: ٨٠٠×٢٥٠جنيه = ١٢٠٠٠٠ جنيه .		
يستبعد:		
التكلفة الصناعية : ٨٠٠ وحدة ×٨٠جنيه =	٦٤٠٠٠جنيه	
المصاريف البيعية والإدارية وغيرها =	١٦٠٠٠جنيه	
استهلاك الأصول الثابتة=	١٠٠٠٠جنيه	
صافي الغلة:		
يستبعد:		
تكلفة الحوائج الأصلية:		١٠٠٠٠ج
صافي الغلة بعد استبعاد تكلفة الحوائج الأصلية (وعاء الزكاة)		٢٠٠٠٠ج
مقدار الزكاة المستحقة =٢٠٠٠٠جنيه ×١٠% ÷ ١٠٠= (حسب الرأي الأول)		٢٠٠٠ج
ثانياً: حساب الزكاة عن نتيجة النشاط الصناعي بالقياس على زكاة المستغلات:		
صافي الغلة بعد استبعاد تكلفة الحوائج الأصلية كما هي محسوبة من قبل:		٢٠٠٠٠ج

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

تابع جدول (٩): في شأن حساب مقدار زكاة النشاط الصناعي لهذه المنشأة

البيان		القيمة
مقدار الزكاة المستحقة على أساس ١٠% كما هو الحال في زكاة المستغلات: ٢٠٠٠٠ج×١٠%÷١٠٠=		٢٠٠٠ج
ثالثا:حساب الزكاة عن نتيجة النشاط الصناعي بالقياس على زكاة عروض التجارة:		
صافي الغلة بعد استبعاد تكلفة الحوائج الأصلية كما هي محسوبة من قبل.		١٠٠٠٠ج
يضاف صافي رأس المال العامل:		
الأصول المتداولة:	٧٠٠٠٠جنيه	
الخصوم المتداولة:	٣٠٠٠٠جنيه	
صافي رأس المال:		٤٠٠٠٠ جنيه
وعاء زكاة النشاط الصناعي:		٦٠٠٠٠جنيه
مقدار الزكاة المستحقة على أساس (٢,٥%)بالقياس على زكاة عروض التجارة: ٦٠٠٠٠جنيه×٢,٥%=		١٥٠٠جنيه

وفي ختام هذه المبحث نصل إلى أهم النتائج الآتية:

١) أن زكاة عروض التجارة تجب في صافي الذمة المالية للتاجر، والتي حال عليها الحول، والتي تتمثل في صافي رأس المال العامل النامي والأرباح المحققة خلال الحول، بالإضافة إلى المال المستفاد بسبب مستقل عن النشاط التجاري.

٢) يراعى في زكاة عروض التجارة المقدرة التكليفية للتاجر، ويتحقق هذا عن طريق استبعاد تكاليف حوائجه الأصلية، وما قد يكون عليه من ديون.

٣) مقدار زكاة عروض التجارة (٢,٥%) من صافي الذمة المالية للتاجر، التي وصلت النصاب، وحال عليها الحول، وهذه النسبة قليلة جداً إذا ما قورنت بأسعار الضرائب المعاصرة، التي تصل في بعض الأحيان إلى ٤٠% من الإيراد، وهذا تأكيد للمنهج الإسلامي في تحفيز الاستثمار وعدم الاكتناز.

٤) يتحدد إجمالي الربح بالفرق بين الإيرادات والمصروفات، ويتحدد صافي الربح بعد خصم الضرائب من إجمالي الربح، ويراعى عدم خصم قيمة إهلاك رأس المال الثابت من الربح.

٥) لا يشمل وعاء الزكاة قيمة رأس المال الثابت، مثل: الأراضي، والمباني، والآلات المستخدمة في الصناعة، والأدوات، والعدد، والسيارات، وكل ما يستخدم في عمليات الإنتاج، ولا يباع مع السلعة المنتجة، حيث يعفى رأس المال الثابت من الزكاة.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٦) تقدر الزكاة على الصناعة مهما كان الشكل القانوني للمصنع، منشأة فردية أي يملك المصنع فرد واحد، أو شركة أشخاص أي يملك المصنع أو المصانع أكثر من شخص، أو شركة أموال أي يملك المصنع أو المصانع أصحاب الأسهم، وتقدر الزكاة بالأسلوب المتبع نفسه في تقدير زكاة التجارة في منشأة فردية، أو شركة أشخاص، أو شركة أموال.

المبحث الخامس: مدى احتساب الإيرادات غير المشروعة من وعاء الضريبة وفق أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ٩١ لسنة ٢٠٠٥م.

مما يؤخذ على القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م أنه لم يرد فيه نص صريح لبيان مدى خضوع الأرباح الناتجة عن نشاط غير مشروع للضريبة، مثل إدارة منازل الدعارة، أو القمار، أو تهريب المخدرات، أو بيع الأدوية الممنوعة، أو المشروبات الروحية دون موافقة الحكومة[٢].

وعلى الرغم من خلو النص من ذلك، إلاَّ أن بعض المختصين ذهب إلى القول بخضوع مثل هذه الأرباح التجارية غير المشروعة للضريبة، إذ أن مناط استحقاق الضريبة يتم دون التوقف على مصدر العمل الذي نتج عنه الربح، سواء كان مشروعاً أم لا.

والقول بغير ذلك سوف يؤدي إلى إفلات عدد كبير من الضريبة، بحجة عدم مشروعية الربح، وتكون النتيجة لجوء عدد كثير من الناس إلى المهن غير المشروعة لعدم خضوعها للضريبة.

ويجمع الفقه والقضاء في مصر على إخضاع الأرباح غير المشروعة للضريبة؛ وذلك لأن قوانين الضرائب تنظر إلى النشاط المنتج سواء أكان مشروعاً أو غير مشروع؛ لأن الغرض هو تحقيق ربح نتيجة ممارسة أعمال أو أنشطة تكون خاضعة للضريبة[٣٨].

وهناك ملاحظة أخرى يجب التنويه بها، وهي ضرورة أن تخضع للضريبة الأرباح التي يحققها أشخاص يحظر عليهم القانون الاتجار، مثل: القُصّر، والموظفين، ورجال الهيئات القضائية، وغيرهم؛ فالعبرة لخضوع الأرباح للضريبة لا تتوقف على مدى صحة العمل، ولا على أهلية مباشرة الأعمال التجارية[٤].

الخاتمـــة

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات، والصلاة والسلام على النبي المصطفي، وبعد:

فهذا بحثي المعنون بـــ "التكاليف والنفقات واجبة الخصم من وعاء الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية في ضوء أحكام القانون المصري رقم [٩١] لسنة ٢٠٠٥، دراسة مقارنة بفقه الزكاة" كتبت فيه قدر جهدي، وبتوفيق من ربي، وقد ظهر لي أن الأحكام التي جاء بها القانون الجديد من الأهمية بمكان، لتحقيق متطلبات هذه المرحلة من التشريعات الضريبة الهادفة إلى التنمية الشاملة، وبخاصة ما يلزم من دعم الثقة بين الممول ومصلحة الضرائب، وما ينبني على ذلك من ضرورة التقدير العادل لمقدار الضريبة التي يجب على الممول دفعها.

يضاف إلى ما تقدم التوزيع العادل لعبء الضريبة، من أجل تحقيق العدالة رأسياً وأفقياً، وذلك في إطار الاهتمام بالبعد الاجتماعي للتنمية والإصلاح الاقتصادي. مبسطاً في شأن إجراءات ربط الضريبة وتحصيلها، وتبسيط أسس حساب الإهلاك بما يتماشى مع المعايير الدولية، وتحديد

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

التكاليف واجبة الخصم بما لا يدع مجالاً للخلط أو اللبس.

ومما زاد الأمر قبولاً أن المشرع- في القانون الجديد- افترض الثقة في الممول، فمصلحة الضرائب تثق في البيانات التي يقدمها الممول في الإعلان عن دخله الحقيقي، والممول يثق كذلك في أن مصلحة الضرائب سوف تعامله بعدالة، ويتم الربط الضريبي في ضوء هذا الإقرار كمبدأ عام، ويقتصر دور المصلحة على إجراء مراجعة للعمليات المحاسبية المدرجة دون فحص المستندات، على أن تقوم بفحص عينة طبقاً لقواعد ومعايير يحددها وزير المالية، مع تبسيط إجراءات الفحص والربط والتحصيل، من خلال نموذج واحد، واعتماد بيانات الممول التي ترسل إلى المصلحة من خلال الحاسب الآلي.

ومن منظور شرعي فإن المالية الإسلامية العامة كان لها السبق في تحقيق هذه السياسات وتطبيقها على أرض الواقع تطبيقاً عملياً، وليس مجرد تشريعات براقة تجذب اهتمام الممول، وتصبح حلماً صعب المنال في ظل معترك الحياة الدامي!!!

بل كانت هذه القواعد- في المالية العامة الإسلامية- بينة واضحة للديوان، وللأفراد، حتى لا يحدث حيف من الجباة، ولا تضيع أموال الخراج. وكان رؤساء الدولة الإسلامية يختارون العمال والموظفين من أكفأ الناس قوة وأمانة، وأكثرهم علماً وعملاً. والكفاية تختلف تبعاً لطبيعة العمل الذي يتولاه كل واحد منهم. فكان النبي- صلى الله عليه وسلم- يقول: "ما من عبد يسترعيه الله رعية يموت يوم يموت وهو غاش لرعيته إلا حرم الله عليه الجنة"(١٤).

وإذا كانت النظم المالية المعاصرة توجب أن يتم تحديد الضرائب المستحقة على الممولين، بمعرفة ممثلي مصالح الضرائب، وأن تضع هذه المصالح النظم لمراجعة التقارير التي تعد عن هذه التقديرات، قبل إخطار الممولين بها، كذلك فإن أعمال الصيارفة والمحصلين تخضع للمراجعة، للتأكد من انطباق للخزانة العامة على ما حصلوه فعلاً، ويوضع لذلك نظام للمحاسبة محكمة لوائح وقواعد ضبط داخلي، فإن الإسلام قد سبق هذه النظم بوجوب اتباع هذا النظام، فكان الولاة يحاسبون السعاة يبعثونهم لجمع الزكاة.

ويضاف إلى ما تقدم منهج الإسلام في تحديد وعاء الزكاة، حيث يتحدد صافي الربح أو الخسارة من النشاط التجاري بالفرق بين الإيرادات والمصروفات خلال العام، حيث يمثل هذا الفرق إما ربحاً أو خسارة، فإذا كان الفرق ربحاً أضيف إلى رأس المال المتداول، وإذا كان الفرق خسارة طرحت من رأس المال المتداول، وذلك لتكوين الوعاء الخاضع لزكاة التجارة.

ومراعاة لظروف الممول أوجب الإسلام ضرورة أن تكون هناك رقابة على أعمال الخراج وعماله، ويرسل الحاكم ممثلين عنه ممن يوثق بهم، يسألون الناس عن سيرة عمال الخراج وأعمالهم، وكيفية جباية الخراج. وفى ذلك يقول: "وأنا أرى أن تبعث قوماً من أهل الصلاح والعفاف، ممن يوثق بدينه وأمانته، يسألون عن سيرة العمال، وما عملوا به في البلاد، وكيف جندوا الخراج على ما أمروا به، وعلى ما وظف على أهل الخراج واستقر، فإذا ثبت ذلك عندك وصح، أخذوا بما استفضلوا من ذلك أشد الأخذ، حتى يؤدوه بعد العقوبة الموجعة والنكال حتى لا يتعدوا ما أمروا به وما عهد إليهم فيه.. وإن

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

لم تفعل هذا بهم تعدوا على أهل الخراج واجترؤوا على ظلمهم وتعسفهم وأخذهم بما لا يجب عليهم"[٤٣].

كما راعى الإسلام ظروف الممولين في استيداء الضرائب، وفي سبيل ذلك أجاز الفقهاء للمزكي تأخير الزكاة لحاجة معتبرة شرعاً، انتظار أحوج أو أصلح أو قريب[٨].

وفي هذا ما يبرر الاتجاه في التشريعات الضريبية الحديثة إلى تقسيط الضرائب المستحقة على الممول الذي لا تمكنه أحوال المالية من سدادها دفعة واحدة.

لكل ما تقدم وإجلالاً للقيم الإسلامية في هذا المقام وغيره، فإن البحث يوصي بما يلي:

التوصيات:

أولاً: ضرورة العمل على كفاءة الإدارة الضريبية، وذلك بالعمل على ما يلي:

١-استخدام الأساليب التكنولوجية الحديثة في عملية الربط والتحصيل والتقدير وحصر المجتمع الضريبي.

٢-الربط الإلكتروني بين المصالح الإيرادية المختلفة، وهى جهاز الجمارك، وجهاز الضرائب العامة، وجهاز الضرائب العقارية، وذلك باستخدام رقم ضريبي موحد يمنع التهرب الضريبي، ويقضى على الازدواج الضريبي.

٣-ميكنة نظم العمل بدلاً من الأسلوب اليدوي التقليدي، مع وجود شبكات ربط للمعلومات بين مصلحة الضرائب والمصالح التي تتعامل مع القطاع الخاص والقطاع العائلي، وجهات فحص الصادرات والواردات، وضبط وفحص الجودة الفنية والقياسية.

٤-تطبيق نظام الجودة الشاملة لمصلحة الضرائب، من أجل إعادة هيكلة العمالة، والقضاء على البطالة المقنعة، وانخفاض إنتاجية العاملين، وإعادة تطوير الهيكل التنظيمي والهيكل الوظيفي بما يتفق مع الدور الجديد للضرائب في ظل المتغيرات العالمية والمحلية الجديدة، واستخدام التطبيقات والنظم الآلية لتكنولوجية المعلومات، ورفع مستوى الإنتاجية، من خلال برامج التدريب باستخدام المعدات التدريبية المتطورة، وباستخدام أساليب علمية فعالة في عملية التدريب في مجال مكافحة التهرب الضريبي، والاستفادة من الأساليب والنظم الضريبية المطبقة في الدول المتقدمة، واستخدام التدريب التحويلي للتخلص من فائض العمالة في جهاز مصلحة الضرائب، وتطوير العلاقة بين الممولين ومصلحة الضرائب للقضاء على عدم الثقة بين المصلحة والممولين.

ثانياً: تطوير محتويات الإقرار الضريبي وأعمال لجان الطعن والتقاضي والتحكيم في المنازعات الضريبية، وأعمال المعاينة، وحق الاطلاع لدى الجهات المختلفة، ومناقشة الممولين، وعمل التحريات اللازمة للتحقق من صحة ما ورد في الإقرارات الضريبية وسلامته، وتغليظ عقوبة مكاتب المحاسبة والمراجعة التي يثبت تواطؤها مع الممول لتخفيض الأرباح عن قيمتها الحقيقية، ومن ثم تخفيض الوعاء الضريبي وإمكانية التهرب من سداد الضرائب المستحقة، مما يؤثر سلباً في موارد تمويل نفقات الموازنة العامة للدولة.

ثالثاً: إنشاء قاعدة معلومات ضريبية تساعد في التحقق من حقيقة بيانات الممول، أو الفحص الضريبي، والربط، والسداد، والاسترادات، وغيرها

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

من البيانات التي تتفق مع المتغيرات العالمية الجديدة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

رابعاً: السعي إلى تحقيق أهداف جديدة، تتفق مع طبيعة المرحلة المقبلة، مثل هدف تنمية الحصيلة أو الموارد الضريبية، وهدف القضاء على التهرب الضريبي، وهدف التخلص التدريجي من المتأخرات الضريبية المستحقة على بعض الجهات العامة أو الخاصة أو الأفراد. وبخاصة:

١) تطوير المأمور الضريبي، ليتحول إلى مراجع ضريبي، يملك القدرة على وضع تصور عن إيرادات الممولين في بداية السنة الضريبية، وكذا توقع الضريبة عليهم، وفي حالة وجود فروق يطلب من الممول تفسير لهذه الفروق.
٢) تطوير النظام والإجراءات الضريبية.
٣) تطوير المجتمع الضريبي للوصول إلى الحجم الحقيقي لدافعي الضرائب.

وفي الختام أسال الله العلي القدير العفو والعافية وحسن الخاتمة، وأن يرزقني الفهم والعلم والعقل، فإنه نعم المولى ونعم النصير. وآخر دعوانا أن الحمد لله رب العالمين.

المراجع:

١) أبو البركات، أحمد الدردير، (دون سنة طبع). *الشرح الكبير*. دار الفكر، بيروت، تحقيق محمد عليش.

٢) أبو زهرة، محمد، (١٩٦٥). *الزكاة*. بحث مقدم إلى المؤتمر الثاني لمجمع البحوث الإسلامية.

٣) أبو يوسف، يعقوب بن إبراهيم، (١٩٨٠). *الخراج*. ط. دار المعرفة، بيروت.

٤) إسماعيل، شوقي شحاته إسماعيل. *التطبيق المعاصر للزكاة*. ص ١٥٢.

٥) البخاري، محمد بن إسماعيل أبو عبد الله البخاري الجعفي، (١٩٨٧). *الجامع الصحيح المختصر*. تحقيق: د. مصطفى ديب البغا، الطبعة الثالثة، دار ابن كثير، اليمامة، بيروت.

٦) البيهقي، أحمد بن الحسين بن علي بن موسى أبو بكر، (١٩٩٤). *سنن البيهقي الكبرى*. مكتبة دار الباز- مكة المكرمة، تحقيق: محمد عبد القادر عطا.

٧) البيهقي، أحمد بن الحسين بن علي بن موسى أبو بكر، (١٩٩٤). *سنن البيهقي الكبرى*. دار النشر: مكتبة دار الباز- مكة المكرمة، تحقيق: محمد عبد القادر عطا.

٨) بيومي، زكريا محمد، (١٩٩٤). *موسوعة التشريع الضريبي*. ط. عالم الكتب.

٩) بيومي، محمد بيومي، (١٩٨٧). *قانون الضرائب على الدخل*. منشأة المعارف، الإسكندرية.

١٠)الحاكم، محمد بن عبد الله أبو عبد الله، (١٩٩٠). *المستدرك على الصحيحين*. دار الكتب العلمية- بيروت، الطبعة الأولى، تحقيق: مصطفى عبد القادر عطا.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

١١)الحطاب، محمد بن عبد الرحمن المغربي أبو عبد الله، (١٣٩٨هـ). *مواهب الجليل شرح مختصر خليل*. الطبعة الثانية، دار النشر دار الفكر، بيروت.

١٢)حشيش، عادل أحمد، (١٩٨٨). *الوسيط في الضرائب على الدخل*. دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.

١٣)حماد، طارق عبد العال، (٢٠٠٧). *الضرائب على الدخل وفقاً لأحكام القانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م*. ط. أولى، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية.

١٤)خلاف، حسين، (١٩٥٤). *ضريبة الأرباح التجارية والصناعية: دراسة تحليلية للأحكام القضائية- المهن الخاضعة للضريبة ووعاؤها*. مكتبة النهضة المصرية.

١٥)الذهبي، محمد بن أحمد بن عثمان بن قايماز، (١٤١٣هـ). دار النشر: مؤسسة الرسالة، بيروت، الطبعة التاسعة، تحقيق: شعيب الأرناؤوط، محمد نعيم العرقسوسي.

١٦)الرحيباني، مصطفى السيوطي، (١٩٦١). *مطالب أولي النهى في شرح غاية المنتهى*. دار النشر: المكتب الإسلامي، دمشق.

١٧)ابن رشد، محمد بن أحمد بن محمد أبو الوليد، (١٩٧٨). *المقدمات الممهدات لما في الموطأ من المعاني والأسانيد*. مطبعة السعادة، القاهرة.

١٨)الرملي، شمس الدين محمد بن أبي العباس أحمد بن حمزة ابن شهاب الدين، (١٩٨٤). *نهاية المحتاج إلى شرح المنهاج*. دار النشر: دار الفكر للطباعة، بيروت.

١٩)الزهري، محمد بن سعد بن منيع أبو عبد الله البصري، (دون تاريخ). *الطبقات الكبرى*. دار صادر، بيروت.

٢٠)السروري، عبد الكريم محمد، (٢٠٠٧). *شرح قانون الضرائب على الدخل*. دار الفكر والقانون.

٢١)سكيكر، محمد علي، (٢٠٠٨). *الموسوعة الضريبية في قانون الضرائب على الدخل في ضوء التشريع والفقه والقضاء*. ط. دار النهضة العربية.

٢٢)ابن سلام، أبو عبيد القاسم، (١٩٨٨). *الأموال*. تحقيق: خليل محمد هراس، دار الفكر، بيروت.

٢٣)شحاتة، حسين، (١٩٧٨). *محاسبة الزكاة*. ط. الاتحاد الدولي للبنوك الإسلامية.

٢٤)شحاته، شوقي إسماعيل، (١٩٧٧). *التطبيق المعاصر للزكاة*. ط. دار الشروق، القاهرة.

٢٥)شلتوت، محمود، (١٩٥٩). *الفتاوى*. ط. مطبعة الأزهر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٢٦)الشيرازي، أبو إسحاق إبراهيم بن علي بن يوسف، (دون سنة طبع). *المهذب في فقه الإمام الشافعي*. دار الفكر.

٢٧)صدقي، عاطف، (١٩٦٧). *التشريع الضريبي المصري*. دار النهضة العربية.

٢٨)صديق، رمضان، (١٩٩٥). *الضريبة الموحدة في القانون المصري*. ط. ثانية، دار النهضة العربية.

٢٩)ضيف، خيري ضيف، (١٩٦٦). *المحاسبة الضريبية*. دار الجامعات المصرية، الإسكندرية.

٣٠)العبدري، محمد بن يوسف بن أبي القاسم، (١٣٩٨هـ). *التاج والإكليل لمختصر خليل*. الطبعة الثانية، دار الفكر، بيروت.

٣١)عبد الفتاح، محمد عبد الفتاح، (١٩٩٨). *إيرادات النشاط التجاري والصناعي الخاضعة للضريبة الموحدة*. دون ناشر.

٣٢)العربي، محمد عبد الله العربي والسايح، حامد عبد اللطيف، (١٩٨٠). *الموجز في الضرائب المصرية*. دون ناشر.

٣٣)العربي، محمد عبد الله والسايح، حامد عبد اللطيف، (دون سنة طبع). *الموجز في الضرائب المصرية*. دون ناشر.

٣٤)الفنجري، محمد شوقي الفنجري،(١٩٨٦). *المذهب الاقتصادي في الإسلام*. ط. الهيئة المصرية العامة للكتاب.

٣٥)فهمي، محمد مرسي، (دون سنة طبع). *الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية وتطبيقاتها العملية*. دون ناشر.

٣٦)ابن قدامة، عبد الله بن أحمد، (١٤٠٥هـ). *المغني في فقه الإمام أحمد بن حنبل الشيباني*. دار الفكر، بيروت، الطبعة الأولى.

٣٧)القرشي، يحي بن آدم، (١٩٧٤). *الاستخراج في أحكام الخراج*. المطبعة السلفية ومكتبتها.

٣٨)القرضاوي، يوسف، (١٩٨٧). *فقه الزكاة*. ج١، مؤسسة الرسالة، ص ص: ١١١٨-١١١٩.

٣٩)القنوجي، أبو الطيب صديق بن حسن، (١٩٩٩). *الروضة الندية شرح الدرر البهية*. تحقيق: علي حسين الحلبي، الطبعة الأولى، دار ابن عفان، القاهرة.

٤٠)الكاساني، علاء الدين، (١٩٨٢). *بدائع الصنائع في ترتيب الشرائع*. الطبعة الثانية، دار الكتاب العربي، بيروت.

٤١)كمال، حسن محمد كمال، عبد المنعم: سعيد، (١٩٩٥). *دراسات في المحاسبة الضريبية*. دون ناشر.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

٤٢)مسلم، مسلم بن الحجاج أبو الحسين القشيري النيسابوري. *صحيح مسلم*. تحقيق: محمد فؤاد عبد الباقي، دار النشر: دار إحياء التراث العربي، بيروت.

٤٣)ناصر، زين العابدين بدوي، (١٩٩٥). *النظام الضريبي المصري*. القاهرة.

٤٤)نجيد، منصور محمد، (١٩٥٤). *دائرة المعارف الضريبية- الكتاب الثاني: الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية*. دون ناشر.

٤٥)نوح، محمد ومحمد، علي بدران، (١٩٦٠). *مجموعة مبادئ النقض الضريبي*.

٤٦)جامعة الدول العربية، (١٩٥٢). *حلقة الدراسات الاجتماعية/ أبحاث خاصة بالزكاة*. الدورة الثالثة، دمشق.

٤٧)محكمة النقض المصرية، (١٩٦٦). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٤٨)محكمة النقض المصرية، (١٩٦٧). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٤٩)محكمة النقض المصرية، (١٩٧٢). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥٠)محكمة النقض المصرية، (١٩٨١). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥١)محكمة النقض المصرية، (١٩٩٠). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥٢)محكمة النقض المصرية، (١٩٩١). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥٣)محكمة النقض المصرية، (١٩٩٦). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥٤)محكمة النقض المصرية، (١٩٩٧). مجموعة *الأحكام الصادرة عن محكمة النقض*.

٥٥)وزارة المالية المصرية، (١٩٩٧). *التعليمات التفسيرية رقم٨ الصادرة في ١٩٧٠/٨/٨م والتعليمات التنفيذية رقم٨٥ لسنة١٩٩٧ في شأن استهلاك الأصول العامة*. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية.

٥٦)وزارة المالية المصرية، (٢٠٠٥). *اللائحة التنفيذية للقانون ٩١ لسنة ٢٠٠٥م*. ط. الهيئة العامة لشؤون المطابع الأميرية.

٥٧)كتاب الأهرام الاقتصادي، (٢٠٠٥). *قانون الضرائب الجديد وبرامج الإصلاح الاقتصادي*. عدد (٢١١).

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com

The Costs and Expenses that are Subtracted from the Commercial and Industrial Profits in the Light of the Decree of Egyptian Law (91) of 2005 Compared with the Zakat Fiqh.

Sayyad H. Abdallah

Abstract

The balance in the rights and obligations between the taxes department and the finances is one of the most important factors in the customs policy, and may ultimately lead to the benefit of the state if the taxes were levied fairly. The law no. (91), issued in 2005, referred to the tax to be levied from ordinary people, according to item no. (22) of the Income Tax Law, which says that taxes must be taken from the net profits, from the commercial and industrial businesses, after subtracting all the necessary running costs and expenditure. The procedure should be done according to the two following restrictions:

1. *Costs and expenditure must be closely linked as being necessary for the running of this activity.*
2. *Costs and expenditure must be reached and supported by documents, except for the expenses which are normal and are generally agreed upon by virtue of accepting them without receipts.*

Item (23) of the law explains that expenditure.

From the Sharia point of view, the Zakat Fiqh refers to the same idea which may be taken as an indication of the just and fairness of the Islamic financial fiqh. The pioneering Islamic financial fiqh can be a reference for contemporary ancient system towards this end.

المنارة للاستشارات
www.manaraa.com